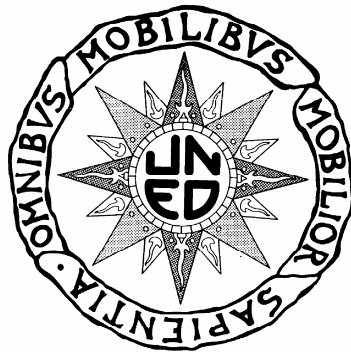


**UNIVERSIDAD NACIONAL DE EDUCACIÓN A DISTANCIA**

**FACULTAD DE CC. ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**

Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad



**LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO  
COMO FORMA DE INTEGRACIÓN: ESPECIAL  
REFERENCIA AL EFECTO IMPOSITIVO**

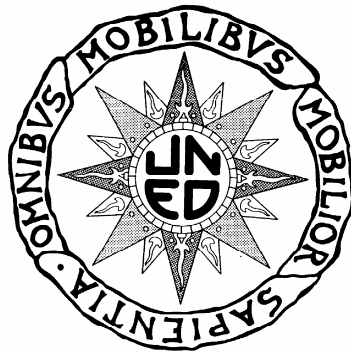
**TESIS DOCTORAL**

Raquel Puentes Poyatos  
Licenciada en Administración y Dirección de Empresas  
2004

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE EDUCACIÓN A DISTANCIA**

**FACULTAD DE CC. ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**

Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad



**LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO  
COMO FORMA DE INTEGRACIÓN: ESPECIAL  
REFERENCIA AL EFECTO IMPOSITIVO**

**TESIS DOCTORAL**

Raquel Puentes Poyatos  
Licenciada en Administración y Dirección de Empresas  
2004

**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA DE LA EMPRESA Y  
CONTABILIDAD**

**FACULTAD DE CC. ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**

**LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO  
COMO FORMA DE INTEGRACIÓN: ESPECIAL  
REFERENCIA AL EFECTO IMPOSITIVO**

Tesis Doctoral presentada por

**Raquel Puentes Poyatos**

Licenciada en Administración y Dirección de Empresas

Codirector

**Prof. Dr. Enrique Corona Romero**

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. UNED

Codirector

**Prof. Dr. Tomás Garrido Pulido**

Titular de Universidad. Universidad de Jaén

## **ÍNDICE POR CAPÍTULOS**

<b>CAPÍTULO 0: INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>27</b>
<b>CAPÍTULO 1: CONCEPTO, TIPOLOGÍA Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO .....</b>	<b>53</b>
<b>CAPÍTULO 2: ASPECTOS ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO: ESPECIAL REFERENCIA A LA INTEGRACIÓN Y A LA FUSIÓN.....</b>	<b>109</b>
<b>CAPÍTULO 3: INSTRUMENTOS JURÍDICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO .....</b>	<b>155</b>
<b>CAPÍTULO 4: INSTRUMENTOS FISCALES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO .....</b>	<b>260</b>
<b>CAPÍTULO 5: CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO .....</b>	<b>350</b>
<b>CAPÍTULO 6: EL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.....</b>	<b>388</b>
<b>CAPÍTULO 7: LA INFORMACIÓN SOBRE EL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO .....</b>	<b>432</b>
<b>CAPÍTULO 8: ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN Y TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO .....</b>	<b>462</b>
<b>CAPÍTULO 9: CONCLUSIONES FINALES Y LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS.....</b>	<b>566</b>

## ÍNDICE

### CAPÍTULO 0: INTRODUCCIÓN

1. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA. ....	28
2. ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN. ....	39
3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN. ....	46
4. ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN. ....	48
5. ASPECTOS FORMALES. ....	52

### CAPÍTULO 1: CONCEPTO, TIPOLOGÍA Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

1.1. ECONOMÍA SOCIAL.....	53
1.2. EL MOVIMIENTO COOPERATIVO.....	57
1.3. LA SOCIEDAD COOPERATIVA. ASPECTOS GENERALES.....	67
1.3.1. REGULACIÓN.....	68
1.3.2. PROBLEMÁTICA DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AGRARIAS. ....	72
1.4. LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.....	78
1.4.1. SINGULARIDADES PROPIAS.....	79
1.4.2. TIPOLOGÍA DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO. ....	82
1.4.3. EVOLUCIÓN HISTÓRICA.....	88
1.4.4. DATOS SOCIO-ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA.....	94
1.5. RECAPITULACIÓN.....	106

## CAPÍTULO 2:

### ASPECTOS ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO: ESPECIAL REFERENCIA A LA INTEGRACIÓN Y A LA FUSIÓN

<b>2.1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>109</b>
<b>2.2. LA INTEGRACIÓN A TRAVÉS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO. ....</b>	<b>110</b>
2.2.1. RAZONES PARA LA INTEGRACIÓN.....	111
2.2.1.A. El principio cooperativo de intercooperación.....	113
2.2.1.B. Razones económicas. ....	114
2.2.1.C. Razones sociales.....	125
2.2.2. VENTAJAS DE LA INTEGRACIÓN PARA LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AGRARIAS. ....	128
2.2.3. DIFICULTADES EN EL PROCESO DE INTEGRACIÓN.....	143
2.2.4. VENTAJAS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO. ....	147
<b>2.6. RECAPITULACIÓN. ....</b>	<b>151</b>

## CAPÍTULO 3:

### INSTRUMENTOS JURÍDICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

<b>3.1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>155</b>
3.1.1. REGULACIÓN DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA EN LA UNIÓN EUROPEA.....	166
<b>3.2. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA.....</b>	<b>168</b>
3.2.1. CONCEPTO.....	168
3.2.2. NATURALEZA JURÍDICA.....	172
<b>3.3. CONSTITUCIÓN Y CAPACIDAD JURÍDICA.....</b>	<b>178</b>
3.3.1. ACUERDO DE CREACIÓN O ADHESIÓN A UNA SCSG.....	180
3.3.2. CONTENIDO MÍNIMO DE LOS ESTATUTOS.....	183
3.3.3. CALIFICACIÓN PREVIA DEL PROYECTO DE ESTATUTOS.....	185
3.3.4. OTORGAMIENTO DE LA ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN.....	185
3.3.5. INSCRIPCIÓN DE LA ESCRITURA PÚBLICA DE CONSTITUCIÓN.....	186
<b>3.4. LOS SOCIOS.....</b>	<b>189</b>

3.4.1. CONSIDERACIONES GENERALES .....	190
3.4.2. SEPARACIÓN DEL SOCIO EN UNA SCSG. ....	203
3.4.2.A. Clases de bajas. ....	205
3.4.2.B. Consecuencias económicas de la baja del socio en la SCSG. ....	208
<b>3.5. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA EN LA SCSG.....</b>	<b>213</b>
3.5.1. ESTRUCTURA ORGÁNICA DE LA SCSG.....	214
3.5.1.A. La Asamblea general. ....	216
3.5.1.B. El Consejo rector. ....	220
3.5.1.C. La Intervención. ....	226
3.5.1.D. Otros órganos sociales. ....	228
3.5.2. ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA DE LA SCSG.....	229
<b>3.6. RÉGIMEN ECONÓMICO. ....</b>	<b>233</b>
3.6.1. APORTACIONES SOCIALES .....	238
3.6.2. LOS FONDOS SOCIALES.....	238
3.6.3. APORTACIONES QUE NO INTEGRAN EL CAPITAL SOCIAL .....	241
3.6.4. MODIFICACIÓN DEL CAPITAL SOCIAL: AUMENTO Y REDUCCIÓN. ....	245
3.6.4.A. Causas de Aumento de capital social.....	246
3.6.4.B. Causas de Reducción de capital social. ....	249
<b>3.7. LIQUIDACIÓN PATRIMONIAL.....</b>	<b>250</b>
<b>3.8. RECAPITULACIÓN.....</b>	<b>253</b>

## **CAPÍTULO 4:**

### **INSTRUMENTOS FISCALES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

<b>4.1. MARCO NORMATIVO. ....</b>	<b>260</b>
<b>4.2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. ....</b>	<b>266</b>
4.2.1. EL RESULTADO CONTABLE COMO COMPONENTE PRINCIPAL DE LA BASE IMPOSIBLE. ....	270
4.2.2. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL. ....	275
4.2.2.A. Resultados Cooperativos. ....	279
4.2.2.B. Resultados Extracooperativos.....	288
4.2.3. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA INTEGRAL.....	293
4.2.4. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS. ....	295

4.2.5. CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO Y DE LA CUOTA A PAGAR EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. ....	300
4.2.5.A. Cálculo del impuesto devengado o gasto por Impuesto sobre Sociedades. ....	303
4.2.5.B. Cálculo de la cuota a pagar o devolver por la Hacienda Pública. ....	304
<b>4.3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO. ....</b>	<b>305</b>
<b>4.4. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO COMO GRUPO COOPERATIVO. ....</b>	<b>308</b>
4.4.1. MARCO NORMATIVO GENERAL. ....	308
4.4.2. RÉGIMEN TRIBUTARIO. ....	310
<b>4.5. IMPOSICIÓN INDIRECTA. ....</b>	<b>317</b>
4.5.1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ....	318
4.5.2. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. ....	320
4.5.3. OTROS TRIBUTOS LOCALES. ....	322
4.5.3.A. El Impuesto sobre Actividades Económicas. ....	322
4.5.3.B. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. ....	324
4.5.3.C. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. ....	326
<b>4.6. TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS Y ASOCIADOS EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. ....</b>	<b>327</b>
4.6.1. SOCIOS Y ASOCIADOS PERSONAS FÍSICAS. ....	328
4.6.2. SOCIOS Y ASOCIADOS PERSONAS JURÍDICAS. ....	331
<b>4.7. LA PRESIÓN FISCAL: EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO. ....</b>	<b>331</b>
4.7.2. DEFINICIONES DE TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO. ....	332
4.7.3. DEFINICIONES DE TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO EN ESPAÑA. ....	336
4.7.3.A. Variables que influyen en el TIE. ....	340
<b>4.8. RECAPITULACIÓN. ....</b>	<b>343</b>

## CAPÍTULO 5:

### CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

<b>5.1. OBLIGACIONES CONTABLES. ....</b>	<b>350</b>
5.1.1. INFORMACIÓN ESPECÍFICA A INCORPORAR EN LAS CUENTAS ANUALES POR LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. ....	358



5.1.2. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE Y SU AFECTACIÓN A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. ....	364
<b>5.2. REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES ENTRE LAS SCPG Y LA SCSG, EN EL ÁMBITO AGRARIO. PROPUESTA DE UN MODELO CONTABLE. ....</b>	<b>371</b>
5.2.1. VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES COOPERATIVIZADAS.....	375
<b>5.3. RECAPITULACIÓN.....</b>	<b>384</b>

## **CAPÍTULO 6:**

### **EL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

<b>6.1. EL EFECTO IMPOSITIVO SEGÚN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA. ....</b>	<b>388</b>
6.1.1. LAS DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORALES ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL. ....	392
6.1.1.A. Diferencias Permanentes. ....	394
6.1.1.B. Diferencias Temporales.....	399
6.1.2. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. TRATAMIENTO CONTABLE. ....	403
6.1.3. CUOTA ÍNTEGRA NEGATIVA. TRATAMIENTO CONTABLE. ....	406
6.1.4. CONTABILIZACIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO. CUENTAS A UTILIZAR.....	409
<b>6.2. EL EFECTO IMPOSITIVO SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL Nº 12 IASB.....</b>	<b>413</b>
<b>6.3. RECAPITULACIÓN.....</b>	<b>426</b>

## **CAPÍTULO 7:**

### **LA INFORMACIÓN SOBRE EL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

<b>7.1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>432</b>
<b>7.2. POBLACIÓN OBJETO DE ESTUDIO. ....</b>	<b>433</b>
<b>7.3. PROCEDIMIENTO DE RECOGIDA DE INFORMACIÓN. ....</b>	<b>436</b>
7.3.1. FUENTES DE INFORMACIÓN SECUNDARIA. ....	436
7.3.1.A. Tipo de información fiscal analizada.....	439
7.3.1.B. Problemas aflorados en el análisis de las Cuentas Anuales.....	453
7.3.2. FUENTES DE INFORMACIÓN PRIMARIA. ....	459
7.3.2.A. Diseño del instrumento de recogida de información. ....	459
7.3.2.B. Operaciones de campo.....	460

## CAPÍTULO 8:

### ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN Y TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

<b>8.1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>462</b>
<b>8.2. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FISCAL SUMINISTRADA EN LAS CUENTAS ANUALES PREVIA A LA DETERMINACIÓN DEL TIE .....</b>	<b>463</b>
8.2.1. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA RESPECTO DE CADA UNO DE LOS "ÍTEMS DE INFORMACIÓN FISCAL" .....	464
8.2.1.A. Análisis de la información relativa a la distribución del resultado del ejercicio. ....	464
8.2.1.B. Análisis de la información sobre los criterios utilizados para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. ....	468
8.2.1.C. Análisis de la información sobre la conciliación del resultado contable y el fiscal en la situación fiscal. ....	469
8.2.1.D. Análisis de la información relativa a las diferencias permanentes. ....	476
8.2.1.E. Análisis de la información relativa a las diferencias temporales. ....	478
8.2.1.F. Análisis de la información relativa a las cuotas íntegras negativas. ....	478
8.2.1.G. Análisis de la información relativa a las deducciones y bonificaciones. ....	481
8.2.2. RESULTADOS: ANÁLISIS GLOBAL DE LA INFORMACIÓN FISCAL. ....	482
8.2.2.A. Nivel medio de información aportado en los distintos ítems de información fiscal. ....	483
8.2.2.B. Nivel medio de información fiscal aportado por las distintas sociedades y por cada grupo. ....	487
8.2.2.C. Nivel medio de información fiscal presentada por las sociedades que obtienen cuotas íntegras positivas y negativas. ....	492
<b>8.3. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y FISCAL FACILITADA VÍA ENCUESTA. ....</b>	<b>495</b>
8.3.1. RESULTADOS DE LA ENCUESTA. ....	496
<b>8.4. ANÁLISIS DE LA PRESIÓN FISCAL SOPORTADA POR LA MUESTRA OBJETO DE ESTUDIO. ....</b>	<b>502</b>
8.4.1. PRESIÓN FISCAL SOPORTADA POR LAS SCSG DE LA MUESTRA. ....	504
8.4.2. PRESIÓN FISCAL REAL: PREMISAS DE PARTIDA. ....	507
8.4.2.A. Premisas de partida en la determinación de la presión fiscal. ....	507
8.4.2.B. Datos obtenidos de las Cuentas Anuales necesarios para la determinación del TIE. ....	512

8.4.3. PRESIÓN FISCAL REAL ANTES DE LA REFORMA DE LA LSCA.....	515
8.4.3.A. Determinación del TIE “Contable-Real”.....	515
8.4.3.B. Determinación del TIE “Fiscal-Real”.....	528
8.4.4. PRESIÓN FISCAL REAL DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA. ....	533
8.4.4.A. Determinación del TIE “Contable-Real”.....	533
8.4.4.B. Determinación del TIE “Fiscal-Real”.....	538
8.4.5. PRESIÓN FISCAL SIGUIENDO LA LEY 43/1995. ....	539
8.4.6. RESULTADOS FINALES. COMPARACIÓN DE TIEs. ....	543
8.4.6.A. Variación en el TIE “Contable” antes y después de la reforma de la LSCA. ....	543
8.4.6.B. Variación en el TIE “Fiscal” antes y después de la reforma de la LSCA. ....	549
8.4.6.C. Comparativa de presiones fiscales según las distintas normativas. ....	553
<b>8.5. RECAPITULACIÓN.....</b>	<b>559</b>

## **CAPÍTULO 9:**

### **CONCLUSIONES FINALES Y LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS**

<b>9.1. CONCLUSIONES FINALES. ....</b>	<b>566</b>
<b>9.2. LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS. ....</b>	<b>584</b>

<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>586</b>
--------------------------	------------

<b>ANEXOS .....</b>	<b>617</b>
---------------------	------------

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

ACI	Alianza Cooperativa Internacional.
CS	Capital social.
CCAE	Confederación de Cooperativas Agrarias de España.
FASB	Financial Accounting Standards Board.
FEP	Fondo de Educación y Promoción.
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio.
FRV	Fondo de Reserva Voluntario.
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IASB	International Accounting Standards Board.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
ITP y AJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
IVTNU	Impuesto sobre el Incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana.
LC	Ley 27/1999 de Cooperativas.
LCA	Ley 9/1998 de Cooperativas de Aragón.
LCCM	Ley 4/1999 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid.
LCN	Ley Foral 12/1996, de Cooperativas de Navarra.
LCPV	Ley 4/1993 de Cooperativas del País Vasco.
LGC	Ley 3/1987 General de Cooperativas.
LGT	Ley 58/2003 General Tributaria.
LIS	Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.
LIRPF	Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LRFC	Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas.
LSA	Ley de Sociedades Anónimas.
LSCA	Ley 2/1999 de Sociedades Cooperativas Andaluzas.
LSCE	Ley 2/1998 de Sociedades Cooperativas de Extremadura.
NCSC	Normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas.
NIC	Norma Internacional de Contabilidad.
NIC 12	Norma Internacional de Contabilidad nº 12.
PGC	Plan General de Contabilidad.
RDLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
SCE	Sociedad Cooperativa Europea.
SCPG	Sociedad Cooperativa de Primer Grado.
SCSG	Sociedad Cooperativa de Segundo Grado.
TIE	Tipo Impositivo Efectivo.
UE	Unión Europea.

UTECO	Unión Territorial de Cooperativas.
UNACO	Unión Nacional de Cooperativas.
BI	Base Imponible Total.
BI <sub>C</sub>	Base Imponible Cooperativa.
BI <sub>EX</sub>	Base Imponible Extracooperativa.
B <sub>RC</sub>	Bonificaciones por las operaciones cooperativas.
B <sub>RE</sub>	Bonificaciones por los resultados extraordinarios.
B <sub>ROT</sub>	Bonificaciones por los resultados de operaciones con terceros no socios.
CI	Cuota Íntegra.
CIN	Cuota Íntegra negativa de ejercicios anteriores.
CL	Cuota Líquida.
DFEP <sub>RC</sub>	Dotación al FEP de Resultados Cooperativos.
DFEP <sub>REX</sub>	Dotación al FEP de Resultados Extracooperativos.
DFRO <sub>RC</sub>	Dotación al FRO de Resultados Cooperativos.
DFRO <sub>REX</sub>	Dotación al FRO de Resultados Extracooperativos.
DP <sub>RC</sub>	Diferencias permanentes de los resultados cooperativos.
DP <sub>RC</sub>	Diferencias Permanentes del Resultado Cooperativo.
DP <sub>RE</sub>	Diferencias permanentes de los resultados extraordinarios.
DP <sub>REX</sub>	Diferencias Permanentes del Resultado Extracooperativo.
DP <sub>ROT</sub>	Diferencias permanentes de los resultados de operaciones con terceros no socios.
D <sub>RC</sub>	Deducciones por las operaciones cooperativas.
D <sub>RE</sub>	Deducciones por los resultados extraordinarios.
D <sub>ROT</sub>	Deducciones por los resultados de operaciones con terceros no socios.
DT <sub>RC</sub>	Diferencias Temporales del Resultado Cooperativo.
DT <sub>REX</sub>	Diferencias Temporales del Resultado Extracooperativo.
DyB	Deducciones y bonificaciones.
IB <sub>RC</sub>	Impuesto Bruto procedente del resultado cooperativo.
IB <sub>RE</sub>	Impuesto Bruto procedente del resultado extraordinario.
IB <sub>ROT</sub>	Impuesto Bruto procedente del resultado de operaciones con terceros no socios.
ID	Impuesto Devengado.
ID <sub>RC</sub>	Impuesto devengado por los resultados cooperativos.
ID <sub>RE</sub>	Impuesto devengado por los resultados extraordinarios.
ID <sub>ROT</sub>	Impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios.
PCCEA	Compensación de pérdida contable cooperativa de ejercicios anteriores.

PCEEA	Pérdida contable extraordinaria de ejercicios anteriores.
PCOTEA	Pérdida contable de operaciones con terceros no socios de ejercicios anteriores.
RCAI	Resultado contable antes de impuestos.
RCCAI	Resultado contable cooperativo antes de impuestos.
RCEAI	Resultado contable extraordinario antes de impuestos.
RCEXAI	Resultado contable extracooperativo antes de impuestos.
RCOTAI	Resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos.
TIE <sub>A1</sub>	Tipo Impositivo efectivo antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.
TIE <sub>A2</sub>	Tipo Impositivo efectivo antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.
TIE <sub>D1</sub>	Tipo Impositivo efectivo después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social
TIE <sub>D2</sub>	Tipo Impositivo efectivo después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.
TIE "Contable-S.Mercantil" =	Tipo Impositivo efectivo Contable según la LIS.
TIE "Fiscal-S.Mercantil" =	Tipo Impositivo efectivo Fiscal según la LIS.
TIE "Contable-S.Mercantil" pyme =	Tipo Impositivo efectivo Contable según la LIS y para sociedades calificadas como PYME.
TIE "Fiscal-S.Mercantil" pyme =	Tipo Impositivo efectivo Fiscal según la LIS y para sociedades calificadas como PYME.

## ÍNDICE DE CUADROS

### **CAPÍTULO 1**

- Cuadro 1.1 Corrientes ideológicas afines al cooperativismo
- Cuadro 1.2 Principios del cooperativismo
- Cuadro 1.3 Principios y valores cooperativos
- Cuadro 1.4 Fortalezas y debilidades de las sociedades cooperativas agrarias
- Cuadro 1.5 Clasificación de las sociedades cooperativas de segundo grado
- Cuadro 1.6 Clasificación de las sociedades cooperativas Andaluzas.

### **CAPÍTULO 2**

- Cuadro 2.1 Razones para la integración
- Cuadro 2.2 Aspectos que producen ventajas en la integración

### **CAPÍTULO 3**

- Cuadro 3.1 Normativa a nivel comunitario
- Cuadro 3.2 Normativa a nivel estatal
- Cuadro 3.3 Normativa a nivel autonómico
- Cuadro 3.4 Ámbito de aplicación de la LSCA y LC
- Cuadro 3.5 Proceso de constitución de la SCSG
- Cuadro 3.6 Contenido mínimo de los estatutos de la SCSG
- Cuadro 3.7 Trámites para la puesta en funcionamiento de las SCSG
- Cuadro 3.8 Límites máximos de votos por socios en las SCSG
- Cuadro 3.9 Mecanismos de prevención ante la salida de socios.
- Cuadro 3.10 Características de los distintos tipos de bajas
- Cuadro 3.11 Estructura Corporativa de las SCPG y SCSG
- Cuadro 3.12 Fuentes de financiación de las SCSG.
- Cuadro 3.13 Dotaciones al FRO y al FEP en las SCPG y SCSG
- Cuadro 3.14 Partidas que componen el FRO y el FEP
- Cuadro 3.15 Causas de modificación del capital social

### **CAPÍTULO 4**

- Cuadro 4.1 La imposición tributaria en las sociedades cooperativas
- Cuadro 4.2 Beneficios fiscales reconocidos a las sociedades cooperativas protegidas y especialmente protegidas.
- Cuadro 4.3 Determinación de los resultados contables
- Cuadro 4.4 Determinación de los resultados en la LRFC
- Cuadro 4.5 Diferencias en la consideración de determinadas partidas entre la LRFC, LC y LSCA (resultado contable versus resultado fiscal)
- Cuadro 4.6. Clasificación de los tipos impositivos efectivos
- Cuadro 4.7 Clases de tipos impositivos
- Cuadro 4.8 Conceptos de TIE medio en España

**CAPÍTULO 5**

Cuadro 5.1 Valoración de las operaciones cooperativizadas

**CAPÍTULO 6**

Cuadro 6.1 Ajustes extracontables en las sociedades cooperativas

**CAPÍTULO 7**

Cuadro 7.1 Ficha técnica



## ÍNDICE DE ESQUEMAS

### **CAPÍTULO 1**

Esquema 1.1 Tendencias del cooperativismo agrario español

### **CAPÍTULO 2**

Esquema 2.1 Flujos de información

Esquema 2.2 Principales formas de agrupación empresarial

### **CAPÍTULO 3**

Esquema 3.1 Tipología de bajas y sus consecuencias económicas

Esquema 3.2 Estructura organizativa de una SCSG

### **CAPÍTULO 4**

Esquema 4.1 Distribución del resultado positivo para una SCPG y SCSG según la LC

Esquema 4.2 Distribución del resultado positivo para una SCPG y SCSG según la LSCA

Esquema 4.3 Imputación del resultado negativo del ejercicio

Esquema 4.4 Cálculo del impuesto devengado en las sociedades cooperativas (Aspecto contable)

Esquema 4.5 Cálculo de la cuota a pagar en las sociedades cooperativas (Aspecto fiscal)

### **CAPÍTULO 6**

Esquema 6.1 Métodos contables en la determinación del efecto impositivo

Esquema 6.2 Consecuencias de la Base fiscal

Esquema 6.3 Determinación del gasto (ingreso) según la NIC 12

Esquema 6.4 Valoración de activos y pasivos diferidos

### **CAPÍTULO 8**

Esquema 8.1 Conciliación del resultado contable con la base imponible del impuesto sobre sociedades según el PGC

## **ÍNDICE DE GRÁFICOS**

### **CAPÍTULO 1**

- Gráfico 1.1 Evolución del cooperativismo de segundo grado en Andalucía
- Gráfico 1.2 Evolución del cooperativismo agrario de segundo grado agrario en Andalucía
- Gráfico 1.3 Evolución del cooperativismo agrario y no agrario de segundo grado agrario en Andalucía (1964-2003)

### **CAPÍTULO 7**

- Gráfico 7.1 Árbol de decisión de información fiscal aportada por la muestra

### **CAPÍTULO 8**

- Gráfico 8.1 Información obligatoria aportada por las SCSG agrarias
- Gráfico 8.2 Información voluntaria aportada por las SCSG agrarias
- Gráfico 8.3 Comparativa TIE “Contable” antes y después de la reforma de la LSCA, cuando el FRO es menor al CS
- Gráfico 8.4 Comparativa TIE “Contable” antes y después de la reforma de la LSCA, cuando el FRO es mayor al CS
- Gráfico 8.5 Comparativa TIE “Fiscal” antes y después de la reforma de la LSCA, cuando el FRO es menor al CS
- Gráfico 8.6 Comparativa TIE “Fiscal” antes y después de la reforma de la LSCA, cuando el FRO es mayor al CS
- Gráfico 8.7 Comparativa de TIEs medios
- Gráfico 8.8 Comparativa de TIEs cuando el FRO es menor al CS
- Gráfico 8.9 Comparativa de TIEs cuando el FRO es mayor al CS

## ÍNDICE DE TABLAS

### **CAPÍTULO 1**

Tabla 1.1	Datos sobre el cooperativismo de segundo grado en Andalucía (Año 2003)
Tabla 1.2	Censo real de SCSG en Andalucía por tipo de actividad .
Tabla 1.3	Evolución del cooperativismo de segundo grado en Andalucía (1964-2003)
Tabla 1.4	Datos sobre el cooperativismo agrario de segundo grado en Andalucía (Año 2003)
Tabla 1.5	Evolución del cooperativismo agrario de segundo grado en Andalucía (1964-2003)

### **CAPÍTULO 7**

Tabla 7.1	Muestra de SCSG agrarias objeto de estudio
Tabla 7.2	Información adicional sobre la muestra
Tabla 7.3	Ítemes de información fiscal

### **CAPÍTULO 8**

Tabla 8.1	Información obligatoria relativa a la distribución del resultado del ejercicio
Tabla 8.2	Información voluntaria relativa a la distribución del resultado del ejercicio
Tabla 8.3	Información relativa a los criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades
Tabla 8.4	Información obligatoria sobre la conciliación del resultado contable con la base imponible del ejercicio.
Tabla 8.5	Información voluntaria sobre la conciliación del resultado contable con la base imponible del ejercicio
Tabla 8.6	Otra información relevante de la conciliación entre el resultado contable y fiscal
Tabla 8.7	Información relativa a las diferencias permanentes
Tabla 8.8	Información obligatoria sobre cuotas íntegras negativas
Tabla 8.9	Información voluntaria sobre cuotas íntegras negativas
Tabla 8.10	Información sobre deducciones y bonificaciones
Tabla 8.11	Nivel de información aportado para cada uno de los ítemes
Tabla 8.12	Nivel de información fiscal suministrada por las SCSG del Grupo Memoria normal
Tabla 8.13	Nivel de información fiscal suministrada por las SCSG del Grupo Memoria abreviada
Tabla 8.14	Porcentaje de sociedades que presentan una información mínima sobre la situación fiscal
Tabla 8.15	Comparación del nivel medio de información aportado por las sociedades con cuota íntegra positiva y cuota íntegra negativa
Tabla 8.16	Resultados obtenidos a través de la encuesta
Tabla 8.17	Comparativa datos encuesta y cuentas anuales
Tabla 8.18	Tipo impositivo efectivo soportado por la muestra (TIE “Contable-Soportado”)
Tabla 8.19	Información relevante para la determinación del impuesto devengado y de la cuota líquida
Tabla 8.20	Porcentajes dotados a los fondos obligatorios por las sociedades de la muestra
Tabla 8.21	Dotaciones y deducciones a los fondos obligatorios realizadas

Tabla 8.22	TIE “Contable-Real” cuando el FRO es menor al CS. Antes de la reforma de la LSCA.
Tabla 8.23	TIE “Contable-Real” cuando el FRO es mayor al CS. Antes de la reforma de la LSCA.
Tabla 8.24	Dotaciones obligatorias a los fondos antes de la reforma de la LSCA
Tabla 8.25	TIE “Fiscal-Real” cuando el FRO es menor al CS. Antes de la reforma de la LSCA
Tabla 8.26	TIE “Fiscal-Real” cuando el FRO es mayor al CS. Antes de la reforma de la LSCA
Tabla 8.27	Dotaciones obligatorias a los fondos tras la reforma de la LSCA
Tabla 8.28	TIE “Contable-Real” cuando el FRO es menor al CS. Después de la reforma de la LSCA
Tabla 8.29	TIE “Contable-Real” cuando el FRO es mayor al CS. Después de la reforma de la LSCA
Tabla 8.30	TIE “Fiscal-Real” cuando el FRO es menor al CS. Después de la reforma de la LSCA
Tabla 8.31	TIE “Fiscal-Real” cuando el FRO es mayor al CS. Después de la reforma de la LSCA
Tabla 8.32	TIE “Contable” siguiendo la Ley 43/1995
Tabla 8.33	TIE “Fiscal” siguiendo la Ley 43/1995
Tabla 8.34	Variación del TIE “Contable” antes y después de la reforma de la LSCA, cuando el FRO es menor al CS
Tabla 8.35	Variación del TIE “Contable” antes y después de la reforma de la LSCA, cuando el FRO es mayor al CS
Tabla 8.36	Simulación de la presión fiscal en función de la tipología de resultados que presenten
Tabla 8.37	Variación del TIE “Fiscal” antes y después de la reforma de la LSCA, cuando el FRO es menor al CS
Tabla 8.38	Variación del TIE “Fiscal” antes y después de la reforma de la LSCA, cuando el FRO es mayor al CS
Tabla 8.39	Comparativa de presiones fiscales según las distintas normativas
Tabla 8.40	Significatividad estadística entre las variaciones de la TIE según la LRFC y la LIS



## ***CAPÍTULO 0:***

### **INTRODUCCIÓN**

Esta Tesis tiene por objeto profundizar en el conocimiento de las Sociedades Cooperativas de Segundo Grado (en adelante SCSG) como instrumentos de integración cooperativa, estudiándolas desde una perspectiva económica, jurídica y, especialmente, contable-fiscal. Hasta el momento son muy escasos los trabajos que han estudiado a estas entidades, los cuales se han centrado en el análisis de su actividad comercial, o en la descripción de su evolución y sus características.

Centraremos nuestro estudio en las SCSG constituidas en la Comunidad Autónoma de Andalucía, por ser ésta una de las regiones donde existe una mayor concentración de las mismas, además de ser la región donde realicé mis estudios universitarios y de la que podemos tener acceso a una mayor información. Dentro de este grupo social, se hará especial referencia a las sociedades cooperativas agrarias, por la importancia que el sector agrario tiene en dicha comunidad y porque este sector ha sido el más proclive a la creación de estas estructuras de segundo grado.

Se ha partido, principalmente, de la Ley 27/1999 de Cooperativas (en adelante LC), de la Ley 2/1999, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (en adelante LSCA) y de la Ley del Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante LRFC), amén de otra gran cantidad de normativa utilizada y que viene detallada en la bibliografía de esta investigación.

En la parte introductoria de este trabajo determinamos la materia de investigación elegida para el desarrollo de la Tesis, delimitando en primer lugar el problema a investigar y su justificación, para a continuación, exponer los objetivos que se pretenden, el estado actual de la cuestión y las fuentes y método utilizados para llevar a cabo ésta. Por último, se expone la estructura y algunos aspectos formales necesarios para la realización y entendimiento de la investigación que realizamos.

## **1. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.**

En la economía española el mundo cooperativo se caracteriza por una composición muy heterogénea de los sectores que lo integran. Las sociedades cooperativas son entidades que se pueden encontrar en cualquier sector de actividad y que en los últimos años han protagonizado un desarrollo espectacular. Con la implantación de la democracia en nuestro país y la consolidación del sistema político, junto con la proliferación de leyes cada vez más modernas, se ha favorecido la creación de estas empresas. Así la Constitución Española, artículo 129.2, se compromete a fomentar el cooperativismo mediante una legislación adecuada. Han disfrutado en consecuencia de un clima favorable para que se creen empresas de este tipo, las cuales a su vez se han agrupado en SCSG para acceder a actividades y servicios que de forma individual no podrían realizar.

Desde que en 1931 apareciera la primera ley específica en materia cooperativa han sido muchas las leyes que les han ido sucediendo con el paso del tiempo y que han permitido la aparición de muchas sociedades cooperativas cuya característica es la heterogeneidad. Existen sociedades de diversos tamaños, tipología, ámbito de actuación, configuración jurídica, etc.; sin embargo, muchas han considerado que para poder desarrollarse más, o simplemente para sobrevivir, necesitan una mayor concentración. La forma adoptada en muchos casos para cubrir esa necesidad ha sido la SCSG, siendo el sector agrario el que concentra un mayor número de éstas.

Tradicionalmente las sociedades cooperativas españolas se han caracterizado por cierta estabilidad en cuanto a los mercados que abastecían y por una oferta de productos muy reducida, dirigida a una población con un bajo nivel de exigencias en cuanto a la calidad del producto. A mediados de los años sesenta, las condiciones económicas eran favorables y estables; el factor tecnológico no dejaba de ser un factor de progreso, pero era un instrumento controlable; el clima sociopolítico era relativamente neutral y la única variable activa del entorno a considerar era la competencia. Aunque la favorable coyuntura económica permitía que los diferentes sectores de la economía española gozaran de una tasa de crecimiento de la demanda bastante elevada, por lo que la rivalidad existente entre las diferentes empresas competidoras no era demasiado fuerte. En definitiva, nos encontrábamos en un entorno relativamente estable donde las empresas no tenían que preocuparse excesivamente por su dimensión y su posición competitiva en el mercado, y además muchos sectores, como el olivar, estaban protegidos.

Sin embargo, a partir de los setenta, y con más intensidad en la década de los ochenta, el entorno empresarial empieza a experimentar



importantes cambios que hacen que el mismo pase a caracterizarse por una gran complejidad y por un incremento de la competitividad.

Son diversas las causas que explican este cambio, las cuales han sido analizadas por diferentes autores, entre los que podemos citar: Salles (1978, 162-163), Martínez Charterina (1990, 12-19), Menguzzato y Renau (1991), Brealey y Myers (1993, 993-1006), Mascareñas et al. (1993, 1-13), Sanchís (1995, 137-160), Vargas Sánchez (1995, 73-77), Bueno Campos (1996, 362-379), Bel Durán (1997, 390-392) y Montero García (1999, 61-69).

Del estudio de estos autores, podemos extraer que las principales razones del cambio, que llevarán a las sociedades a emprender procesos de concentración y/o cooperación, son:

- La *internacionalización y globalización de la economía*, consecuencia de la apertura de los mercados exteriores y para el caso concreto de España, por la incorporación de ésta a la actual Unión Europea (en adelante UE).
- La *ralentización del crecimiento de la demanda* de diversos sectores que lleva a que las empresas tengan que aumentar sus cuotas de mercado a costa de reducir las de sus competidores. Surge una creciente preocupación de las empresas por encontrar una buena posición en el mercado que les pueda conducir a una ventaja competitiva sostenible en el tiempo; de tal forma, que muchas de ellas han pasado de fabricar un producto estandarizado y global a plantearse, en todo momento, que su misión es satisfacer las necesidades de los consumidores. Por esta razón tratan de ofrecer un producto diferenciado, que se ajuste, a los requerimientos de la demanda y a la mayor exigencia de calidad por parte de los clientes.

- El *progreso tecnológico* (caracterizado por el desarrollo de la informática, la robótica, los medios de comunicación como Internet, etc.) supone una transformación en profundidad del sistema productivo de las empresas y hace que la innovación tecnológica escape al dominio de la mayoría de ellas, y que se convierta en un imperativo para la supervivencia y el crecimiento. Pero el desarrollo de las nuevas tecnologías no sólo supone una amenaza para las empresas, sino que, de hecho, también representa una buena oportunidad para aquellas compañías pioneras que las incorporen en su cultura empresarial y las introduzcan en el mercado.

Otros aspectos importantes que han marcado la evolución del entorno empresarial y que han afectado de manera más directa al movimiento cooperativo y, en especial, al cooperativismo agrario, han sido:

- La *desregularización del mercado* –eliminación de la intervención– ha ocasionado que las sociedades cooperativas, acostumbradas a vender todo lo que eran capaz de producir, tengan ahora la necesidad de vender por sí mismas sus productos; lo que ha originado una *mayor preocupación de la empresa por atender las necesidades de los diferentes grupos sociales* que la rodean, como son las organizaciones de consumidores, los grupos ecologistas, las organizaciones sindicales, los accionistas, etc..
- Se han producido importantes *cambios en la demanda*. Al demandar productos y, más concretamente, al demandar productos agrícolas, los consumidores no se conforman con cualquiera de ellos, y exigen una mayor utilidad y mayor calidad. Es decir, buscan un producto ampliado, sujeto a un proceso de transformación, con una imagen de marca de calidad, accesible en los lugares donde compran habitualmente, que

presente una serie de variedades sobre uno genérico, adecuado al uso que se le pretenda dar.

▪ *Tendencia a la concentración empresarial del resto de sociedades.* Actualmente, la economía española genera una corriente de concentración empresarial que, en muchos sectores, ha llevado a la aparición de nuevas formas de organización en la distribución de productos agroalimentarios como las grandes cadenas de distribución. Este eslabón no sólo adquiere el producto del agricultor, sino que además realiza sobre el mismo actividades de transformación, comercialización o envasado, adueñándose del valor añadido.

Esta tendencia a la concentración contrasta con la situación actual del sector agrario y cooperativo en general. Aunque en los últimos años las turbulencias y los cambios del mercado están produciendo un creciente número de acuerdos de cooperación en el sector agrario, todavía se caracteriza por un alto grado de dispersión, frente a la gran concentración del siguiente eslabón de la cadena agroalimentaria: las cadenas de distribución.

En este sentido Montero García (1991, 23) afirma que “Las cooperativas agrarias deben presentarse unidas en los mercados mundiales, junto a las empresas multinacionales, aplicando en toda su extensión el principio de intercooperación, pues será el medio para conseguir que los cooperadores agrarios no sean marginados y utilizados por la organización del sistema agroalimentario”. Igualmente, Caballer Mellado (1988, 169) indica que “... las uniones de cooperativas y el cooperativismo de segundo grado, son en la actualidad, respuestas válidas a la lucha por el mercado y a la defensa contra las prácticas oligopolistas de las grandes sociedades”.

En definitiva, en este contexto actual de mercados dominados por las superestructuras y con un entorno turbulento caracterizado por su complejidad y por unos cambios, cada vez más profundos y rápidos, difíciles de prever y costosos de afrontar, se requiere de la empresa una respuesta estratégica adecuada para poder ser competitiva. Las unidades productivas individuales, así como las sociedades cooperativas de primer grado (en adelante SCPG) se consideran, en este sentido, más vulnerables. Se hacen necesarias formas empresariales mayores, más competitivas y más dinámicas, que permitan la supervivencia y el desarrollo de las sociedades.

En este sentido se manifiesta Martínez Charterina (1990, 16) al indicar que “Ante una situación económica caracterizada por la apertura de los grandes espacios económicos, el uso de una tecnología avanzada, y la concentración empresarial, la cooperativa ha de reaccionar a través de la integración ...”.

Concretamente en el ámbito del cooperativismo y, en especial del agrario, apostamos por la creación de SCSG como forma idónea de crecimiento y de diversificación de actividades. Esta solución permite realizar actividades de transformación y comercialización que necesitan de grandes desembolsos de capital inalcanzables para un agricultor o, incluso, para una sociedad cooperativa de base<sup>1</sup>, pero sin renunciar a las características básicas y a las ventajas derivadas de la fórmula cooperativa. Pero el papel de la SCSG va más allá, pues resulta destacable la labor de información y de cambio de mentalidad que su incorporación puede realizar sobre el sector.

---

<sup>1</sup> Por sociedad cooperativa de base hemos de entender aquellas sociedades cooperativas que se asocian en una de grado superior. En el caso concreto que nos ocupa (SCSG) hace referencia a las SCPG.

En España, la importancia del sector agrario en la economía global es notable. Su valor real no debe limitarse a los indicadores económicos, pues además hay que considerar que proporciona productos básicos para la población y para la industria agroalimentaria.

Desde un punto de vista cuantitativo, según datos del Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural (2003)<sup>2</sup>, en el año 2000 la actividad agraria generó el 3% del PIB nacional, proporcionó ocupación al 6,2% de la población ocupada y originó el 10,2% de los intercambios totales de mercancías con el exterior.

La significación del sector agrario es dispar entre las diferentes Comunidad Autónoma, siendo la Comunidad Andaluza la que mayor potencial agrario dispone. Así, siguiendo con la misma fuente, desde la perspectiva de las macromagnitudes, la Producción Final Agraria media del trienio 1998-2000, en Andalucía fue de 6.196,43 M€, en valores nominales, lo que representa el 23,5% del Producción Final Agraria Nacional, la cual para dicho periodo alcanzó el importe de 26.348,97 M€<sup>3</sup>.

Estas cifras son claros indicadores de la importancia del sector, constituyendo un recurso esencial para una buena parte de la población, sobre todo, en algunas comunidades como la andaluza.

El peso que el movimiento cooperativo tiene en el mismo es considerable, como lo atestiguan los 12.013 M€ que facturaron en el año 2001, según datos de la Confederación de Cooperativas Agrarias de España (en adelante CCAE)<sup>4</sup> (2001), lo que constituye un 45,4% de la Producción Final Agraria.

---

<sup>2</sup> Véase referencia bibliográfica AA.VV (2003): *Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural*.

<sup>3</sup> Datos Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural.

<sup>4</sup> En dichos datos se han considerado a las empresas que operan bajo la forma jurídica de sociedades agrarias, que son la inmensa mayoría, y otras formas jurídicas similares, como es el caso de las sociedades agrarias de transformación.

Es una de las más importantes fuerzas asociativas, siendo el número de entidades agrarias con actividad en España, en el año 2001, de 3.926<sup>5</sup>, integrando a 977.916 socios.

Por Comunidades Autónomas, es la Comunidad Andaluza la que se encuentra por excelencia a la cabeza. Es la región con más sociedades cooperativas agrarias con actividad económica en el año 2001, en la que tiene su sede 786 entidades, el 20% del total, y la que mayor número de socios agrupa –240.000 socios, el 24,6% del total–. También en el ámbito de la facturación se encuentra a la cabeza con una facturación de 2.625 M€, representando más del 21% del total, seguida por las Comunidades Valenciana y Catalana.

Recientemente el Instituto de Estadística Andaluz (IEA, 2003) ha elaborado un informe en el que se pone de manifiesto que en el tejido empresarial andaluz el 2% de los establecimientos son sociedades cooperativas, que recogen el 3,5% del empleo y con un tamaño medio de 6,8 ocupados por establecimiento.

La importancia del cooperativismo agrario de segundo grado también se hace patente. Durante los últimos años se ha producido una gran proliferación de las estructuras de segundo grado agrarias. Así, según datos económicos obtenidos de la CCAE (2000 y 2001) referidos al conjunto nacional, estas han pasado de representar 175 en el año 2000, a 191 en el año 2001, agrupando a 3.090 entidades con un volumen de facturación que casi se ha duplicado de un ejercicio a otro; de facturar 3.762,85 M€ en el año 2000<sup>6</sup> se ha pasado a facturar 6.302,21 M€ en el

---

<sup>5</sup> Cifra ligeramente superior a la del año 2000 en el que, el número de sociedades cooperativas agrarias que operaron en España fue de 3.902, agrupando a 983.210 socios. Es necesario puntualizar, que los datos de 2001 incluyen a las sociedades agrarias de transformación, las cuales no fueron tenidas en cuenta para la realización de las estadísticas de 2000.

<sup>6</sup> Su volumen de facturación representa el 34,8% del total facturado en el 2000.

año 2001, lo que implica que el 23,60% de la Producción Final Agraria circula por estas estructuras<sup>7</sup>.

### ➤ **Justificación de la investigación.**

Han sido muchos los factores que me han impulsado a elegir como tema de investigación el movimiento cooperativo, pero quizá el pilar sobre el que se sustenta mi interés, esté en el ambiente familiar –agrario– que he vivido desde mi infancia.

Fue en el primer curso de doctorado, en el año 2000, cuando surge la oportunidad de especializarme en el movimiento cooperativo, naciendo en mí la necesidad de dirigir mi carrera docente y profesional hacia el cooperativismo. La materia “Contabilidad Sectorial”, dirigida por el profesor Dr. D. Gil Sánchez Arroyo, cuyo tema de estudio iba a ser la sociedad cooperativa, me dio la ocasión de comenzar a investigar y asentar las bases de mi conocimiento. Posteriormente, el curso “Efectos contables de la imposición sobre beneficios”, dirigido por el profesor Dr. D. Enrique Corona Romero, director de Tesis, me aportaría el segundo de los pilares que fundamentan mi investigación. Al final de ese año académico fue cuando decidí que mi Tesis debería conjugar la sociedad cooperativa y la imposición sobre beneficios.

En dicha elección influyó mucho las orientaciones que recibí por parte de mi segundo director de Tesis el profesor Dr. D. Tomás Garrido Pulido, del Departamento de Economía de la Empresa, Contabilidad y Sociología de la Universidad de Jaén, en la cual se están realizando diversos estudios relacionados con el cooperativismo oleícola, haciendo especial referencia al cooperativismo de segundo grado, pero desde el punto de vista organizativo y de la comercialización.

---

<sup>7</sup> Su volumen de facturación representa el 52% del total facturado en el 2001.

Además quería realizar una *investigación de utilidad*, tal y como la denomina el profesor Dr. D. Emilio Fontela, Decano de la Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y Empresariales de la Universidad Antonio de Nebrija, que no sirviera sólo para “rellenar” una Tesis, sino que su fundamento tuviera una aplicación en el mundo cooperativo, siendo una fuente de información secundaria para las posibles decisiones que adopten las sociedades cooperativas.

Todo esto hizo que surgiera en mí un gran interés y expectación por el estudio del sector cooperativo, y en concreto por una de las fórmulas de integración utilizada mayoritariamente por estas sociedades: la SCSG.

Junto a las razones anteriormente expuestas, la elección del cooperativismo de segundo grado como objeto de nuestro estudio y desde la óptica contable-fiscal, se ha visto influida también por los siguientes motivos:

- Cubrir una laguna en este espacio ante la falta de una investigación especializada que considere conjuntamente el aspecto contable y fiscal de los procesos de integración. Además, a pesar de la diversidad de estudios existentes en relación al cooperativismo, y, más en concreto, con la fiscalidad de las sociedades cooperativas, son escasos los estudios que realizan un análisis de la presión fiscal soportada por las mismas, aspecto de suma importancia para la toma de decisiones.
- Por ser la principal fórmula de integración empresarial que utiliza el cooperativismo, en general, y el agrario en particular, para la búsqueda de una dimensión adecuada con la que responder a un mercado cada vez más turbulento y dominado por las grandes superestructuras.



- El auge que está teniendo el cooperativismo de segundo grado agrario en la economía, representando en el 2001, el 23,60 % de la Producción Final Agraria, frente al 14,61% que representaba en el 2000<sup>8</sup>.
- Consideramos que es necesario comunicar a la sociedad que las sociedades cooperativas, ya sean de primer o de segundo grado, constituyen otro tipo social dentro del abanico de posibilidades –sociedad anónima, limitada, comanditaria, etc.– con el que las personas físicas o jurídicas pueden contar a la hora de penetrar en el mundo empresarial. Éstas reportan una serie de ventajas a nivel fiscal, de organización, etc., aún no suficientemente explotadas.

En este contexto, nos planteamos como tema de investigación el estudio de las SCSG como forma de reorganización empresarial; analizando sus aspectos económicos y organizativos, y con especial referencia al ámbito contable y fiscal de este proceso de integración. Como aportación principal, se realizará un análisis del nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales por una muestra de SCSG agrarias, como paso previo al estudio de la presión fiscal soportada por éstas, medida a través del Tipo Impositivo Efectivo (en adelante TIE). Igualmente, se presentará un modelo contable que las SCSG podrían utilizar para el registro de sus operaciones con sociedades cooperativas socios, cuando actúen como grupo cooperativo.

Bajo este objetivo general, que posteriormente desglosaremos en algunos objetivos más específicos, sintetizaremos a continuación el estado de la cuestión en referencia, tanto al cooperativismo de segundo grado agrario, como no agrario.

---

<sup>8</sup> Datos de la CCAE (2000 y 2001).

## **2. ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN.**

La importancia que en los últimos años han tomado las SCSG, así como los procesos de integración en general, ha hecho que los distintos métodos de concentración a disposición de las sociedades cooperativas sean objeto de referencia en la mayor parte de los trabajos realizados sobre éstas, y en las investigaciones sobre sociedades cooperativas agrarias, como consecuencia de la gran atomización que caracteriza al sector agrario.

Los estudios específicos realizados sobre cooperativismo de segundo grado, y en especial sobre el agrario, son escasos a pesar de la importancia que el sector agrario tiene en la Comunidad Autónoma Andaluza. En su mayoría se han centrado en resaltar las ventajas que reportan las SCSG, a analizar datos económicos, a instrumentalizar las bases de su organización y a estudiar su Régimen jurídico, y apenas hemos encontrado bibliografía referente a su ámbito contable y fiscal, aspectos que en las SCPG, se han prestado mucha atención, poniéndose de manifiesto en la pluralidad de trabajos sobre el Régimen contable y tributario de las sociedades cooperativas. Asimismo, las investigaciones relacionadas con la presión fiscal en el ámbito cooperativo, son reducidas, coincidiendo con la importancia que a dicho tema se le ha prestado también a nivel mercantil. Por ello, intentaremos, con este estudio realizar una aportación que complete la literatura existente en el campo contable y fiscal.

En el conjunto de estudios realizados hemos de diferenciar tres grupos. En primer lugar, aquellos que se centran en el análisis de las sociedades cooperativas agrarias, aunque hacen especial referencia a los procesos de integración cooperativa. En segundo lugar, aquellos cuyo tema principal son las SCSG agrarias o el cooperativismo de segundo

grado en general. Y por último, aquellos cuyo objeto de análisis es el ámbito contable y/o fiscal de las sociedades cooperativas, haciendo mención a los trabajos que los analizan desde la óptica de las SCSG, como grupo cooperativo o no.

Comenzando por las investigaciones sobre cooperativismo agrario, en las cuales se hace alusión al cooperativismo de segundo grado, hay que destacar las investigaciones que los profesores *Barea Tejeiro* y *Monzón Campos* (1992 y 2002), han realizado sobre la Economía Social en España. En dichos estudios se realiza un análisis pormenorizado sobre la situación económica actual y futura del cooperativismo agrario, así como del resto de entidades que conforman la Economía Social. Se da una especial atención al análisis del cooperativismo de segundo grado como una respuesta al problema de la atomización del sector agrario, examinando sus ventajas e inconvenientes. Igualmente, el profesor *Juliá Igual* (1991 y 1993), realiza una descripción del cooperativismo agrario, analizando las nuevas estrategias empresariales de que dispone este tipo social.

Otra investigación en la que se aborda el cooperativismo agrario es la realizada por el profesor *Vargas Sánchez* (1995), fruto de una línea de investigación que sobre Economía de la Empresa Agraria se sigue en la Universidad de Huelva. En dicho estudio se manifiesta la necesidad de un mayor grado de concentración en el cooperativismo agrario, examinando las razones para la integración y haciendo un repaso de las distintas fórmulas de concentración económica a disposición de las sociedades cooperativas agrarias. Hace especial mención de las potencialidades del cooperativismo de segundo grado, a través del análisis de casos reales de sociedades de segundo grado, como son el caso de las sociedades cooperativas ANECCOP y ACOREX –en sus orígenes–.

Merece ser destacada también la investigación de la profesora *Bel Durán (1997)*, en el cual se realiza un análisis de los flujos informativos-decisionales, reales y especialmente, financieros de las sociedades cooperativas agrarias, y, de la necesidad que estas empresas tienen de concentrarse. Se examinan las distintas manifestaciones de la integración utilizadas por la mismas, entre las que están dentro de su análisis las SCSG.

Finalmente, dentro de las investigaciones que hacen referencia al cooperativismo agrario podemos encontrar tres que se enmarcan en la línea de investigación que sobre cooperativismo oleícola se está llevando a cabo en la Universidad de Jaén.

En primer lugar, podemos citar el estudio del profesor *Torres Ruiz (1998)*, consistente en un análisis de los problemas de comercialización de las sociedades cooperativas oleícolas, aportando algunas líneas de actuación. En el mismo se analiza la SCSG como una alternativa, aunque no la única, para mejorar la gestión de las mismas. Dicho trabajo es una adaptación de su tesis doctoral, la cual fue galardonada con el premio de Investigación Agraria y Medioambiental 1997, concedido por el Instituto de Estudios Jiennenses.

En segundo lugar, citamos el trabajo de la profesora *Mozas Moral (1998)*, galardonado con el premio Arco Iris a la Mejor Investigación Cooperativa, el cuál se centra en un estudio de cooperativismo oleícola Jiennense desde el punto de vista de la organización empresarial. En él, se desarrolla un estudio empírico tendente a determinar qué razones llevan a las SCPG Jiennenses a tomar la decisión de integrarse en una sociedad cooperativa de grado superior.

Por último, se encuentra la tesis de la profesora *Senise Barrio (2003)*, cuyo tema de estudio han sido las sociedades cooperativas

oleícolas andaluzas. Analiza las distintas fórmulas de integración a través de las cuales las sociedades oleícolas pueden orientarse al mercado, realizando una breve referencia al cooperativismo de segundo grado como una de las opciones posibles.

Al referirnos a las investigaciones que tratan en exclusividad el cooperativismo de segundo grado, a nivel general o bien específico del sector agrario, podemos citar a diversos autores como son Paz Canalejo (1977), Rosembuj (1987 y 1989), Montero García (1988, 1991 y 1999), Alfonso Sánchez (2000 y 2001), Cuenca García (2000), Arcas Lario (1999, 2001 y 2002), Arcas Lario et al. (2002), Vázquez Pena (2002), Aizega Zubillaga y Valiñani González (2003) y Meliá Martí (2003).

Las investigaciones de los profesores *Paz Canalejo*, *Alfonso Sánchez*, *Cuenca García* y *Vázquez Pena*, son investigaciones relativas al análisis del Régimen jurídico de la SCSG, en las cuales se examinan las peculiaridades societarias que las mismas presentan, desde su constitución, órganos de gobierno, alta y baja de socios, etc., hasta su disolución y posterior liquidación. El estudio de la profesora *Alfonso Sánchez*, analiza la SCSG desde la perspectiva del Derecho de cooperativas y el Derecho de grupos, seleccionándola como la figura idónea para ordenar un grupo cooperativo horizontal.

Cabe destacar las investigaciones del profesor *Montero García* (gran estudioso del movimiento cooperativo agrario), las cuales han estado centradas en el análisis económico del cooperativismo de segundo grado. En dichas investigaciones se aportan las justificaciones y necesidades de la integración, fundamentada ésta en la SCSG, así como datos sobre la representatividad económica y evolución histórica de las mismas. Su último estudio (1999) presenta como novedad el análisis de la fusión cooperativa, como otra forma de integración alternativa a la SCSG.

Por su parte, el profesor *Arcas Lario* ha centrado sus investigaciones en estudiar la especial relación que existe entre las sociedades cooperativas agrarias de segundo grado y sus socios, SCPG, desde la perspectiva de la comercialización. Algunos de los aspectos que ha analizado son el nivel de satisfacción por parte de los socios de su pertenencia a una de grado superior, y la contribución de la SCSG a los objetivos de éstos.

Existen otros estudios que aún no tratando en exclusividad el cooperativismo de segundo grado, merecen la pena citar, en la medida que se centran en realizar un análisis de la integración cooperativa, revisando las fórmulas de integración existentes, analizando las ventajas e inconvenientes a la integración, las implicaciones que para las SCPG tienen el llevar a cabo procesos de integración cooperativa, etc.. Entre este tipo de estudios podemos citar las investigaciones de los profesores Parras de Más (1974), Martínez Charterina (1990), Embid Irujo (1991), Vargas Sánchez (1993, 1995 y 2001), Fernández Méndez (1996), Buendía Martínez (1999), Server Izquierdo y Meliá Martí (1999), Cervera Paz y Bohórquez Botana (2000), García Sanz (2001) y Meliá Martí (2001).

Finalmente, respecto a las investigaciones que hacen referencia al Régimen contable y tributario de las sociedades cooperativas, como ya se dijo anteriormente, existe pluralidad de trabajos al respecto. Sin embargo, apenas hemos encontrado estudios ligados al cooperativismo de segundo grado y a la presión fiscal.

En relación a las investigaciones sobre Régimen contable de las sociedades cooperativas, los aspectos que se abordan en las mismas son por un lado, el Régimen jurídico de la contabilidad y, por otro, las prácticas contables en las sociedades cooperativas, pero ninguna de ellas centradas en el cooperativismo de segundo grado. Dado que han sido diversos los

autores que han escrito sobre el tema citaremos como más significativos a: Ballester Pareja (1969), Caballer Mellado (1992), Rojo Ramírez (1987), Juliá Igual y Server Izquierdo (1993), Peino Janeiro y Veiga Carballido (1994), García Ordaz (1995), Veiga Carballido (1996), Cubedo Tortonda y Cerdá Abad (1997), Iturrioz Del Campo (1999), González Pascual (2000), Juliá Igual y Polo Garrido (2002) y Cubedo Tortonda (2003b),

Tras la publicación en el 2002 del Borrador de normas contables para las sociedades cooperativas, y la aprobación de éste en diciembre de 2003, como Normas Contables de las Sociedades Cooperativas (en adelante NCSC) de obligado cumplimiento por este tipo social, los estudios más recientes han estado orientados al análisis de las implicaciones contables que esta nueva normativa tendrá a nivel cooperativo. Entre las investigaciones que han abordado este tema están las llevadas a cabo por diversos investigadores del Centro de Investigación y Especialización en Gestión de Empresas Agroalimentarias (CEGEA), de la Universidad de Valencia, como son Server Izquierdo (2003), Polo Garrido y García Martínez (2003), Juliá Igual (2003) y Marí Vidal (2003), entre otros.

Por lo que se refiere al ámbito fiscal podemos citar como estudios más relevantes los llevados a cabo por los profesores Rosembuj (1991), Caparrós Navarro (1991 y 1994), Barberena Belzunde (1992), Martín Fernández (1994), Juliá Igual y Server Izquierdo (1996), Crespo Miegimolle (1999), De Luis Esteban (2001), Gallego Sevilla (2001), Álvarez Vega (2002) y Montero Simó (2002). En todos ellos se analizan las singularidades tributarias que presentan las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, como impuesto más representativo de la imposición indirecta, siendo objeto de análisis, en algunos casos, el resto de impuestos indirectos.

Recientemente, la profesora *Peris García (2002)* aborda el análisis de la fiscalidad de determinadas formas de integración, como son el grupo cooperativo y la fusión. En esta investigación, se estudia la tributación de la SCSG como entidad cabeza de un grupo cooperativo, y se analiza el Régimen de tributación conjunta para las mismas. Los profesores *Juliá Igual y Server Izquierdo (1996)* y *Crespo Miegimolle (1999)*, en sus respectivas investigaciones, también realizan una breve referencia a la tributación de los grupos cooperativos.

Para finalizar, por este recorrido sobre las principales investigaciones contables y fiscales, hacer referencia a varios estudios que sobre presión fiscal cooperativa se han desarrollado en nuestro país. Todos ellos tienen en común que analizan la presión fiscal para SCPG.

El primero de ellos es el llevado a cabo por los profesores *Server, Galindo y Polo (1996)*, donde miden, en términos de presión fiscal, la repercusión que sobre las sociedades cooperativas agrarias tiene la existencia de distintos Regímenes económicos. Se realiza una comparativa entre las leyes sustantivas vigentes, una ley estatal y cinco autonómicas. Toman como índice para medir la presión fiscal la Tasa de Carga Impositiva<sup>9</sup>.

La segunda investigación es la realizada por *Server Izquierdo y Marín Sánchez (1998)*, donde partiendo de hipótesis simplificadas cuantifican la presión fiscal de las sociedades cooperativas atendiendo a su grado de protección y a su nivel de reservas. Estos mismos autores, en el año 2002, llevan a cabo un nuevo estudio centrado en cuantificar las desigualdades de presión fiscal a las que se ven sometidas dependiendo de sí la normativa sustantiva a la que están sujetas es la ley de sociedades

---

<sup>9</sup> TCI: Aquella que aplicada sobre el excedente neto cooperativo antes de impuestos, da como resultado la cuota líquida del ejercicio, es decir, la cuota tributaria devengada en el ejercicio.



cooperativas estatal, de Aragón, de Cataluña o de la Comunidad Valenciana.

Igualmente subrayar que han sido escasos a nivel cooperativo los trabajos empíricos relacionados con el análisis del nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales, existiendo a nivel mercantil diversos estudios en los cuales se analiza la situación fiscal, así como relevancia y adecuación de la información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales. Entre estos trabajos podemos señalar a Llorente (1993), Gómez Valls (1995), Gallego y Galende (1995, 996) y Mata Melo (2001, 166).

Una vez puestas de manifiesto las razones que nos han llevado a elegir como tema de estudio a la SCSG, realizar un análisis de las investigaciones más relevantes sobre el tema objeto de nuestro estudio, y poner de relieve la escasa literatura en el campo contable-fiscal de las SCSG, pasaremos a delimitar los objetivos que queremos alcanzar con la realización de esta investigación.

### **3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.**

El objetivo básico de la investigación, que será desglosado en otros más específicos, es profundizar en el conocimiento de las SCSG como medio de integración cooperativa y estudiar la problemática suscitada desde una perspectiva económica, jurídica y especialmente contable-fiscal.

Es preciso matizar de antemano que con este trabajo, más que tratar de dar una respuesta concreta a unas hipótesis de partida, se ha pretendido realizar una aportación metodológica en relación con el tema de estudio.

Los objetivos específicos que sustentan al principal, se pueden concretar de forma esquemática, en los siguientes:

- 1) Delimitar conceptualmente a la SCSG, agraria o no agraria, estudiando sus fundamentos, evolución histórica y datos económicos.
- 2) Abordar los aspectos económicos de la integración, al objeto de justificar la constitución de SCSG, frente a otro tipo social y en especial frente a los procesos de fusión.
- 3) Analizar el marco jurídico de las SCSG, ya que resulta imprescindible conocer su regulación y organización interna, como paso previo al estudio de la misma desde la perspectiva contable y fiscal.
- 4) Examinar las particularidades contables y fiscales que las SCSG presentan:
  - *Análisis contable:* Estudio de sus obligaciones contables, aportando un modelo contable susceptible de ser utilizado por las SCSG para el registro de su relación con sus socios sociedades cooperativas.
  - *Análisis fiscal:* Estudio de su Régimen de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, haciendo especial referencia al efecto impositivo.
- 5) La consecución de todos los objetivos anteriores nos permiten tener el conocimiento suficiente para culminar la investigación con un estudio empírico sobre la relevancia y adecuación de la información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales y la presión fiscal, medida a través del TIE, cuyo fin será:

- Medir el nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales y el grado de seguimiento de la normativa contable y fiscal.
- Comprobar si la presión fiscal soportada por las sociedades es la correcta. Tomaremos como referencia para dicho estudio la LSCA antes y después de su modificación, por Ley 3/2002, de 16 de diciembre<sup>10</sup>, al objeto de observar como afectarán a la presión fiscal las reformas introducidas en la misma, y se analizarán las divergencias que puedan surgir.

#### **4. ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN.**

El trabajo se ha estructurado en 9 capítulos a los que precede esta introducción.

El primer capítulo trata de delimitar el concepto, tipología y evolución histórica de las SCSG andaluzas, para cuyo entendimiento partiremos previamente de un análisis de la sociedad cooperativa en general, considerándola como el principal baluarte sobre el que se asienta la Economía Social. Igualmente es objeto de estudio en este capítulo los problemas a los que se enfrentan las sociedades cooperativas en general, y las agrarias en particular, y que les empujan a emprender procesos de integración.

Tras conocer las principales características de las SCSG, el capítulo segundo se encarga de abordar los aspectos económicos de la integración. Se parte necesariamente de un estudio de los principales

---

<sup>10</sup> Las modificaciones introducidas por la Ley 3/2002, de 16 de diciembre, a la LSCA serán de aplicación para los ejercicios iniciados en el 2003.

parámetros que impulsan la necesidad de este tipo de concentración empresarial para, con base a ello, considerar las fortalezas y debilidades que se derivan de su agrupación. Sin embargo, es preciso señalar que solamente se pretende exponer las principales razones, tanto positivas como negativas, que a nuestro entender se derivan de la SCSG, como el medio más idóneo que tienen actualmente las sociedades cooperativas de base para el desarrollo de sus fines. El análisis del Régimen jurídico de las SCSG configura el capítulo tercero, en el que se estudia desde su constitución, ampliaciones de capital y reducciones de éste, hasta la posible disolución y liquidación de éstas. Si bien, al no existir una única ley que regule a la SCSG, a la hora de estudiar el mismo centraremos el ámbito de estudio en la LC y en la LSCA, por ser la Comunidad Andaluza la región donde centramos nuestra investigación.

En el cuarto capítulo se recoge la operatoria fiscal de las operaciones que estas sociedades realizan tanto con sus socios – sociedades cooperativas de base o personas físicas–, como con terceros, examinando las particularidades que el Impuesto sobre Sociedades presenta en las sociedades cooperativas, en general y en las SCSG – como grupo cooperativo o no–, en particular. Se realiza un análisis de la determinación del resultado fiscal –resultado cooperativo y extracooperativo–, tratando en todo momento de ir comparando lo dispuesto en la legislación sustantiva –LC y LSCA– y la fiscal –LRFC–. Igualmente, son objeto de estudio los impuestos directos e indirectos que afectan a estos grupos societarios y a las personas físicas o jurídicas implicadas en los mismos.

El quinto capítulo, lo consideramos básico de nuestro trabajo, ya que en el mismo se congregan algunas de las aportaciones que realizamos en el aspecto contable. Se analizan primeramente sus obligaciones contables, haciendo especial referencia a las implicaciones contables de las recientes

NCSC; y como aportación en el ámbito contable se propone un modelo contable que las SCSG podrían utilizar para el registro de sus transacciones con socios cooperativas, cuando actúen como grupo cooperativo.

Una vez introducidos en el Impuesto sobre Sociedades, el análisis del tratamiento contable del efecto impositivo en las sociedades cooperativas es el tema central del capítulo sexto, en el cual también expondremos, aunque no de forma exhaustiva dada la complejidad del tema, la influencia que la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante NIC) número 12 tiene en el sistema impositivo de las sociedades cooperativas.

Examinado el marco teórico, contable y fiscal de las SCSG, en el capítulo séptimo y octavo se recoge la principal aportación de ésta investigación, que es la realización de un estudio empírico, centrado en las SCSG agrarias andaluzas, tendente a analizar:

En primer lugar, la relevancia y adecuación de la información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales de las SCSG, para lo cual se determinará el grado de cumplimiento con la información obligatoria y el nivel de información voluntaria aportada.

En segundo lugar, vislumbrar el grado de seguimiento de la normativa contable y fiscal por parte de las sociedades, mediante la realización de una encuesta. Este estudio completará la información obtenida con el apartado anterior y nos facilitará información primaria sobre la forma de operar contable y fiscal de las SCSG.

En tercer lugar, se analiza la presión fiscal soportada por una muestra de SCSG agrarias, medida a través del TIE, indagando en las variables que influyen en la misma. Dicha presión fiscal será comparada

con la que deberían de haber soportado si se hubiera aplicado correctamente la normativa contable y fiscal. Se tomará como referencia la LSCA antes y después de su modificación, para observar como afectarán a la presión fiscal las reformas introducidas en esta ley. Se demostrará, igualmente la protección fiscal de la que se benefician, comparando la presión fiscal que soportan, con la que soportarían si tributaran por la LIS.

Mientras que en el capítulo séptimo, se definirán las fuentes y método de la investigación, en el octavo, se registrarán los resultados obtenidos en la misma.

Aunque en cada capítulo hemos tratado de incorporar las principales conclusiones del mismo, consideramos conveniente dedicar un último capítulo (capítulo noveno) a exponer las reflexiones más significativas que se desprenden de este proyecto de investigación. Ponemos de manifiesto la necesidad de que su estudio se mantenga desde muy diferentes perspectivas para que los resultados de este esfuerzo conjunto faciliten a estas entidades la elección del rumbo que ofrezca mayores perspectivas de eficiencia y racionalidad.

## **5. ASPECTOS FORMALES.**

Para finalizar, se ha de hacer referencia a una serie de cuestiones formales con relación a la manera de presentar esta investigación, que creemos necesarias exponer, para el buen entendimiento de la misma:

- La bibliografía que aparece al final del trabajo es la que recoge las citas realizadas a lo largo del mismo.
- Los cuadros, esquemas, figuras y tablas que aparecen a lo largo de la investigación se han ordenado en función del capítulo con el cual están relacionados.

- Incluimos dos anexos al final del trabajo, el primero contiene información sobre la investigación empírica desarrollada vía encuesta, que hemos creído interesante introducir para el mejor entendimiento de la misma, y el segundo recoge el censo de SCSG andaluzas, tanto adaptadas como no adaptadas a la LSCA de 1999.

1. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA. ....	28
2. ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN.....	39
3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	46
4. ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN. ....	48
5. ASPECTOS FORMALES.....	51



# ***CAPÍTULO 1:***

## **CONCEPTO, TIPOLOGÍA Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

Previamente al análisis de las SCSG, se procede a señalar un conjunto de aspectos básicos que sirven como punto de partida para comprender la naturaleza de este tipo social.

En primer lugar, conceptualizaremos a las sociedades cooperativas desde la perspectiva de la Economía Social, estudiando sus fundamentos y reglamentación, para finalizar con la delimitación de las particularidades de las SCSG, como baluarte del movimiento cooperativo, estudiando su concepto, tipología y evolución histórica. Igualmente serán objeto de análisis algunos datos económicos que nos muestran la importancia del cooperativismo de segundo grado en Andalucía.

### **1.1. ECONOMÍA SOCIAL**

La incapacidad del mercado y del sector público para satisfacer convenientemente determinadas necesidades colectivas propició la aparición de nuevas formas de organización.

La labor que se le planteó a la doctrina consistió en identificar los caracteres que singularizaban las nuevas formas de hacer, así como los valores trazados en estas nuevas entidades.

La dificultad que plantea la determinación de la naturaleza de estas organizaciones es tal, que ni tan siquiera se ha logrado una definición aceptada por la totalidad de la doctrina.

El concepto de Economía Social fue adoptado por la historiografía anglosajona en la década de 1840 y, desde entonces, ha merecido la condición de término clave en el discurso de los guías del movimiento obrero.

Múltiples fuentes ideológicas han alimentado esta opción organizativa, exponiéndose en el **cuadro 1.1** las más notorias.

**CUADRO 1.1 CORRIENTES IDEOLÓGICAS AFINES AL COOPERATIVISMO.**

<b>ESCUELA SOCIALISTA</b> El asociacionismo debe ser fomentado desde el estado. R. Owen, Saint Simon, Fourier, P. Buchez, C. Pequeur, F. Vital y B. Malon.
<b>ESCUELA LIBERAL</b> El asociacionismo debe tener un origen privado. C. Dunoyee, F. Passy, L. Walras, J.S. Mill, H. Schulze y L. Luzatti.
<b>ESCUELA SOLIDARISTA</b> La cooperación debe centrarse en el consumo. C. Gide.
<b>CRISTIANISMO SOCIAL</b> Oposición al aislamiento del individuo por el poder. Reafirmación de la dignidad personal. F. Le Play, Faffeisen.

Fuente: Melián Navarro (1998, 9-10)

La Economía Social se enmarca dentro de las ciencias sociales, manifestando en este entorno un cierto talante innovador. Sánchez Jiménez (2001, 5) asegura que el término Economía Social arraigó en la década de los setenta en Francia y desde allí se irradió por los países mediterráneos. Afirma a su vez que se han empleado otras

denominaciones como “economía solidaria”, “sector emergente”, “sector no lucrativo” o “tercer sector”.

Conocido el abanico terminológico, procede referirnos a la realidad afectada. De nuevo, la controversia hace acto de presencia al no compartir los investigadores un mismo concepto de la misma. Esta divergencia se deriva de la no coincidencia de las organizaciones que subyacen en este concepto. Entre los autores que han tratado en sus investigaciones de realizar una delimitación lo más detallada posible del concepto de Economía Social podemos citar a Ballester Pareja (1990), Barea Tejeiro (1991), Defourny y Monzón (1992), Chaves y Monzón (2000), Jeantet (2000), Álvarez Vega (2002) y Barea Tejeiro y Monzón Campos (2002)<sup>11</sup>.

El profesor Tomás Carpi (1997, 86) nos sugiere dos acepciones posibles: una primera, restringida a las sociedades cooperativas, mutuas y asociaciones que cumplan funciones económicas sin ánimo de lucro, y una segunda, con la presencia de organizaciones sociales y políticas de diversa índole, a saber: partidos políticos, grupos de interés y de presión, sindicatos, organizaciones de base, etc..

Según el parecer de este mismo autor, la acepción amplia no resulta conveniente por ser difusa y perder con ello virtualidad como alternativa al sector público y al sector de mercado. En nuestra opinión, habría que añadir la dificultad de tratar estadísticamente este ámbito socioeconómico si se parte de un concepto demasiado amplio, lo que comprometería la implementación de eficientes políticas gubernamentales de fomento.

Los profesores Barea Tejeiro y Monzón Campos (2002) aportan una definición que enjuiciamos como cabal y completa. La Economía Social comprendería a “El conjunto de empresas privadas que actúan en el mercado con la finalidad de producir bienes y servicios, asegurar o financiar, y en las que la distribución del beneficio y la toma de decisiones

---

<sup>11</sup>También puede verse AAVV (2000): Cuestiones de economía social.

no están ligadas directamente con el capital aportado por cada socio, correspondiendo un voto a cada uno de ellos. La Economía Social también incluye a las instituciones sin fines de lucro que son productores no de mercados privados al servicio de los hogares, no controlados por la administración y que producen servicios no destinados a la venta para determinados grupos de hogares, procediendo sus recursos principales de contribuciones voluntarias ...”. Según esta concepción bajo la realidad de la Economía Social tendría que incluirse además del fenómeno estrictamente cooperativo, el fenómeno del movimiento asociativo organizado bajo sus múltiples formas (asociaciones, fundaciones, clubes, partidos políticos, sindicatos, etc..). Siendo, no obstante, tal y como indica Monzón Campos (2000, 5) “... el eje vertebrador de la Economía Social: la cooperativa, es más que ningún otro tipo de empresa, quien mejor representa al sector empresarial de la Economía Social.”

Por otra parte, para el profesor Ballester Pareja (1990) la Economía Social es aquel sector en donde no hay una división especializada de funciones entre el empresario y el trabajador, es decir, no existen asalariados. Tal y como indica Morales Gutiérrez (2002, 93) “Bajo una estricta interpretación en esta definición se incluiría el trabajo autónomo, pero se excluiría el fenómeno del movimiento asociativo organizado”. En consecuencia, se limita a considerar organizaciones de naturaleza económica sin ánimo de lucro.

Dada la diversidad de concepciones del término Economía Social, así como la demanda que desde diversas instituciones e investigadores han venido haciendo, para clarificar dicho término, la Confederación Empresarial Española de la Economía Social, única plataforma empresarial representativa de la Economía Social en España, ha estado trabajando en la creación de una definición lo más concreta posible. Ésta ha establecido como organizaciones que conforman el concepto de Economía Social las

Asociaciones, Fundaciones, Sociedades Cooperativas y Mutualidades, así como cualquier figura jurídica que actúe con valores de solidaridad, cohesión social y democracia organizativa<sup>12</sup>.

Así mismo, en 1999, el Comité Consultivo de la Comisión Europea de las Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones al objeto también de aclarar dicho concepto, instauró los siguientes parámetros que permiten diferenciar a las organizaciones de Economía Social, que según este organismo son sociedades cooperativas, mutualidades, mutuas, asociaciones, fundaciones y sociedades laborales, del resto de sociedades capitalistas:

- Primacía de las persona y del objeto social sobre el capital.
- Control democrático.
- Defensa del principio de solidaridad y de responsabilidad.
- Adhesión voluntaria y abierta.
- Autonomía de gestión e independencia de los poderes públicos.
- Aplicación de los excedentes al objeto social mediante su reinversión.

A nuestro entender, los tres primeros parámetros son los que caracterizan a las organizaciones de la Economía Social, puesto que el resto son una derivación de los mismos.

## **1.2. EL MOVIMIENTO COOPERATIVO.**

Ofrecida una breve panorámica de lo que ha venido a denominarse Economía Social, resulta obligado detenernos en la entidad de mayor significación histórica y económica que la integra: la Sociedad Cooperativa.

---

<sup>12</sup> Para un trabajo más detallado, véase Viorreta (2001).

La sociedad cooperativa es una organización de carácter empresarial que postula una serie de principios y valores que constituyen su particular cultura. Estos principios han sido explicitados por la Alianza Cooperativa Internacional (en adelante ACI), siendo expresados en el **cuadro 1.2**.

**CUADRO 1.2 PRINCIPIOS DEL COOPERATIVISMO.**

Principio de adhesión voluntaria y abierta
Principio de gestión democrática
Principio de la participación económica del socio
Principio de la autonomía e interdependencia
Principio de educación, formación e información
Principio de cooperación entre cooperativas
Principio de interés de la comunidad

Fuente: Alianza Cooperativa Internacional (1995).

De la naturaleza empresarial de la sociedad cooperativa resulta la necesidad de que la organización adopte sin rodeos una filosofía de atención al cliente, de respuesta rápida y eficaz a los retos nacidos en el mercado; en definitiva, de buscar su propia supervivencia en la obtención y mantenimiento de ventajas competitivas.

El movimiento cooperativo ha estado íntimamente relacionado con el movimiento obrero, que vino a ser una respuesta a las notorias deficiencias de la Revolución Industrial, que cabría resumir en los siguientes puntos:

- Desempleo.
- Trabajo precario.
- Carencia de higiene y seguridad en el centro de trabajo.
- Hacinamiento de masas.
- Trabajo de mujeres y niños.
- Horarios draconianos.

La respuesta obrera, bajo el signo de la defensa y mejora de las condiciones laborales, fue en principio desarticulada para ir ganando fundamento gracias a la organización de partidos y sindicatos obreros, que contaban con el respaldo de una ideología propia que se traducía en un proyecto particular de sociedad.

La historia moderna del movimiento obrero se inicia con la acción caracterizada por desahogar la frustración sentida por los trabajadores arruinando e incendiando la maquinaria industrial, y que entre 1808 y 1820 se manifestó con virulencia en Francia y el Reino Unido. Hasta 1848 la historia europea va a estar dominada por organizaciones obreras radicalizadas lo que, junto a la intransigencia de los gobiernos europeos para considerar las peticiones del proletariado, ocasionará un clima de intensa conflictividad social, punto de referencia de cruentas revoluciones.

Los poderes públicos de los distintos países comienzan a atender tímidamente las reivindicaciones de las organizaciones obreras, sin renunciar a medidas represivas. En el Reino Unido se termina tolerando a los sindicatos en 1824 y se promulgan leyes de inspiración social como la Poor Laws, la Reforma Bill o la reducción de la jornada de trabajo para mujeres y niños. La asunción gubernamental de medidas sociales y cierto agotamiento de las sociedades obreras se traducirá en un sensible apaciguamiento social, hasta que en 1868 se inicie un nuevo ciclo de violencia revolucionaria. Los poderes públicos volverán a apostar por soluciones pragmáticas, resultando esclarecedor que la Alemania del conservador Bismark sea la primera nación europea en apostar abiertamente por una legislación social y una fiscalización administrativa de su aplicación.

Las propuestas de los distintos teóricos del movimiento obrero fueron dispares, aunque cabe apreciar en ellos puntos de coincidencia: la firme denuncia de la injusta distribución de la riqueza y la renta, la

necesidad de concienciar a las clases obreras de su fuerza mediante el destierro de la ignorancia por medio de la educación, y la perpetua descalificación de la propiedad privada, considerada el origen de todos los males que aquejaban a los más pobres y su sustitución por formas colectivas de explotación. Consideraban imprescindible proceder a una reforma social, de mayor o menor calado, tendente a dotar al cuerpo colectivo de unas bases racionales, seleccionadas científicamente.

Los teóricos discreparon sobre el procedimiento adecuado para la realización de dichas reformas. Algunos apostaron por un reformismo impulsado desde los poderes constituidos, viéndose a menudo la necesidad de transformar la naturaleza de los órganos estatales respetando siempre la legalidad. Otros entendieron que las resistencias nacidas de la propia estructura de poder, tendente a su permanente repetición, hacían vanos todos los esfuerzos de reforma conformes a derecho, de modo que la apelación a la violencia revolucionaria deviene de una necesidad.

El repaso a las ideas que surten al movimiento cooperativo se realizará siguiendo a Cruells (1973, 31-72), Ekelund y Hérbert (1997, 247-264), Fernández Fernández (1992, 97-110), Lluís y Navas (1972, 257-328), Pérez Gracia (1971, 21-33) y Sanz Jarque (1994, 243-279) de cuyo contenido cabe extraer la siguiente relación de autores<sup>13</sup>:

- Henri Saint Simon (1760-1825), pensador social y económico predominantemente intuitivo, desconfiaba del egoísmo como guía de acción y aventuró la necesidad de que fuese sustituida por la cooperación. El éxito de una sociedad se debe reflejar en un aumento de la producción, que revierta en el bienestar de sus miembros. En el mundo moderno, el progreso únicamente es posible si se deja a la ciencia y a la industria

---

<sup>13</sup> Para un estudio más detallado del movimiento cooperativo pueden verse los siguientes autores, citados por Morillas Jarillo y Feliú Rey (2000, 25): García Mejía (1983) y Caballer Mellado (1989). Así como, Reventós Carner (1960), Sánchez Agesta (1964) y Majuelo Gil y Pascual Bonis (1991).



desplegar todas sus potencialidades, siendo necesario para lograrlo una reorganización de la sociedad<sup>14</sup>. Para el pensador francés, la solidaridad nacida de la cooperación reportaría más réditos que los derivados de las acciones movidas por intereses egoístas.

- Robert Owen (1771-1858) puso en práctica un modelo de organización afín al cooperativismo ya en el siglo XIX, en la fábrica de New Lanark en Escocia, en donde se procedió a aumentar los salarios, reducción de la jornada de trabajo, la educación de los niños y la mejora de las condiciones de las viviendas de los trabajadores. Para él, el sufrimiento de los trabajadores durante la prestación laboral era inadmisibles, sobre todo por su inutilidad en términos productivos.

- Charles Fourier (1772-1837) descolgó por sus ideas delirantes, que le desacreditaron públicamente. Sus planteamientos sociales se enmarcan dentro de las propuestas colectivistas características del movimiento obrero. Para él, el cuerpo social se debería constituir por la asociación espontánea de los falansterios<sup>15</sup>. Pese a que no se procedería a la supresión de la propiedad privada, la producción se organiza colectivamente con el propósito de neutralizar los conflictos de intereses nacidos del egoísmo, persiguiéndose una significativa elevación de la productividad. Resulta curioso que Fourier pretendiera alcanzar continuos progresos productivos renunciando a la especialización, pues las tareas se distribuyen alternativamente a fin de lograr unas condiciones laborales más llevaderas.

- Pierre-Joseph Proudhon (1809-1865) veía la solución de la cuestión social en el trabajo cooperativo. La asociación libre de los pequeños productores menoscabaría las bases de la concentración industrial y la constitución de un banco de cambio lograría la definitiva

---

<sup>14</sup> Estaba convencido de que la asociación de los trabajadores provocaría la identificación de sus intereses de clase, con el consiguiente aumento de la solidaridad.

<sup>15</sup> En los "phalanstères" o ciudades jardín, unas mil quinientas personas vivirán sin que su libertad se viera conculcada por ningún agente estatal o privado.

eliminación del beneficio. El cooperativismo lograría un orden social compatible con un poder descentralizado y respetuoso con la libertad individual<sup>16</sup>. También es destacable la relevancia que atribuyó al crédito al obrero.

- Louis Blanc (1811-1882) atribuía al Estado un papel vital para resolver los problemas sociales, resolución que, a la fuerza ha de ser progresiva. Este protagonismo del poder estatal se justifica por su visión netamente política: la cuestión social debe ser tratada con medidas políticas<sup>17</sup>. Una vez en el poder, se utilizaría éste, para poner en marcha reformas favorables para la masa proletaria. Fiel a sus ideas, Blanc asumió responsabilidades gubernativas, siendo el impulsor de talleres nacionales.

- Fedinard Lassalle, para cerrar con la mentada relación, influyó significativamente en los ámbitos obreros alemanes dada su activa participación política, que hacía descansar la fuerza de la masa trabajadora en el asociacionismo productivo. Se trataba de convertir a la clase trabajadora en su propio empresario a fin de eliminar la distinción entre salario y beneficio. Su “ley de bronce” del salario supone una reformulación de la ley del salario de subsistencia, constituyendo la base teórica de su denuncia de la explotación capitalista.

La Revolución de 1848 impulsó el cooperativismo en Europa gracias al triunfo de la libertad de asociación, a cuyo amparo comenzaron a emerger todos esos colectivos obreros condenados, hasta entonces, a la clandestinidad. Nuestro país llegó tarde a este acontecimiento, pues hubo que esperar a la Revolución Gloriosa de 1868 para que se verificara aquí semejante reconocimiento.

El movimiento cooperativo europeo se articuló entorno a tres ejes:

---

<sup>16</sup> Su amor por la libertad, que le ubican en el seno del movimiento anarquista, le conduce a postular una sociedad en el que los seres humanos gozarían de la máxima libertad posible, de modo que toda decisión social sería el producto de la libre negociación y concertación de sus miembros.

<sup>17</sup> Él proponía que el Estado asumiese la responsabilidad de promover la constitución de sociedades cooperativas de producción, que habrían de competir con la industria.

- Las sociedades cooperativas de consumo: ya presentes en el Reino Unido en 1843. Persiguen aunar los fondos de todos los asociados con el objeto de conseguir mejores condiciones de compra de sus proveedores y disponer de canales de aprovisionamiento más eficaces que redunden en una mejora de la competitividad por la vía de la reducción de costes.

- Las sociedades cooperativas de producción: originarias de Francia y surgidas hacia 1848. Desarrollan una actividad de transformación industrial para obtener un producto destinado a su comercialización.

- Las sociedades cooperativas de crédito: de origen alemán y cuya presencia cabría ubicarla en los años centrales del siglo XIX. Reiffeisen crea las cajas rurales como mecanismo destinado a posibilitar la ayuda mutua entre los agricultores.

Estas tres modalidades de sociedades cooperativas han tenido suerte dispar en su devenir histórico. Las de crédito tienen como finalidad la creación de un crédito mutuo, aspiración realizable por medio de bancos populares, bancos agrícolas y cajas rurales. La cuna del crédito cooperativo es, como indicamos arriba, Alemania. Desde Alemania se difundió a la Europa mediterránea gracias a la acción de la Iglesia católica. Las sociedades cooperativas de producción no fueron, salvo contadas excepciones, muy competitivas. Durante el siglo XIX fracasarían la mayoría de los proyectos emprendidos, destacando entre las tentativas fructíferas: la sociedad cooperativa de tejidos de Olham, en el Reino Unido, y la sociedad cooperativa de vidrieros de Liguria, en Italia.

En el caso particular de España, el movimiento cooperativo no se asentaría durante el siglo XIX y sus manifestaciones observarían una

distribución irregular, con una presencia solo significativa en Cataluña, Valencia y Baleares<sup>18</sup>.

El reconocimiento legislativo de éstas en España fue tardío. En 1870 nuestra legislación les atribuye naturaleza asociativa y como tales estarán durante décadas reguladas por la *Ley General de Asociaciones de 1887*. Al amparo de esta ley se crean las primeras sociedades cooperativas agrícolas y se disponen los medios organizativos para lograr que el crédito agrícola contribuya a mejorar la calidad de vida de los labradores y a la capitalización de sus explotaciones. Sin embargo, es con *la Ley de Sindicatos Agrarios de 1906* cuando se constituye el marco jurídico más importante para la consolidación de la sociedad cooperativa en todo el territorio español, que articulaba una serie de ventajas fiscales y aduaneras, para las mismas.

El tratamiento científico de estas sociedades durante el siglo XIX es decepcionante en España. Básicamente, la bibliografía se limita a difundir principios importados, sin aportaciones creativas, fiel reflejo del raquitismo de nuestro cooperativismo.

Las razones del fracaso del cooperativismo español durante el siglo XIX son varias, en atención a la complejidad del fenómeno. Se le ha imputado el fracaso a las particulares circunstancias políticas, económicas y sociales vigentes durante la Restauración (1876-1923), así como a la idiosincrasia del español, para algunos marcadamente individualista.

El cooperativismo no fue un modelo atractivo entre las organizaciones obreras durante la etapa decimonónica. De hecho sólo al final del siglo encontramos un valedor: la Iglesia católica, que comprendió que podía ser un medio muy eficaz de entrar en liza en la cuestión social, un asunto que en principio la desconcertó y que tardó en darle un

---

<sup>18</sup> Un mayor desarrollo del cooperativismo en España puede verse en Sanchís (1995) y para un estudio de la evolución del cooperativismo agrario, Marí Vidal y Juliá Igual (2001, 59-80).

tratamiento adecuado para ganarse la voluntad de un colectivo tan significativamente numeroso como era el proletariado.

En Andalucía, las que gozarán de mayor éxito son las sociedades cooperativas del sector vitivinícola y sobre todo las sociedades oleícolas; en el entorno urbano destacan las sociedades cooperativas de consumo, siendo las más relevantes las de Sevilla y Málaga. El éxito de estas últimas tiene su lógica al responder directamente a una necesidad sentida por sus socios: suministrar productos alimenticios a un precio razonable, en un contexto histórico de incesante aumento de los precios de productos de primera necesidad.

Durante la dictadura de Primo de Rivera (1923-1930) el cooperativismo adquirirá caracteres corporativistas, en sintonía con las prácticas aplicadas en Italia por el Fascismo. Este corporativismo se ha mostrado siempre como un mecanismo muy eficaz de control indirecto por parte del Estado, por ello el franquismo lo renovó cuando fue menester.

La II República (1931-1936) contempló un movimiento cooperativo lánguido, a pesar de que los partidos republicanos y de izquierdas, que asumieron el gobierno durante el primer bienio (1931-1933), eran partidarios de recurrir a esta fórmula en el marco de la reforma agraria. Se elaboró la primera Ley auténtica de sociedades cooperativas, la *Ley de Cooperativas de 1931* que dotaba a éstas de un Régimen jurídico propio, con una intención decidida de promoción pública, que nunca se materializaría. El Gobierno republicano agotó sus mermadas energías en otros menesteres y nunca aplicó con decisión las reformas que España precisaba. Cuando los partidos republicanos y de izquierdas aplicaron reformas revolucionarias en el campo, aprovechando la desarticulación de las instituciones civiles durante la Guerra Civil (1936-1939), se impusieron los planteamientos más radicales y se optó por la colectivización de la propiedad. Ésta se revelaría catastrófica pues provocó una aguda

depresión de la producción agraria que comprometió aún más al bando republicano.

Algo novedoso de ésta ley, según indica Marí Vidal (2000, 2) es que “... se crea un Registro Especial de Cooperativas en el Ministerio de Trabajo, donde se inscribirán las cooperativas y a partir de entonces adquirirán su personalidad jurídica”.

Curiosamente, fue la Dictadura franquista (1939-1975) la que consolidaría en España las propuestas e iniciativas cooperativas, como nos sugiere el hecho de que en la temprana fecha de 1942 se regula la sociedad cooperativa con una *Ley General de Cooperativas de 1942*. El Franquismo vinculó el cooperativismo al corporativismo, en sintonía con la Dictadura primoriverista, para lo cual se sirvió de los sindicatos verticales<sup>19</sup>. Se esmeró a la hora de promulgar legislación social; así, el cooperativismo logró una completa regulación cuyos objetivos finales se sintetizan en la fiscalidad favorable, el crédito preferente y la gestión solvente. Todo ello no resultó óbice para que el cooperativismo se convirtiera en un instrumento de dominación y aspiración siempre grata para todo gobierno deseoso de orquestar toda actividad pública y privada.

La *Ley General de Cooperativas de 1974*, promulgada durante los últimos años agónicos del Franquismo, parece inspirarse en un espíritu más acorde con los postulados propugnados internacionalmente. Se asume la relevancia que cabe atribuir al cooperativismo en las nuevas relaciones económicas y, en virtud de este reconocimiento, se adopta la decisión de remover todos los obstáculos que venían asfixiando a las sociedades cooperativas.

Con la Democracia asistimos a un renacimiento del cooperativismo conforme a las directrices marcadas por los organismos internacionales

---

<sup>19</sup> Destaca la representatividad territorial que le correspondió a las uniones territoriales de cooperativas del campo.

ocupados en la promoción y articulación de esta realidad. Surge así en varias Comunidades Autónomas diferentes leyes de sociedades cooperativa, así como la *Ley General de Cooperativas de 1987* (en adelante LGC), que dotará a ésta de una legislación adecuada y adaptada a la nueva estructura del Estado, con atribución de distintas competencias en materia cooperativa a las comunidades. El cooperativismo, a partir de entonces, ofreció una sólida alternativa de empleo, sobre todo durante la crisis del petróleo<sup>20</sup>, y por eso no resulta extraño el peculiar cuidado que nuestra vigente Constitución le ha dispensado.

Pero es durante la década de los 90 cuando el cooperativismo agrario ha experimentado un importante crecimiento y consolidación. En esta década, se ha desarrollado un nuevo marco legislativo para las sociedades cooperativas a través de la modificación de las leyes de sociedades cooperativas existentes hasta entonces, así como por la promulgación de otras leyes en Comunidades Autónomas que aún no habían desarrollado su competencia en materia cooperativa.

### **1.3. LA SOCIEDAD COOPERATIVA. ASPECTOS GENERALES.**

Realizado un breve recorrido sobre la evolución del movimiento cooperativo, nos proponemos a continuación analizar a las sociedades cooperativas en general. Se estudiará su regulación, así como la problemática a la que se enfrentan las sociedades cooperativas agrarias, por la importancia que el sector agrario tiene en la Comunidad Autónoma de Andalucía, comunidad en la que, como ya se indicó anteriormente, vamos a centrar nuestra investigación.

---

<sup>20</sup> La crisis del petróleo de 1973, tras la guerra de Yom Kippur entre Israel y los países árabes y del embargo petrolero de estos últimos a Estados Unidos.

### **1.3.1. REGULACIÓN.**

Las sociedades cooperativas aparecen reguladas por la LC, en el ámbito nacional. Asimismo, aparecen leyes específicas en algunas comunidades para su regulación, por ejemplo, y en lo que a nuestro trabajo compete, la LSCA. Esta última define a las sociedades cooperativas en su artículo 2.1 como “sociedades participativas que asocian a personas físicas y jurídicas que tienen intereses o necesidades socioeconómicas comunes, para cuya satisfacción y, en interés por la comunidad, realiza cualquier actividad empresarial”.

La ACI ha definido a la sociedad cooperativa como “asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria en común para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales, mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática”<sup>21</sup>.

De la doctrina de la ACI se desprende la apreciación de la sociedad cooperativa como medio idóneo de realización de la solidaridad, de participación democrática en los procesos productivos y de ayuda mutua, valores estimables de por sí.

Por tanto, tras el estudio de varias definiciones de sociedades cooperativas, creemos que los rasgos distintivos claves de este tipo de entidades son:

- Estructura y gestión democrática.
- Realización de una actividad empresarial.
- Libre adhesión y baja de los socios.
- La existencia de unas necesidades socioeconómicas comunes a todos los socios.

---

<sup>21</sup> Véase <http://www.coop.org/ica/es/esprinciples.html>



- La posibilidad de organizar y desarrollar cualquier actividad económica o empresarial.
- Actuación guiada por una serie de principios cooperativos impuestos por la ACI.

La Constitución Española acoge la forma cooperativa en el artículo 129.2, del que se desprende que “los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”. Nuestra Constitución apuesta en este artículo por fórmulas de cohesión y por la iniciativa privada para lograr la tan deseada difusión del cooperativismo. El legislador constituyente emplaza a los poderes públicos a apoyar esta modalidad productiva, hasta el punto de ofrecer respaldo constitucional a una de las cuestiones más controvertidas de las que afectan a las sociedades cooperativas: su favorable tratamiento fiscal. Como no podía ser de otra forma, dada nuestra jerarquía de fuentes jurídicas, este artículo informa toda la legislación posterior relativa a este tipo social.

Igualmente, la Constitución Española albergaba otro hecho fundamental para comprender la actual situación de estas sociedades. De acuerdo con la nueva distribución de competencias, que fue necesario realizar para hacer realidad la descentralización del Estado que conlleva la configuración autonómica del territorio, algunas de las Comunidades Autónomas asumieron la regulación en materia cooperativa.

Ésta ha dado lugar a una situación que estimamos muy desfavorable para el desarrollo del cooperativismo: en la actualidad nos encontramos con una regulación estatal, que sirve de marco general (LC) y que desempeña el papel de derecho supletorio de las leyes autonómicas, allí donde las hay, y hasta trece leyes de sendas Comunidades Autónomas

que introducen variantes irrelevantes, pero capaces de crear una inseguridad jurídica tan sensible como para desincentivar el asociacionismo interautonómico de las sociedades cooperativas.

Una vez expuesto lo que entendemos por sociedad cooperativa, expresamos en el **cuadro 1.3** cuáles son los principios y valores que rigen la actuación de este tipo de sociedades.

**CUADRO 1.3 PRINCIPIOS Y VALORES COOPERATIVOS.**

<b>PRINCIPIOS COOPERATIVOS</b>	<b>VALORES COOPERATIVOS</b>
Principio de adhesión voluntaria y abierta	Igualdad
Principio de gestión democrática por parte de los socios	Democracia, igualdad
Principio de participación económica de los socios	Equidad
Principio de autonomía e independencia	Autoayuda, democracia
Principio de educación, formación e información	Autorresponsabilidad, equidad
Principio de cooperación entre cooperativas	Autoayuda, solidaridad
Principio de interés por la comunidad	Solidaridad

Fuente: Mozas Moral (1998, 148) adaptado de Vargas Sánchez.

De todos ellos consideramos que el Principio de cooperación entre cooperativas es el que nos parece más interesante. Al respecto, lo que sí queremos subrayar, y de hecho así lo constatan otros autores<sup>22</sup>, es que las sociedades cooperativas deben ser consideradas como verdaderas instituciones socioeconómicas, es decir, como auténticas empresas que se enfrentan a los retos y problemas que plantea el entorno actual que expusimos en la introducción.

Sin embargo, la finalidad de la sociedad cooperativa al contrario que la del resto de sociedades, no es el ánimo de lucro, ni la obtención del máximo beneficio, sino que pretende lograr para sus socios unos bienes de tipo económico y social. Estos bienes económico-sociales pueden ser muy variados y están en estrecha relación con la actividad de ésta; pueden ser

---

<sup>22</sup> Entre otros, Bel Duran (1997, 65)

de trabajo, de consumidores y usuarios, de viviendas, de enseñanza, agropecuarias, de crédito, etc..

A continuación expondremos algunas de las características básicas de la estructura organizativa en las sociedades cooperativas. Aunque en general poseen libertad respecto a su organización interna, la ley exige la existencia de la Asamblea general, el Consejo rector y la Intervención.

La *Asamblea general* es el órgano soberano de la sociedad, integrado por todos los socios. Es el foro idóneo en el cual se manifiestan los divergentes intereses de los mismos y donde se logra, aplicándose los mecanismos democráticos previstos en los estatutos, una adecuada componenda en atención al interés colectivo. El principio de "un hombre-un voto", característico del cooperativismo, empuja a los socios a tomar conciencia de su capacidad y a asumir parte de la responsabilidad en las consecuencias de las decisiones adoptadas.

El *Consejo rector* es el órgano ejecutivo y asume la representación de la sociedad cooperativa. Su cometido es asumir e interpretar las decisiones adoptadas en la Asamblea general, disponiendo los medios precisos para la consecución de los objetivos sociales, así como fiscalizar los logros concretos de las distintas políticas puestas en práctica. Conforme a las exigencias del principio de gestión democrática, los miembros del Consejo son elegidos por los socios constituidos en Asamblea. Procedimiento análogo al observado en la elección de los Interventores, cuya función es de carácter fiscalizador, en concreto auditar las cuentas presentadas por el Consejo a fin de emitir un juicio sobre la calidad de la información contable en ellas contenidas.

Mozas Moral (2001a), dependiendo de las funciones asumidas por el Consejo rector distingue dos estructuras organizativas:

\*Estructura monista: donde el Consejo rector asume en exclusiva las funciones de gobierno y de gestión.

\*Estructura dualista: el Consejo rector renuncia a monopolizar la gestión de la sociedad en aras de una profesionalización de la función directiva.

El cargo idóneo para fomentar la profesionalización de la gestión es el de Director general. Este órgano unipersonal podría recaer sobre un profesional, con acreditada capacidad y competencia empresarial, con quien se aseguraría una cabal gestión corriente de toda la organización productiva. La falta de profesionalización de la gestión en muchas sociedades cooperativas, entre ellas las agrícolas, es un lastre que puede hipotecar su futuro. Un liderazgo asumido por el presidente del Consejo rector conlleva, a nuestro entender, la posibilidad de diluir su responsabilidad dentro de este órgano pluripersonal y fomenta decisiones que pueden desembocar en la desaparición de la entidad. Por si no fuese bastante, la falta de competencia del director, agravada en un entorno empresarial cada vez más complejo y competitivo, es una fuente permanente de yerros, intensamente penalizados por el mercado.

### **1.3.2. PROBLEMÁTICA DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AGRARIAS.**

En España, el fenómeno del cooperativismo agrario constituye una realidad de elevada importancia, con 3.926<sup>23</sup> sociedades agrarias con actividad en el año 2001, con una cifra de facturación de 12.013 M€, según datos de la CCAE (2001), y concentrando buena parte de la producción agraria, como el aceite de oliva, vino, frutas y hortalizas, con diferentes proporciones, dependiendo del tipo de producto.

---

<sup>23</sup> Cifra ligeramente superior a la del año 2000 en el que, el número de sociedades cooperativas agrarias que operaron en España fue de 3.902, agrupando a 983.210 socios. Es necesario puntualizar, que los datos de 2001 incluyen a las sociedades agrarias de transformación, las cuales no fueron tenidas en cuenta para la realización de las estadísticas de 2000.

En cuanto a los problemas y debilidades que presentan, podemos señalar, tal y como indica Herranz Guillén (1994, 22), que “El reproche tradicionalmente hecho a las cooperativas de que son organizaciones económicamente ineficientes, debe ser refutado con argumentos de rigor. Muchas cooperativas han demostrado ser (como muchas empresas capitalistas) entidades “excelentes”, con importantes tasas de crecimiento, inversión y creación de empleo a largo plazo, que dan fe del buen servicio realizado a la sociedad. El tamaño, facturación, capacidad técnica y representatividad en los mercados de muchas cooperativas está dentro de lo normal en los sectores en los que operan”.

Sin embargo, creemos que hay otros aspectos fundamentalmente organizacionales, que merman el potencial de desarrollo de la sociedad cooperativa. En este sentido Montero García (1999, 17) indica que “Los problemas de las cooperativas los podemos refundir en tres grupos: de carácter empresarial, sociales y políticos”.

Una de las principales dificultades que a nuestro entender presentan es la *falta de una actitud cooperativista en los socios*, de forma que la mayoría de ellos se caracterizan por una ideología individualista y materialista, sin preocuparse realmente por el desarrollo de la sociedad, y buscando únicamente su propio beneficio, de tal manera que, como consecuencia de la baja rentabilidad ofrecida por la misma, los socios no optan por capitalizar sus ahorros a través de ella, lo que conduce a que este tipo de sociedades cuente con pocos recursos financieros y, por tanto, se diga que son insuficientes en este sentido.

Además, los Consejos rectores de las sociedades cooperativas deben cobrar un renovado protagonismo en la elección y control de dirigentes altamente cualificados, que redundará en una mejora de su funcionamiento interno, de manera que se pueda aprovechar todo su potencial de desarrollo y, de este modo, aumentar su competitividad.

Buena parte de la menesterosa situación del cooperativismo agrícola se debe a la *deficiente, cuando no inexistente, profesionalización de los puestos directivos*. En muchas cooperativas falta una clara voluntad de los socios de confiar la dirección a profesionales de la gestión. Esta resolución depende en gran medida de la persuasión ejercida en este sentido por los socios que asumen el poder decisorio en la sociedad que, pese a su notoria falta de formación, se resisten a abandonar unas funciones que les proporcionan tanta ascendencia sobre sus compañeros.

Para otros autores como Torres Ruiz et al. (2000) los problemas que se plantean en las sociedades cooperativas oleícolas, extensibles a las sociedades cooperativas agrarias en general, y que hacen que se posicionen en una situación difícil de cara a la competitividad, se pueden resumir en los siguientes<sup>24</sup>:

Por un lado, *la mayor liberalización del mercado*. La eliminación de la intervención ha ocasionado que estas sociedades acostumbradas a vender todo lo que eran capaces de fabricar, tengan ahora la necesidad de vender por sí mismas sus productos. Esto unido a los incrementos de la producción y dificultad de obtener unos precios apropiados por ellos, trae la necesidad de mejorar la comercialización de los aceites, vía comercialización de la mayor parte de la producción de aceite envasado y no a granel, como actualmente se está realizando.

Por otro, las *deficiencias estructurales internas* de las sociedades cooperativas oleícolas, entre las que cabe citar:

1. Escasa participación de éstas en la comercialización de sus productos. Las sociedades cooperativas se han centrado en las actividades de recepción del fruto, transformación, almacenamiento y venta a granel a las industrias de refinado, envasadoras, etc., no interiorizando así el valor añadido que genera el proceso de comercialización, y que las

---

<sup>24</sup> Más sobre las características del sector agrario, puede verse en Cervera Paz y Bohórquez Botana (2000).

podría sacar del déficit en el que están sumergidas. Por tanto, al no estar orientadas al mercado final, dado que el grueso de sus ventas va hacia refinadoras y envasadoras, su producción ha ido centrada únicamente hacia la cantidad y no hacia la calidad.

2. Excesivo número de sociedades oleícolas de poco volumen de negocio, que implica falta de capacidad de negociación y escaso aprovechamiento de las economías de escala.

3. Respecto a sus socios:

No tienen mentalidad empresarial. Según datos del Instituto de Fomento de Andalucía (IFA, 1992), para el 60% de los olivicultores, el olivar no constituye su principal fuente de ingresos, por lo que éstos se despreocupan de todo lo referente a la gestión de la sociedad, interesándose únicamente por los retornos o liquidaciones.

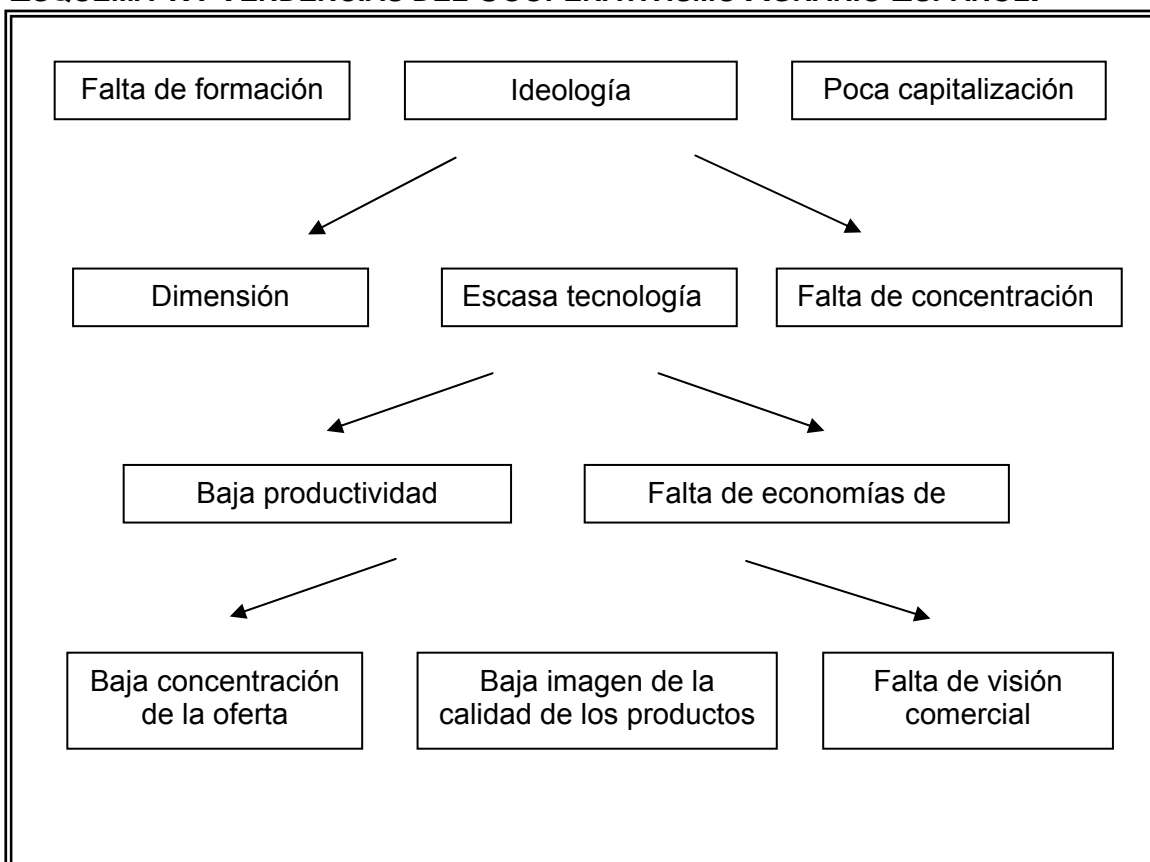
No cumplen con sus deberes como socios, y tampoco hacen uso de sus derechos. Así, no acuden a las Asamblea ni ordinaria ni extraordinaria, por lo que ésta como órgano de decisión, deja mucho que desear, el poder de decisión pasa así al Consejo rector.

La participación de los socios en la gestión de la entidad es prácticamente nula. Tienen una actitud pasiva, de desinterés, dejadez y búsqueda de lucro personal.

4. La gestión de la mayoría de las sociedades no está en manos de profesionales. Generalmente hay una persona al frente de la oficina realizando las labores de administrativo, y es el Consejo rector el que administra y representa a la sociedad. Sería conveniente la existencia de directivos profesionales que lleven la gestión, bajo las pautas que se establezcan en la Asamblea o en el Consejo rector.

Todos estos aspectos que hemos mencionado conducen, según Fernández Méndez et al. (1997, 174) a “Una baja productividad de la explotación y una falta de economías de escala en las compras, diseño, producción y comercialización de la cooperativa. Esta falta de economías de escala provoca una baja concentración de la oferta, una baja imagen de la calidad de los productos y una falta de visión comercial de la cooperativa”, exponiéndose en el **esquema 1.1** la tendencia actual.

**ESQUEMA 1.1 TENDENCIAS DEL COOPERATIVISMO AGRARIO ESPAÑOL.**



Fuente: Fernández Méndez et al. (1997, 175).

En consecuencia, una de las asignaturas pendientes en este tipo de sociedades es la falta de concentración entre ellas como medio para aumentar su competitividad. Sin embargo, hemos de tener en cuenta que se está produciendo un cierto cambio en este sentido, el cual se pone de manifiesto con los actuales procesos de constitución de SCSG, frente a los procesos de fusión como a continuación ponemos de relieve.



Aunque en este epígrafe hemos estado analizando los problemas que presentan las sociedades cooperativas agrarias, no todo son inconvenientes pues éstas también presentan una serie de potencialidades, que hemos creído interesante recoger en **cuadro 1.4**, las cuales han de saber aprovechar y no tomar una postura pasiva ante las mismas.

**CUADRO 1.4 FORTALEZAS Y DEBILIDADES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AGRARIAS.**

DEBILIDADES	FORTALEZAS
<ul style="list-style-type: none"><li>• Insuficiente formación de socios y rectores.</li><li>• Baja profesionalización de la gestión.</li><li>• Baja participación del socio en la sociedad cooperativa.</li><li>• Conflictos de poder (socios-sociedad).</li><li>• Envejecimiento de la base social.</li><li>• Estructuras productivas inadecuadas.</li><li>• Costes de producción elevados.</li><li>• Escasa orientación al mercado de la producción.</li><li>• Ausencia generalizada de I+D.</li><li>• Ineficiencia en la gestión.</li><li>• Bajo nivel de servicios a socios, en especial relacionados con la producción conjunta.</li><li>• Alejamiento de las bases en las grandes sociedades cooperativas.</li><li>• Escasos procesos de integración.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Importancia económica de las sociedades cooperativas en el sector agrario. El ejemplo UE.</li><li>• Gran peso social de las sociedades cooperativas.</li><li>• Conocimiento de las producciones de los socios.</li><li>• Posibilidad de desarrollar estrategias productivas de forma conjunta.</li><li>• Aumento de la capacidad de resistencia del socio frente a los grandes problemas agroclimáticos y de mercado.</li><li>• Fortalecimiento de la sociedad cooperativa en momentos de crisis. Los no asociados están más indefensos.</li><li>• Imagen de producto natural. El compromiso con el medio natural es un principio cooperativo.</li><li>• Posibilidad de diversificar riegos con diferentes tipos de productos.</li></ul>

Fuentes: Juliá Igual y Server Izquierdo (1999)

Para terminar, indicar que pese a todos los problemas que hemos planteado en este epígrafe y todos los reproches que se les han hecho, el cooperativismo agrario español ha experimentado un importante crecimiento en los últimos años. Se ha pasado de facturar apenas 3.005 M€ en 1986, a facturar 12.013 M€, en el año 2001, a pesar de que el número de SCPG, ha sufrido una disminución durante dicho periodo, pasando de 4.323 sociedades cooperativas en 1986 a 3.926 en el año

2001, cantidad ligeramente inferior también a la registrada en el 2000, 3.902 sociedades<sup>25</sup>.

Además, se ha producido en los últimos años una gran proliferación de las estructuras de segundo grado, las cuales en el año 2001 eran de 191 frente a las 175 del año 2000. La importancia de estas estructuras se puede observar a través del volumen de facturación que generan, el cual, como ya se indicó, se ha duplicado en el periodo 2000-2001<sup>26</sup>.

#### **1.4. LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.**

Muchas de las razones que llevan a las SCPG a formar sociedades cooperativas de segundo o mayor grado es, al igual que cualquier otra empresa, crecer para sobrevivir.

En el contexto actual de mercados cada vez mayores, de tendencia a la globalización y a la liberalización de las economías, las unidades productivas individuales se consideran más vulnerables ante un entorno que le es hostil. Se hacen necesarias formas empresariales mayores, más competitivas y más dinámicas, que permitan la supervivencia y el desarrollo de las sociedades. Concretamente en el ámbito del cooperativismo apostamos por la creación de SCSG como forma idónea de crecimiento, ya que permite un mayor tamaño, pero sin renunciar a las características básicas y a las ventajas derivadas de la forma cooperativa.

En este sentido Montero García (1991, 77) afirma que “En las cooperativas locales existen los mismos problemas, que las pequeñas empresas o sociedades resuelven mediante la coordinación e integración horizontal y vertical, creando multinacionales o holdings, con el fin de aumentar la rentabilidad”. Así mismo, indica (1991, 23) que “Las cooperativas agroalimentarias deben presentarse unidas en los mercados

---

<sup>25</sup> Datos obtenidos de la CCAE (2001) y Beamonde Noche (2002).

<sup>26</sup> Se ha pasado de facturar 3.762,85 M€ en el año 2000 a facturar 6.302,21 M€ en el año 2001. Véase referencia CCAE. (2001).

mundiales junto a las empresas multinacionales, aplicando en toda su extensión el principio de la intercooperación, pues será el medio para conseguir que los cooperadores agrarios no sean marginados y utilizados, por la organización del sistema agroalimentario”.

#### **1.4.1. SINGULARIDADES PROPIAS.**

Diversas son las definiciones de SCSG que podemos encontrar en la bibliografía si estudiamos a diferentes autores, pero en primer lugar es conveniente recoger la definición establecida en la normativa en vigor.

Así, en el artículo 77.1. de la LC se expone:

“Las cooperativas de segundo grado se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del 45% del total de los socios, así como los socios de trabajo.

Tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad de los mismos”.

En este sentido, mucho más escueto es el contenido de LSCA que en su artículo 158.1 solo menciona: “Para el cumplimiento y desarrollo de sus fines comunes de orden económico, dos o más cooperativas podrán constituir cooperativas de segundo o ulterior grado”. Por tanto, la citada ley andaluza no llega a dar una definición de SCSG, aunque en sus artículos siguientes recoge algunas de sus principales características, normas de funcionamiento y de organización.

En cuanto a las definiciones expuestas por diferentes autores podemos destacar las siguientes:

Para Duque y Ruiz (1999, 114)<sup>27</sup>, la SCSG es “... una sociedad de las empresas agrupadas donde se forma la voluntad del grupo mediante la cooperación de todas las entidades agrupadas”.

También Martínez Charterina (1990, 43) se refiere a las mismas señalando “Las cooperativas de segundo grado son aquellas formadas por otras de primer grado que son sus socios (...) En ellas se prolongan las ideas y bases de la cooperativa ...”.

Sin embargo, otros autores vienen a profundizar más en su naturaleza jurídica realizando nuevas aportaciones que creemos interesantes a la hora de definirla. Al respecto se pronuncia Alfonso Sánchez (2000, 268) cuando las considera como “... cooperativa de cooperativas”. Va más allá y señala (2000, 270) que “... la cooperativa de segundo grado puede ser considerada como exponente de un grupo por coordinación de carácter externo y personificado”.

Todas las definiciones expuestas hasta el momento, tanto las recogidas en los textos legales como las aportadas por la doctrina coinciden en expresar, según nuestra opinión, las siguientes notas definitorias de toda SCSG:

♦ **Mantiene la forma societaria de sociedad cooperativa.** La SCSG posee en líneas generales las mismas características que las sociedades cooperativas de base, de ahí que la LC afirme que para todo lo no regulado expresamente para las citadas SCSG habrán de regirse por la normativa general.

♦ **Sus socios son sociedades cooperativas y otras personas físicas o jurídicas.** Aunque unas de sus notas definitorias sea la naturaleza cooperativa de sus socios, la ley permite que formen parte de la misma otros tipos de personas físicas o jurídicas, aunque con ciertos

---

<sup>27</sup> Tomado de Morillas Jarillo y Feliú Rey (2000): “Curso de cooperativas”. Editorial Tecnos. Madrid 2000.

límites. En este sentido, existen diferencias entre la legislación estatal y la andaluza. Mientras que la andaluza afirma que podrán formar parte de la misma sociedades agrarias de transformación y trabajadores agrícolas hasta un máximo del 25% de participación, la LC permite que sean socios cualquier persona física, jurídicas o empresario individual hasta un máximo del 45%.

♦ **La SCSG debe desarrollar las ideas y fines de las sociedades cooperativas socios que la integran.** Aunque no todos los autores tienden a incluir como nota definitoria esta característica, para nosotros es básica a la hora de delimitarla ya que viene a indicarnos el porqué de su existencia, que se justifica en tanto en cuanto persiguen un mismo fin.

♦ **La SCSG es la cabeza de un grupo empresarial.** Si comparamos la integración cooperativa con cualquier tipo de integración empresarial podemos afirmar que el resultado es la creación de un grupo, pero con la particularidad diferenciadora de que se trata de un grupo por coordinación. En éste ninguna de las partes agrupadas toma el poder (como ocurriría en un grupo capitalista con una empresa como cabeza dominante del grupo), sino que las empresas partícipes de dicho grupo coordinan, completan y desarrollan su actividad, por lo que al frente del mismo se encuentra la SCSG que ha sido creada para tal fin.

Aunque hemos considerado con cierta firmeza que la creación de SCSG da lugar al nacimiento de un grupo empresarial por coordinación, no siempre es así, dado que la creación de SCSG se caracteriza por su flexibilidad. Como indica Alfonso Sánchez (2000, 269) "... tan pronto puede ser una simple sociedad cooperativa como servir de vestidura jurídica a un grupo de sociedades cooperativas, caracterizado, en tal caso, por su alto nivel de integración". El que actúe como grupo cooperativo o no dependerá de cuál sea la finalidad de la misma y lo recogido en los estatutos en

cuanto a la toma de decisiones y a la dirección ejercida dentro de la misma.

♦ **Posee personalidad jurídica independiente de las sociedades cooperativas que la forman.** La constitución de la SCSG supone un nuevo contrato social distinto de los acuerdos que conforman cada sociedad cooperativa de base. Ello supone la creación de un ente jurídico distinto a los existentes, cuyo funcionamiento queda regulado por su estatuto, el cual puede contener normas distintas a las expresadas en los estatutos de las sociedades cooperativas socios.

Recogidas las notas que definen una SCSG exponemos una definición que a nuestro entender unifica las anteriormente reseñadas, y que sería definida como:

«La SCSG es una sociedad cooperativa formada tanto por sociedades cooperativas de primer grado como por personas físicas o jurídicas y, por tanto, con personalidad jurídica propia; cuyo propósito es el de desarrollar las ideas y los fines de las que lo forman, y que con tal objetivo pasa a ser cabeza de un grupo de sociedades por coordinación».

#### **1.4.2. TIPOLOGÍA DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.**

Con carácter general, podemos afirmar que para el estudio de los distintos tipos de SCSG hemos de basarnos esencialmente en los de SCPG, con el único matiz de que para que se traten de tipos de SCSG habrán de cumplir con las notas definitorias que hemos analizado para este tipo social. Igualmente deberán de poseer los rasgos propios que definen a cada clase de sociedad cooperativa.

En el **cuadro 1.5** recogemos las distintas clasificaciones de éstas que se pueden constituir exponiéndose en el mismo, solo aquellas clases de sociedades cooperativas que hemos considerado más significativas.

**CUADRO 1.5 CLASIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.**

CRITERIO DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS
Según la actividad que desarrollan	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sociedades cooperativas de viviendas</li> <li>- Sociedades cooperativas agrarias</li> <li>- Sociedades cooperativas de explotación comunitaria de la tierra</li> <li>- Sociedades cooperativas del mar</li> <li>- Sociedades cooperativas de transportistas</li> <li>- Sociedades cooperativas de seguros</li> <li>- Sociedades cooperativas de crédito</li> <li>- Sociedades cooperativas sanitarias</li> <li>- Sociedades cooperativas de enseñanza</li> <li>- Sociedades cooperativas de iniciativa social</li> <li>- Sociedades cooperativas de servicios</li> </ul>
Según la relación entre el socio y la sociedad.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sociedades cooperativas de trabajo asociado</li> <li>- Sociedades cooperativas de consumidores y usuarios</li> <li>- Sociedades cooperativas de producción</li> </ul>
Otros tipos de sociedades cooperativas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sociedades cooperativas integrales</li> <li>- Sociedades cooperativas mixtas</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

La catalogación de la SCSG dentro de una u otra tipología puede resultar complicado, sobre todo en aquellos casos en los que esté constituida por un número muy heterogéneo de socios cooperativas, sin predominio de una clase de sociedad cooperativa. Ante esta situación, Paz Canalejo (1989, 867-868) defiende la tesis de que en el supuesto que el cuadro de las sociedades de base sea muy heterogéneo, sin predominio de una clase, hay que acudir subsidiariamente a las reglas jurídicas propias de las sociedades cooperativas de servicios. Nuestra opinión es,

que debería ser la propia SCSG la que delimite en sus estatutos a que clase de sociedad pertenece.

A continuación analizaremos las notas definitorias de cada clase de sociedad cooperativa, atendiendo a los tres criterios de clasificación anteriormente presentados en el **cuadro 1.5**.

**Atendiendo a la actividad que desarrollan** las SCSG pueden clasificarse en:

- *Sociedades cooperativas de viviendas*: son llamadas así porque su objeto principal está relacionado con los bienes inmuebles, aunque puede ser muy diversa su actividad, como la rehabilitación, construcción, instalación de servicios o de suministros complementarios, etc..
- *Sociedades cooperativas agrarias*: se caracterizan principalmente porque las sociedades cooperativas que se unen lo hacen para llevar en común actividades, bien sea de aprovisionamiento, transformación y/o comercialización de sus productos. En todo caso, pretenden beneficiarse de las ventajas de la puesta en común de sus actividades. Sus socios, o los socios de éstos cuando sean sociedades cooperativas, serán titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas.
- *Sociedades cooperativas de explotación comunitaria de la tierra*: Se diferencian de otros tipos como las agrarias (con las cuales puede confundirse) porque los socios ceden los derechos de uso de aprovechamiento de tierras o bien de inmuebles a la SCSG para que sea ésta quien los explote, pudiendo los socios o los socios de éstos cuando sean sociedades cooperativas, pasar a ser trabajadores o no de la sociedad.
- *Sociedades cooperativas del mar*: asocian a todas aquellas personas físicas o jurídicas, que pueden tener relación con las actividades



de la pesca (sean o no pescadores) para poner en común suministros, servicios, o bien el desarrollo de su actividad.

- *Sociedades cooperativas de transportistas:* se caracterizan porque sus socios (sociedades cooperativas, que a su vez asocian a profesionales del sector o empresarios titulares de empresas de transportes) se agrupan para desarrollar su actividad en común o simplemente para recibir suministros y servicios en mejores condiciones.

- *Sociedades cooperativas de seguros:* son sociedades cuyo objeto social es realizar la actividad aseguradora en todas aquellas ramas para las que tengan autorización específica.

- *Sociedades cooperativas de crédito:* su finalidad es la de cubrir las necesidades de financiación de sus socios aunque muchas veces también pasan a realizar actividades para terceros. Prácticamente desarrollan las mismas actividades que una entidad de crédito. En caso de que realicen operaciones en el ámbito agrícola-ganadero se denominan cajas rurales.<sup>28</sup>

- *Sociedades cooperativas sanitarias:* bajo esta denominación quedan englobadas todas las sociedades cooperativas cuyo objeto sea la prestación de cualquier tipo de servicio sanitario a sus socios.

- *Sociedades cooperativas de iniciativa social:* son aquellas que tienen como fin la prestación de servicios a la sociedad tales como asistencia social, inserción laboral, apoyo a grupos marginales, etc.. Muchas de las sociedades de este tipo suelen ser sin ánimo de lucro<sup>29</sup>.

- *Sociedades cooperativas de servicios:* serán calificadas así aquellas SCSG que tengan por objeto la prestación de suministros y/o servicios y la

---

<sup>28</sup> En muchas sociedades cooperativas se crean secciones de crédito que manteniéndose anexas a la sociedad realizan dichas funciones con cierto grado de autonomía.

<sup>29</sup> Debemos aclarar que las sociedades cooperativas sin ánimo de lucro son un tipo especial de sociedad cooperativa que han de cumplir una serie de requisitos en cuanto a reparto de resultados, retribuciones a los socios, no retribución a los cargos de la entidad, etc. para ser calificadas como tales. Por tanto, no todas las sociedades cooperativas de iniciativa social son sin ánimo de lucro ni al contrario aunque pueden coincidir y, de hecho, suelen hacerlo.

realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades de sus socios.

**Atendiendo a la posición de los socios respecto a la sociedad** nos encontramos con los siguientes tipos de sociedades cooperativas:

- *Sociedades cooperativas de trabajo asociado*: se denominan así a aquellas que, independientemente de la actividad que desarrollen, la relación entre el socio (cooperativo o no) y la SCSG es de trabajador-empresa. Por tanto, han de tener como objeto principal, proporcionar trabajo estable a sus socios, o a los socios de éstos cuando sean sociedades cooperativas, independientemente del desarrollo de su actividad productiva respecto a terceros.
- *Sociedades cooperativas de producción*: son aquellas en las que los socios cooperativas mantienen con la SCSG una relación de proveedor, o simplemente se unen para llevar a cabo actividades productivas de bienes o servicios para terceros de las cuales obtendrán un beneficio.
- *Sociedades cooperativas de consumidores y usuarios*: en este caso el objeto de la sociedad es la producción de bienes y servicios para satisfacer las necesidades de sus socios. Esto no impide que en muchos casos estos mismos bienes y servicios sean ofertados a terceros, debido a los excedentes de producción y para hacer más rentable la sociedad.

Finalmente, podemos citar entre **otros tipos de sociedades cooperativas** las siguientes:

- *Sociedades cooperativas integrales*: son aquellas que tienen un objeto social plural, ya que desarrollan diferentes actividades en el seno de la misma. Este tipo de sociedades suele formarse a medida que adquieren

mayor tamaño dando lugar, en muchos casos a la formación de secciones dentro de la misma<sup>30</sup>.

- *Sociedades cooperativas mixtas*: se denominan así a aquellas sociedades cooperativas en las que el derecho de voto está en función del capital aportado, pero mantienen el resto de las peculiaridades de este tipo social. Pueden ser definidas como un híbrido entre una sociedad cooperativa y una sociedad capitalista.

En relación con la tipología de sociedades cooperativas, Mozas Moral (2001b), propone la siguiente clasificación, **cuadro 1.6**, con respecto a las sociedades cooperativas andaluzas.

**CUADRO 1.6 CLASIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS ANDALUZAS.**

a) Cooperativas de primer grado:
– <i>Trabajo asociado</i>
Producción de bienes.
Producción de servicios.
– <i>Consumidores y usuarios</i>
Suministro de artículos de consumo
Servicios diversos
Suministros especiales
Ahorro para el consumo
Viviendas
Crédito
Educativas
Seguros
– <i>Servicios</i>
Agrarias o agroalimentarias
Explotaciones comunitarias de la tierra
Transporte de productos agrarios o agroalimentarios
Otras actividades complementarias
b) Cooperativas de segundo o ulterior grado
c) Otras formas de integración

Fuente: Mozas Moral (2001b)

<sup>30</sup> Las secciones dentro de una sociedad cooperativa vienen a ser las partes de la sociedad que, dedicándose a actividades específicas tienen autonomía de gestión y un patrimonio separado de la entidad cooperativa en sí. Una de las secciones cooperativas más desarrolladas son las secciones de crédito dedicadas a ofrecer servicios de financiación.

Las modalidades b) y c) están adquiriendo creciente protagonismo ante la imperiosa necesidad de ganar tamaño. Si algo caracteriza al cooperativismo español es su atomización, fruto del escaso tamaño de las unidades productivas. Tanto desde la UE como desde el Gobierno español se viene apostando desde mediados de los ochenta por las estructuras de segundo y ulterior grado como estrategia para optimizar los recursos productivos a disposición de las sociedades cooperativas.

### **1.4.3. EVOLUCIÓN HISTÓRICA.**

La formación de las SCSG viene derivada del proceso de integración, que en 1942 fue autorizado por el Estado a través de la promulgación de la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942, desarrollada por Decreto 11/1943 por el que se aprueba el Reglamento para aplicar la citada ley. En dicha ley se recoge la agrupación de éstas en torno a unas organizaciones denominadas Unión Territorial de Cooperativas (en adelante UTECO)<sup>31</sup>, con ámbito provincial y Unión Nacional de Cooperativas (en adelante UNACO).

Las UTECO como primer antecedente de las SCSG<sup>32</sup>, podrían definirse como unas agrupaciones provinciales de SCPG, que prestaban apoyo a sus socios en los ámbitos de administración, transformación y comercialización, permitiendo la consecución de objetivos inalcanzables individualmente. En este sentido Juliá Igual (1991, 31) indica que “Acaparan las funciones representativas y económicas y estaban incluidas dentro de la Organización Nacional Sindical. Realizaban labores de suministro de abonos, insecticidas y otros servicios”.

Desde el origen de éstas en 1942, hasta su desaparición en 1977, como consecuencia del desdoblamiento de la función representativa y

---

<sup>31</sup> Éstas tuvieron un periodo de crecimiento seguido de una evolución ascendente pero lenta [Montero García (1991, 24)].

<sup>32</sup> La entrada en una SCSG es voluntaria y libre. Sin embargo, la pertenencia a una UTECO era obligatoria.

empresarial<sup>33</sup>, la integración cooperativa quedaba amparada en estas estructuras provinciales o nacionales, estando perjudicadas fiscalmente las sociedades cooperativas que se agrupaban fuera de ellas.

Fue a partir de 1977, con la disolución de las UTECO y UNACO, cuando surgiendo nuevas entidades encargadas de acaparar las funciones que hasta entonces habían realizado las uniones provinciales y nacional. Surgen así la Confederación de Cooperativas como entidad que centralizó la función representativa y, las agrupaciones de sociedades cooperativas – entre ellas las SCSG– como encargadas de acaparar las funciones económicas. Sin embargo, tal y como indica Montero García (1998, 30) “Al desaparecer las UTECO y UNACO (...) la creación de las nuevas entidades que deberían realizar dichas funciones no se realizó automáticamente (...) En la mayoría de las provincias han tardado mucho tiempo en crear las nuevas entidades representativas y las agrupaciones económicas aún no las han creado ...”.

En consecuencia, a partir de los 80 nacen las SCSG con un objetivo claro y preciso de ser, según Montero García (1991, 24) “... el conducto comercial y de servicios para todas las sociedades cooperativas integradas”. No obstante, y de acuerdo con este mismo autor “... no se constituyeron cooperativas de segundo grado en muchas provincias, y en las que se crean o transforman, su evolución ha sido lenta, sin continuar el proceso integrador entre SCSG de distintas Autonomías; por lo tanto, no han aprovechado la ventaja negociadora que ello les reportaría”.

Así mismo, en la década de los 80 se fue desarrollado un nuevo marco legislativo para la sociedad cooperativa. Se produjo el ingreso de España en la Comunidad Económica Europea, lo que trajo consigo la proliferación de las estructuras de segundo grado, especialmente en aquellas Comunidades Autónomas en las que el cooperativismo agrario

---

<sup>33</sup> Real Decreto 2508/1977, de 17 de junio, sobre transferencias de las funciones de la Organización Sindical en el orden cooperativo y nueva regulación del movimiento cooperativo.

gozaba de una importante tradición. Más del 80% de las referidas SCSG se constituyeron en esta década, conformándose cada vez con mayor fuerza como lo que va a constituir la “organización o vertebración” del cooperativismo agrario español.

Sin embargo, hemos de manifestar que su tamaño hasta los 90 no supuso un volumen importante de negocio, representando en estos momentos un tipo societario de gran interés, ya que un volumen sustancial de la comercialización pasa por las citadas SCSG<sup>34</sup>.

En cuanto a la evolución del cooperativismo de segundo grado, siguiendo a Alfonso Sánchez (2000, 331) se pueden distinguir 3 etapas, claramente diferenciadas, atendiendo al reconocimiento de éstas como entes autónomos por las diferentes legislaciones:

**Primer periodo (1906-1942):** para el estudio de la evolución de las SCSG partimos de la *Ley de Sindicatos Agrícolas de 1906*, aunque no se trata de una ley que regule propiamente a las sociedades cooperativas<sup>35</sup>. En esta ley no se hace una distinción de las dos variantes de la integración como son: la intercooperación con fines representativos y la integración con fines económicos. Simplemente se hace referencia a la necesidad de crear Sindicatos Agrícolas que cubran los intereses comunes agrarios, no haciendo remisión a ningún tipo de entidad de carácter secundario.

La *Ley de Cooperativas de 9 de septiembre 1931* introduce como novedad la distinción entre las funciones de defensa del cooperativismo. En ésta se prevé la creación de uniones y federaciones de sociedades cooperativas y también la necesidad de una integración económica, respecto a la cual la ley únicamente alude a la posibilidad de crear

---

<sup>34</sup> Según el informe Libro Blanco de 1992 un 20% del volumen comercializado por las empresas cooperativas pasa por estas organizaciones. Véase Barea Tejeiro y Monzón Campos (1992).

<sup>35</sup> Aunque la Ley de 1906 no regulara a las empresas cooperativas, estas quedaban incluidas en ella según el Decreto-ley del primer Reglamento para la aplicación de la Ley de Cooperación.

conciertos económicos para la realización de operaciones concretas que sean de interés común para las sociedades cooperativas participantes. En este mismo sentido el Reglamento de desarrollo de esta ley, publicado por Decreto-ley de 2 de octubre de 1931, recoge la posibilidad de que existan tres niveles de intereses distintos en las sociedades cooperativas:

Intereses económico empresariales.

Intereses representativos.

Intereses de cuasi-integración<sup>36</sup>.

A finales de este periodo aparece otra serie de normativa pero que no viene a añadir ninguna novedad sobre las SCSG, este es el caso de la *Ley de Cooperativas de 27 de octubre de 1938, derogada por la Ley de Unidad Sindical de 26 de enero de 1940, o la Ley de 2 de septiembre de 1941*<sup>37</sup>.

**Segundo Periodo (1942-1971):** esta fase se inicia con la *Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942* y su primer Reglamento es aprobado por Decreto-ley el 11 de noviembre de 1943.

En ambos textos legislativos se reconoce que las sociedades cooperativas deben pertenecer a organismos de representación y pueden realizar actividades de carácter económico. Si a ello unimos la definición de sociedad cooperativa que se hace en el artículo 2 de la Ley de Cooperación como “... reunión de personas naturales o jurídicas”, podemos concluir que, aunque no se autorice expresamente la constitución de SCSG, si que se prevé la posibilidad de que las sociedades cooperativas estén formadas por entes con personalidad jurídica que, bien podría tratarse de una sociedad cooperativa. En este sentido se pronuncia Alfonso Sánchez, (2000, 331) cuando expresa que “... bajo la forma o

---

<sup>36</sup> Los cuales quedan representados mediante los conciertos económicos.

<sup>37</sup> Esta ley deroga a la Ley de Sindicatos Agrícolas de 1906.

aparición de CPG era posible encubrir el funcionamiento real de una cooperativa de grado superior”.

**Tercer Periodo (1971-1987):** podemos afirmar que el nacimiento de la SCSG como tipo social diferenciado aparece en nuestro derecho con el *Segundo Reglamento de la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942* (Real Decreto-ley de 13 de agosto de 1971).

En la citada ley se recoge a la SCSG como el instrumento idóneo para llevar a cabo la integración de las sociedades cooperativas pero no se restringe solo a estas sociedades ya que permite, aunque con ciertos límites la participación de otras sociedades. Además, este texto legislativo aporta otra novedad y es que se diferencia, por primera vez en una ley, la integración económica (cuyo principal instrumento es, a partir de este momento la SCSG) de la intercooperación voluntaria.

Por su parte, la *Ley 52/1974, de 19 de diciembre, General de Cooperativas* pretendía introducir de pleno a las sociedades cooperativas en una economía abierta de mercado y para ello se hace necesario introducir, además de la SCSG, dos nuevos instrumentos que le permitan relacionarse con otras sociedades, cooperativas o no, como son los conciertos económicos y las asociaciones. El Reglamento que viene a desarrollar esta ley (Real Decreto de 16 de noviembre de 1978) introduce en la legislación la posibilidad por parte de las SCSG de llevar a cabo una integración económica-empresarial, además de permitir que estas participen en otras sociedades mercantiles aunque con ciertos límites.

Tanto la LGC como las primeras leyes autonómicas que la precedieron tienen como característica común el desligar definitivamente a las SCSG con el asociacionismo cooperativo al recogerlo en artículos diferenciados. Aunque dicha ley contenía una regulación específica para las SCSG, la misma no era suficiente y se debía ajustar, para lo no regulado expresamente, a la legislación estatal.



Estas tres etapas, en nuestra opinión, se podrían completar con un cuarto periodo, que abarcaría desde las modificaciones de las leyes autonómicas y la propia ley estatal, hasta la actualidad, y, caracterizado por el desarrollo de un nuevo marco legislativo para las sociedades cooperativas.

**Cuarto Periodo (1990, Actualidad).** Durante esta etapa el cooperativismo ha asistido a importantes cambios, derivados del desarrollo de una nueva normativa que incentiva el fenómeno de la integración cooperativa, la cual flexibiliza su régimen jurídico, económico y societario, a la misma vez que posibilita la autorregulación de éstas. El mismo se ha caracterizado por el desarrollo de un nuevo marco legislativo en materia contable y fiscal, quedando delimitado definitivamente su Régimen fiscal, en la LRFC, así como su normativa contable, con la aprobación de las NCSC.

A partir de este periodo es cuando se produce una mayor proliferación de las estructuras de segundo grado, sobre todo en aquellas Comunidades Autónomas donde el cooperativismo goza de cierta tradición. Si bien, tal y como indica Marí Vidal y Juliá Igual (2001, 73) “En ciertos casos, la fórmula de cooperativas de segundo grado no ha sido suficiente para enfrentarse a los retos de competitividad actuales, y se están iniciando procesos de fusión, necesarios por el elevado grado de atomización cooperativa en muchas comarcas.”

Pese a que hemos analizado la evolución legislativa que ha tenido lugar en los últimos años, algunos autores afirman que ha sido el deficiente despliegue legislativo en nuestro país, el culpable de la falta de desarrollo del cooperativismo en España y, en concreto, de la menor proliferación de SCSG. Así Montero García (1991, 18) afirma que “... los verdaderos motivos de la desunión se encuentran en aquellas leyes y aquellos poderes poco interesados en la evolución y en el poder que el movimiento

cooperativo unido podría haber alcanzado (...) en la mayoría de los casos las dificultades políticas impidieron el desarrollo empresarial del cooperativismo agrario”. En nuestra opinión, es la existencia de un marco legislativo tan diverso, el causante de que el cooperativismo de segundo grado no se haya desarrollado en su máximo grado.

#### **1.4.4. DATOS SOCIO-ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA.**

Una vez analizadas las características y evolución de las SCSG, vamos exponer a continuación algunos datos que nos muestran la importancia del cooperativismo de segundo grado en Andalucía. Debemos señalar que los datos que analizaremos serán del total de las SCSG, en general, y de las SCSG agrarias, en particular, ambos referidos al año 2003.

Antes de comenzar el estudio hay que subrayar que el análisis se hará a partir de datos obtenidos del Registro de Sociedades Cooperativas Andaluzas, de la Dirección General de Economía Social de la Junta de Andalucía, y de información obtenida telefónicamente de las propias SCSG. Se hará referencia a las sociedades inscritas en el Registro a fecha 31 de diciembre de 2003, congregándolas en dos grupos, aquellas adaptadas a la modificación autonómica de la LSCA de 1985 llevada a cabo en 1999, y aquellas no adaptadas a la misma. Las sociedades que no se hubieran adaptado no podrán desarrollar actividad alguna, y en consecuencia, estarán abocadas a su disolución.

Las **tablas 1.1 y 1.2** muestran, por un lado, el número de SCSG en las distintas provincias de la Comunidad Autónoma de Andalucía, tanto adaptadas como no adaptadas a la LSCA de 1999 y, por otro, la distribución de éstas por clase.

**TABLA 1.1 DATOS SOBRE EL COOPERATIVISMO DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA (2003).**

	ADAPTADAS		NO ADAPTADAS	TOTAL Inscritas (2)
Provincias	Nº	Cooperativas de base que agrupan	Nº	Nº
ALMERÍA	3	15	0	3
CÁDIZ	3	12	8	11
CÓRDOBA	11	170	2	13
GRANADA	4	20	3	7
HUELVA	4	46	4	8
JAÉN	16	76	6	22
MÁLAGA	7	52	4	11
SEVILLA	17	132	7	24
<b>TOTAL</b>	<b>65</b>	<b>523 (1)</b>	<b>34</b>	<b>99</b>

(1) Se hace referencia a las sociedades cooperativas que agrupan en el momento de la constitución.

(2) Este total se corresponde con el total de sociedades que están inscritas en el Registro de Sociedades Cooperativas.

Fuente: Elaboración propia en base a datos obtenidos del Registro de Sociedades Cooperativas Andaluzas y de la Dirección General de Economía Social de la Junta de Andalucía.

**TABLA 1.2 CENSO REAL DE SCSG EN ANDALUCÍA POR TIPO DE ACTIVIDAD.**

	TOTAL		Agrarias		De Servicios		De Suministros		De Trabajo Asociado		Industrial	
Provincias	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
ALMERÍA	3	4,62%	2	4,65%			1	20%				
CÁDIZ	3	4,62%	0	0%	1	9,09%			2	40%		
CÓRDOBA	11	16,92%	9	20,93%	2	18,18%						
GRANADA	4	6,15%	4	9,30%								
HUELVA	4	6,15%	3	6,98%	1	9,09%						
JAÉN	16	24,62%	10	23,26%	5	45,45%	1	20%				
MÁLAGA	7	10,77%	6	13,95%					1	20%		
SEVILLA	17	26,15%	9	20,93%	2	18,18%	3	60%	2	40%	1	100%
<b>TOTAL</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>	<b>43</b>	<b>66,15%</b>	<b>11</b>	<b>16,92%</b>	<b>5</b>	<b>7,69%</b>	<b>5</b>	<b>7,69%</b>	<b>1</b>	<b>1,54%</b>

Fuente: Elaboración propia en base a datos obtenidos del Registro de Sociedades Cooperativas Andaluzas y de la Dirección General de Economía Social de la Junta de Andalucía.

De la **tabla 1.1** se desprende que en Andalucía hay inscritas en el Registro de Sociedades Cooperativas un total de 99 SCSG, agrarias y no agrarias, de las cuales 65 son sociedades adaptadas a la LSCA de 1999 y, se encuentran activas, y 34 son sociedades no adaptadas. Durante el segundo semestre de 2003, la gran mayoría de las sociedades no adaptadas han sido disueltas, pero no han sido dadas de baja del Registro.

En consecuencia, el censo real de SCSG en el año 2003 recoge a 65 SCSG, de las cuales el 26,15% sobre el total, están situadas en la provincia de Sevilla. La segunda provincia en importancia es Jaén con 16 sociedades, lo que representa el 24,62%. Si nos ajustamos al número de sociedades cooperativas de base que las integran, es la provincia de Córdoba, seguida de Sevilla y Jaén, la que posee un mayor número de éstas (170 sobre el total de 523 SCPG agrupadas en estructuras de segundo grado).

Es la provincia de Sevilla, en la que más procesos de integración vía SCSG se han llevado a cabo, siendo el número total de SCSG inscritas en el Registro de 24, a pesar de que el censo real recoge a 17 sociedades adaptadas. Dichas cifras son superiores a las presentadas en la región de Jaén, en la cual se han desarrollado 22 procesos de integración, de los cuales 16 persisten actualmente.

Si acudimos a los datos presentados en la **tabla 1.2** relativos a la distribución de las SCSG por clase, éstos muestran como de las 65 SCSG activas en el 2003, el 66,15% son agrarias, el 16,92% de servicios, el 7,69% de suministros, otro 7,69% de trabajo asociados y el 1,54% son industriales.

Como se puede observar las SCSG agrarias han sido el instrumento de integración que ha primado en la Comunidad Andaluza, derivado de la importancia que el sector agrario tiene en esta comunidad. No obstante, hay que indicar que la mayor parte de las SCSG agrarias, están funcionando como sociedades de servicios o de suministros, a pesar de que estatutariamente estén definidas como agrarias. Las actividades desarrolladas por la mayoría son de comercialización de bienes adquiridos a los socios o de suministro de bienes o servicios a éstos. Además, se da el caso de sociedades que desarrollan una misma actividad y tienen calificaciones distintas. Por ejemplo, nos hemos encontrado con

sociedades cuya actividad es el comercio al por mayor de materias primas agrarias y de animales vivos, y unas quedan calificadas como agrarias y otras como de servicios. En consecuencia, los datos existentes para estas dos tipologías de sociedades, hay que analizarlos con cierto recelo.

La provincia de Jaén, seguida de la provincia de Córdoba y Sevilla, es la que presentan mayor número de SCSG en el sector agrario, así como de sociedades de servicios. El 23,26% de las SCSG agrarias existentes en Andalucía están situadas en la región de Jaén, situación originada por la importancia en la provincia del sector productivo oleícola, cuyas almazaras suelen organizarse en sociedades cooperativas agrarias y, a su vez, estas suelen integrarse en SCSG. Esta región, es la que cuenta también con mayor número de sociedades cooperativas de servicios (el 45,45%), las cuales en su mayoría son sociedades ligadas con el sector agrario. Indicar, que es en la provincia de Sevilla en la que más tipologías de sociedades existen.

En la **tabla 1.3** se recoge la evolución experimentada por las SCSG, agrarias y no agrarias, desde el año 1964 al 2003 en la Comunidad Andaluza.

Se pone de manifiesto que son las provincias de Jaén y Sevilla donde las SCSG han tenido una mayor importancia a lo largo de los últimos 40 años, pero su evolución ha sido muy diferente en una y en otra provincia. Sevilla fue la primera provincia en Andalucía en la cual se constituyó una SCSG (año 1964) y su evolución ha sido muy regular a lo largo del tiempo, experimentando un auge en los últimos cuatro años (se han constituido 7 nuevas sociedades). En el caso de la provincia de Jaén su desarrollo ha sido muy distinto. En el año 1981 se creó la primera SCSG y es en el año 1987, con la promulgación de la LGC y demás leyes autonómicas, cuando el cooperativismo de segundo grado toma un mayor importancia, erigiéndose hasta 1999 como la primera región por

importancia, en cuanto al cooperativismo de segundo grado se refiere. Sin embargo, con la modificación de la LSCA en 1999, esta situación cambia radicalmente, pasando a ostentar el segundo lugar después de la provincia de Sevilla. Este cambio se debe, por un lado, a que desde 1999 el número de SCSG que se han constituido ha sido muy deficiente se constituyó 1 sociedad en el año 2003, y, por otro, a que de las 21 SCSG existentes en 1999, 6 no se adaptaron a la LSCA, dejando así de tener actividad.

**TABLA 1.3 EVOLUCIÓN DEL COOPERATIVISMO DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA (1964-2003).**

AÑO	JAÉN	GRANADA	ALMERÍA	CÓRDOBA	MÁLAGA	SEVILLA	CÁDIZ	HUELVA	TOTAL
1964	0	0	0	0	0	1	0	0	1
1974	0	0	0	0	0	2	0	0	2
1979	0	0	0	0	0	3	0	0	3
1980	0	0	1	1	0	3	0	0	5
1981	1	0	1	3	2	3	0	0	10
1982	1	0	1	3	3	3	0	0	11
1983	1	0	1	3	3	3	0	1	12
1984	1	0	2	3	3	3	0	1	13
1985	1	0	2	3	3	3	0	3	15
1986	1	1	2	3	3	4	0	3	17
1987	7	1	2	3	4	4	1	3	25
1988	7	1	2	4	7	6	2	4	33
1989	9	1	2	4	7	8	5	6	42
1990	10	1	2	4	7	10	8	6	48
1991	11	1	3	4	7	11	8	6	51
1992	11	4	3	5	7	11	9	7	57
1993	12	4	3	5	8	13	9	7	61
1994	13	4	3	5	10	14	10	7	66
1995	15	4	3	7	10	14	9	7	69
1996	16	4	3	7	10	14	9	7	70
1997	16	5	3	7	10	15	9	7	72
1998	17	5	3	8	11	17	11	7	79
1999	21	5	3	9	11	17	11	7	84
2000 (1)	15	3	3	9	7	10	3	4	54
2001	15	4	3	11	7	14	3	4	61
2002	15	4	3	11	7	16	3	4	63
2003	16	4	3	11	7	17	3	4	65

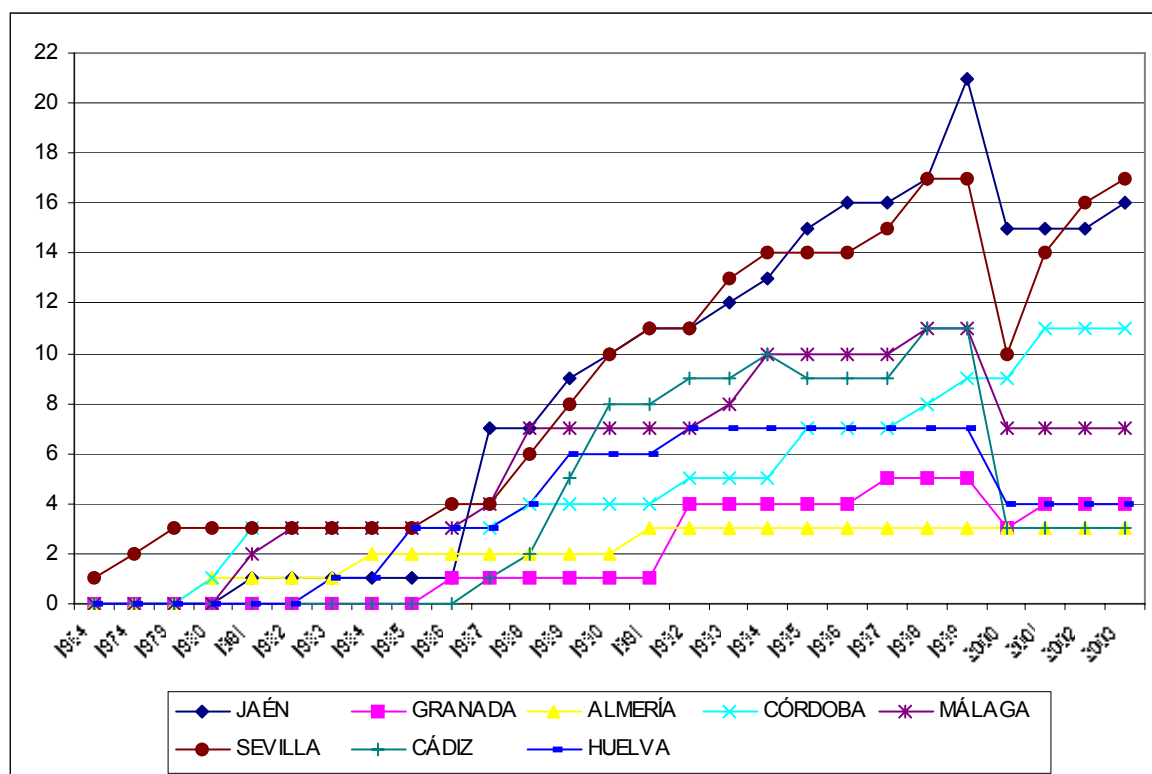
(1) En el año 2000 del total de SCSG se han excluido las no adaptadas a la LSCA de 1999.

Fuente: Elaboración propia en base a datos obtenidos del Registro de Sociedades Cooperativas Andaluzas y de la Dirección General de Economía Social de la Junta de Andalucía.

A través de la **tabla 1.3**, y tomando en consideración las sociedades que no se adaptaron a la LSCA de 1999 (excluidas en el ejercicio 2000), se puede indicar que durante el periodo 2000-2003, son las provincias de Jaén, Córdoba, Huelva, Granada y Sevilla, las únicas que han experimentado nuevos procesos de integración. Ha sido también en Córdoba, Granada y Sevilla, en las que más auge han tenido las SCSG durante este periodo; en el resto de provincias se ha sufrido un estancamiento. Se han constituido en los últimos cuatro años 15 nuevas sociedades, cuya distribución geográfica ha sido: 1 sociedad en Jaén, 4 en Córdoba, 1 en Huelva, 2 en Granada y 7 en Sevilla.

Para facilitar un análisis comparativo de la evolución del cooperativismo de segundo grado en las ocho provincias andaluzas se presenta el **gráfico 1.1**.

**GRÁFICO 1.1 EVOLUCIÓN DEL COOPERATIVISMO DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA.**



Respecto al cooperativismo agrario de segundo grado, a través de la **tabla 1.4**, se expone, por un lado, la distribución geográfica de este tipo social en Andalucía, y, por otro, datos sobre el número de SCSG agrarias, adaptadas y no adaptadas a la LSCA de 1999.

**TABLA 1.4 DATOS SOBRE EL COOPERATIVISMO AGRARIO DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA (AÑO 2003).**

Provincias	ADAPTADAS		NO ADAPTADAS	TOTAL Inscritas (1)
	TOTAL	Constituidas 2000-2003	Nº	Nº
ALMERÍA	2	0	0	2
CÁDIZ	0		0	0
CÓRDOBA	9	4	1	10
GRANADA	4	2	2	6
HUELVA	3	0	3	6
JAÉN	10	0	6	16
MÁLAGA	6	0	0	6
SEVILLA	9	2	4	13
TOTAL	43	8	16	59

(1) Este total se corresponde con el total de sociedades que están inscritas en el Registro de Sociedades Cooperativas.

Fuente: Elaboración propia en base a datos obtenidos del Registro de Sociedades Cooperativas Andaluzas y de la Dirección General de Economía Social de la Junta de Andalucía.

Actualmente, están inscritas en el Registro de Sociedades Cooperativas 59 SCSG agrarias, de las cuales 16 no se han adaptado a la LSCA, siendo el censo real, en consecuencia, de 43 sociedades. Es la provincia de Jaén, seguida de la de Córdoba y Sevilla, en la que se manifiestan mayor número de procesos de integración en el sector agrario. Sin embargo, a pesar de que durante el periodo 1964 a 2003, se constituyeron en la citada provincia 16 SCSG agrarias, el censo real de éstas es de 10 sociedades, no habiéndose constituido ninguna en los últimos cuatro años.

Han sido 8 las SCSG agrarias que se han creado durante el periodo 2000 a 2003: 4 en Córdoba, 2 en Granada y 2 en Sevilla, cifras que consideramos muy deficientes, si consideramos la situación económica actual caracterizada por la apertura de los grandes espacios económicos,



la innovación tecnológica y la concentración empresarial. Se pone de manifiesto así, que en Andalucía el cooperativismo agrario de segundo grado está sufriendo un estancamiento, a pesar de ser la comunidad que con mayor urgencia requiere emprender procesos de integración debido al elevado nivel de atomización existente en el sector. Subrayar, que durante el periodo objeto de estudio (1964-2003) en la provincia de Cádiz no se ha creado ninguna SCSG agraria.

A continuación, se recoge en la **tabla 1.5** la evolución del cooperativismo agrario de segundo grado, desde el año 1964 al 2003 en la Comunidad Andaluza.

Manifestar que son las provincias de Jaén, Córdoba y Sevilla donde las SCSG han tenido una mayor importancia. No obstante, a pesar de que es la provincia de Jaén en la que mayores procesos de integración se han llevado a cabo durante el periodo 1964 a 1999, -16 SCSG-, a partir de 1999 la región ha experimentado un estancamiento. Su origen está, por un lado, en que no se han constituido nuevas SCSG agrarias y, por otro, en que 6 de las SCSG agrarias constituidas hasta el momento no se adaptaron a la LSCA de 1999. Sin embargo, en las provincias de Córdoba, Granada y Sevilla parece que la LSCA de 1999, ha incentivado la proliferación de estructuras de segundo grado agrarias.

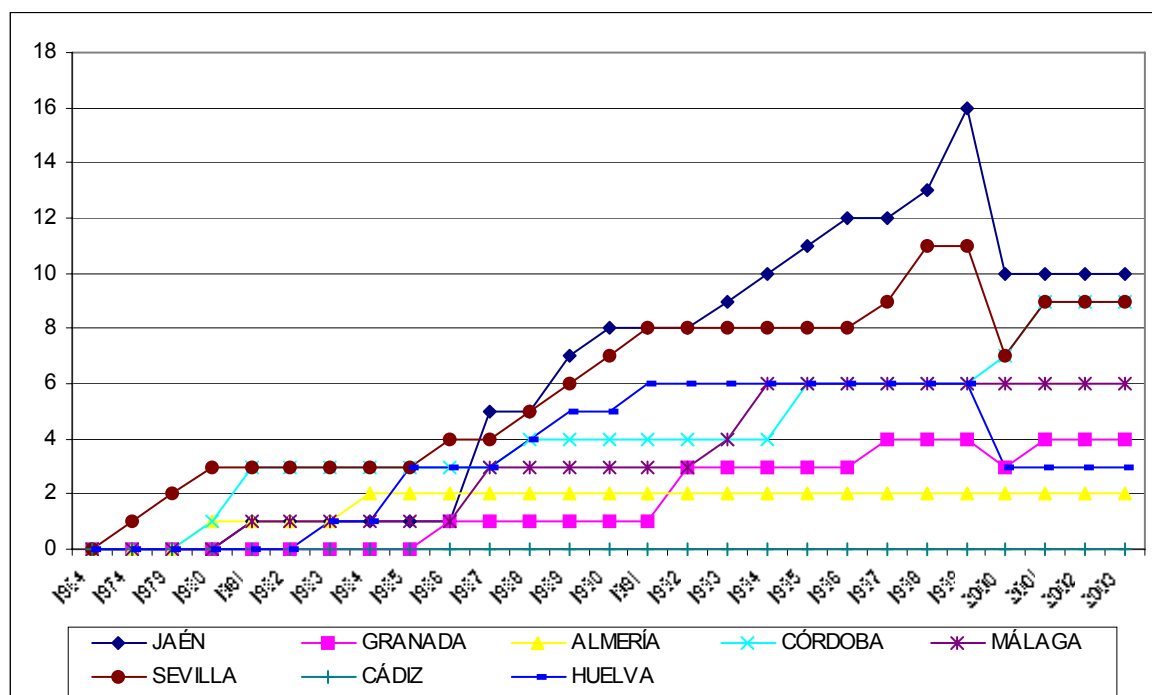
**TABLA 1.5 EVOLUCIÓN DEL COOPERATIVISMO AGRARIO DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA (1964-2003).**

AÑO	JAÉN	GRANADA	ALMERÍA	CÓRDOBA	MÁLAGA	SEVILLA	CÁDIZ	HUELVA	TOTAL
1964	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1974	0	0	0	0	0	1	0	0	1
1979	0	0	0	0	0	2	0	0	2
1980	0	0	1	1	0	3	0	0	5
1981	1	0	1	3	1	3	0	0	9
1982	1	0	1	3	1	3	0	0	9
1983	1	0	1	3	1	3	0	1	10
1984	1	0	2	3	1	3	0	1	11
1985	1	0	2	3	1	3	0	3	13
1986	1	1	2	3	1	4	0	3	15
1987	5	1	2	3	3	4	0	3	21
1988	5	1	2	4	3	5	0	4	24
1989	7	1	2	4	3	6	0	5	28
1990	8	1	2	4	3	7	0	5	30
1991	8	1	2	4	3	8	0	6	32
1992	8	3	2	4	3	8	0	6	34
1993	9	3	2	4	4	8	0	6	36
1994	10	3	2	4	6	8	0	6	39
1995	11	3	2	6	6	8	0	6	42
1996	12	3	2	6	6	8	0	6	43
1997	12	4	2	6	6	9	0	6	45
1998	13	4	2	6	6	11	0	6	48
1999	16	4	2	6	6	11	0	6	51
2000 (1)	10	3	2	7	6	7	0	3	38
2001	10	4	2	9	6	9	0	3	43
2002	10	4	2	9	6	9	0	3	43
2003	10	4	2	9	6	9	0	3	43

(1) En el año 2000 del total de SCSG se han excluido las no adaptadas a la LSCA de 1999.

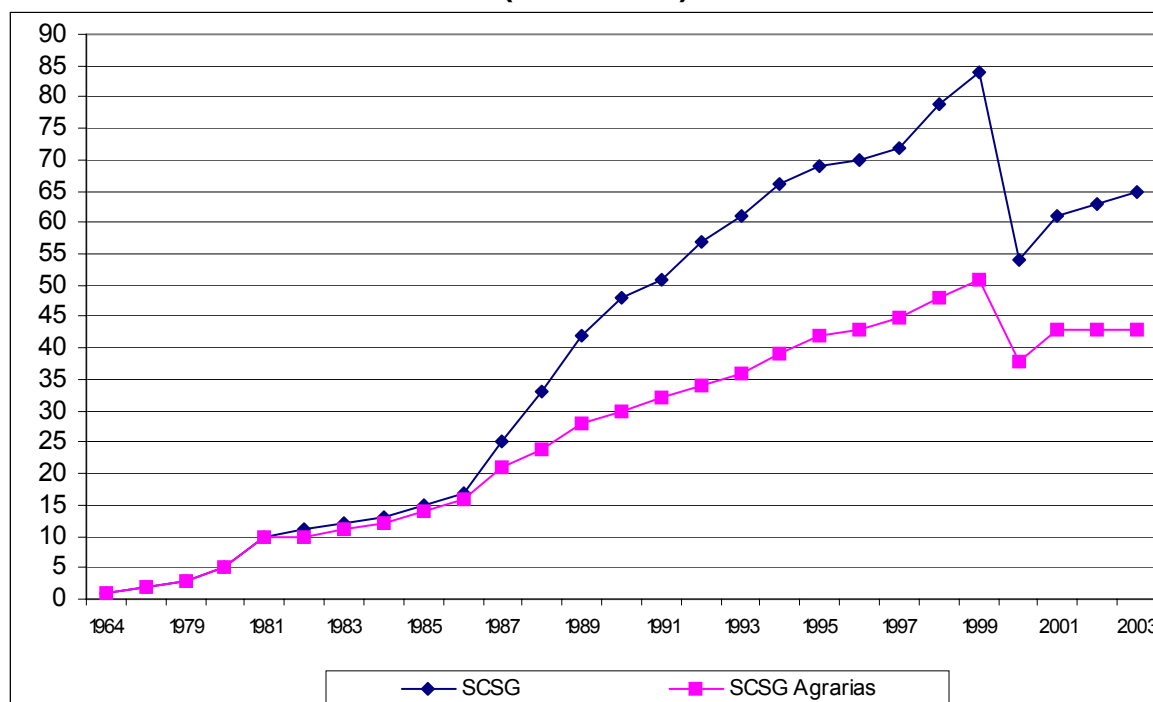
Fuente: Elaboración propia en base a datos obtenidos del Registro de Sociedades Cooperativas Andaluzas y de la Dirección General de Economía Social de la Junta de Andalucía.

Se presenta, a partir del **gráfico 1.2** una comparativa de la evolución que el cooperativismo agrario de segundo grado ha tenido en la región Andaluza.

**GRÁFICO 1.2 EVOLUCIÓN DEL COOPERATIVISMO AGRARIO DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA.**

Igualmente, se recoge en el **gráfico 1.3**, y de forma conjunta, la evolución que el cooperativismo de segundo grado, en general y el agrario, en particular, ha tenido en Andalucía. Se puede observar que ambos han tenido una misma tendencia, debido a que el grupo más representativo dentro cooperativismo de segundo grado en Andalucía es el agrario. Ambos experimentan una caída importante en el 2000, como consecuencia de la no adaptación de algunas de las SCSG a la LSCA de 1999, y una leve, aunque constante, recuperación a partir de dicho año.

### GRÁFICO 1.3 EVOLUCIÓN DEL COOPERATIVISMO AGRARIO Y NO AGRARIO DE SEGUNDO GRADO EN ANDALUCÍA (1964-2003).



Podemos concluir, indicando que durante la década de los 80 y 90 se ha producido una gran proliferación de las estructuras de segundo grado, pasando de 5 en el año 1980, a 84 en el año 1999. Sin embargo, tras la modificación en 1999 de la LSCA de 1985, 34 sociedades no se adaptaron a la nueva ley, lo que representó que el 40% de las entidades existentes en 1999 dejaron de ser activas, porcentaje que consideramos muy excesivo. No obstante, este receso se está compensado poco a poco, con la constitución de nuevas SCSG. Así durante el periodo 2000-2003 se crearon 15 nuevas SCSG, 8 de ellas agrarias.

Pese al crecimiento experimentado en los últimos años, hay autores como Juliá Igual (1993, 60) que afirman que: "... no se puede considerar, ni por sí solo si en su estado actual, como un elemento suficiente para abordar con éxito el desarrollo integral de nuestras organizaciones cooperativas para que éstas aumenten su participación en los mercados y operen de forma competitiva garantizando así su futuro. La experiencia

demuestra que, en muchos casos, la creación de una estructura de segundo grado sólo ha servido para paliar algunos de los obstáculos que planteaba a las cooperativas asociadas su pequeña dimensión, pero sin resolver decididamente otros problemas básicos.”

Así mismo, Server Izquierdo (2000, 11) indica que “En la práctica, se llega a dar el caso de estructuras comerciales conjuntas creadas para una mejor ordenación y planificación comercial que llegan a competir en los mercados con sus propias cooperativas de base”.

Es por ello que estos autores, plantean la necesidad de avanzar un poco más en la concentración y llevarla a su máximo estadio, la fusión, al objeto de permitir un aumento de la competitividad en el mercado. En nuestra opinión, no es necesario que se llegue a ese nivel de integración, que invalidaría todos los principios cooperativos. Las SCSG, son el medio idóneo para competir en el mercado, siempre y cuando, se sepan aprovechar sus ventajas, estén gestionadas por profesionales y no se pongan impedimentos a su funcionamiento por parte de las sociedades cooperativas de base. Además, la fusión encontrará una gran oposición por parte los socios de las sociedades que se fusionan, en la medida que se crea una superestructura con un número tan considerable de socios, que la involucración de éstos en el día a día de la sociedad será muy limitada, llegando a actuar ésta sin tomar en consideración los intereses de los socios. Esta situación en las SCSG no se dará en la medida que los socios estarán en contacto directo con la SCSG a través de sus sociedades de base, las cuales servirán de medio de comunicación y control, además de funcionar como un intermediario transmisor de sus inquietudes e intereses.

## **1.5. RECAPITULACIÓN.**

El movimiento cooperativo, de la mano del movimiento obrero, surgió como una respuesta obrera ante las deficiencias de la Revolución Industrial, caracterizada por el desempleo, trabajo precario, horarios draconianos, etc.. Ante esta situación la masa trabajadora buscaría asociarse para mejorar y defender sus condiciones laborales.

A pesar de que el cooperativismo se impulsó en Europa con la Revolución de 1848, no sería hasta la Revolución Gloriosa de 1868, cuando tuviera cierto reconocimiento en España. Si bien, será con la Dictadura franquista cuando se consolide, con la aparición en 1942 de una Ley General de Cooperativas que confería ciertos privilegios a este tipo de organizaciones.

La sociedad cooperativa se ha enmarcado dentro del concepto de Economía Social, siendo la entidad de mayor significación histórica y económica que la integra. Posee los elementos caracterizadores de las organizaciones de Economía Social, los cuales según Barea Tejeiro se pueden concretar en ser propiedad privada, desvinculación del capital y los dividendos, y el principio de un hombre un voto.

Las sociedades cooperativas han comprobado en pocos años cómo la convergencia hacia un mercado único, ha traído consigo un incremento en el grado de competitividad del mercado, lo que hace preciso una rápida y eficiente respuesta al mismo. Las decisiones adoptadas por los gestores de las sociedades cooperativas han ido encaminadas a la realización de procesos de integración o concentración, siendo la constitución de SCSG o la fusión las vías más utilizadas. Sin embargo, aún existe una gran dispersión en sectores como el agrario, fruto de la diversidad legal existente en materia cooperativa y de una actitud individualista de los socios, que se resisten a perder poder en la gestión de las mismas.

Hemos apostado por la creación de SCSG como la fórmula empresarial más idónea de crecimiento con la que cuentan las SCPG, para competir en el contexto actual de mercados cada vez mayores, de tendencias a la globalización y a la liberalización de las economías. Esta fórmula permite un mayor tamaño, pero sin renunciar a las características básicas y a las ventajas derivadas de la forma cooperativa.

Las UTECO fueron el primer antecedente de las SCSG, surgiendo como tales a partir de los 80, pero no será hasta los 90 cuando se consoliden. Representan en estos momentos un tipo societario de gran interés, ya que un volumen sustancial de la comercialización actual pasa por las citadas entidades. Así, en el sector agrario durante el año 2001 las SCSG facturaron en España 6.302,21 M€.

En Andalucía, el cooperativismo de segundo grado ha tenido su máximo desarrollo en la provincia de Sevilla. Aproximadamente el 26% de las SCSG constituidas en Andalucía se encuentran en la citada región. La segunda provincia por importancia es Jaén, la cual cuenta con 16 SCSG, agrarias y no agrarias, sobre un total de 65 (censo real de SCSG en Andalucía), lo que representa el 25%. Si nos ajustamos al número de sociedades cooperativas de base que las integran es la provincia de Córdoba, seguida de Sevilla y Jaén, la que posee un mayor número de éstas, 170 sobre el total de 523 SCPG agrupadas en estructuras de segundo grado.

Respecto al número de SCSG agrarias existentes en Andalucía, Jaén es la región que posee mayor número de éstas. Concentra 10 SCSG, sobre un total de 43, siendo, además, la región con mayor número de SCSG de servicios. Subrayar que Cádiz es la única provincia Andaluza en la que no se ha desarrollado ningún proceso de integración, vía SCSG, en el sector agrario. Existen en dicha región 1 SCSG de Servicios y 2 de Trabajo asociado, exclusivamente.

Siguiendo con el desarrollo del cooperativismo y de procesos de integración vía creación de SCSG, debemos hacer constar la escasez de formas de integración interautonómicas y más aún internacionales, tal y como sería lógico en cualquier otro tipo de empresas que necesitan de una mayor expansión para su supervivencia. Esta falta de creación de SCSG a niveles mayores al estrictamente autonómico puede deberse, en nuestra opinión, a una excesiva diversidad de regulaciones que a veces hace, aunque no incompatible, si muy difícil dicha expansión.

También en el ámbito europeo, entendemos que existe actualmente una falta de coordinación en materia legislativa, y aunque recientemente se ha aprobado el primer Estatuto de Sociedad Cooperativa Europea, aún no podemos hablar de un marco legal que favorezca la expansión de estas sociedades más allá de sus fronteras nacionales para la creación de SCSG.





## ***CAPÍTULO 2:***

### **ASPECTOS ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO:**

#### **2.1. INTRODUCCIÓN.**

En el capítulo que vamos a desarrollar queremos poner de manifiesto la situación actual que tienen las sociedades cooperativas agrarias, que forzadas por el entorno económico en el que vivimos, de globalización y de concentración empresarial, están abocadas cada vez más a una evolución. Y diremos evolución y no cambio porque el movimiento cooperativo en su misma esencia posee los instrumentos precisos para hacer frente a este nuevo escenario pero resistiéndose a utilizar tales instrumentos en pro de un desarrollo económico que se hace necesario para su supervivencia. Nos referimos en este sentido a la SCSG como el medio más idóneo que tienen actualmente las sociedades cooperativas de base para el desarrollo de sus fines, frente a otros procesos.

## **2.2. LA INTEGRACIÓN A TRAVÉS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.**

El movimiento cooperativo y por ende, el movimiento agrario cooperativo, ha tenido entre sus medios de progreso y de supervivencia la integración, uno de cuyos instrumentos es la SCSG. Hoy en día es cuando se pone de manifiesto su necesidad con mayor fuerza que nunca, y es que están produciéndose en el entorno, en el mercado y de forma más intensa aún en el mercado agrario una serie de circunstancias que empujan a las empresas agrícolas en general, no solo a una modernización de sus estructuras sino a un cambio de filosofía.

En uno de los mercados donde la intervención pública tiende a reducirse tan significativamente y de forma tan acusada; donde los consumidores, preocupados por su salud y por el medio ambiente, son cada vez más exigentes con los productos que adquieren; en este contexto no cabe la permanencia (al menos a largo plazo) de una empresa que no sea rentable, que no se oriente hacia el mercado, en lugar de limitarse a producir y que no lleve a cabo actividades de transformación y de producción en un intento de adueñarse de un mayor valor añadido de la cadena de producción-consumo.

Bajo esta perspectiva, son incuestionables las dificultades de los agricultores para llevar de forma individual todas estas transformaciones, pero es que las dificultades de las sociedades cooperativas agrícolas de base no son mucho menores. Y es aquí donde nosotros apelamos por un desarrollo del principio cooperativo de “intercooperación societaria”, materializado éste en la creación de SCSG como medio idóneo para conseguirlo. No obstante, aunque existan otras formas de intercooperación y de integración –como veremos a lo largo de éste capítulo– creemos que ésta presenta una serie de ventajas frente a las demás, y es especial

frente a la fusión. En este sentido, Meliá Martí (2003, 1) señala que “De entre todas las fórmulas concentratorias por las que pueden optar las cooperativas, las cooperativas de segundo grado son las que han tenido una mayor implantación, habiendo existido tradicionalmente un rechazo inicial por la fórmula de la fusión, por exigir un mayor grado de compromiso al conllevar la extinción de al menos una de las cooperativas participantes”.

### **2.2.1. RAZONES PARA LA INTEGRACIÓN.**

Las razones que impulsan a las sociedades a emprender procesos de integración son diversas, siendo muchos los autores que han tratado de delimitarlas, entre los que podemos citar: Salles (1978), Martínez Charterina (1990), Montero García (1991, 1999), Menguzzato y Renau (1991), Brealey y Myers (1993), Mascareñas et al. (1993), Sanchís (1995), Vargas Sánchez (1995), Bueno Campos (1996), Bel Durán (1997) y García Sanz (2001).

Partiendo de la base de que la principal razón que lleva a las sociedades cooperativas a participar en procesos de integración es la de crecer para sobrevivir, las causas más destacadas se pueden sintetizar, como se expone en el **cuadro 2.1**, en: razones económicas o externas y razones sociales o internas, las cuales procedemos a analizar.

Para llevar a cabo el análisis de dichas razones vamos a distinguir, entre las que con carácter general afectan a todas las sociedades y, aquellas del entorno que influyen de forma directa sobre las sociedades cooperativas, y en especial a las agrarias, empujándolas de forma determinante hacia la integración.

**CUADRO 2.1 RAZONES PARA LA INTEGRACIÓN.**

Causas económicas o externas		Causas sociales o internas
<b>Con carácter general, afectan a todas las empresas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Búsqueda de las ventajas económicas que conlleva un mayor tamaño en la empresa</li> <li>– Apertura de la economía española al mundo, necesidad de ser competitivos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Desarrollo del sexto principio cooperativo</li> <li>– Representación y defensa del movimiento cooperativo</li> <li>– Funciones de comunicación del cooperativismo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Expansiva</li> <li>• Intensiva</li> </ul> </li> <li>– Apoyo a las sociedades cooperativas de base: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Técnico</li> <li>• Financiero</li> <li>• A los recursos humanos</li> </ul> </li> <li>– Apoyo a las causas sociales</li> </ul>
<b>Afectan, en particular, a las empresas agrarias</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Importantes cambios en la demanda</li> <li>– Nuevas formas de organización en la distribución de productos agroalimentarios: grandes cadenas de distribución y multinacionales</li> <li>– Nivel de renta de los agricultores inferior al nivel de renta de la economía en general</li> </ul>	

Fuente: AA.VV y elaboración propia.

Por tanto, podemos decir que existen tanto necesidades genéricas como específicas para que las sociedades cooperativas desarrollen procesos de integración:

- Las razones genéricas pueden ser aplicadas a cualquier organización y se refieren a la necesidad de adaptarse al entorno y a los mercados, buscando un mayor tamaño que les permita actuar más eficientemente.
- Las razones específicas se relacionan con el desarrollo del movimiento cooperativo, que lleva necesariamente a la intercooperación.

Iturrioz del Campo (1997, 2) indica que “Todo proyecto de concentración empresarial ha de basarse en aspectos empresariales tanto

genéricos como específicos y debe buscar la viabilidad económico-financiera. De esta forma se logra, en las sociedades cooperativas una expectativa de sinergia que se concreta en mejores resultados de los socios, que son los que democráticamente toman la decisión sobre la concentración o no de la sociedad”.

### **2.2.1.A. El principio cooperativo de intercooperación.**

Antes de profundizar en las distintas causas de integración para las sociedades cooperativas hemos de indicar que aun cuando la no integración del cooperativismo no viniera impuesta de una manera más o menos forzada por la necesidad de supervivencia en una economía competitiva, la propia definición de empresa cooperativa nace ya como “... embrión concentrador de esfuerzos dispersos” tal y como apunta Parras De Mas (1974, 94). Pero este carácter integrador no puede frenarse en su primera fase (correspondiente a la sociedad cooperativa de base), no debe recoger solo a las personas socios sino que debe ir más allá como elemento integrador, a su vez, de sociedades cooperativas en unidades mayores que hagan frente a sus necesidades.

Este razonamiento viene expuesto en la esencia de los principios cooperativos que la definen, ya que el principio de intercooperación, el sexto principio cooperativo, hace precisamente referencia a la necesidad que tienen las sociedades cooperativas de trabajar conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales. Este principio, tal y como expone Ballester Pareja (1990, 192) establece que “una cooperativa no será tal, si no colabora con otras y está dispuesta a asociarse con ellas en el plano de unos intereses comunes”.

Este principio de la intercooperación no aparece regulado expresamente en la LC, aunque sí se hace mención al mismo en la LSCA en su artículo 2.2.

Consecuentemente, podemos decir que, en la medida en que podemos conjugar razones económicas y/o sociales, con la especial naturaleza que sin duda poseen las sociedades cooperativas y con el cumplimiento de sus principios cooperativos, la integración se hace viable y, sobre todo, necesaria.

### **2.2.1.B. Razones económicas.**

En el último siglo se ha producido un cambio radical en muchos aspectos de nuestra vida pero éste ha sido quizá más acusado en el entorno económico. Al respecto, podemos exponer una serie de razones que se están dando en el entorno económico y que bien podrían aplicarse igualmente a la mayoría de los sectores económicos:

#### **A) APERTURA DE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA.**

En los últimos años se ha visto intensificado el papel de la economía española tanto a nivel europeo como a nivel internacional. Esta característica que, a priori, podría considerarse como una oportunidad derivada de las ventajas que la teoría económica atribuye a una economía abierta, puede generar problemas. Aunque es cierto que una apertura de los mercados genera para una empresa posibilidades de exportación, que hacen que no se tenga ni se deba pensar en el mercado como en el territorio nacional solamente, la apertura también permite la entrada de empresas del exterior por lo que los sectores que no sean altamente competitivos pueden tener grandes problemas.

En el sector agrario, esta apertura de la economía nacional se ha visto enmascarada por la protección pública que ha amortiguado los efectos negativos de la misma mediante instrumentos tales como los precios de intervención o las subvenciones a la producción.

Pero el panorama futuro no se presenta muy alentador, ya que la situación actual va a sufrir importantes cambios, debidos principalmente a:

- Entrada de los llamados PECOS o países del Este y del Centro de Europa en la UE. Ello va a provocar con toda seguridad un incremento acusado de la competencia, con el problema añadido que se trata de países con un sector agrícola creciente y competitivo, y unos precios menores a los de nuestro sector. Esto debería ser, al menos, considerado por los agricultores como una llamada de atención a la modernización y a la competitividad.
- Reducción de las ayudas a los agricultores y reforma de la Política Agraria Común<sup>38</sup>. En los últimos años se están produciendo reformas de la política agraria comunitaria, en gran parte motivada de la ampliación de la UE y, por otro lado, por el alto coste que supone sobre el presupuesto comunitario el mantenimiento de la situación actual.

Ante esta situación, el panorama puede ser poco alentador para las sociedades cooperativas agrarias caracterizadas por su pequeño tamaño y su falta de competitividad, lo cual se vería agravado por la previsible

---

<sup>38</sup> Las negociaciones actuales de la Organización Mundial del Comercio (OMC) que finalizan en el año 2005 llevan consigo unas determinadas y posibles repercusiones en el ámbito de la producción agrícola y ganadera:

1º: Mayor liberalización de los intercambios de productos agrarios.

2º: Desmantelamiento de los sistemas de apoyo a los precios y mercados, (eliminación de los mecanismos relativos a restituciones, protección en frontera e intervención.

3º: Replanteamiento de los apoyos a los productores agrarios reenfocándolos hacia medidas más desacopladas de la producción y de los precios de mercado de los productos agrarios.

4º: Potenciación de medidas no distorsionadoras del comercio.



bajada de precios que podrían ocasionar los dos factores antes citados (entrada de nuevos países competidores en el mercado europeo y la reducción de la protección al sector agrario). Sin embargo, esta situación que puede suponer una amenaza para las sociedades también se puede convertir en una fuente de oportunidades, siempre y cuando sepan detectarlas y se anticipen a ellas, logrando de esta manera una ventaja competitiva sobre sus competidores. La forma más rápida para adaptarse, ya es conocida por todos: la integración cooperativa, vía creación SCSG o bien llevando el principio de intercooperación a su máximo desarrollo, a través de la fusión.

#### **B) TENDENCIA A LA CONCENTRACIÓN EMPRESARIAL.**

Actualmente, la economía española genera una corriente de concentración empresarial en muchos sectores. Podemos afirmar que este fenómeno que se ha vivido, no es ni mucho menos, particular de nuestra economía sino que se da o se ha dado en todas las economías desarrolladas. Se trata, por tanto, de una característica común al desarrollo económico cuyas razones las podemos encontrar en:

- 1) *Búsqueda de economías de escala que se producen a medida que aumenta el volumen de producción por la reducción de los costes fijos.*

Pero no sólo se producen economías de escala en el área de producción, pues tal y como indica Fernández Rodríguez (2003, 4) "... hay muchos sectores donde es mayor la escala eficiente de la I+D que de producción o distribución. Las ventajas de la escala en las actividades innovadoras son cada vez más importantes si se desea mejorar e introducir nuevos productos que satisfagan cada vez mejor las necesidades de los clientes, lo que ayuda a diferenciar la oferta del grupo".

- 2) *Posibilidad de acceder a medios de gestión más eficientes.*

3) *Explotación de interrelaciones y búsqueda de sinergias.*

El grupo permite explotar interrelaciones entre las diferentes empresas y aprovechar los recursos actuales para entrar en mercados o negocios que individualmente no sería factible.

4) *Acceso a fuentes de financiación.*

La credibilidad económica de las empresas, en gran parte, está íntimamente relacionada con su tamaño empresarial. Así, una mayor dimensión incrementará ésta y facilitará el acceso a mayores y mejores fuentes de financiación. En este sentido, las sociedades cooperativas tienen problemas para obtener financiación, derivados, tanto por su menor tamaño empresarial como por la singularidad de su forma jurídica, situación que se solventará vía integración.

5) *Mayor poder de mercado, tanto frente a los proveedores como frente a los consumidores.*

En este sentido, Mozas Moral (1998, 362) indica que la razón base que ha influido en las SCPG para tomar la decisión de integrarse o no es "... la posibilidad de mejorar el poder de negociación en la venta del producto, intención principal por la que los legisladores en materia cooperativa crearon esta estructura de segundo grado".

6) *Posibilidad de llevar a cabo actividades y hacer frente a proyectos en los que se necesita una alta inversión.*

7) *Incremento del poder frente la competencia.*

Estas razones económicas de orden general podrían explicar las razones que mueven a las sociedades cooperativas, al igual que al resto de empresas, a integrarse o a concentrarse, pero es que además existen una serie de condicionantes que son particulares del sector y que los podríamos concretar en los siguientes:

➤ **Se han producido importantes cambios en la demanda.**

Al demandar productos (y sobre todo productos agrícolas) los consumidores no se conforman con cualquiera de ellos. Buscan un producto ampliado: sujeto a un proceso de transformación, con una imagen de marca de calidad, accesible en los lugares donde compran habitualmente, que presente una serie de variedades sobre uno genérico, adecuado al uso que se le pretenda dar.

Además, vivimos en la actualidad una exigencia por parte de los consumidores en la búsqueda de seguridad en el consumo y de respeto al medioambiente, frente al uso masivo de fitosanitarios para incrementar la productividad de la agricultura. Los agricultores deben entender que han de ofertar al mercado productos que garanticen al consumidor, no solo que no sean perjudiciales para su salud, sino que sean beneficiosos. Nos estamos refiriendo a la creciente importancia de los productos ecológicos y enriquecidos. En este sentido Juliá Igual y Meliá Martí (2002, 180) indican que “La agricultura orgánica y biológica está teniendo un crecimiento importante, y si bien todavía su significación es escasa, los consumidores parecen apreciar esta práctica agrícola con una predisposición a una diferenciación en los precios claramente favorables a estos productos”.

Ante esta situación podría pensarse: ¿No vienen los productos ecológicos a contradecir la hipótesis de que los consumidores buscan productos cada vez más elaborados?. Muy al contrario de lo que pueda parecer los productos denominados ecológicos ratifican el hecho de que el consumidor busca un producto diferenciado en este caso, no por una mayor transformación sino por un cuidadoso proceso de producción que garantice su naturalidad, pudiendo deberse los cambios apuntados en la demanda de productos agrícolas a las siguientes circunstancias:

- Excedentes de producción existentes en la actividad agrícola, que hacen que los productos sean muy accesibles al consumidor tanto en cantidad como en precio.
- Cambios en el nivel de renta que llevan a alteraciones en los gustos de los consumidores.
- Mayor preocupación de los consumidores por el cuidado de su salud y por el mantenimiento del medio natural.

Podemos decir que, el agricultor como todo empresario que pretende sobrevivir en un mercado competitivo debe orientarse al mercado y no al producto; esto es, no podemos pretender vender lo que producimos sino que debemos producir aquello que sabemos que va a venderse.

Actualmente, la mayoría de las sociedades cooperativas agrarias, como reunión de agricultores individuales, basan su esfuerzo en una constante preocupación por incrementar las cantidades de producto, pensando que en ello estará la solución a sus problemas, sin tener en cuenta acciones claves como la transformación del mismo o su comercialización. Esto es lo que viene a explicar el alejamiento tan acusado entre productores y mercado final, es decir, entre agricultores y consumidores.

➤ **Nuevas formas de organización en la distribución de productos agroalimentarios: grandes cadenas de distribución.**

En una economía abierta como en la que vivimos, las grandes multinacionales de alimentación juegan un papel clave, en tanto, que son empresas que gestionando sus activos globalmente, consiguen una gran influencia sobre el consumidor final, pero no solo frente a él sino frente a todos los eslabones de la cadena agroalimentaria.

Son empresas caracterizadas por la concentración de su capital, que actúan en distintos sectores de productos agroalimentarios y que mueven grandes volúmenes de negocio.

A esta situación hay que añadir que una de las principales características del sector agrario es el alto grado de dispersión que existe dado el gran número de pequeñas explotaciones frente a lo cual contrasta la gran concentración del siguiente eslabón de la cadena de distribución. Siendo este eslabón el derivado de adquirir el producto del agricultor, y realizando sobre el mismo actividades de transformación, comercialización o simplemente envasado, se adueñan de valor añadido. Ésta es la razón que lleva a Montero García (1991, 23) a afirmar que “Las cooperativas agrarias deben presentarse unidas en los mercados mundiales, junto a las empresas multinacionales, aplicando en toda su extensión el principio de intercooperación, pues será el medio para conseguir que los cooperadores agrarios no sean marginados y utilizados por la organización del sistema agroalimentario”.

Este hecho viene a manifestar una gran diferencia de poder de negociación entre los agricultores y los grandes distribuidores que son los que realmente pueden imponerse. Los agricultores tienen que ceder frente a precios, plazos, producción y demás condiciones, quedando éstos relegados casi a meros asalariados de las grandes empresas.

En tal sentido se pronuncia Parras De Mas (1974, 91) cuando señala que se tomó hace unos años como solución al problema que acabamos de exponer lo que dio en llamarse “pseudo-integración”<sup>39</sup> mediante fórmulas que intentaban ser de integración vertical.

---

<sup>39</sup> La denominamos pseudo-integración porque no puede calificarse de integración aquella en que una de las partes subordina sus intereses a otra que queda dominada.

Las grandes empresas transformadoras y/o comercializadoras facilitaban el acceso a la financiación, a la maquinaria, a los abonos y a las semillas de calidad quedando la producción del agricultor “colocada” en esta empresa. Esta situación, que en un principio podría parecer beneficiosa para el agricultor, relega al mismo a una dependencia tal, que pasa a no ser más que un asalariado para la empresa, imponiendo ésta todas las condiciones de compra a éste y quedándose el valor añadido en manos de la gran empresa. Ante esto los agricultores, ¿qué pueden hacer? La respuesta está en la integración, la cual les permitirá ganar poder de negociación con las grandes cadenas de distribución alimentaria.

Fernández Méndez (1996, 11) señala que “La integración en grandes cooperativas de tipo comercializador debe tener como fin último la creación, (...) de sus propias redes de distribución agroalimentaria. Mientras (...) las agrupaciones cooperativas deben marcarse como objetivos intermedios su participación en estas redes de distribución ya establecidas, y la consecución de acuerdos ventajosos para la comercialización de sus productos haciendo valer para ello la gran concentración de su oferta”.

➤ **El nivel de renta de los agricultores está por debajo del nivel de renta de la economía en general.**

Los agricultores no pueden hacer depender sus ingresos de las subvenciones comunitarias, más aún, dado el panorama futuro de desproteccionismo y de reducción de las subvenciones que se prevé en el marco de una reforma de la PAC. Deben optar por llevar a cabo funciones de transformación y comercialización de su producto en el ámbito nacional con proyección internacional, dado que estas dos actividades son las que generan un mayor valor añadido y, por tanto, las que pueden incrementar

sus rentas, haciéndolos así menos dependientes de una economía subvencionada.

Para conseguir que los agricultores se planteen la posibilidad de llevar a cabo nuevas actividades de diversificación, más allá de la simple producción agraria, que le acerquen al mercado y les proporcionen una posición competitiva en él, es necesario, en primer lugar, un cambio de mentalidad que en la mayoría de los casos no se ha conseguido con la pertenencia a una sociedad cooperativa de base. Esta situación que en otros sectores puede parecer tan básica como es la mentalidad empresarial, se considera en el sector agrario como un obstáculo, a veces, insalvable para llevar a cabo cualquier tipo de avance.

De esta manera, si conseguimos que el agricultor piense como empresa y busque una mayor adaptación y acercamiento al mercado podría solucionarse el problema del diferencial de rentas.

La integración cooperativa puede concebirse como medio para llevar a cabo esta diversificación de actividades, ya que la realización de actividades transformadoras y comercializadoras necesita de grandes desembolsos de capital inalcanzables para un agricultor o, incluso, para una sociedad cooperativa de base. Pero el papel de la SCSG<sup>40</sup> (forma de integración que consideramos idónea) va más allá ya que quizás sea más importante la labor de información y de cambio de mentalidad que puede realizar sobre el sector.

Junto a las anteriores razones económicas que lleva a las sociedades cooperativas a iniciar procesos de integración, existen otras de

---

<sup>40</sup> Según Rosembuj (1987, 6) "El federalismo económico (identifica este término como cooperativismo de segundo grado) se justifica esencialmente por motivos empresariales, económicos y de mercado; para mejorar la eficiencia y la eficacia de las unidades básicas o para afrontar en mejores condiciones la competencia con el capital concentrado y centralizado".

gran calado empresarial, como son el acceso a fuentes de financiación y el empleo de las nuevas tecnologías de la información y comunicación.

☞ *Acceso a fuentes de financiación.*

Como hemos puesto de manifiesto anteriormente, las empresas de la economía social, y en concreto las sociedades cooperativas, no tienen un fácil acceso a la financiación del mercado, derivada de la falta de credibilidad como consecuencia de su forma jurídica, de su reducida dimensión y de su débil estructura financiera, lo cual condicionará su crecimiento, competitividad y supervivencia.

Ante semejante situación, las sociedades cooperativas han de responder por la vía del crecimiento, agrupándose en estructuras superiores –SCSG–, que las consoliden y les den prestigio en el mercado. En este sentido Fernández Rodríguez (2003, 9) señala que “La forma más simple de mejorar la captación de fondos consiste en formar un grupo. De esta manera se obtienen varias mejoras:

- La solidaridad financiera entre las empresas del grupo, de manera que las excedentarias proveen de fondos a las que los necesitan.
- La consecución de un tamaño mínimo, que permite acudir a los intermediarios financieros con mayores garantías y menores costes.”.

☞ *Acceso a las nuevas tecnologías de la información y comunicación (TIC).*

Las sociedades cooperativas agrarias necesitan renovar los equipos y adaptarse a las condiciones de calidad, variedad y gestión que plantea una competencia cada vez más acusada. Aunque podamos pensar que las



empresas agrícolas no necesitan de tecnología punta para desarrollar su proceso de producción, el entorno de crecimiento tecnológico en que actúa cualquier empresa hace que todas deban subirse al carro de las nuevas tecnologías.

Igualmente, las sociedades cooperativas deben de adaptar su forma de funcionamiento y gestión también a éstas. Una herramienta base es el uso de Internet, el cual no se limita únicamente a servir como medio de comunicación o publicitario, sino que va más allá permitiendo que sea un medio de comercialización directo con el consumidor final; de nexo de unión con otras sociedades cooperativas o entidades, y además de servir de instrumento de gestión empresarial. Mozas Moral y Bernal Jurado (2001, 135) afirman que "... las cooperativas agrarias-agroalimentarias no deben perder de vista las nuevas tecnologías ya que, como empresas que son, deben incorporar todo aquello que les ofrezca una mayor competitividad con respecto al resto de sus rivales y la utilización de las nuevas tecnologías se ha constatado que es una buena opción de futuro".

Las aplicaciones tecnológicas en los procesos de producción y transformación así como la incorporación al ámbito de la gestión, exigirán la realización de unas inversiones que en opinión de Vargas Sánchez (1993, 134) "... requiere una dimensión y una capacidad financiera que en la generalidad de los casos está fuera del alcance las cooperativas individualmente consideradas". En consecuencia, la constitución de SCSG permitirá compartir inversiones, diversificar riesgos y acceder a aquellas tecnologías que individualmente resultan inalcanzables, evitando con ello la infrautilización de medios e instalaciones.

### **2.2.1.C. Razones sociales.**

Las razones sociales son también denominadas razones internas por diversos autores ya que se derivan de la propia naturaleza especial de este tipo social y, por tanto, no pueden ser asemejadas a ninguna otra forma jurídica. Parte de las razones económicas o externas, expuestas con anterioridad bien podrían aplicarse a cualquier otro tipo de sociedad, como la sociedad anónima, limitada, etc..

Entre el conjunto de fines sociales que mueven al cooperativismo a su integración podemos citar:

➤ **La integración cooperativa para la representación y la defensa del movimiento cooperativo en el mundo actual.**

El cooperativismo, ya desde sus orígenes, ha tenido un carácter nivelador, en tanto que ha pretendido no solo la defensa de los intereses de sus socios, sino también la búsqueda para la sociedad de unos beneficios que la empresa capitalista no ha sido capaz de cubrir, y entre los que podemos destacar:

- Elementos de nivelación en mercados monopolizados.
- Prestación de servicios a la comunidad que al no tener altos niveles de rentabilidad no han sido prestados por empresas privadas.
- Mantenimiento y creación de puestos de trabajo seguros.
- Otros.

La SCSG o de grado mayor viene a ser, por tanto, la extensión del movimiento cooperativo. Dado su mayor tamaño le confiere más poder y permite al movimiento cooperativo hacerse oír ante la sociedad y ante el Gobierno.

El movimiento integrador es un elemento clave para conseguir una relación entre la sociedad cooperativa y el resto de la sociedad, que beneficie a ambas en tanto que, como ya hemos apuntado, existen beneficios recíprocos que han de ser aprovechados. En este sentido Montero García (1988, 30) expresa que “Las cooperativas agroalimentarias deben presentarse unidas en los mercados mundiales junto a las empresas multinacionales, aplicando en toda su extensión el principio de la intercooperación, pues será el medio para conseguir que los cooperadores agrarios no sean marginados y utilizados, por la organización del sistema agroalimentario”.

➤ **Funciones de comunicación del cooperativismo.**

Con las funciones de comunicación se pretende tener una doble óptica:

- De forma expansiva. La integración cooperativa pretende hacer llegar los ideales a todos los ámbitos de la sociedad y del mundo, dar a conocer sus principios y los ideales que lo mueven.
- De forma intensiva. Aleccionar a los miembros cooperativos para que no pierdan de vista el alma del movimiento e intentar que profundicen en su conocimiento, evitando así que se desliguen de la entidad de mayor tamaño y pierdan el por qué de su actuación.

Como indica Martínez Charterina (1990, 32) “Estas funciones se llevarán a cabo mediante las actividades de información, propaganda, documentación, organización de congresos y publicaciones periódicas o libros que sean de interés para el cooperativismo y su difusión”.

➤ **Sociedades cooperativas de segundo grado: apoyo a las sociedades cooperativas de base.**

Constituyen, en nuestra opinión, una de las principales razones internas que han de llevar a las sociedades cooperativas a su integración. En este sentido, las principales actividades que han de realizar las SCSG como apoyo a las cooperativas de base las podemos concretar en las siguientes:

- Asistencia técnica.
- Facilitar el acceso a fuentes de financiación sobre la viabilidad de sus inversiones.
- Programas de formación al personal tanto de carácter general sobre las ideas cooperativas como de carácter concreto sobre conocimientos técnicos e intelectuales que vengán a mejorar su capacidad productiva.

➤ **Sociedades cooperativas de segundo grado: apoyo a causas sociales.**

Hemos visto en los últimos años como las empresas ligan su actividad a causas sociales (ayuda al desarrollo, medio ambiente, etc.). Esta corriente surge en la empresa privada por una mayor preocupación por parte de los consumidores de las mismas. Esta situación hace que la empresa privada pretenda dar una imagen de solidaridad llevando a cabo importantes campañas del llamado *marketing con causa*.

En la sociedad cooperativa estas actuaciones encaminadas a la solidaridad con las causas sociales se encuentran en la base que define sus principios cooperativos, ya que la solidaridad y el valor al ser humano ha de llevar a la sociedad a poner en práctica acciones que van más allá del carácter puramente comercial.

Junto a estas razones sociales de índole externo, García Martí (2001, 217) señala como otra razón social, pero de carácter interno, el que "... los socios obtienen un prestigio cuando manifiestan su pertenencia a una almazara cooperativa, siendo positivo para ellos decir que pertenecen a una sociedad que va bien y de la que reciben sus rentas. Además, el hecho de pertenecer a la sociedad les proporciona una cierta seguridad en sus rentas, ...".

### **2.2.2. VENTAJAS DE LA INTEGRACIÓN PARA LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AGRARIAS.**

Analizadas las razones que mueven a las empresas cooperativas a su integración vamos a exponer las principales ventajas que se dan en las empresas cooperativas agrarias y que se derivan de las mismas.

La integración cooperativa aportará mejoras en las sociedades cooperativas agrarias que se concentren, sobre todas las fases del proceso productivo: aprovisionamiento, producción, administración y comercialización. En este sentido Montero García (1991, 25) indica que "La necesidad de la intercooperación, mediante fusión o agrupación de cooperativas se justifica para mejorar los tres aspectos fundamentales de toda empresa, o sea en la ADMINISTRACIÓN, en la PRODUCCIÓN y en la COMERCIALIZACIÓN".

Han sido diversos los autores que han analizado las ventajas que los procesos de integración, reportan a las sociedades cooperativas que se asocian, entre los que podemos citar: Parras de Más (1974), Martínez Charterina (1990), Montero García (1991, 1999), Vargas Sánchez (1995) y García Sanz (2001). En nuestra opinión, el trabajo más significativo es el realizado por Montero García, el cual analiza los diversos problemas que la integración puede subsanar en relación con las tres funciones

fundamentales de toda empresa: administración, producción y comercialización.

En el **cuadro 2.2** recogemos las ventajas que la integración produce en esas tres funciones partiendo de la aportación realizada por Montero García.

**CUADRO 2.2 ASPECTOS QUE PRODUCEN VENTAJAS EN LA INTEGRACIÓN.**

ASPECTO	VENTAJAS
<b>Administración</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Profesionalización de la gerencia de la empresa.</li><li>- Reducción de costes de transacción.</li><li>- Acceso a técnicos, profesionales expertos, asesores externos.</li><li>- Mayor acceso a la información en cuatro sentidos:<ul style="list-style-type: none"><li>• De la empresa hacia el socio.</li><li>• Del socio hacia la empresa.</li><li>• Del entorno a la empresa.</li><li>• De la empresa al entorno.</li></ul></li><li>- Acceso al uso de las nuevas tecnologías de administración en la empresa.</li></ul>
<b>Producción</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Adaptación del producto al mercado: producir lo que se vende y no vender lo que se produce.</li><li>- Reducción de costes de producción.</li><li>- Reducción del riesgo mediante la diversificación.</li><li>- Transformación de los productos naturales en productos elaborados.</li></ul>
<b>Comercialización</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Incremento del poder de negociación frente a la demanda concentrada.</li><li>- Complementación de las sociedades cooperativas que impida la competencias entre ellas.</li><li>- Ofrecer productos más variados para atender a los consumidores.</li><li>- Creación de marcas y campañas de publicidad que las respalden.</li><li>- Acercamiento de los productos al mercado. Reducción de intermediarios.</li><li>- Internacionalización de las sociedades cooperativas.</li></ul>

Fuente: Vargas Sánchez (1995, 137) y elaboración propia.

En cuanto a las ventajas de la **Administración**, las podemos obtener desde las siguientes ópticas:

En primer lugar desde la **profesionalización de la gerencia de la empresa**, uno de los problemas que se plantean en las sociedades cooperativas agrarias es el hecho de que al frente de la misma se encuentre una persona no cualificada, casi siempre uno de los socios con mayor poder en la cooperativa, que además en muchos casos ha ocupado

el puesto durante muchos años y tiene ya una edad avanzada<sup>41</sup>.

Son personas reacias a la innovación, a la creación de nuevas formas de producto, a la inversión en actividades transformadoras, a la comercialización directa del producto al consumidor, etc.. Actividades todas ellas necesarias para el desarrollo y potenciación de las entidades cooperativas.

La existencia de esta gerencia no profesionalizada se debe, en muchos casos, a la actitud remisa por parte de los socios de las sociedades cooperativas de base a soportar los altos costes que supondría este modo de dirección en manos especialistas. En algunos casos, esta actitud adversa esta justificada porque el tamaño de la sociedad no permite asumir dichos costes; pero, en otros casos, aunque fuera factible soportarlos los socios no perciben los beneficios que ello tendría para la sociedad.

La integración de sociedades en entes mayores o la intercooperación de las mismas provoca que éstas puedan permitirse estar lideradas por personas preparadas, con conocimientos del sector, innovadoras y con un perfil eminentemente creador. Además aun cuando en cada sociedad cooperativa se puedan mantener sus propios gerentes, estos podrán ser informados, formados y concienciados de las necesidades actuales de las sociedades cooperativas y de la mejor forma para realizar una gestión adecuada.

El hecho de tener gerentes preparados al frente de estas entidades (además, claro esta, del mayor tamaño derivado de la integración) hace que posean una mayor capacidad de negociación tanto hacia atrás (frente a proveedores) como hacia delante (frente a clientes, ya sean

---

<sup>41</sup> Piénsese en el caso de las sociedades cooperativas oleícolas de la provincia de Jaén, donde la edad media de los presidentes de las mismas es bastante elevada.

consumidores finales o distribuidores). Al respecto se pronuncia Juliá Igual (1993, 62) cuando expone “También se han derivado una serie de efectos sobre la gestión de las cooperativas asociadas, así, en algunos casos, la pertenencia a estructuras de segundo grado ha motivado una mejora en la gestión contable, por utilización de procesos informáticos y sistemas de liquidación comunes, mientras que en muchos casos ha supuesto una mayor profesionalización en la gestión de las entidades”.

En segundo lugar teniendo en cuenta los **costes de transacción**, esta ventaja se deriva directamente de la teoría económica, la cual nos indica que a mayor tamaño empresarial se produce una reducción de los costes. Ya que los costes fijos derivados de las transacciones económicas se reparten y, por tanto, se reducen. En la práctica podemos decir que esta reducción de costes es mucho mayor ya que no solamente se deriva de una disminución de los costes fijos, sino que los variables también se reducen, derivándose de unas mejores condiciones de aprovisionamiento que permiten:

- La adquisición de inputs a precios más baratos.
- El acceso a la mecanización a un coste menor.
- La mayor calidad de los productos adquiridos.
- Otros.

**Acceso a técnicos, profesionales expertos, asesores externos** que apoyen la gerencia interna. A este respecto las sociedades cooperativas agrarias mediante su integración en unidades mayores pueden tener acceso a servicios externos tales como la investigación de mercados, asesoramiento sobre controles de calidad, asesoramiento jurídico, fiscal, etc., que pueden contribuir a una gestión más eficiente de la empresa. Su acometida de forma individualizada conllevaría altos costes para la cooperativa siendo estos mayores a los beneficios derivados de



tales servicios, de tal forma que ello repercutiría en unos precios más elevados para el consumidor final o bien en una reducción de márgenes para el agricultor<sup>42</sup>.

Respecto ***al mayor acceso a la información*** lo desarrollamos en los cuatro sentidos siguientes:

- 1.- *Se incrementan los flujos de información desde la empresa hacia el socio cooperativista.* Cuando las sociedades cooperativas se integran, ya sean en SCSG o en otras formas jurídicas, se ha de primar en estas nuevas organizaciones de mayor tamaño, que se produzca un flujo de información desde cada entidad hacia los socios cooperativos, para evitar que el socio se sienta desvinculado de la misma. De esta manera obtienen información más completa sobre la marcha de la empresa, las ventas, las operaciones que se van a realizar, precios a establecer, mercados en los que se piensan introducir los productos, etc..
- 2.- *Se incrementan los flujos de información del socio hacia la empresa.* La dimensión de las nuevas entidades creadas por la integración obligan a que el principio de democracia de las sociedades cooperativas se materialice a través de la representación de los socios por medio de las entidades de base, y, es por ello, que la entidad habrá de estar informada sobre las inquietudes, problemas, y opiniones de sus socios. Esta situación permitirá a las sociedades de base intervenir en la toma de decisiones en el ente mayor sin que se produzca la desvirtuación del papel del socio como elemento clave y principal del ser cooperativo. Todo ello conlleva a que la sociedad deba estar más

---

<sup>42</sup> Recuérdese que en las sociedades cooperativas agrícolas los beneficios obtenidos se traducen directamente en un incremento de los precios de compra a los agricultores.

preocupada por conocer a sus socios y captar la información que éstos le puedan transmitir.

- 3.- *Incremento de los flujos de información del entorno hacia la empresa.* Las empresas de mayor tamaño poseen una estructura y unos mecanismos más adecuados que le permiten acceder a toda la información que se genera en el entorno: empresas competidoras, oportunidades en nuevos mercados, cambios en los gustos de los consumidores y normativa sobre el sector. Toda esta información puede suponer para una misma empresa una amenaza o una oportunidad, pero en cualquier caso, es necesario su conocimiento para una reacción o una adaptación ante las nuevas circunstancias.

En muchos mercados de información tienen un alto valor, en tanto, que quien la posee y mejor se adapta a ella es el que tiene una mayor ventaja competitiva en este mercado; hablamos sobre todo de mercados muy dinámicos y altamente cambiantes donde la competencia es elevada y existe gran rivalidad.

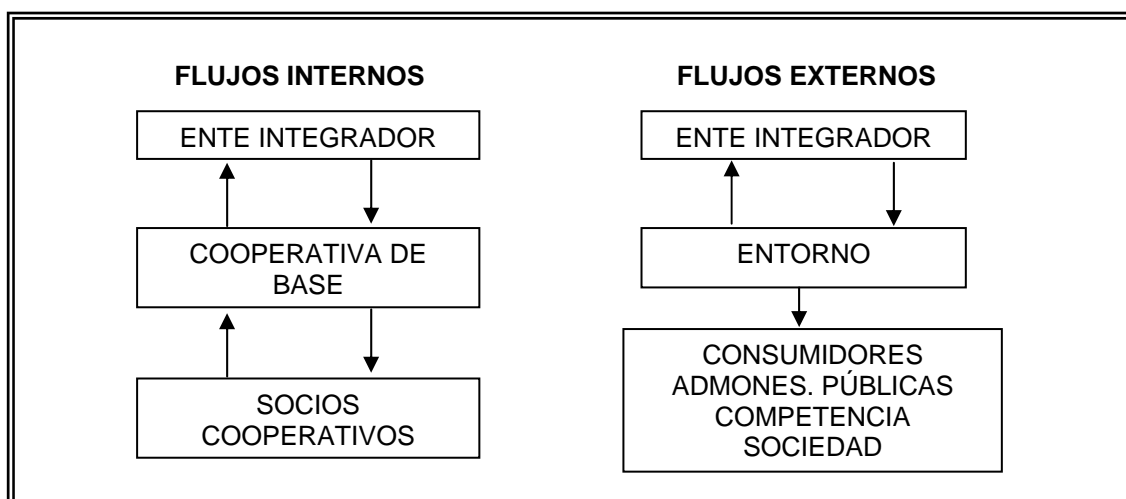
- 4.- *Incremento de los flujos de información desde la empresa hacia el exterior.* En la medida en que una empresa tenga mayor tamaño tendrá mayores medios y, por tanto, poseerá mayor poder de mercado.

Otra de las ventajas de la integración, es el **darse a conocer**. Como ya expusimos anteriormente, uno de los principales problemas a los que se enfrenta el cooperativismo agrario actual es su progresivo alejamiento del mercado y del consumidor. No hablamos aquí de distancia física sino del hecho de que el citado consumidor no conoce a la cooperativa; esto contrasta con la situación actual de los mercados agroalimentarios, en los

cuales el mismo recibe amplia información sobre las empresas y productos que fabrican dichas empresas.

Las SCSG pueden llevar en este sentido una importante labor de comunicación, dando a conocer no solo los productos sino también la entidad que esta detrás de ellos. Las campañas de información que van más allá de las simples campañas de publicidad han tenido mucha aceptación en los últimos años entre las grandes sociedades, ya que con ello intentan que el consumidor sienta confianza y seguridad en la empresa que respalda el producto y ello sólo se puede conseguir con la información, pudiendo señalar el itinerario de la misma a través del **esquema 2.1**.

#### **ESQUEMA 2.1 FLUJOS DE INFORMACIÓN.**



Por último, el **acceso a las nuevas tecnologías de administración en la empresa**. Podemos comprobar cómo el mayor tamaño que se deriva de la integración –la SCSG– propicia el aprovechamiento de la informática y de la tecnología de la información, en general, para conseguir una organización mucho más flexible y dinámica, supuestos básicos en un mundo cada vez más competitivo.

En relación con las **ventajas de la producción**, las podemos concretar, partiendo de los parámetros expuestos con anterioridad en el

**cuadro 2.2**, en las siguientes:

**La adaptación del producto al mercado**, en la actualidad para cualquier empresa que piense sobrevivir, es incuestionable la necesidad de la “adaptación”, no solo al entorno, sino más importante aún, la adaptación al mercado; esto es, adaptación al consumidor.

Durante varios siglos los sistemas productivos han vendido simplemente lo que producían, sin llegar a importarles lo que el consumidor realmente deseaba, y ello por la escasez de la oferta sobre la demanda.

Actualmente, es impensable que en cualquier sector productivo avanzado se llegue a producir sin tener en cuenta lo que éste desea: se produce lo que se vende. Esta orientación al mercado –como se denomina en marketing– parece mantenerse al margen del sector agrario.

Los agricultores, y más aún las sociedades cooperativas de base tienden a limitarse a producir sin importarles si esto es realmente lo que solicita el mercado. Cuando se encuentran con excedentes de producción no colocados, buscan por todos los medios vender su producción con las consiguientes fluctuaciones sobre los precios.

Se podría pensar que un agricultor no puede adaptarse al mercado, tal y como pudiera hacerlo una empresa de automóviles, dada la rigidez de su función de producción, pero si puede variar principalmente por:

- El tipo de cultivo o variedad
- La forma de cultivo (ecológico, tradicional, intensivo o extensivo)
- La presentación de sus productos (envases, embalajes, transformación en productos elaborados), y

- Las redes de comercialización

En este sentido se pronuncia Montero García (1991, 29) cuando expone “Para adaptar las producciones al mercado y hacerlo competitivamente es preciso investigar, experimentar y disponer de esos resultados, cosa que solo una gran organización de cooperativas podrá realizar ...”. Supuesto que en nuestra opinión se identifica claramente con las SCSG.

Con respecto a las ventajas de **reducción de costes de producción** un mayor tamaño en las organizaciones genera un descenso de costes derivado de la existencia de costes fijos. Así, cuanto mayor sea el volumen de producción estos costes fijos serán repartidos y el coste de producción unitario se reducirá.

Pero el descenso de costes no solo se origina de lo expuesto en el párrafo anterior, –las llamadas economías de escala–. Las SCSG además conllevan una disminución de costes derivada de:

- *Formación profesional de capital humano.* Uno de los principios que rigen el quehacer cooperativo es la formación de sus socios. Este principio, a veces tan olvidado por muchas sociedades cooperativas, debe tomar especial relevancia en el cooperativismo por agregación, ya que para mejorar el cooperativismo de base no podemos solo actuar sobre la gestión de la entidad sino que debemos formar al personal.

En el mundo empresarial cada día se tiene una mayor conciencia de que invertir en capital humano es una inversión rentable. En la empresa privada, en ocasiones se tiende a minimizar esta inversión por la existencia de un riesgo derivado de la poca estabilidad del personal. En las sociedades cooperativas este

riesgo es mucho menor ya que en general, en muchas ocasiones, el personal y los socios coinciden y tienden a mantenerse vinculadas a la entidad a largo plazo.

- *Precios más ventajosos en la adquisición de inputs.* Se tiene propensión a crear centrales de compras mediante las cuales acceder a comprar grandes volúmenes de inputs a precios menores, es más fácil que la adquisición por parte de los agricultores. Pero además, dado su mayor poder de negociación consiguen productos de mayor calidad con mejores plazos de entrega, mejores formas de pago, en definitiva, mejores condiciones de compra. Todo ello repercute en menores costes de producción.
- *Mayor mecanización de las actividades agrícolas-ganaderas y acceso a las nuevas tecnologías en los procesos de producción.* Se puede adquirir maquinaria que incrementa la productividad del sector; pero no solo se moderniza la actividad agrícola o ganadera de base sino que además se introducen mejoras tecnológicas en los procesos de fabricación, así como en los productos terminados que permiten un incremento en su calidad y su competitividad.

Respecto a la **reducción del riesgo mediante la diversificación**, hemos de señalar que muchas de las concentraciones empresariales de las sociedades capitalistas se hacen con el fin de diversificar la producción y con ello no solo acceder a nuevos mercados sino también conseguir reducir el referido riesgo. Esto se consigue mediante productos con diferente variabilidad en su demanda de manera que fluctuaciones en la

demanda de unos puedan compensarse con variaciones de signo contrario en otros<sup>43</sup>.

Esta reducción del riesgo está aún más justificada en las empresas de carácter agrícola, dado que por su actividad son más dependientes de ciertos factores aleatorios –por ejemplo el clima– de lo que pueden serlo otras actividades.

La diversificación de actividades para la reducción del riesgo que se lleva a cabo en determinadas actividades (sobre todo para hacer frente a la fluctuación de la demanda) tiene aún más importancia en el caso de sociedades cooperativas ya que las mismas, no solo están condicionadas por las variaciones en la demanda sino también por variaciones en la oferta. Esta reducción de riesgos bien podría llevarse a cabo mediante la creación de SCSG que integren a sociedades cooperativas de base de diferentes actividades agrarias tal que, las fluctuaciones en las condiciones de mercado de unas –ya sean de oferta o de demanda– puedan equilibrarse con las de otras actividades.

Además de reducir el riesgo de la diversificación también se producen ventajas como el aprovechamiento conjunto de una misma marca o un mismo programa de comunicación.

En relación con la **transformación de los productos naturales en productos elaborados**; el cooperativismo de segundo grado no ha de limitarse a llevar a cabo las mismas actuaciones que se dan en el seno de la sociedad cooperativa de base sino que ha de tener aspiraciones que vayan más allá. Si a ello le añadimos el problema del alejamiento del consumidor y, por tanto, de la pérdida de valor añadido generado por la transformación y comercialización de los productos, podemos concluir que

---

<sup>43</sup> Esta ventaja se daría, por tanto, en procesos integradores de sociedades cooperativas que no desarrollen una misma actividad o no produzcan el mismo fruto.

el cooperativismo de segundo grado viene a paliar este problema por su mayor tamaño y sus mayores recursos que le dotan de las piezas clave para llevar a cabo actividades que añadan valor a los citados productos. En muchos casos estas actividades no son ni tan siquiera de transformación; simplemente pueden limitarse a envasar el fruto para que llegue en buenas condiciones al mercado.

Finalmente, acerca de las **ventajas de la comercialización** recogemos las variables que son determinantes en su aplicación.

Inicialmente, poner de relieve el ***incremento del poder de negociación frente a la demanda concentrada***. Como ya expusimos con anterioridad, el mercado agroalimentario donde han de sobrevivir las sociedades agrícolas se encuentra caracterizado por una concentración de la distribución en manos de las grandes cadenas agroalimentarias ¿Qué puede hacer una sociedad cooperativa agraria con un tamaño y con un poder limitado? La respuesta es clara: LA INTEGRACIÓN.

Frente al problema planteado con anterioridad al referirnos a las razones económicas que incentivan a su integración, planteábamos el problema de la concentración del canal de distribución. Esta ventaja manifestada para la integración de entidades cooperativas, podría venir a paliar los graves desequilibrios de poder que existen en este sentido, al caracterizarse el sector en el eslabón cooperativista por su alta dispersión<sup>44</sup>.

La integración de sociedades cooperativas agrícolas en formas de SCSG puede resolver este problema por dos vías: bien porque las sociedades cooperativas agrícolas pasen a ejercer ellas mismas funciones

---

<sup>44</sup> Actualmente las sociedades cooperativas agrícolas se caracterizan por su alta dispersión y su reducido tamaño, frente a ellas los grandes grupos de distribución, existiendo, por tanto, un gran desequilibrio de poder, por lo que la formación de SCSG o grupos cooperativos de mayor tamaño podría reducir estas brechas, equilibrando la situación a favor del cooperativismo.



de distribución con la creación de cadenas de reparto mayorista que permitan negociar directamente con los detallistas; o bien, aunque estas formas cooperativas mayores decidan no llevar a cabo funciones de división y sigan negociando con las grandes cadenas, su mayor tamaño les permita negociaciones más equilibradas y, como consecuencia de ello condiciones más ventajosas de contratación.

La **complementación entre las sociedades cooperativas impide que compitan entre ellas**. Empíricamente se ha demostrado que en el mercado actual las sociedades cooperativas agrarias no vienen a cubrir parcelas distintas, sino que muchas de las sociedades cooperativas agrarias existentes compiten en el mercado, no solo con las empresas capitalistas sino también con el resto de empresas cooperativas agrarias de un mismo sector. Esto repercute en un descenso de los precios y de los márgenes de estas.

Frente a este supuesto y, tal y como ocurre con las sociedades capitalistas, estas han de tender a unir sus fuerzas para complementarse, ya que tendrán acceso a un mercado más grande, evitando así verse perjudicadas por el incremento de la competencia en el sector. Sin embargo, se da la situación, como señala Juliá Igual (1993, 64) de que "... el hecho de que junto a un número determinado de cooperativas agrarias de primer grado aparece una nueva organización cooperativa integrada por alguna de ellas, con las que hasta llega a competir en algunos mercados".

El **ofrecer productos más variados para atender a los consumidores**, resolvería muchos de los problemas que existen en el sector agrario. Quedarían sensiblemente reducidos si se implantara en el mismo, lo que en marketing se llama, "*orientación-mercado*", simplemente se trata de ver realmente lo que el consumidor desea, conociendo cuales

son sus gustos, los factores que determinan su compra y con ello su adaptación<sup>45</sup>.

Esta orientación al mercado, que apuntábamos tan necesaria en el cooperativismo, pasa en un primer momento por el conocimiento del consumidor, y para ello, es necesario que las sociedades cooperativas integren en sus sociedades sección de marketing (tan olvidadas en la mayoría de ellas) o incluso contraten servicios exteriores de este tipo, como podría ser de investigación de mercados, lo cual le permitiría un conocimiento más profundo de éstos y del consumidor al cual dirigirse, e incluso el descubrimiento de segmentos atractivos de mercados aún no explotados. Aspectos que se consiguen con una SCSG.

Los agricultores no pueden sobrevivir si no optan por diversificar su oferta y en muchos casos esta diversificación no pasa ni tan siquiera por un cambio de producto sino simplemente por una diferenciación del mismo.

Con la **creación de marcas y campañas de comunicación**, la integración permite a las sociedades cooperativas una mayor facilidad (económica, técnica y financiera) derivada de su mayor tamaño para poder crear distintivos propios de sus productos, viniendo a reforzar tal supuesto la importancia de la diferenciación del producto.

En tanto que las empresas agrícolas puedan ofrecer un producto con marca, podrán hacer frente a las fluctuaciones de los precios. Un producto con una señal conocida en el mercado puede exigir un mayor precio que un producto sin la misma, incremento de precio que el consumidor estará dispuesto a soportar, en tanto, que la seguridad que le proporciona el mismo, aumenta su utilidad.

---

<sup>45</sup> Esta filosofía que, a “priori”, puede parecer en cualquier empresa tan básica para la supervivencia, en el sector agrario aún no está asumida y es que en este sector se conserva todavía la orientación producto.

Podemos considerar, por tanto, que ante marcas reconocidas los consumidores serían menos sensibles a la reducción de precios producida por la competencia y las sociedades podrían valerse de esta mayor estabilidad.

En relación con el ***acercamiento de los productos al mercado y la reducción de intermediarios***, hemos de significar que uno de los principales problemas que hemos apuntado del sector agrario, es la baja renta percibida sobre todo si la comparamos con otros sectores de actividad, ya que lo que realmente añade valor al producto es su acercamiento al consumidor. Este acercamiento al consumidor comprende:

- *Acercamiento físico*: el consumidor puede encontrar el producto en el lugar donde va a comprar habitualmente.
- *Acercamiento a sus preferencias*: se refiere a que el consumidor va a comprar aquel producto que se encuentre en el envase apropiado a sus necesidades, en las mejores condiciones de uso.

Esta noción de acercamiento al consumidor viene a explicar el por qué las sociedades cooperativas agrarias han de pasar a realizar actividades tendentes a incrementar este acercamiento que le otorguen una mayor proporción del valor añadido al que actualmente posee con la simple producción<sup>46</sup>.

Finalmente, señalar que en relación con la ***internacionalización de las sociedades cooperativas***, el comercio con el exterior plantea a la actividad propia de éstas una serie de problemas añadidos que son difícilmente soportables por empresas de un tamaño reducido. Pero no por

---

<sup>46</sup> Existe cada vez una mayor diferencia entre producto agrario y producto alimenticio, lo cual ofrece mayores posibilidades de incrementar la renta.

ello las cooperativas han de renunciar a una oportunidad tan importante como la exportación de sus productos.

La exportación hace necesario el poseer personas cualificadas en la organización, disponer de los recursos necesarios para el conocimiento del mercado en el exterior y, lo que es aún más importante, conocer las reglas o pasos a seguir para conseguirlo. Este problema es fácilmente superable cuando nos referimos a entes de mayor tamaño.

### **2.2.3. DIFICULTADES EN EL PROCESO DE INTEGRACIÓN.**

Como hemos podido observar existen numerosas ventajas para la integración, pero es necesario destacar que la integración cooperativa no está exenta de problemas, o por lo menos de dificultades. Así, la mayoría de las cooperativas son pequeñas empresas o microempresas, las cuales en opinión de Cancelo (1987, 87), citado por Vargas Sánchez (1995, 95) parece que "... son muy celosas de su autonomía y encuentran serias dificultades para abordar proyectos de concentración, o simplemente de colaboración, en el campo económico."

Además, tal y como expresa Juliá Igual (1993, 64) "La experiencia demuestra que, en muchos casos, la creación de una estructura de segundo grado sólo ha servido para paliar algunos de los problemas que planteaba a las cooperativas asociadas su pequeña dimensión, pero sin resolver decididamente otros problemas básicos."

Siguiendo a Parras de Mas (1974, 152-154), Rosembuj (1989, 172), Martínez Charterina (1990, 59-61), Vargas Sánchez (1995, 95-98) y Moreno Ruíz (2001), exponemos que las principales dificultades a las que se enfrentan las sociedades cooperativas se centran en los siguientes aspectos:

#### **A) ADOPCIÓN DE UNA DEMOCRACIA DELEGADA.**

La integración cooperativa no puede perder de vista el cumplimiento de los principios cooperativos, entre los cuales se encuentra el mantenimiento de un sistema democrático de toma de decisiones. A esto debemos sumarle que la participación de los socios en una entidad de gran tamaño se hace muy compleja porque provoca falta de operatividad y una gran ralentización de las decisiones que daría al traste con la organización.

El aunar estas dos necesidades (mantenimiento de la democracia y el hacer operativa la organización) da lugar a la necesidad de adoptar una democracia delegada. Supondría la participación de los socios mediante representantes elegidos de forma democrática. La adopción de esta democracia delegada puede desembocar en dos tipos de problemas:

- Desinterés del socio al no verse involucrado directamente en el funcionamiento de la organización, y
- Abandono del sistema democrático al ceder el poder a representantes, pudiendo estos actuar sin tomar en consideración los intereses y las opiniones de sus representados.

En este sentido Moreno Ruiz (2001, 91) indica como riesgos o límites a la concentración "... el debilitamiento de la participación democrática de los socios en los procesos de toma de decisiones y de control, a no ser que se pongan en marcha mecanismos o sistemas que lo eviten. (...) Además, puede producirse una gran concentración de poder en manos de los directivos contratados que dificultaría la participación democrática de los socios en los procesos de toma de decisiones y de control ...". Este riesgo podría ser subsanado siempre y cuando la SCPG, asociada a una de grado superior, adopte una función de vigilante o de protector de los derechos de sus socios, pues el debilitamiento de la participación

democrática de éstos, puede ir en detrimento del funcionamiento de la propia sociedad cooperativa de base, por lo que la concentración en lugar de beneficiarla la perjudicaría.

#### **B) CAPACITACIÓN TÉCNICA DE LOS DIRIGENTES.**

Nos referimos a la necesidad de contar con profesionales que puedan disponer de una cualificación adecuada para su gestión y sean especialistas en la gestión de sociedades cooperativas. Este problema, toma mayor relevancia en las entidades integradas, aunque también se pone de manifiesto en las entidades de base. Además existe la necesidad, tal y como indica Martínez Charterina (1990, 60) de compatibilizar "...rapidez en la toma de decisiones con un estilo participativo y transparente, que conviva con la Asamblea de Socios y el Consejo rector ...".

Existe, por tanto, la necesidad de participación de los socios, propia de la sociedad cooperativa y recogida como principio básico de su funcionamiento, que no debe ralentizar una gerencia dinámica adecuada al entorno competitivo en el que ha de desenvolverse toda empresa. La clave para evitar el problema está en la formación de los gerentes, aspecto éste en el que España está en una deficiente situación en cuanto a la existencia de formación específica.

Además de las dos dificultades apuntadas en el proceso integrador, podemos afirmar que, al igual que en otro tipo de empresas, suele existir una cierta adversidad al cambio, más aún cuando se trata de proyectos que implican mayor tamaño y, por tanto, un mayor riesgo, sobre todo en sectores que pueden ser tan hostiles al citado riesgo como el agrario. Este "temor al cambio" de sus miembros puede ser un obstáculo importante que encuentran las sociedades cooperativas de base en el momento de decidir si integrarse o no. Como señala Vargas Sánchez (1993, 141) "... aunque parezca paradójico, quizá el principal problema para poner en marcha la

estrategia integradora venga del lado de los más interesados en el proyecto: los propios socios”. En nuestra opinión, éstos necesitan un cambio de mentalidad, pasar de considerarse meros agricultores a empresarios, aunque sin que esto implique la pérdida de la responsabilidad social o ética empresarial que caracteriza a la sociedad cooperativa.

No por evidente deja de ser importante señalar que otro obstáculo derivado del mayor tamaño que implica la concentración, tiene que ver, tal y como indica Moreno Ruiz (2001, 90), con el hecho de que “Si el crecimiento de la empresa no se conjuga con la necesaria homogeneidad del colectivo de socios-asegurados, el riesgo de conflictos de intereses en su seno aumenta ...”. Asimismo Rosembuj (1989, 172) señala que las grandes organizaciones corren el riesgo de “La burocratización, es decir, de caer en manos de una tecnoestructura insensible a las necesidades para las que fue creada la organización de nivel superior, y que, por tanto, la aparte de sus auténticos fines”.

Para minimizar todos estos problemas y riesgos Vargas Sánchez (2001, 4) afirma que “... la coordinación, la concertación, la colaboración entre las cooperativas de base y la unidad de grado superior son esenciales (...) razón por la cual es fundamental contar con gestores cuyo estilo de dirección se sustente en esos planteamientos”. Además, el recelo por parte de los socios a la constitución de una sociedad de grado superior puede minimizarse con una buena política de comunicación interna, una comunicación socio-cooperativa que sea continua, recíproca y transparente, que se fomente la participación de los socios en las decisiones a tomar; se informe de las ventajas que supone para el socio el pertenecer a una de grado superior; etc..

Al respecto Alfonso Sánchez (2000, 75) resume en la siguiente frase la problemática a la cual nos hemos estado refiriendo “... en un plano

esencialmente relevante los principios cooperativos de gestión democrática, autonomía e independencia, informadores de la actuación de cada cooperativa y a los cuales también debe acomodarse la estructura de grupo resultante”.

No obstante, coincidimos con Bel Durán (1997, 459) cuando afirma que “Cuando la sociedad cooperativa se concentra con otras sociedades cooperativas que siguen los mismos principios, no han de surgir problemas; los problemas aflorarán cuando aquella se concentra con otro tipo de sociedades capitalistas o crea estas empresas; y porque a medida que las empresas crecen, los partícipes se desencantan de participar y es posible que los principios cooperativos puedan verse afectados.”.

En definitiva, a pesar de los múltiples obstáculos y amenazas que pueden obstruir el buen funcionamiento de la SCSG, su éxito dependerá en gran medida de la capacidad de anticipación y respuesta de los gerentes a éstos, actitud íntimamente relacionada con la capacitación técnica de los mismos.

#### **2.2.4. VENTAJAS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.**

Hasta el momento se han expuesto algunas de las principales razones de la integración, aludiendo también a las ventajas que se pueden producir en las sociedades cooperativas al llevar a cabo dicho proceso.

Hemos comentado indistintamente tanto la integración como la creación de SCSG pudiendo confundir al lector haciéndole creer que uno y otro proceso es lo mismo. Aclararemos que la creación de SCSG es una de las diferentes formas de integración que existen en el entorno cooperativo, la cual, tal y como lo hemos venido manifestando a lo largo de



estos epígrafes, consideramos como la forma societaria más idónea para emprender procesos de concentración, frente al resto de formas jurídicas que puede adoptar la integración y en especial frente a la fusión.

La fundamentación de tal afirmación, está en que ésta presenta una serie de ventajas –que a su vez se convierten en razones para la constitución de SCSG–, no sólo desde el punto de vista económico sino a nivel de funcionamiento interno, que, a nuestro entender, la hacen “ideal” para llevar a cabo el desarrollo cooperativo. Entre estas ventajas podemos citar:

1) La SCSG es un instrumento de integración que permite no obviar los principios cooperativos, con lo cual las sociedades agrupadas mantendrán su origen cooperativo, sin necesidad de adaptarse a nuevas formas de organización y funcionamiento. Las sociedades que se integran no desaparecen y siguen manteniendo su autonomía jurídica y empresarial respecto a la primera, no surgiendo así ningún tipo de reticencia a la constitución de la misma por parte de las sociedades cooperativas de base.

2) Al no existir relaciones de dominio y las decisiones tomarse por acuerdos paritarios y libres, permite que las sociedades que se agrupen determinen el grado de implicación que quieren tener con el resto del grupo.

En este sentido Meliá Martí (2003, 8) señala como aspecto positivo “... la posibilidad que les ofrece esta fórmula de conservar su independencia y su personalidad jurídica, permitiéndoles elegir un mayor o menor grado de compromiso con respecto al resto de entidades”.

3) Reportan una serie de beneficios a las sociedades cooperativas que la integran, en aspectos tales como Administración, Producción y Comercialización, analizados en el epígrafe anterior.

4) Reducido coste que entrañaría la puesta en marcha de una SCSG, en los términos anteriormente expuestos. Siguiendo a Vargas Sánchez (1993, 149), se pueden identificar los siguientes aspectos:

- No sería preciso crear una nueva infraestructura para la misma, pues perfectamente podríamos radicar su sede social en alguna de las SCPG, dado los reducidos medios materiales y humanos que requeriría.
- Centralización, en la entidad de segundo grado de la gestión empresarial de las sociedades cooperativas de base, lo que permitirá una reducción de costes de gestión. En este caso la SCPG es una mera intermediaria entre los socios y la SCSG.
- Si obtuviera la calificación de Agrupación de Productores Agrarios y/o de Organización de Productores Agrarios podría beneficiarse de las ayudas que para su constitución y puesta en marcha están establecidas para este tipo de organizaciones.
- Respecto a la mejora de instalaciones de transformación y comercialización, estas entidades gozan de presencia en la concesión de ayudas.
- Beneficios fiscales en la constitución y funcionamiento de este tipo social, frente a otras sociedades de tipo mercantil.

Ahora bien, no todo son ventajas para las sociedades que se agrupan, pues tal y como indica Vargas Sánchez (1995, 138) "... la

participación en una cooperativa de segundo o ulterior grado tiene como contrapartida par las cooperativas que la integran la pérdida de capacidad de decisión a favor de la unidad de acción, debiendo acatar y cumplir con lo acordado en los órganos superiores de decisión”. Es por ello que las cooperativas antes de emprender un proceso integrador, vía SCSG, deben de estudiar si están dispuestas a ceder poder de decisión, pero manteniendo su independencia económica, hacia la unidad de grado superior, a cambio de los beneficios o ventajas que su integración le reportará más a largo plazo.

Por otra parte, Meliá Martí (2003, 8) afirma que “.... El hecho de implicar el mantenimiento en muchos casos de varias estructuras productivas, a la vez que administrativas, comerciales, etc., conlleva que soporten unos costes por fuerza superiores a los que asumen las cooperativas que han optado por fórmulas de concentración con vinculación patrimonial, tales como la fusión”. Aún estando de acuerdo con este autor, creemos que la fusión eliminaría este inconveniente, pero haría que surgieran otros muchos más importantes, como el ambiente tenso y desmotivador de los socios, debido al sobredimensionamiento de la nueva sociedad. Lo coherente sería que la SCSG asumiera las funciones de administración, transformación y comercialización, reduciendo así costes, y la SCPG fuera un mero intermediario entre la SCSG y los socios de ésta, ejerciendo funciones de recepción de la producción de sus socios y de comunicador interno.

No queremos terminar éste epígrafe sin antes indicar que han sido diversos los autores que han estudiado las ventajas que las SCSG reportan a las SCPG, siendo los ámbitos de la organización y la comercialización por los que se han mostrado mayor interés. Entre dichos autores podemos citar a: García-Gutiérrez Fernández (1992), Bel Durán (1997), Vargas Sánchez (1995), Montero García (1999), Server Izquierdo y

Meliá Martí (1999) y Arcas Lario, *et al.* (2002). Sin embargo, a pesar de la diversidad de estudios relacionados con las ventajas de la integración, aún no se ha realizado ninguno desde el punto de vista fiscal, que analice la ventaja fiscal que puede suponer la constitución de SCSG, como grupo cooperativo o no, y en la medida que se presente o no declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades. Dejamos abierta esta posible vía de estudio para futuras investigaciones.

### **2.3. RECAPITULACIÓN.**

Ante una situación económica caracterizada por la apertura de los grandes espacios económicos, la innovación tecnológica y la concentración empresarial, las sociedades cooperativas como organizaciones empresariales han de reaccionar inevitablemente a través de la integración. Igualmente, han de adoptar una filosofía de orientación al cliente y fomentar la profesionalización de los puestos directivos, para poder permanecer en el mercado de forma competitiva y ganar en protagonismo ante otro tipo de sociedades.

Además de los anteriores aspectos que caracterizan al entorno económico, existen otras razones que llevan a las sociedades cooperativas agrarias a su integración, y más concretamente a su conformación en SCSG. Cabe citar en primer lugar, a los condicionantes propios del sector agrario tales como: cambios en la demanda, la implantación de grandes cadenas de distribución y nivel de renta de los agricultores por debajo del general, y en segundo lugar, las razones de tipo social, es decir, razones internas derivadas de la especial naturaleza de las sociedades cooperativas, como son la defensa del movimiento cooperativo, la comunicación del cooperativismo, el apoyo a las SCPG y el apoyo a causas sociales.

Junto las razones internas manifestadas a lo largo del presente trabajo, hay otra característica que hace a la SCSG especialmente idónea, dada la complejidad que hemos comprobado representa para las entidades agrarias enfrentarse a un entorno cada vez más turbulento; ésta es su versatilidad o flexibilidad, pues tan pronto se pueden constituir como sociedad cooperativa o como grupo cooperativo.

Se comprueba que la SCSG es la expresión más clara del principio de intercooperación. Siendo una de las vías más idóneas para que las sociedades cooperativas lleven a cabo actividades de transformación y comercialización, es decir, para diversificar sus actividades, lo cual permite a éstas incrementar las rentas de sus socios al hacer suyo el valor añadido que generan las mismas.

En consecuencia, la intercooperación, tal y como ha sido definida en este trabajo, no va a ser solo consecuencia del principio empresarial de crecimiento, ni una estrategia de defensa ante un entorno turbulento, sino que tendrá siempre una finalidad por conseguir, la cual se puede concretar en la búsqueda de sinergias empresariales. Para ello se requiere que las sociedades se agrupen en entes mayores, las SCSG. El éxito o fracaso de este proceso estará supeditado al nivel de vinculación y de la actitud que adopten las sociedades socios con la sociedad de segundo grado.

Existen numerosas ventajas que incitan a las sociedades cooperativas a integrarse en estructuras superiores (SCSG), sin embargo también existen determinados problemas que dificultan la misma. Entre éstos podemos citar: la resistencia de los socios a participar mediante representantes elegidos de forma democrática y su desinterés en la sociedad al no verse involucrados directamente, el posible abandono del sistema democrático al ceder el poder a representantes, la ralentización en la toma de decisiones ante la no profesionalización de la gerencia, la falta

de espíritu cooperativo y empresarial, etc.. A pesar de los múltiples obstáculos y amenazas que pueden obstruir el buen funcionamiento de la SCSG, su éxito, sin lugar a dudas, dependerá en gran medida de la capacidad de anticipación y respuesta de las sociedades que se agrupan ante estos peligros.

Hablamos de integración, y no de concentración empresarial, al referirnos a los procesos de unión económica de las sociedades cooperativas porque los mismos en estas organizaciones revisten unas singularidades derivadas del cumplimiento de los principios cooperativos. Así, mientras que la concentración empresarial supone una unión de sociedades de capital, en las que el poder de decisión es proporcional al capital aportado, originando la formación de grandes uniones de empresas bajo una dirección económica unificada, la integración cooperativa implica una unión de sociedades cooperativas en las que las decisiones se toman democráticamente, y en las que existe una dirección económica unificada no en base a dominio sino por acuerdo paritario y libre. De ahí que coincidamos con Alfonso Sánchez (2000, 270) al afirmar que la SCSG puede ser considerada como cabeza de un grupo por coordinación que se caracteriza por ser externo y personificado.

La SCSG ha sido la fórmula de concentración que hemos considerado más idónea para que las sociedades cooperativas lleven a cabo sus procesos de integración. Entre las razones que nos han llevado apostar por ésta fórmula están:

- Es un instrumento de integración que permite no obviar los principios cooperativos.
- Las sociedades que se integran no desaparecen y siguen manteniendo su autonomía jurídica y empresarial respecto a la primera.

- Reporta una serie de ventajas a las entidades que la integran, en aspectos tales como Administración, Producción y Comercialización.
- Sirve de apoyo a causas sociales.
- Permite mantener la participación de los socios en el ente de mayor tamaño evitando así problemas de pérdida de interés que podrían surgir.





## ***CAPÍTULO 3:***

### **INSTRUMENTOS JURÍDICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

#### **3.1. INTRODUCCIÓN.**

La SCSG, es una sociedad, con personalidad jurídica propia, constituida por al menos dos SCPG, las cuales mantienen su autonomía jurídica y empresarial respecto a la primera.

Constituyen dicho tipo de sociedades uno de los instrumentos base de concentración empresarial previsto en la legislación cooperativa, con el que las sociedades cooperativas pueden afrontar los procesos de integración económica o empresarial. Ha supuesto la fórmula tradicionalmente utilizada por las sociedades cooperativas a la hora de acometer un proyecto de integración.

Se puede decir que representa la manifestación más clara, tanto en su aspecto empresarial como en el económico del principio de cooperación entre sociedades cooperativas, erigiéndose como una fórmula imprescindible para el desarrollo del cooperativismo actual.

La creación de una SCSG –como grupo paritario<sup>54</sup> o no– requiere la previa aceptación por parte de la Asamblea general de las respectivas sociedades cooperativas socios, de un acuerdo consistente en la creación o adhesión a una SCSG. Dicho procedimiento se puede considerar como una extrapolación de un proceso de fusión, pero sin que suponga la desaparición de ninguna de las sociedades participantes del acuerdo.

La regulación de la SCSG está enmarcada en la normativa vigente en materia de sociedades cooperativas, siendo la más relevante la recogida en los **cuadros 3.1, 3.2 y 3.3**, la cuál aparece agrupada en **tres niveles legislativos: Comunitario, Estatal y Autonómico**.

#### **CUADRO 3.1 NORMATIVA A NIVEL COMUNITARIO.**

- Directivas Comunitarias y demás Reglamentos.
- Reglamento (CE) del Consejo, de 22 julio de 2003, por el que se establece el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea.

Fuente: Elaboración propia.

#### **CUADRO 3.2 NORMATIVA A NIVEL ESTATAL.**

- La Constitución Española de 1978.
- Leyes de Presupuestos Generales de cada año, y normativa complementaria.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas.
- Plan General de Contabilidad de 1990, así como las Resoluciones del ICAC.
- Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, sobre normas para la tributación del beneficio consolidado de los grupos cooperativos.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.
- ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.
- Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Régimen simplificado de contabilidad.

Fuente: Elaboración propia.

---

<sup>54</sup> Por grupo cooperativo paritario podemos entender el conjunto formado por las sociedades cooperativas socios de la de segundo grado y la SCSG como entidad cabeza de grupo, en el que existe una dirección unitaria formada por la voluntad de todas las partes y no se dan relaciones de dependencia, a pesar de que las directrices emitidas por la entidad cabeza son de obligado cumplimiento para las sociedades agrupadas.

### **CUADRO 3.3 NORMATIVA A NIVEL AUTONÓMICO.**

<ul style="list-style-type: none"><li>• Norma Foral 9/1991, de 19 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.</li><li>• Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del Euskadi y Ley 1/2000, de 29 de junio, de modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi.</li><li>• Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, de Régimen Fiscal de las Cooperativas de Navarra.</li><li>• Ley Foral 12/1996, de Cooperativas de Navarra.</li><li>• Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura.</li><li>• Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia.</li><li>• Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón.</li><li>• Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid.</li><li>• Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas y Ley 3/2002, de 16 de diciembre por la que se modifica la Ley 2/1999, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.</li><li>• Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja.</li><li>• Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León.</li><li>• Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de la Comunidad de Cataluña</li><li>• Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha.</li><li>• Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Illes Balears.</li><li>• Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.</li></ul>
---

Fuente: Elaboración propia.

A nivel comunitario hemos de subrayar que la normativa en materia de cooperativismo y Economía Social es escasa, pudiendo destacar el Reglamento (CE) del Consejo, de 22 julio de 2003, por el que se establece el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea<sup>55</sup> (en adelante SCE), así como todas aquellas Directivas del Consejo que le puedan resultar de

---

<sup>55</sup> En relación con el mismo existe la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de SCE en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

aplicación<sup>56</sup>.

En el nivel estatal cabe citar, en primer lugar y con carácter general, la Constitución Española de 1978 la cuál establece las directrices básicas para la regulación del cooperativismo por nuestro ordenamiento jurídico. En concreto señalamos el artículo 129.2 donde se preceptúa la obligación de los poderes públicos de fomentar el cooperativismo mediante una legislación adecuada. También conviene hacer referencia al artículo 149 donde se dispone como competencia propia de las autonomías la del cooperativismo y Economía Social.

A este mismo nivel pero con carácter específico, podemos señalar la LC, la cual será de aplicación a todas las sociedades cooperativas legalmente constituidas en territorio español y que desarrollen su actividad principal en varias Comunidades Autónomas o en una comunidad sin normativa cooperativa propia, así como a las constituidas en Ceuta y Melilla.

Por otra parte la LRFC, es la norma que regula a la sociedad cooperativa en materia fiscal. La misma queda complementada en parte por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS)<sup>57</sup> y el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades cooperativas, en espera de una normativa definitiva.

Destacar en éste sentido que las Leyes de Presupuestos Generales de cada año, así como sus leyes de acompañamiento, también se

---

<sup>56</sup> Entre éstas cabe citar: Primera Directiva (68/151/CEE) del Consejo, de 9 de marzo de 1968; Cuarta Directiva (78/660/CEE) del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las Cuentas Anuales de determinadas formas de sociedad y Séptima Directiva (83/349/CEE) del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas, cuya última modificación la constituye la Directiva 2003/51/CE; y Octava Directiva (84/253/CEE) del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.

<sup>57</sup> En la LIS, normativa del impuesto que grava la obtención de beneficios por las sociedades, no se establece un Régimen especial para las sociedades cooperativas, siendo de aplicación, no obstante, el resto de su articulado con carácter general.

aplicarán en cuanto contengan normativa de carácter fiscal que pueda afectar a las mismas.

El Plan General de Contabilidad de 1990 (en adelante PGC), así como las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (en adelante ICAC) que lo desarrollan e interpretan, le serán de aplicación en materia contable, en todo aquello que no esté regulado en las Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas, aprobadas el pasado 16 de diciembre de 2003. Las NCSC servirán de base para la elaboración de un PGC específico para las entidades cooperativas, el cual se espera que sea redactado por el ICAC durante el año 2004.

Por otra parte, cabe indicar que con motivo de la reforma contable que se va a llevar a cabo en nuestro país para adaptar la normativa española a las NIC, el ICAC ha publicado un informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (en adelante Libro Blanco)<sup>58</sup>, informe que hemos de tener también en cuenta porque afectará de forma ineludible a las sociedades cooperativas.

Por último, a nivel autonómico, los distintos Estatutos de Autonomía representan el instrumento legal básico para que cada Comunidad Autónoma pueda asumir y desarrollar las competencias que le obliga la Constitución Española y que son propias en el ámbito del cooperativismo y la Economía Social. Así, por ejemplo, en el caso concreto de la Comunidad Andaluza, conviene señalar el artículo 13.20 de la Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para Andalucía, que determina la competencia exclusiva de la Comunidad en materia de sociedades cooperativas. Por otro lado, su artículo 69 posibilita el uso de las

---

<sup>58</sup> Véase la referencia en Gonzalo Angulo (2002).

correspondientes facultades normativas para fomentar, mediante una legislación adecuada, este tipo de sociedades<sup>59</sup>.

En base a esta delegación de competencias algunas Comunidades Autónomas han desarrollado una normativa de carácter específico, tal y como ha quedado reflejado en el **cuadro 3.3**.

Como puede observarse de lo expuesto hasta ahora, no existe una única ley de sociedades cooperativas con carácter estatal que las regule, y por tanto, a las SCSG, como ocurre para el resto de sociedades mercantiles o civiles, sino que coexisten trece leyes autonómicas, aplicables exclusivamente en su territorio, la ley de sociedades cooperativas estatal, además de algunas leyes sectoriales. En este sentido se pronuncia Alfonso Sánchez (2000, 343) cuando indica que “... lo relevante de nuestra disciplina es la pluralidad de regímenes legales sobre un mismo instituto operando en atención a criterios de territorialidad ...”.

El revelado panorama legislativo en la regulación de la SCSG, no contribuye precisamente a la formación de SCSG interregionales debido a la dispersión legislativa a que nos hemos referido, ya que las sociedades cooperativas socios de las de segundo grado van a estar sometidas a diferentes normativas. Incluso pudiera decirse que esta diversidad origina discriminación entre las sociedades por razón de clase y territorialidad, lo que pudiera llevar a la constitución de las mismas bajo la ley estatal o autonómica que le sea más favorable. En este sentido Server Izquierdo y Marín Sánchez (1998, 177) indican que “El escenario normativo que hemos señalado origina divergencias tributarias intercooperativas en función de su ubicación en el territorio español debido fundamentalmente a

---

<sup>59</sup>El artículo 69 establece: “1. La Comunidad Autónoma, como poder público, podrá hacer uso de las facultades previstas en el artículo 130.1 de la Constitución y podrá fomentar mediante una legislación adecuada las sociedades cooperativas. 2. Asimismo, de acuerdo con la legislación del Estado en la materia, podrá hacer uso de las demás facultades previstas en el artículo 129.2 de la Constitución”.

la heterogeneidad de los regímenes económicos contenidos en las distintas leyes de cooperativas”.

Al no existir una única ley que regule a la SCSG, a la hora de analizar su Régimen jurídico, objetivo del presente capítulo, vamos a centrar el ámbito de nuestro estudio tanto en la LC como en la LSCA, por ser esta la Comunidad en la que centramos nuestra investigación.

En cuanto al ámbito de aplicación legislativo a las SCSG entre el nivel estatal y autonómico deben tenerse en cuenta los siguientes criterios que se deducen de la propia ley:

1.- La anterior ley de cooperativas andaluzas de 1985 disponía que la misma sería de aplicación a las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad exclusivamente en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2.- La actual LSCA introduce a este respecto una novedad muy importante, el artículo 1 somete al ámbito de aplicación de la legislación andaluza a aquellas entidades (SCSG) que, desarrollando su actividad en el territorio de varias Comunidades Autónomas, radique su principal actuación en Andalucía.

3.- En coordinación con la legislación autonómica la LC en su artículo 2 contempla la exclusión de su ámbito de aplicación de las sociedades cooperativas con actividad en varias Comunidades Autónomas, cuando realicen su actividad principal en una Comunidad que tenga ley propia.

Por tanto el panorama legislativo entre el nivel estatal y autonómico queda como se recoge en el **cuadro 3.4**.

**CUADRO 3.4 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LSCA Y LC.**

LSCA	LC
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Será de aplicación directa para aquellas sociedades cooperativas que desarrollen principalmente su actividad societaria en territorio andaluz.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Será de aplicación directa a aquellas sociedades cooperativas que desarrollen su actividad societaria en el territorio de varias Comunidades Autónomas, salvo que en una de ellas desarrolle su actividad principal, que le será de aplicación su propia ley si dicha Comunidad Autónoma la posee.</li> <li>▪ Las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad principalmente en Ceuta y Melilla.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

Del análisis de este punto, surge el dilema de qué se entiende por actividad principal, pudiendo entenderse bien el territorio donde radique su mayor número de socios, su mayor volumen de producción, de facturación, de consumo, etc.; pues son diversas las variables que podemos utilizar para medir la actividad de una empresa.

Incluso podemos ir más allá, y plantear la disyuntiva que indica Borjabad Primitivo (1999), citado por Marí Vidal (2000, 2), “Que siempre habrá una Comunidad donde el volumen será mayor que en otras, pero no tienen porque ser siempre mayor que entre todas las demás, por lo que habrá de limitarse bien si para ser calificado el desarrollo como principal ha de efectuarse más del 50% de la actividad en una determinada Comunidad Autónoma o sólo es necesario que sea en esa Comunidad Autónoma donde mayores actividades realice la cooperativa”. Si bien, este último punto, tal y como señala Marí Vidal (2000, 6) “... parece ser aclarado por la profesora Fajardo al indicar que de la lectura del debate parlamentario que suscitó la aprobación de esta ley, era el 50% el porcentaje en el que se



pensaba, e incluso porcentajes inferiores si así lo considerase el sentido común (Fajardo 1999)”.

Coincidiendo con la profesora Fajardo, la actividad principal será aquella que represente, en una única Comunidad Autónoma un porcentaje que en relación al total de su actividad sea superior o ligeramente inferior, a la suma del resto de actividad desarrollada en otras comunidades, debiendo la legislación concretar dicho porcentaje, pues en la medida que existe un vacío legal al respecto, las sociedades cooperativas se acogerán a la ley estatal o a la autonómica dependiendo de sus propios intereses.

En general tanto la citada LC como las demás leyes autonómicas dedican una sección o artículo a la regulación de la SCSG. En dicha LC ésta queda regulada en el Título I, Capítulo IX, artículo 77 y en la LSCA en el Título II, Capítulo V, artículo 158. Si bien el Régimen jurídico total aplicable a las mismas, en una y otra ley no está contenido en un único precepto, sino que se encuentra disperso a lo largo de todo su articulado. Por tanto, a la hora de determinar el susodicho Régimen aplicable a la SCSG hemos de tener en cuenta las siguientes premisas:

En primer lugar, la regulación específica contenida en los artículos anteriormente expuestos. Además de los artículos 78 de la LC y artículo 159 de la LSCA, cuando se constituyan como grupo cooperativo paritario, así como la normativa que también resulta específicamente aplicable y que se haya dispersa en la ley.

En segundo lugar, la regulación prevista con carácter general por las leyes de sociedades cooperativas y que pueda serle de aplicación supletoria. Cuando hablamos de *regulación con carácter general* Aizega Zubillaga y Valiñani González (2003, 10) indican, al analizar la SCSG en la LC, que “... no se ha de entender restringida a las Disposiciones generales

contenidas en el cuerpo legal de la ley 27/1999, sino extensiva a todas las normas de carácter general”.

La LSCA, discrepa con el anterior orden de aplicación, seguido por la LC, en la medida que establece para las SCSG que antes de regirse por normas generales éstas deben de seguir las normas específicas de aquel tipo de sociedades cooperativas que sean mayoritarias en la entidad de segundo grado<sup>60</sup>. En este sentido Crespo Miegimolle (1999, 58) indica que “... las cooperativas quedarán sujetas a la legislación específica aplicable en función de la actividad que desarrollen”.

Según lo expuesto, las SCSG además de regirse por la normativa anteriormente citada, quedarán también sujetas a las disposiciones que les puedan afectar en función de la clase de sociedad de que se trate. Sin embargo, en las SCSG, será complicado poder determinar a qué tipo pertenece, pues al estar constituida en la mayoría de los casos por un número muy heterogéneo de socios, entidades cooperativas, participará de las características de todas ellas, resultando muy difícil su catalogación dentro de una u otra tipología. Por ello, creemos que resultaría más conveniente que sea la propia SCSG la que especifique en sus estatutos a qué sector de actividad cooperativizada se va a afectar.

Por su parte Paz Canalejo (1989, 867-868) defiende la tesis de que en el supuesto que el cuadro de las sociedades de base sea muy heterogéneo, sin predominio de una clase, hay que acudir subsidiariamente a las reglas jurídicas propias de las sociedades cooperativas de servicios.

Incluso, el profesor Vázquez Pena (2002, 53), señala que “... la variante empresarial de la Cooperativa de servicios, tanto desde un punto

---

<sup>60</sup> Véase el artículo 158.10 de la LSCA.

de vista objetivo como subjetivo, podría servir –al igual que la Cooperativa suprabásica– como fórmula totalmente válida para la integración cooperativa”. Consideración, no compartida, en la medida que el Régimen jurídico de este tipo social, como SCPG, no está configurado para funcionar como cabecera de un grupo de sociedades cooperativas, con independencia de que formalmente se pueda constituir como tal. Además, Alfonso Sánchez (2000, 277) indica que “... el tratamiento fiscal que se otorga a la cooperativa de servicios<sup>61</sup>, así como la no previsión de beneficios legales específicos o parangonables con los que se prevén para la cooperativa de segundo grado, coloca a la cooperativa de servicios más cerca de la cooperativa de integración y como ésta, más alejada de la cooperativa secundaria en cuanto a grado de preferencia para la integración cooperativa”.

Por último, las SCSG han de atender a lo regulado por la autonomía de la voluntad, los estatutos sociales. Esta última opción no aparece expresamente recogida ni por la LC ni por la LSCA al regular a este tipo social, limitando con ello, en opinión de Aizega Zubillaga y Valiñani González (2003, 11) “... que las propias cooperativas definan y perfilen en sus estatutos las características de la integración pretendida”. Sin embargo, aunque se haya suprimido toda referencia a los estatutos sociales, nada impide que cualquier laguna existente en el ámbito de la SCSG pueda ser recogida en los mismos.

Cabe señalar que hay ciertas leyes autonómicas, como la Ley de Cooperativas del País Vasco (en adelante LCPV), la Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura (en adelante LSCE) y la Ley de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (en adelante LCCM) que, en defecto de previsiones expresas para la SCSG, conceden primacía a la autonomía de la voluntad a través de la regulación estatutaria o

---

<sup>61</sup> Las sociedades cooperativas de servicios gozan del nivel de protección fiscal genérico.

reglamentaria de régimen de funcionamiento interno a que se refiere la propia ley.

Al respecto Alfonso Sánchez (2000, 356) señala que “La legislación cooperativa avanza hacia un mayor grado de autonomía estatutaria a la hora de determinar el Régimen jurídico aplicable a las SCSG”. Autonomía, que entendemos viene impuesta, en parte, por el vacío legal existente en torno al Régimen jurídico aplicable a las mismas.

### **3.1.1. REGULACIÓN DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA EN LA UNIÓN EUROPEA.**

Hemos de manifestar que a nivel europeo –primer escalón a tener en cuenta a nivel jurídico–, todos los Estados Miembros poseen alguna normativa en materia de sociedades cooperativas. Sin embargo, puede observarse como la misma es muy heterogénea.

Existen países como Alemania, España, Portugal, Luxemburgo, Francia y Grecia, que cuentan con una legislación específica, mientras que otros o bien regulan a la sociedad cooperativa en el marco de leyes de carácter general como el Código civil o legislación de sociedades, como es el caso de Italia, Holanda y Bélgica, o bien no disponen de legislación en dicha materia, dejando su regulación en manos de los estatutos o cláusulas de asociación. Éste es el caso de Dinamarca y Reino Unido<sup>62</sup>.

España es el único país de la UE que posee una ley de sociedades cooperativas estatal y trece autonómicas, debido a que las Comunidades Autónomas tienen transferidas competencias en dicha materia.

---

<sup>62</sup> Aunque dichos países no poseen una normativa en materia cooperativa, han desarrollado algunas normas especiales aplicables a las sociedades cooperativas agrarias.

Conforme a la situación descrita podría pensarse en principio que aquellos países en los que existe un mayor desarrollo normativo en materia cooperativa son en los que la sociedad cooperativa está más implantada; sin embargo, tal y como señala Barea Tejeiro y Monzón Campos (1992, 164) "... no existe relación directa en ningún sentido con el grado de desarrollo de su cooperativismo, dándose el caso de países con fuerte grado de implantación cooperativa que no tienen ninguna legislación especial para este tipo de entidades". Consideramos que será el nivel de desarrollo del país, el entorno social en el que se desenvuelva el movimiento cooperativo y el nivel de madurez del mismo, entre otros factores, los determinantes del grado de implantación de la sociedad cooperativa en los distintos países.

Como consecuencia de la inexistencia hasta el año 2003 de una normativa específica que regulara la sociedad cooperativa a nivel comunitario, la cooperación transfronteriza entre este tipo societario estaba frenada por dificultades de índole jurídico y administrativo. Por este hecho, se consideró necesaria la elaboración de una normativa única que regulara el Régimen jurídico de aquellas sociedades cooperativas que operasen en varios Estados miembros de la UE, a fin de facilitar el acceso de éstas a los procesos de internacionalización.

El 22 de julio de 2003, tras publicarse previamente el Proyecto de Estatuto de SCE, se aprobó el primer Estatuto de SCE<sup>63</sup>, por Reglamento (CE) N° 1435/2003 del Consejo, el cual permitirá a las sociedades cooperativas ejercer su actividad en el conjunto de la UE con personalidad jurídica, reglamentación y estructura única y europea, a partir de 2006. Al respecto García Sanz (2001, 38) señala que "... el Proyecto de Estatuto Europeo de la sociedad cooperativa europea puede ser una norma

---

<sup>63</sup> Este Reglamento ha sido completado con la Directiva 2003/73/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la SCE en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

armonizadora del derecho cooperativo europeo, de tal forma que posibilite la concentración empresarial de sociedades cooperativas, en el marco de la Unión Monetaria Europea, ...”.

La SCE que se regule, tendrá como misión, al igual que las sociedades cooperativas en general, satisfacer las necesidades de sus miembros y desarrollar su actividad económico-empresarial bajo unos principios de ética social. Asimismo, con el fin de contribuir al desarrollo intercooperativo a nivel europeo, la SCE permite su formulación como SCSG. En este sentido Alfonso Sánchez (2001, 533) indica que “... la proyectada SCE admite su conformación como SCSG integrada por cooperativas de, al menos, dos estados miembros, para favorecer la cooperación transfronteriza”. Sin embargo, pensamos que mientras no exista una armonización en materia cooperativa, la formación de SCE como SCSG, desde una perspectiva práctica, no será viable como consecuencia de la variedad, anteriormente manifestada, de la normativa cooperativa en el nivel legislativo comunitario<sup>64</sup>.

## **3.2. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA.**

### **3.2.1. CONCEPTO.**

Podemos definir de forma general a la SCSG como una asociación de, al menos dos SCPG y de personas jurídicas, públicas o privadas –bajo unos límites establecidos en las leyes cooperativas– que se agrupan con el objetivo de poder desarrollar en común una determinada actividad económica o empresarial que les permitan actuar de forma más competitiva en el mercado.

---

<sup>64</sup> Para un estudio más exhaustivo de la situación actual de la sociedad cooperativa a nivel europeo puede consultarse: Comisión de las Comunidades Europeas: “Las cooperativas en la Europa de las empresas”. *Documento de Consulta*, Brussels, 7.12.2001. Caballer, Juliá y Segura (1987), Fajardo García (2003) y Namorado (2003)

La LSCA las define en su artículo 158.1 como sociedades formadas por dos o más sociedades cooperativas para el cumplimiento y desarrollo de fines comunes de orden económico. Se permite que puedan ser socios de SCSG formadas por sociedades agrarias, a las sociedades agrarias de transformación sin superar el 25% del total de socios.

Por el contrario, el artículo 77.1 de la LC las describe como entidades que se constituyen por, al menos dos sociedades cooperativas, con posibilidad de poder integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del 45% del total de los socios, así como los de trabajo, teniendo como objetivo promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos<sup>65</sup>.

En el antecedente legislativo a la actual regulación, la LGC, las SCSG quedaban definidas en el artículo 148.1, y su descripción era coincidente con la que la LSCA hace de las mismas. En dicho artículo se preceptuaba que:

“Para el cumplimiento y desarrollo de fines comunes de orden económico, dos o más cooperativas de la misma o distinta clase podrán constituir cooperativas de segundo o ulterior grado<sup>66</sup>”.

En las SCSG formadas por cooperativas agrarias podrán también ser socios, sin superar el 25% del total de socios, las Sociedades Agrarias de Transformación integradas únicamente por titulares de explotaciones agrarias y/o por trabajadores agrícolas”.

---

<sup>65</sup> Cuando se constituya con finalidad de grupo cooperativo paritario se requiere que todas las entidades que la integren sean sociedades cooperativas, pues el artículo 78 de la LC exige que el grupo cooperativo esté formado únicamente por sociedades cooperativas, salvo la entidad cabeza de grupo, que puede no serlo. En el caso de la SCSG ella es la cabeza de grupo.

<sup>66</sup> En la LC ya no se habla de sociedades cooperativas de ulterior grado.

De lo anterior se deduce que tanto en la anterior legislación a nivel estatal como en la actual LSCA se concibe a la SCSG como una “sociedad cooperativa de sociedades cooperativas”, es decir, como un instrumento sólo al servicio de este tipo social, pues ninguna sociedad mercantil o civil distinta de la sociedad cooperativa podía ser socio de ésta. Únicamente se permite para SCSG formadas por sociedades agrarias la posibilidad de ser socio a las sociedades agrarias de transformación, bajo unos determinados límites<sup>67</sup>.

Al comparar las definiciones dadas por la LC y la LSCA podemos extraer dos conclusiones:

- a) Con la LC se produce una apertura admitiendo como socios no sólo a sociedades cooperativas sino también a todo tipo de sociedades con personalidad jurídica, excluyendo así a aquellas sociedades sin personalidad jurídicas, como las comunidades de bienes, a las que sí se permite ser socios de las SCPG.
- b) Se amplía el objeto social de la misma, al permitir además de servir para el cumplimiento y desarrollo de fines económicos comunes a los socios, es decir, como forma de colaboración empresarial o integración económica, para reforzar y concentrar la actividad económica de éstos.

Por tanto, dependiendo del objeto social con el que se constituya, se definirá como un instrumento de colaboración entre sociedades cooperativa –intercooperación económica– o como un instrumento de integración empresarial. En el primer caso nos estamos refiriendo a la

---

<sup>67</sup> Son dos los límites que se establecen para las sociedades agrarias de transformación: Éstas no podrán representar más del 25% del total de socios y deberán estar constituidas únicamente por titulares de explotaciones agrarias y/o por trabajadores agrícolas.



SCSG como sociedad cooperativa propiamente dicha, y en el segundo a la SCSG como un grupo cooperativo paritario<sup>68</sup>.

En este sentido Alfonso Sánchez (2000, 269) caracteriza a la SCSG por su versatilidad, pues tan pronto puede ser una simple sociedad cooperativa como servir de vestidura jurídica a un grupo de sociedades cooperativas, en el que destaca su alto nivel de integración.

La SCSG como grupo cooperativo paritario, será analizada en los capítulos siguientes<sup>69</sup>, si bien sus aspectos jurídicos son esencialmente coincidentes con la SCSG como sociedad cooperativa propiamente dicha. A este respecto cabe señalar que como grupo paritario se caracteriza por la existencia de una dirección unitaria no en base a dominio, sino por acuerdo paritario y libre entre las sociedades cooperativas o sociedades que se integran<sup>70</sup>, y que no existe relación de dependencia entre las sociedades del grupo (no control societario), de conformidad con los principios cooperativos imperantes en toda sociedad cooperativa y, en especial, con los principios de gestión democrática y autonomía e independencia.

En este sentido, Duque y Ruiz (1999), citado por Morillas Jarillo y Feliú Rey (2000, 580), define a la SCSG como "... una sociedad de las empresas agrupadas donde se forma la voluntad del grupo mediante la cooperación de todas las entidades agrupadas". Asimismo, desde la

---

<sup>68</sup> Como grupo cooperativo, éste puede ser un grupo por subordinación o un grupo por coordinación. La SCSG como grupo es entendida como un grupo por coordinación en la medida que surge de un acuerdo paritario y libre entre las sociedades que se integran, la dirección unitaria es el resultado de una decisión plural, no existe sociedad dominante ni dominada y las sociedades agrupadas mantienen su independencia jurídica y económica. En contraposición, el grupo por subordinación se caracteriza por la existencia de una dirección unitaria ejercida por la sociedad dominante, la cual impone sus reglas de funcionamiento al resto de las sociedades dependientes, que mantienen su independencia jurídica, pero no económica.

<sup>69</sup> Un estudio sobre este tema puede verse en: Embid Irujo (1991): *Concentración de empresas y Derecho de cooperativas*, Universidad de Murcia. Alfonso Sánchez (2000): *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado*. Editorial Tirant lo blanch, Valencia.

<sup>70</sup> No todas las leyes que regulan al grupo cooperativo son coincidentes con lo establecido en la LC, al exigir que las sociedades que se asocien tengan que ser sociedades cooperativas, pudiendo ser sociedad cooperativa o no la entidad cabeza de grupo. Así para la Ley 18/2002 de Cooperativas de la Comunidad de Cataluña, la entidad cabeza de grupo ha de ser necesariamente una sociedad cooperativa, posibilitando que entre las entidades que se asocian puedan existir sociedades no cooperativas, siempre y cuando sean mayoritarias las sociedades cooperativas. Por su parte, la LSCA no regula dicha forma jurídica, por lo que se habrá de estar a lo preceptuado por la LC.

perspectiva de grupo cooperativo paritario, para García-Gutiérrez Fernández (1994, 61-75)<sup>71</sup> “... las cooperativas de segundo grado no son sociedades cooperativas, sino agrupaciones-temporales o no, de interés económico o no, con determinados fines pero no son cooperativas en sentido estricto”. Son entendidas entonces, bajo la óptica de este autor, como una asociación económico-empresarial específica de las sociedades cooperativas, en las que las decisiones se deberán tomar por acuerdo entre las empresas componentes.

### **3.2.2. NATURALEZA JURÍDICA.**

Para determinar la naturaleza jurídica de las SCSG, hemos de remitirnos a la naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas en general. De ahí que podamos hacer extensible a las mismas, toda la controversia existente en relación a la caracterización de la sociedad cooperativa como sociedad y dentro de esta consideración como sociedad mercantil<sup>72</sup>. Y es que la idea de incluir a éstas entre las sociedades mercantiles ha tropezado con una constante oposición por parte de corrientes doctrinales más o menos ligadas al cooperativismo.

De acuerdo con Barberena Belzunde (1992, 59) conocer cual es la naturaleza jurídica de las empresas, y en especial de la sociedad cooperativa, es esencial. Según el citado autor, y desde un punto de vista fiscal “El análisis de la naturaleza jurídica de las cooperativas se justifica por la necesidad de precisar la idoneidad de éstas para ser sujetos pasivos de impuestos que grava las operaciones societarias ...”.

Respecto a su consideración como sociedad o no, aparecen varias tesis, recogiendo como más significativas las siguientes:

---

<sup>71</sup> Tomado de García Sanz (2001, 121)

<sup>72</sup> En términos generales una sociedad es mercantil cuando obtiene excedentes ordinarios (beneficios empresariales) como consecuencia lógica de operaciones comerciales o financieras con terceros (el mercado).

A) Tesis que no considera a la cooperativa como sociedad.

Las doctrinas más convencionalistas, basándose en el artículo 116 del Código de comercio<sup>73</sup>, defienden la tesis de que no todas las empresas persiguen un lucro, y que las sociedades cooperativas y las empresas públicas pertenecen al ámbito de empresas no lucrativas y, por lo tanto, no pueden considerarse como sociedades.

B) Tesis que consideran a la sociedad cooperativa como sociedad.

Para el profesor De la Cámara Álvarez (1977, 158) la sociedad cooperativa debe considerarse como una sociedad, dado que el término lucro debe entenderse no sólo como la obtención de un beneficio positivo sino que éste está también ligado a la obtención de cualquier ventaja patrimonial o económica, como puede ser el consumo o producción de productos cooperativizados a mejor precio.

Por otra parte, Paz-Ares Rodríguez (1991, 752) califica también a ésta como sociedad, en base a que el ánimo de lucro no es un elemento indispensable para la calificación como sociedad. Una entidad se define como sociedad cuando persigue fines comunes a todos los socios, todos contribuyen a la obtención de los mismos y tiene un origen negocial, aspectos todos ellos presentes en las sociedades cooperativas.

Pese a la existencia de controversia en la calificación de sociedad o no de la entidad cooperativa, el legislador no tiene dudas al respecto y en las disposiciones legales las ha calificado como sociedades. Así, el artículo

---

<sup>73</sup> El citado artículo dispone que: "El contrato de compañías, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código..."

1 de la LC la define como: “... *sociedad* constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional en los términos resultantes de la presente Ley”.

A nivel europeo, están reconocidas expresamente como una forma de “sociedad”. Dicha consideración viene recogida en el Título III, Capítulo I, artículo 58 del Tratado de Roma, el cual dispone que “... Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo”.

En nuestra opinión, las sociedades cooperativas deben ser consideradas como sociedades, en la medida que van a perseguir objetivos económico-empresariales, con el fin de hacer máxima la ganancia de sus socios vía retornos<sup>74</sup> o vía mejora de precios. Una vez reconocida su condición de sociedad la discusión está, en si debe considerarse como mercantil o no.

En cuanto a su posible carácter mercantil o no, existen igualmente posiciones doctrinales en pro y en contra de tal consideración:

- A) Tesis que niegan el carácter mercantil de la sociedad cooperativa.

---

<sup>74</sup> Por retorno se entiende la parte de los beneficios cooperativos (excedentes) y beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, que una vez satisfechos los impuestos exigibles y dotados los correspondientes fondos de reservas obligatorios o voluntarios, se acuerda repartir entre los socios.

La mayoría de los autores que defienden esta postura, parten de la redacción del artículo 124<sup>75</sup> del Código de comercio, según el cual las sociedades cooperativas sólo se considerarán mercantiles cuando se dedicasen a actos de comercio extraños a la mutualidad. Al considerar dicho autores como actos de comercio extraños a la mutualidad, las operaciones con terceros no socios, alegan que al no dedicarse de forma habitual a las mismas y además estar sujetas a unos límites legales, las sociedades cooperativas que realicen operaciones con terceros no se podrían calificar como mercantiles. En este sentido Monge Gil (1999, 732-735), sostiene que es una sociedad no mercantil, una forma jurídica apta para la organización de una empresa, al igual que la comunidad de bienes o la sociedad civil.

Entre los autores que defienden esta postura podemos citar: Gascón Hernández, Vicent Chuliá, Paz Canalejo y López- Nieto<sup>76</sup>.

Sin embargo, coincidiendo con Ballester Pareja (1990, 249) esta doctrina tropieza con lo preceptuado en el artículo 4 “Operaciones con terceros” de la LC. Pues al permitir la ley que realicen operaciones con terceros no socios van a obtener un resultado positivo o negativo, como consecuencia lógica de ello, por lo que podrían considerarse como sociedades mercantiles. Su catalogación dentro de éstas como sociedades capitalistas o personalistas resulta difícil al adoptar las sociedades cooperativas aspectos característicos de ambos grupos, varios rasgos como son una distribución flexible del beneficio, que los socios

---

<sup>75</sup> El artículo 124 del Código de comercio dispone literalmente: “Las compañías mutuas de seguros contra incendios, de combinaciones tontinas sobre la vida para auxilios a la vejez, y de cualquiera otra clase, y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles, y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicasen a actos de comercio extraños a la mutualidad o se convirtieren en sociedades a prima fija”.

<sup>76</sup> Para un estudio más exhaustivo puede verse: Gascón Hernández (1957): “Las cooperativas desde el punto de vista del Derecho Mercantil”, *RDM*, nº 65, pp. 97-102. Vicent Chuliá (1976) “Las empresas mutualísticas y el Derecho Mercantil en el Ordenamiento español”, *RCDI*, nº 512, pp. 69-135. López Nieto (1992): *Manual de Asociaciones*, 3º ed. Ed. Tecnos, Madrid, pp. 33.

colaboren con la entidad por un pacto de actividad, toma de decisiones acusadamente personalista (un hombre-un voto), etc., hacen que se asemejen a las sociedades mercantiles de carácter personalista, mientras que otros como son el realizar actividad empresarial, la obtención de beneficio, la reducción del riesgo, competitividad, mayor cuota de mercado, la supervivencia, etc., hacen que se equiparen a las sociedades capitalistas.

- B) Tesis que defienden el carácter mercantil de la sociedad cooperativa.

Aunque existen autores dentro de esta corriente para los cuales el carácter mercantil de la sociedad cooperativa se determina por la realización de actividad cooperativizada con terceros no socios<sup>77</sup>, una parte considerable de la doctrina piensa que éste no es el elemento determinante de la calificación como tal.

Al respecto Alfonso Sánchez (2000, 367) indica que el elemento fundamental que califica de mercantil o no una sociedad está en su objeto social, en realizar una actividad industrial o comercial, independientemente de la actividad cooperativizada que realice. Así, en la medida que una sociedad cooperativa realice una actividad comercial o industrial al objeto de colocar sus productos en el mercado, repetida regularmente y en nombre propio, podría considerarse como sociedad mercantil. Entre los autores que defienden dicha tesis está Ballester Pareja, Arroyo, García-Gutiérrez Fernández y Buendía Martínez.

A pesar de que no existe un consenso, Ballester Pareja (1983, 18) señala que "... parece evidente que muchas cooperativas actuales operan

---

<sup>77</sup> Entre otros autores puede consultarse Paz-Ares Rodríguez (1999): La sociedad mercantil: mercantilidad e irregularidad de las sociedades. En: Úria y Menéndez. *Curso de Derecho Mercantil I*. Madrid: Ed. Civitas, Capítulo 21, pp 492-525.

de un modo esencialmente análogo a la sociedad mercantil, hasta el punto de que cierto sector de opinión las considera como sociedades anónimas encubiertas”.

Este mismo autor (1983, 11) indica que “... las sociedades cooperativas se distinguen, en general, de las otras sociedades por una dinámica particular que las convierte, según los casos, ya en escuelas de empresarios, ya en contrapesos del consumidor, ya en instrumentos eficaces de creación de empleo”. Igualmente, señala que aunque las sociedades anónimas y las sociedades cooperativas tengan analogías de comportamiento y un objetivo esencialmente común éstas se han especializado en determinados papeles y han contribuido a satisfacer las necesidades de determinados grupos de la sociedad, a la vez que permiten que éstos participen democráticamente en la actividad económica.

En la práctica, el problema de la calificación de mercantil o no de la sociedad cooperativa ha sido solucionado por la legislación cooperativa, la cual a pesar de que la trata como una sociedad específica, emite normas que nos remiten a la legislación mercantil en varios casos y circunstancias.

En nuestra opinión, podríamos decir que todas las sociedades cooperativas en la medida que se dediquen a una actividad comercial o industrial para colocar sus productos en el mercado, deben considerarse como mercantiles, pero con unas particularidades que las diferencian de las demás, como son el realizar su función económico-social al servicio del socio y de la comunidad bajo unas reglas de ética empresarial exclusivas: “Los Principios Cooperativos”<sup>78</sup>. Por esta razón como señala García-

---

<sup>78</sup> Los Principios Cooperativos reformulados por la ACI en el Congreso de Manchester de 23 de septiembre 1995 son los siguientes: 1. Principio de adhesión voluntaria y abierta; 2. Principio de gestión democrática por parte de los socios; 3. Principio de participación económica de los socios; 4. Principio de autonomía e independencia; 5. Principio de educación, formación e información; 6. Principio de cooperación entre cooperativas; y 7. Principio del interés por la comunidad.

Gutiérrez Fernández et al. (2001, 7) “... se trata de una empresa –como las que se consideran mercantiles– con una forma jurídica particular: la de Sociedad Cooperativa”, para dejar bien claro que es una empresa con una forma jurídica societaria que presenta ciertas singularidades.

### **3.3. CONSTITUCIÓN Y CAPACIDAD JURÍDICA.**

La SCSG en el momento en el que quede totalmente constituida adquirirá personalidad jurídica propia distinta de los socios, pero dependiendo de si realiza su actividad con éstos o con terceros, actuará por cuenta de los mismos o por cuenta propia.

Con la LC los sistemas mediante los cuales se podía constituir una sociedad cooperativa se han reducido al procedimiento de fundación sucesiva previsto en la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante LSA). Dicho procedimiento consiste básicamente en la presentación para su inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas competente, según su domicilio, de la escritura de constitución de la sociedad por parte de los promotores designados al efecto en la misma y en el plazo fijado en las leyes desde su otorgamiento.

Por su parte la LSCA, además del procedimiento anterior, prevé otra vía, comparable con el procedimiento de fundación simultánea también previsto en la LSA, y que radica en la celebración de una Asamblea constituyente previa al otorgamiento de la Escritura pública de constitución, que deliberará sobre determinados extremos, que se deberán incluir en la misma y que regirán el funcionamiento futuro de la sociedad a constituir.

Los citados procedimientos constitutivos se pueden extrapolar a la SCSG, siendo preciso advertir que para su constitución es necesario un mínimo de, al menos dos SCPG de igual o distinta naturaleza y que deberá constituirse con el capital social mínimo fijado previamente en los



estatutos. A tenor de lo preceptuado en el artículo 77.2 de la LSCA éste no puede ser inferior a 3.005,06 €, debiendo ser suscrito en su totalidad y desembolsado al menos en un 25%. Por su parte, la LC no exige un capital mínimo aunque por el contrario obliga a que el fijado como tal en los estatutos esté totalmente suscrito y desembolsado desde su constitución<sup>79</sup>.

El procedimiento para la constitución de la SCSG en base a la normativa de la LC, puede seguir los itinerarios recogidos en el **cuadro 3.5** que por su similitud con las fases de un proceso de fusión, pueden citarse de acuerdo con Rojo Ramírez (1987b, 557 y ss), como: fase preparatoria, fase decisoria y fase de ejecución.

### CUADRO 3.5 PROCESO DE CONSTITUCIÓN DE LA SCSG.

<i>PROCESO DE FUSIÓN</i>	<i>PROCESO DE CONSTITUCIÓN DE SCSG</i>
<b>FASE PREPARATORIA</b>	<b>1.- Informe Preliminar: Proyecto de Constitución o Proyecto de Grupo. Contenido del mismo:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Datos jurídico-fiscales de cada socio</li> <li>• Proyecto de estatutos</li> <li>• Áreas de actividad a integrar</li> <li>• Personal que ostentará cargos en los órganos de la nueva sociedad</li> <li>• Otros</li> </ul>
<b>FASE DECISORIA</b>	<b>2.- Adopción del Acuerdo de Constitución SCSG por la Asamblea general de cada sociedad cooperativa socio.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Aprobación por la mayoría de dos tercios de los votos presentes y representados; o por mayoría simple, según las leyes</li> </ul>
<b>FASE DE EJECUCIÓN</b>	<b>3.- Calificación voluntaria del Proyecto de estatutos en el Registro de Sociedades Cooperativas competente.</b>
	<b>4.- Otorgamiento de la Escritura pública de constitución.</b>
	<b>5.- Inscripción Registral:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Inscripción del acuerdo de grupo si procede</li> <li>b) De la Escritura pública de constitución.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

<sup>79</sup> Véase el artículo 45.2 de la LC.

### **3.3.1. ACUERDO DE CREACIÓN O ADHESIÓN A UNA SCSG.**

El primer paso para la constitución de una SCSG lo compone la adopción por parte de la Asamblea general de cada una de las sociedades cooperativas socios, de un acuerdo a favor de la creación o adhesión a una sociedad de grado superior. En este sentido, la LC en su artículo 21.1.h) y, la LSCA en su artículo 48.i), señalan como competencia exclusiva de la Asamblea general deliberar y tomar acuerdos sobre la constitución de SCSG o incorporación a éstas.

Por tanto, desde este punto de vista puede decirse que el origen de la SCSG está en un acuerdo de voluntades, que se manifiesta en un contrato de sociedad cooperativa y/o contrato de grupo –si se constituye con tal fin–, entre las entidades base o entidades miembros que serán sus socios. Dicho acuerdo o contrato, tal y como señala Morillas Jarillo y Feliú Rey (2000, 94) “... se encuentra sometido, además de a las leyes de cooperativas, a lo establecido en la legislación civil y mercantil”, y será de obligado cumplimiento por las sociedades firmantes.

Las socios de la SCSG deberán determinar previamente la finalidad con la que se constituye la misma, es decir, si se hará como sociedad cooperativa propiamente dicha o como grupo cooperativo paritario. La frontera entre ambos supuestos, ha sido recogida por Alfonso Sánchez (2000, 269) cuando expone que “... la marcará la voluntad de las cooperativas fundadoras plasmada en la escritura de constitución y, más concretamente, en la mención relativa a los estatutos sociales, atendiendo a la previsión o no en ellos de una dirección unitaria”.

Tanto la normativa estatal como la andaluza no se pronuncian respecto al número de votos exigidos para la adopción de dicho acuerdo,

por lo que podríamos considerar como suficiente la mayoría simple<sup>80</sup>. Sin embargo, también se podría atender a la mayoría cualificada, que exige la LC para la adopción de acuerdos relativos a la adhesión o baja en un grupo cooperativo<sup>81</sup>, y que por analogía se puede extrapolar al acuerdo de adhesión a la SCSG.

Los socios de las entidades cooperativas que vayan a formar parte de la SCSG y que no hubieran votado a favor del acuerdo de constitución, tendrán derecho a separarse de su sociedad, mediante escrito dirigido al Presidente del Consejo rector en el plazo que disponga la ley, considerándose la misma como baja justificada, por aplicación del artículo 17.4 de la LC y artículo 42.3 de la LSCA.

#### **A) INFORMACIÓN PREVIA AL ACUERDO DE CREACIÓN O ADHESIÓN A UNA SCSG.**

Para la adopción de dicho acuerdo, independientemente de que se constituya como sociedad cooperativa o como entidad cabeza de un grupo paritario, será necesario previamente la elaboración de un informe sobre la conveniencia y efectos positivos y negativos que le reportará a la sociedad cooperativa el pertenecer a una de grado superior, así como de un proyecto de sociedad cooperativa o proyecto de grupo en el cual quede constancia de las características de dicha operación de integración, con el objeto de que los socios de las sociedades cooperativas interesadas puedan estar informados y deliberar sobre la oportunidad de formar parte del mismo.

Dicho proyecto de sociedad cooperativa o de grupo, deberá de contener, principalmente la siguiente información:

---

<sup>80</sup> Por mayoría simple hemos de entender el voto favorable de más de la mitad más uno de los mismos válidamente expresados, no siendo computables los votos en blanco ni las abstenciones.

<sup>81</sup> Según el artículo 28.2 de la LC: "Será necesario la mayoría de dos tercios de los votos presentes y representados para adoptar acuerdos de modificación de estatutos, adhesión o baja en un grupo cooperativo, transformación, fusión, escisión, disolución y reactivación de la sociedad".

- a) Clase de sociedad cooperativa que se proyecta constituir y objetivos de la operación.
- b) Datos jurídico-fiscales de cada sociedad cooperativa socio.
- c) Proyecto de estatutos de la SCSG, así como el texto de las modificaciones que hayan de introducirse en los estatutos de las sociedades socios.
- d) Personal que ostentará cargos en los órganos de la nueva sociedad, así como aquellos responsables que llevarán la gestión o dirección de la entidad.
- e) Designación de entre los promotores los que deberán solicitar la inscripción de la sociedad en el Registro de Sociedades Cooperativas, etc..
- f) Redistribución del excedente, únicamente en el proyecto de grupo.

La ley no dispone nada respecto al órgano encargado de la elaboración de tales proyectos. Siguiendo a Alfonso Sánchez (2000, 197), hemos optado por considerar al Consejo rector cómo órgano encargado de su elaboración, por extrapolación de su condición como tal en los procesos de fusión y escisión.

Aquellas entidades que se adhieran al acuerdo de constitución de la SCSG, para adquirir la condición de socio deberán suscribir y desembolsar el capital social mínimo que dispongan los estatutos, el cual podrá ser diferente para las distintas clases de socios<sup>82</sup>.

---

<sup>82</sup> En función de la calificación que tenga el nuevo socio en la SCSG, bien sea socio usuario, socio trabajador, socio colaborador o asociado, los estatutos pueden obligar a realizar distintos desembolsos o aportaciones al capital social en base a la actividad cooperativizada desarrollada o comprometida por cada uno.

### 3.3.2. CONTENIDO MÍNIMO DE LOS ESTATUTOS.

En cuanto al contenido mínimo de los estatutos de la SCSG, señalar que el artículo 77 de la LC y el artículo 158 de la LSCA, no hacen mención específica, por lo que hemos de remitirnos a lo dispuesto con carácter general al artículo 11 de la LC y/o al artículo 12 de la LSCA, sobre los contenidos mínimos de los estatutos de las sociedades cooperativas, los cuales quedan recogidos en el **cuadro 3.6** siguiente.

**CUADRO 3.6 CONTENIDO MÍNIMO DE LOS ESTATUTOS DE LA SCSG.**

<b>GENERALES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Denominación. Será necesario la obtención de la certificación negativa de la Sección Central del Registro de Sociedades Cooperativas.</li> <li>• Objeto social, domicilio, ámbito territorial de actuación, duración de la sociedad.</li> <li>• Capital social mínimo, desembolso mínimo, plazos, forma de acreditación de las aportaciones obligatorias al capital social y retribución de las mismas.</li> <li>• Clases de socios, requisitos de admisión, baja, derechos y obligaciones.</li> <li>• Normas de disciplina social, tipificación de las faltas y sanciones, casos de pérdida de la condición de socio, etc..</li> <li>• Estructura orgánica.</li> <li>• Otros.</li> </ul>
<b>ESPECÍFICAS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Objeto social y grado de integración.</li> <li>• Informe de los compromisos asumidos por ambas partes, socios y SCSG. Derechos y obligaciones de los partícipes.</li> <li>• Criterios de proporcionalidad del voto.</li> <li>• Estructura organizativa, tanto de la SCSG como del grupo si existiera.</li> <li>• Otros.</li> </ul> <p><b>Contenidos específicos para la SCSG como grupo:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Áreas a integrar.</li> <li>• Bases para el ejercicio de la dirección unitaria para las actividades, operaciones o servicios integrados.</li> <li>• Cesión o transferencia de facultades desde las sociedades base a la SCSG.</li> <li>• El acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto.</li> <li>• Otros.</li> </ul>

Fuente: Elaboración Propia.

Del contenido expuesto en dicho cuadro, puede observarse cómo los estatutos vienen a regular todas las bases de funcionamiento, gestión y

organización de la SCSG, así como del grupo si existiera.

Lo cierto es que los estatutos juegan un papel fundamental en la SCSG, ante la escasez regulativa de su Régimen jurídico. De ahí que tanto la ley estatal como algunas leyes autonómicas –por ejemplo la LSCA y la LSCE–, hagan referencia a los estatutos sociales para regular todas aquellas materias a las que no se les pueda aplicar previamente la normativa de carácter general, por ser incompatible con las características de la SCSG. Incluso pueden citarse leyes autonómicas como la Ley de Cooperativas de Navarra<sup>83</sup> (en adelante LCN), la LCPV<sup>84</sup>, la LSCE y la LCCM, que dan prioridad en defecto de normas específicas a lo dispuesto en virtud de la autonomía de la voluntad en sus estatutos sociales y Reglamento de régimen interno, atendándose subsidiariamente a lo regulado con carácter general.

Por consiguiente, se puede observar la existencia por esta vía de una cierta autorregulación, al permitir tipificar en los estatutos ciertas materias, aunque siempre respetando –tal y como dispone el artículo 10.1 LC, in fine– los principios configuradores de las sociedades cooperativas<sup>85</sup>.

Finalmente, señalar que junto a los estatutos la ley también autoriza la existencia de un Reglamento de régimen interno, que sirva de complemento a éstos y que por lo general contendrá otras normas precisas sobre la organización.

---

<sup>83</sup> En el artículo 75.5 *Cooperativas de segundo y ulterior grado* de la LCN dispone que: “Las cooperativas de segundo o ulterior grado se regirán por sus Estatutos y por las normas que, con carácter general, se establecen en la presente Ley Foral y demás disposiciones de aplicación”.

<sup>84</sup> El artículo 133. *Normativa supletoria* de la LCPV preceptúa que: “En lo no previsto por los artículos anteriores de esta sección, se estará a lo establecido en los Estatutos y en el Reglamento de régimen interno y, en su defecto, en cuanto lo permita la específica función y naturaleza de las cooperativas de segundo o ulterior grado, a lo establecido en la presente Ley sobre cooperativas de primer grado”.

<sup>85</sup> Para una relación más detallada del contenido de los estatutos puede verse Sanz Jarque (1994): *Cooperación. Teoría General y Régimen de las Sociedades Cooperativas. El nuevo Derecho Cooperativo*, pp. 423-432.

### **3.3.3. CALIFICACIÓN PREVIA DEL PROYECTO DE ESTATUTOS.**

La siguiente fase, potestativa, es la calificación del Proyecto de estatutos, previo al otorgamiento de la Escritura de constitución, por parte del Registro de Sociedades Cooperativas competente.

### **3.3.4. OTORGAMIENTO DE LA ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN.**

Esta fase, consistirá en la elevación a Escritura pública de la constitución de la SCSG, por comparecencia ante notario de todos los socios promotores –Presidente o Vicepresidente del Consejo rector de cada una de las sociedades cooperativas socios–, no pudiendo ser inferiores a dos.

Con la Escritura pública de constitución se adjuntarán también los estatutos sociales. Dichos documentos son la formalización de la relación contractual entre las entidades base. La escritura social contiene el acto constitutivo de la sociedad a través de la formalización del contrato de la misma. Por su parte, en los estatutos sociales en caso de constituir la SCSG como grupo paritario, se formalizará el contrato o acuerdo de grupo, al incorporar junto con sus normas expresas todos los compromisos asumidos entre las sociedades que conforman el citado grupo. Dichos compromisos también se podrán formalizar mediante cualquier documento contractual<sup>86</sup>.

Posteriormente, en un plazo de treinta días desde el otorgamiento de la Escritura pública de constitución, los promotores deberán liquidar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD). No obstante, las sociedades cooperativas por

---

<sup>86</sup> Véase el artículo 78.4 de la LC.

aplicación del artículo 33 de LRFC<sup>87</sup>, gozan de exención en el pago de dicho impuesto, lo que no las exime de su formulación y presentación.

### **3.3.5. INSCRIPCIÓN DE LA ESCRITURA PÚBLICA DE CONSTITUCIÓN.**

La última fase a tener en cuenta en la constitución de la SCSG para que ésta adquiriera personalidad jurídica, consistirá en presentar la Escritura pública de constitución junto con el ITP y AJD, en el plazo que estipulen las leyes desde su otorgamiento ante notario, en el Registro de Sociedades Cooperativas competente.

Tratándose de sociedades constituidas en la Comunidad Andaluza, la solicitud de inscripción de la constitución se hará en el plazo de dos meses desde el otorgamiento de aquellas y tendrá que ir acompañada de una copia autorizada y copia simple de la escritura de constitución.

Además, tal y como expresa Castaño y González (1996, 43), “Al solicitar la inscripción de la escritura de constitución, debe acompañarse una declaración expresiva de la clase de actividad que la cooperativa va a realizar con carácter predominante, identificándola con la numeración y nomenclatura establecidas sobre la clasificación nacional de actividades económicas (CNAE) ...”.

En cuanto al Registro de Sociedades Cooperativas competente para la inscripción de ésta, será el correspondiente a la Unidad central estatal o, en su caso, la central autonómica del Registro de Sociedades Cooperativas. El mismo tendrá competencia en la calificación, inscripción y

---

<sup>87</sup> En dicho artículo 33 se dispone que las sociedades cooperativas protegidas disfrutarán de exención en el ITP y AJD respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones; las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.



certificación de los actos definidos en la ley para las SCSG, las sociedades cooperativas de crédito y de seguro<sup>88</sup>.

No obstante, con la entrada en vigor de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista, cualquier sociedad cooperativa en la que concurran las circunstancias prevista en su disposición adicional cuarta<sup>89</sup>, están obligadas a inscribirse además de en el Registro de Sociedades Cooperativas que le corresponda, en el Registro Mercantil.

Cuando la SCSG se constituya como grupo cooperativo paritario, será también necesario que el acuerdo de integración al mismo se anote o inscriba en la hoja registral correspondiente a cada sociedad cooperativa en el Registro competente, al objeto de que quede constancia de la existencia del mismo<sup>90</sup>. No existe tal obligación registral para los grupos de sociedades, donde el único justificante de la existencia del mismo son las Cuentas Anuales consolidadas depositadas en el Registro Mercantil. Por otra parte, la ley únicamente exige el registro a las sociedades cooperativas que integran el grupo –socios sociedades cooperativas y SCSG como cabeza de grupo– excluyendo de tal obligación a los socios no cooperativos que también formen parte de él.

Como referencia al acuerdo de integración, no hemos de entender el acuerdo favorable de cada una de las sociedades base a la integración o constitución de un grupo, sino el contrato o acuerdo de grupo, en el que se deja constancia de los compromisos asumidos por cada entidad partícipe.

---

<sup>88</sup> En el caso de las SCSG constituidas en la Comunidad Andaluza, el Registro de Sociedades Cooperativas competente es la Unidad Central del Registro de Sociedades Cooperativas Andaluzas, situada en Sevilla.

<sup>89</sup> La disposición adicional cuarta, establece que: "1. Las entidades de cualquier naturaleza jurídica que se dediquen al comercio mayorista o minorista o a la realización de adquisiciones o presten servicios de intermediación para negociar las mismas, por cuenta o encargo de los comerciantes al por menor, deberán formalizar su inscripción, así como el depósito anual de sus cuentas en el Registro Mercantil en la forma en que se determine reglamentariamente, cuando en el ejercicio inmediato anterior las adquisiciones realizadas o intermediadas o sus ventas, hayan superado la cifra de 100.000.000 de pesetas". (601.012,10 €)

<sup>90</sup> Véase el Artículo 78.5 de la LC.

En caso que sea de aplicación la LSCA, el procedimiento para la constitución de la SCSG es coincidente con el que hemos desarrollado, salvo si se realiza por fundación simultánea, para la cual se requiere la realización previa de una Asamblea de constitución. En este caso al procedimiento anteriormente prescrito habría de incluirle la fase de celebración de la Asamblea constituyente, considerándolo como un paso dentro de la fase decisoria y posterior a la fase de adopción del acuerdo de constitución.

Dicha Asamblea estará integrada por todos los promotores o fundadores de la SCSG, que son las SCPG representadas por el Presidente del Consejo rector o el Vicepresidente de éstas. La misma deliberará, entre otros, sobre los siguientes aspectos:

- Clase de sociedad cooperativa que se proyecta constituir.
- Aprobación del proyecto estatutos y de grupo, en su caso.
- Nombramiento de cargos en los órganos de gobierno de la nueva sociedad.
- Designación de entre los promotores de aquellos que deberán de solicitar la inscripción de la sociedad en el Registro de Sociedades Cooperativas, etc..
- Etc..

Una vez que adquiere personalidad jurídica, para que se encuentre en condiciones de funcionamiento será necesario llevar a cabo una serie de trámites administrativos, que son recogidos en el **cuadro 3.7**.

**CUADRO 3.7 TRÁMITES PARA LA PUESTA EN FUNCIONAMIENTO DE LAS SCSG.**

<p><b>Trámites en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtención del código de identificación fiscal</li> <li>• Declaración Censal: Alta en el censo de etiquetas y opción del Régimen de IVA.</li> </ul> <p><b>Trámites en el Ayuntamiento.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Licencia de apertura y demás permisos</li> <li>• Alta en el Impuesto de Actividades Económicas</li> </ul> <p><b>Trámites en el I.N.S.S.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inscripción de la sociedad en la Seguridad Social</li> <li>• Afiliación de trabajadores y alta para los ya afiliados</li> </ul> <p><b>Trámites en la Dirección Provincial del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social o en la Consejería de Trabajo de las CCAA.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicación de apertura del centro de trabajo</li> <li>• Contrato laboral</li> </ul> <p><b>Otros trámites</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Adquisición del libro de visitas, a disposición de los inspectores de trabajo</li> <li>• Legalización de los libros sociales</li> </ul>
--

Fuente: Elaboración propia.

**3.4. LOS SOCIOS.**

Como ya hemos expuesto con anterioridad podrán ser socios de la SCSG tanto sociedades cooperativas como otras personas jurídicas y empresarios individuales, siempre que legal o estatutariamente así se establezca. Serán los estatutos los que determinarán, al igual que en la SCPG, los requisitos y régimen aplicable para la adquisición de la condición de socio y su baja voluntaria u obligatoria, fijándose igualmente en éstos las causas de la no admisión –económicas, sobre la solvencia del aspirante, etc.–, pues aunque prime el principio de puertas abiertas – adhesión voluntaria y abierta– la entrada o salida de un socio está condicionada a que con la misma no se ponga en peligro la competencia y supervivencia de la sociedad. En éste sentido, Borjabad Gonzalo (1993,

60) lo ha descrito de forma expresiva como que “el principio de puertas abierta suele ser más de entreabierta”.

### **3.4.1. CONSIDERACIONES GENERALES.**

En este apartado vamos a analizar cuales son las condiciones necesarias para poder adquirir la condición de socio de una SCSG, así como diferentes aspectos relacionados con el mismo, tales como derecho de voto, retribución del socio, etc..

#### **A) CUALIDAD DE SOCIO.**

En cuanto a quienes pueden ser socios de una SCSG, la LC permite que, además de las SCPG, puedan integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas, así como empresarios individuales, hasta un máximo del 45% del total de socios. No obstante, hemos de tener en cuenta que con carácter general, la ley también contempla la existencia de otras dos clases de socios, como son los socios de trabajo y los socios colaboradores.

Así, los *Socios de Trabajo* son personas físicas que se comprometen a prestar su trabajo personal en la entidad. Son de obligada existencia únicamente en aquellas sociedades cooperativas cuya actividad es el trabajo personal de sus socios, que son las sociedades de trabajo asociado y las de explotación comunitaria de la tierra. En las demás sociedades cooperativas serán sus estatutos los que regulen la posibilidad de que exista o no esta clase de socio.

Por su parte, los *Socios Colaboradores* son aquellos que contribuyen al desarrollo de la actividad cooperativizada, pero no participan en la misma. Para adquirir tal condición deberán desembolsar la aportación que se determine en la Asamblea general y no estarán sujetos a nuevas

entregas al capital social. Podrán llegar a ser socios colaboradores aquellos que por causa justificada ya no vayan a participar o desarrollar actividad cooperativizada alguna.

En el caso específico que nos ocupa, las SCSG, respecto a los socios de trabajo la ley es explícita al disponer en su artículo 13.4 que, en las SCSG, los estatutos podrán prever la admisión de esta clase de socios, así como el régimen que les será de aplicación. Sin embargo, respecto a la existencia de socios colaboradores la ley guarda silencio, por lo que, debe entenderse que siempre y cuando se preceptúe estatutariamente –al igual que ocurre en las SCPG– también puede admitirse esta clase de socio, no obstante, con ciertos límites en cuanto al nivel de participación en el capital social y número de votos<sup>91</sup>. En consecuencia éstos estarán sujetos a lo dispuesto en el artículo 14 de la LC.

Por otra parte, para la LSCA únicamente pueden ser socios de la SCSG las sociedades cooperativas de grado inferior, excepto las formadas por entidades cooperativas agrarias, que podrán también ser socios, sin superar el 25% del total, las sociedades agrarias de transformación integradas únicamente por titulares de algún derecho que lleve aparejado el uso o disfrute de explotaciones agrarias y/o por trabajadores agrícolas.

A nivel general, junto a la existencia de la figura del socio de trabajo y del socio colaborador, se prevé además la figura del socio inactivo y del asociado<sup>92</sup>. Al igual que la LC, la LSCA guarda silencio sobre la admisión como socios de la SCSG a socios colaboradores, así como a socios de trabajo, inactivos y asociados, por lo que parece que se deberá de estar también a lo prescrito en sus estatutos. A dichos socios les serán de

---

<sup>91</sup> Sus aportaciones no pueden ser superiores al 45% del total de capital social, ni el conjunto de sus votos superior al 30% de los votos en los órganos sociales de la sociedad. Véase el artículo 14 de la LC.

<sup>92</sup> Por *socio inactivo* se entiende aquél que deja de realizar la actividad cooperativizada y que sin embargo es autorizado para seguir manteniendo la condición de socio, mientras que por *asociado* se entiende aquél que aporta capital y no desarrolla actividad cooperativizada alguna.

aplicación los límites establecidos para las SCPG en cuanto a participación en el capital social y número de votos se refiere<sup>93</sup>.

Finalmente, parece que también podrán ser socios de una SCSG, por extrapolación del artículo 31.4 de la LSCA, las entidades públicas con personalidad jurídica cuando se adhieran al objeto de prestar servicios o realizar actividades relacionadas con su actividad.

En consecuencia, a pesar de que la LSCA limita la cualidad de socio en las SCSG a las sociedades cooperativas, por la vía del socio colaborador y asociado, se permitirá que puedan ser socios también personas físicas y/o jurídicas.

#### **B) ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE SOCIO.**

Respecto a la manera de adquirir la condición de socio de la SCSG, en la normativa vigente no se dispone de forma expresa cuales son los requisitos para adquirir tal cualidad, pero del examen legislativo parece deducirse que son dos las vías también aplicables a la SCPG:

1ª Tener la condición de socio promotor o fundador.

2ª Admisión por parte del Consejo rector, una vez constituida la sociedad, tanto de personas físicas o jurídicas, ajenas a la SCSG como de aquellas que adquieren por transmisión inter-vivos y/o mortis-causa participaciones de la misma.

En la SCSG la transmisión por mortis-causa será una vía para adquirir dicha condición siempre y cuando el socio que transmite su participación hubiera sido persona física, pues si equiparamos el concepto

---

<sup>93</sup> Respecto a las aportaciones al capital social, éstas no podrán superar el 20% de la de los socios ordinarios, en el caso de socio colaborador, y del 30% para el asociado. En cuanto al número de votos, no podrán superar el 20% de los votos sociales tanto para el conjunto de socios colaboradores, inactivos y asociados respectivamente (artículo 32-35 LSCA). En ningún caso el conjunto de votos de asociados, inactivos y colaboradores podrá alcanzar el 50% del total de votos sociales (artículo 52.2 LSCA).

de mortis-causa con el de disolución y posterior liquidación al hablar de personas jurídicas, en ningún caso se distribuye entre los socios la participación en una SCSG, lo que se realiza es una aplicación de su haber líquido.

### **C) ADMISIÓN DE NUEVOS SOCIOS.**

Como hemos referido anteriormente serán los estatutos los que determinen los requisitos necesarios para adquirir la condición de socio. Si bien, la decisión última sobre su admisión corresponderá al Consejo rector de la SCSG, que se formalizará documentalmente e inscribirá al nuevo miembro en el libro de socios.

Ni la LC ni la LSCA decretan cauce específico alguno respecto al procedimiento de admisión de nuevos socios en las SCSG, por lo que será de aplicación lo dispuesto con carácter general para las SCPG. Dicho procedimiento queda regulado en el artículo 13 de la LC y en el artículo 36 de la LSCA, y consistirá en la formulación de una solicitud de ingreso que se presentará al Consejo rector y que resolverá en un plazo de dos o tres meses según dispongan la respectiva ley. Si dicha solicitud fuera admitida por el Consejo rector el siguiente paso será la suscripción y desembolso de la aportación obligatoria al capital social que corresponda más una cuota de ingreso, si así lo disponen los estatutos sociales y que no formará parte del capital social.

Tal y como se establece el artículo 50 de la LC y artículo 85.2 de la LSCA, en el caso de transmisión de participaciones sociales por sucesión mortis-causa, los causa-habientes adquirirán la condición de socio si no lo fueran, previa admisión como tales realizada de conformidad con lo dispuesto anteriormente, que habrá de solicitarse en el plazo de seis meses desde el fallecimiento o adquisición de la condición de heredero. La

única diferencia con el procedimiento de admisión anterior es que en este caso el solicitante no tendrá que realizar aportación alguna después de la admisión.

En cuanto a la transmisión de participaciones por actos inter-vivos, la LC<sup>94</sup> la condiciona a socios de la sociedad cooperativa, permitiendo que se transmita a no socios siempre y cuando adquieran tal cualidad dentro de los tres meses siguientes a la transmisión, quedando la misma condicionada al cumplimiento de dicho requisito. Por su parte, la LSCA admite dicha transmisión de aportaciones exclusivamente entre los socios existentes y entre los asociados de la sociedad cooperativa.

#### **D) DERECHO DE VOTO.**

En relación con los derechos de voto, hemos de manifestar que ni el artículo 77 de la LC, ni el 158 de la LSCA, regulan el derecho de voto de los socios en la SCSG, encontrándose su regulación especificada en el artículo 26.6 de la LC y 52.2 de la LSCA.

Con carácter general las SCSG se rigen por el principio del voto por cabezas o “un socio-un voto”. Sin embargo, si lo prevén sus estatutos, podrá establecerse un sistema de voto plural o voto proporcional, nunca en relación a la participación en el capital social sino en función de su participación en la actividad cooperativizada de la sociedad y/o al número de socios que integran las sociedades cooperativas o entidades asociadas, debiéndose especificar en los mismos cuales son los criterios de proporcionalidad.

Ni que decir tiene, que en la regulación de voto plural no han de entenderse incluidos, aunque esté regulada su existencia en los estatutos, a los socios colaboradores. Y ello debido, por una lado, a que, como ya se

---

<sup>94</sup> Véase artículo 50 apartado b de la LC.



indicó anteriormente, a éstos se le aplican una normas específicas –que entre otras cosas se ocupan de definir el derecho a voto– y por otro, no llevan a cabo actividad cooperativizada, aunque sí actividades complementarias o auxiliares, en función de la cual se determinarse el mismo.

En principio podría pensarse que la existencia de un voto plural puede implicar cierta pérdida de autonomía de la SCSG, en el sentido de toma de control de la entidad por uno o varios socios, al posibilitar que unos tengan más votos que otros. Sin embargo, las leyes de sociedades cooperativas regulan una serie de medidas para impedir que esta situación se produzca. En este sentido, y siguiendo a Alfonso Sánchez (2000, 119 y ss), las citadas medidas las podríamos concretar en las siguientes:

*1) Aceptación del voto plural tanto legal como estatutariamente.*

La aplicación del voto plural está condicionada a que el mismo esté reconocido por la ley a la que esté acogida la SCSG y además que se haya previsto en sus estatutos sociales.

*2) Criterio de atribución de voto plural.*

Una vez admitido, legal o estatutariamente, el sistema de voto plural, los estatutos deberán de establecer los criterios objetivos en los cuales va a basarse la proporcionalidad del mismo, pudiendo fijarse los siguientes criterios:

a) *En función de la actividad cooperativizada realizada por los socios.* Significa que, aquellos socios que más aporten a la actividad cooperativizada serán los que tengan mayor poder en la sociedad<sup>95</sup>.

En este sentido Cuenca García (2000, 102) indica que “Es necesario recordar que en ningún caso ello supone la utilización de un criterio puramente capitalista, aunque (...) existe una vinculación entre poder económico y poder político porque quienes más usen la cooperativa serán quienes más poder económico tendrán”. Nos parece lógico que aquellas entidades que más aportan, tanto desde un punto de vista económico – aportación de capital– como de implicación en la gestión de la SCSG – aportación de trabajo–, sean las que tengan un mayor poder en la misma, siempre que se cumpla con los principios cooperativos, pues podría resultar injusto que sobre los socios que participan poco o nada en la SCSG recaiga el control de la sociedad.

Ni la LC ni la LSCA regulan el modo de medir la actividad cooperativizada de los socios, por lo que serán los estatutos de la propia SCSG los que determinen la forma en que se llevará a cabo. Existen otras leyes autonómicas como la LSCE<sup>96</sup> y LCN<sup>97</sup>, que aunque tampoco hacen alusión a la forma de cálculo, al menos, delimitan la actividad cooperativizada a aquella realizada en los últimos tres ejercicios económicos.

b) *En función del número de socios que integran la sociedad cooperativa o entidad asociada.* La LC al regular dicho criterio sólo lo refiere para el cálculo de los votos a los que tendrán derecho las

---

<sup>95</sup> Debemos distinguir entre aportación económica o de capital y aportación de trabajo o actividad. La primera es típicamente capitalista mientras que la segunda sólo cabe en las sociedades consideradas personalistas. Quiere decirse, que si el que más aporta económicamente más poder tiene en la sociedad, estamos ante un criterio capitalista, pero si el que más aporta lo hace en función de su trabajo a la actividad cooperativizada estamos hablando de una aportación de trabajo y no de capital. Es importante diferenciar a estos efectos el concepto de aportación, pues no se debe confundir la forma en que la misma se realiza.

<sup>96</sup> Véase el artículo 126.1 c) de la LSCE.

<sup>97</sup> Véase el artículo 62.5 de la LCN.

sociedades cooperativas asociadas<sup>98</sup> a la de segundo grado, y se determinarán en función del número de socios activos existentes en la entidad asociada, aplicándose para el resto de socios el criterio de actividad cooperativizada<sup>99</sup>. Para la LSCA, en cambio, dicho criterio puede ser aplicado a toda entidad socio, sin distinción entre socios cooperativas y no cooperativas.

La elección del mismo implicará la necesidad de registrar en los estatutos sociales las reglas para la determinación del número de socios (último día del ejercicio económico anterior, número medio de éstos en los últimos dos o tres años, etc..).

Como indica García-Gutiérrez Fernández et al. (2001, 90) "... aunque depende de los casos, posiblemente es mejor el sistema basado en el número de socios, ya que, en ocasiones, es difícil medir constantemente la actividad de cada participante; ...". Coincidimos con este autor al considerar este criterio como más idóneo, pero la elección del mismo obligará a las sociedades cooperativas de base a vigilar aún más la salida de sus socios, pues de la entrada o salida de éstos dependerá el que tengan una mayor o menor participación en la SCSG.

### *3) Número máximo o mínimo de votos por socio.*

Los criterios anteriores por sí solos no garantizan el cumplimiento del principio de autonomía y democracia, sin la existencia de límites a la atribución del derecho de voto. De esta forma, tanto la LC como LSCA han tratado de salvaguardar tales principios, regulando aunque de distinta forma, el número de votos máximo por socio. Si bien, hay leyes autonómicas como la LCPV, LSCE y la Ley de Cooperativas de Aragón (en adelante LCA) en las cuales no se hace alusión a tales límites,

---

<sup>98</sup> La LC asigna el calificativo de sociedades cooperativas asociadas a los socios cooperativos y al resto de socios los considera como socios no cooperativos.

<sup>99</sup> Véase el artículo 26.6 de la LC.

posibilitando alcanzar y ejercer el control sobre la SCSG por sus socios, atentando en tal caso contra el principio de autonomía.

La LC en su artículo 26.6, al regular el límite máximo de votos por socio, hace una distinción entre socios cooperativas y no cooperativas, aspecto que no contempla la LSCA, en la que el límite máximo se determina de forma genérica para todos los socios.

Para la LC, con carácter general, el número de votos por socio no podrá ser superior a un tercio de los totales, salvo si la SCSG está integrada por tres socios en cuyo caso el límite será del 40% y, si la integrasen únicamente dos, los acuerdos se adoptarán por unanimidad. Para el caso de que existan socios colaboradores el conjunto de sus votos no podrá ser superior al 30% de los votos en los órganos sociales de la sociedad.

Además, la LC limita el número de votos máximo para el conjunto de socios no cooperativas, que no podrá ser mayor del 40% de los votos sociales –aunque los estatutos pueden prescribir un límite inferior–. Sin embargo, este límite no existe para el caso de los socios cooperativas. Tal y como afirma Alfonso Sánchez (2000, 500) “Subyace de ésta norma la pretensión de impedir que el control de la SCSG quede en manos de personas o entidades no cooperativas, preservando la mayoría de votos para las sociedades cooperativas ...”.

Por el contrario para la LSCA –artículo 52.2– en ningún caso un socio, sea sociedad cooperativa o no, puede disponer de más del 50% del total de los votos sociales. Dispone además para los socios colaboradores, asociados e inactivos un doble límite, por un lado, el número de votos para el total de cada tipo no podrá superar el 20% de los votos sociales y, por otro, establece un límite conjunto para todos ellos, según el cual el conjunto de votos de los asociados, inactivos y colaboradores no podrá

alcanzar el 50% de los votos sociales. Sin embargo, a este respecto cabe preguntarse que entiende la norma por votos totales y votos sociales, si el total de los correspondientes a todos los socios existentes en la SCSG, es decir, el total de votos según los estatutos, o el total de los correspondientes a los asistentes o presentes en la Asamblea general. Coincidiendo con Paz Canalejo (1977, 504) y Cuenca García (2000, 103) consideraremos la primera opción como válida, pues la última interpretación, a pesar de ser más justa, debe rechazarse por no tener un reconocimiento expreso en el texto de la norma, al igual que otros supuestos donde se utiliza tal criterio<sup>100</sup>.

En definitiva, con carácter general para la LC ningún socio puede ostentar más de un tercio de los votos totales, y para la LSCA ese límite será del 50% de los votos sociales, recogándose en el **cuadro 3.8** esquemáticamente el número máximo de votos por tipo de socio establecidos en la LC y en la LSCA.

#### **E) RETRIBUCIÓN DEL SOCIO.**

Las SCSG retribuirán a sus socios por las mismas vías que la SCPG, siendo tres los medios para la distribución de beneficios:

❧ *Vía precios:* La SCSG realiza una actividad cooperativizada con sus socios, la cual suele dar lugar a una ventaja de poder comprar o vender a mejores precios que los de mercado, por lo que la diferencia respecto a dicho precio, tiene la consideración de beneficio distribuido en proporción a su actividad.

---

<sup>100</sup> Los artículos donde se especifica claramente la utilización del segundo criterio, son: artículo 71.1 de la LC y artículos 59 y 113 de la LSCA.

**CUADRO 3.8 LÍMITES MÁXIMOS DE VOTOS POR SOCIOS EN LAS SCSG.**

LEY DE COOPERATIVAS ESTATAL		
	Votos máximos por socio	Límites máximos para el conjunto
Socios Usuarios <sup>1</sup>	<ul style="list-style-type: none"><li>• General: 1/3 votos totales</li><li>• Coop. de 3 Socios: 40% votos totales</li><li>• Coop. de 2 Socios: Unanimidad</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Socios no coop.: Votos conjunto ≤ 40% votos sociales</li><li>• Socios cooperativas: No existe límite de conjunto</li></ul>
S. Colaboradores	<ul style="list-style-type: none"><li>• 30% votos totales</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Conjunto ≤ al 30% votos sociales</li></ul>

LEY DE SOCIEDADES COOPERATIVAS ANDALUZAS		
	Votos máximos por socio	Limites máximos para el conjunto
Socios Usuarios	<ul style="list-style-type: none"><li>• 50% del total de votos sociales</li></ul>	
S. Colaboradores	<ul style="list-style-type: none"><li>• 20% de votos sociales (Individual y conjunto)</li></ul>	El conjunto de votos no podrá alcanzar el 50% del total de votos sociales
Asociados	<ul style="list-style-type: none"><li>• 20% de votos sociales (Individual y conjunto)</li></ul>	
Socios Inactivos	<ul style="list-style-type: none"><li>• 20% de votos sociales (Individual y conjunto)</li></ul>	

<sup>1</sup> Son socios usuarios u ordinarios, los socios activos que realizan actividad cooperativizada.

Fuente: Elaboración propia.

🔗 **Vía intereses:** Otra de las vías por las cuales la SCSG puede retribuir a sus socios es la correspondiente a los intereses, como contraprestación a sus aportaciones al capital social o de sus aportaciones no incorporadas a dicho capital. Serán los estatutos los que determinen este interés, el cual deberá de situarse dentro de los límites que establezcan las leyes<sup>101</sup>.

🔗 **Vía retornos:** Los retornos cooperativos son la parte de los beneficios cooperativos (excedentes) y beneficios extracooperativos y

<sup>101</sup> Para la LC el artículo 48.2 señala que la retribución al capital no podrá exceder en más de seis puntos el interés legal del dinero; y para la LSCA, artículo 80, éste no podrá estar por encima de tres puntos del interés legal.

extraordinarios disponibles, que una vez satisfechos los impuestos exigibles y dotados los correspondientes fondos de reservas obligatorios o voluntarios, se acuerdan repartir entre los socios. La participación correspondiente a cada socio deberá acreditarse en proporción a las operaciones, actividades o servicios realizados por cada uno de ellos en la SCSG y no en función de los comprometidos estatutariamente ni de la participación en el capital social.

En consecuencia, tendrán derecho<sup>102</sup> a percibir retornos tanto los socios activos o usuarios como los socios colaboradores. Respecto a estos últimos señala Martín Zamora et al. (2001, 228) que "... aunque éstos no realizan la actividad o actividades principales de la cooperativa, participan en alguna o algunas de las accesorias. Por tanto, de existir socios colaboradores en la cooperativa, también tendrán derecho a la participación en los retornos ...". Sin embargo, para Cubedo Tortonda (2000, 125) "... los socios, digamos ordinarios –los que tienen plenos derechos y obligaciones–, participan, por su condición de activos, en los servicios de la cooperativa y en la distribución de excedentes e imputación de pérdidas, cuestión que no afecta a los demás aportantes de capital".

Atendiendo a lo dispuesto en las leyes, de la LSCA<sup>103</sup> podemos deducir que el socio colaborador tendrá derecho a participar en los retornos, en la medida que la aplicación del beneficio, como de las pérdidas, la realiza en función de las actividades o servicios realizados por cada socio, sin especificar que tenga que corresponderse con la actividad cooperativizada exclusivamente. Así, entendemos que en la medida que el socio colaborador realiza una actividad en la sociedad, ya sea cooperativizada o no, está participando con ello en la generación de renta

---

<sup>102</sup> No se realizará un estudio de los derechos y obligaciones de los socios en las SCSG, pues los mismos son coincidentes con los de la SCPG. Sobre ellos pueden consultarse los artículos 15 y 16 de la LC y los artículos 37 a 39 de la LSCA, así como la obra Sanz Jarque (1986-1987): "Derechos y Obligaciones de los Socios de las Cooperativas".

<sup>103</sup> Véase artículo 91.4 de la LSCA.

y empleo, y en consecuencia tendrá que intervenir en la distribución de la misma.

Por su parte, la LC no deja muy claro que el socio colaborador tengan derecho o no a percibir retorno. Por un lado, dispone que la distribución del beneficio o retorno la realiza en función del criterio de la participación en las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio, actividad que no desarrolla el socio colaborador, pero que contribuye a ella, y, por otro, que la imputación de pérdidas la realiza en proporción a las operaciones, actividades o servicios realizados por cada uno de ellos en la SCSG, en los que sí participa éste. En consecuencia, existe una incoherencia en la LC al permitir que el socio colaborador no participe en la distribución de los beneficios, pero sí en la imputación de pérdidas<sup>104</sup>.

En definitiva, esta clase de socio tendrá dicho derecho, en la medida que realiza una actividad que contribuye a la principal de la sociedad y además, están sujetos a las mismas responsabilidades que el resto de socios. A pesar de que la responsabilidad de todos éstos está limitada a las aportaciones al capital social que hubieran suscrito, la misma también se extiende al saneamiento de pérdidas con aportaciones en metálico o por compensación con futuros retornos que deban percibir.

De las tres vías de distribución de beneficios, anteriormente mencionadas, hemos de indicar que solamente la última supone un reparto de beneficios real, pues las otras dos se consideran como reparto de beneficios encubierta, es decir, una distribución de beneficios no puesta de manifiesto legalmente.

El legislador al objeto de incentivar la formación de SCSG, preceptúa que para las sociedades cooperativas que integren una SCSG los ingresos

---

<sup>104</sup> Véase artículo 58 y 59 de la LC.



procedentes de la inversión financiera en la misma –retornos e intereses devengados– van a tener la consideración de resultados cooperativos y, por tanto, repartibles vía retornos entre los socios de éstas<sup>105</sup>, una vez deducidas las cantidades a dotar al Fondo de Reserva Obligatorio (en adelante FRO) y al Fondo de Educación y Promoción (en adelante FEP).

### **3.4.2. SEPARACIÓN DEL SOCIO EN UNA SCSG.**

Nos parece conveniente no terminar éste epígrafe sin antes analizar un aspecto tan importante como es la separación del socio en la SCSG, por ser ésta una situación que producirá una serie de implicaciones tanto para la sociedad cooperativa como para el socio que se separa. A este respecto, por baja del socio hemos de entender el acto por el cual el mismo pierde su vínculo social con la sociedad voluntaria u obligatoriamente. Sin embargo, dicha baja no queda regulada en las normas específicas de la SCSG –artículo 77 de la LC y artículo 158 de la LSCA– por lo que habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 17 de la LC y/o artículo 42 y 43 de la LSCA con carácter general para las SCPG, en todo lo que le resulte de aplicación.

Es sabido que por aplicación del principio de puertas abiertas, cualquier socio de una sociedad cooperativa puede causar baja voluntaria, si bien las leyes van a disponer determinados preceptos o mecanismos, recogidos en el **cuadro 3.9**, que limitan en cierta forma este principio. Ello se lleva a cabo al objeto de evitar la descapitalización de la sociedad y garantizar su supervivencia, sobre todo, en aquellos casos extremos en los cuales la salida de un socio puede implicar la reducción de éstos a un

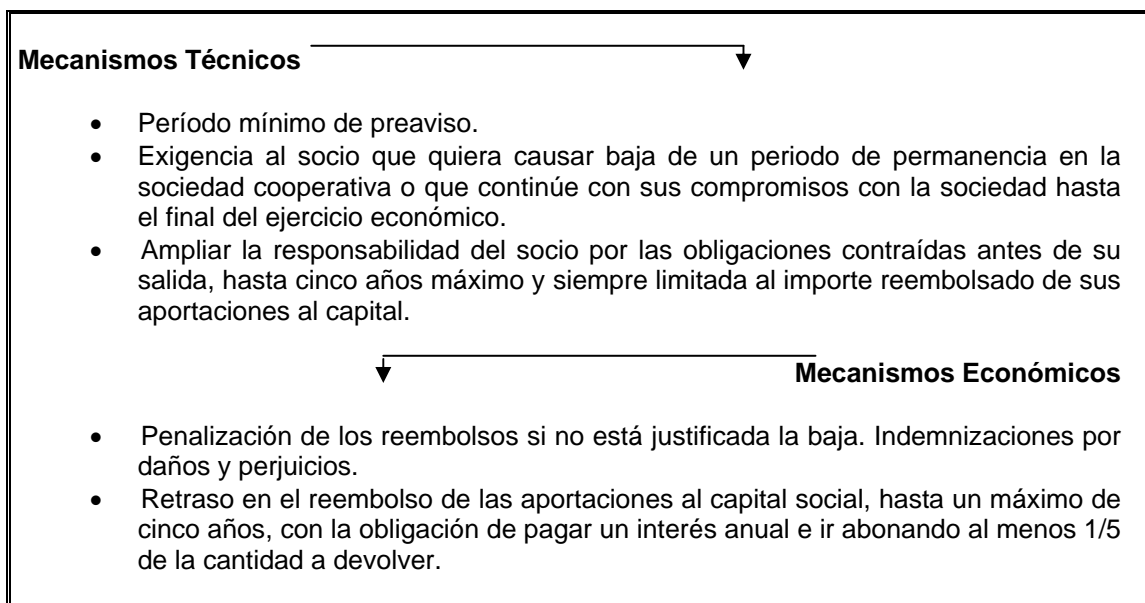
---

<sup>105</sup> La LSCA prescribe explícitamente en artículo 158.8: “Los retornos que perciban las cooperativas socios de las de segundo o ulterior grado, así como los intereses que devenguen por sus aportaciones al capital socia (...) tendrán la consideración de excedentes cooperativos”.

Por su parte la LC preceptúa en su artículo 57.3 a) que: “... los ingresos procedentes de inversiones o participaciones en sociedades cooperativas, o en sociedades no cooperativas cuando éstas realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, se considerarán a todos los efectos resultados cooperativos.”

número inferior al mínimo –dos socios– o la reducción del capital social por debajo del mínimo estatutario, con la consecuente disolución de la SCSG si en el plazo establecido legalmente no se recupera el mínimo de socios o capital exigido.

### CUADRO 3.9 MECANISMOS DE PREVENCIÓN ANTE LA SALIDA DE SOCIOS.



Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo con Cuenca García (2000, 97), la baja puede resultar tanto un mecanismo de tutela frente a actuaciones de la SCSG o grupo, como un mecanismo para intentar evadir las obligaciones que la integración le impone al socio.

Como mecanismo de tutela las leyes establecen a lo largo de su articulado determinados preceptos en los que se habilita al socio a causar baja voluntaria, teniendo ésta la consideración de justificada en caso de disconformidad con los acuerdos adoptados en la Asamblea general, ya sean de transformación, absorción o que impliquen la asunción de obligaciones o cargas gravemente onerosas no previstas estatutariamente

106 .

---

<sup>106</sup> Véanse los artículos 77.5 y 17.4 de la LC.

No obstante, al objeto de analizar los efectos que va producir la baja del socio es preciso distinguir primeramente la tipología de éstas, que comprenden, por una lado, aquellas en las que es el socio el que por voluntad propia causa la misma –baja voluntaria–, por otro lado, aquellas que son obligatorias por cese de las condiciones para ser socios –baja obligatoria– y, por último, aquellas otras que se imponen al socio de forma obligatoria por el Consejo rector, a causa de la realización de faltas catalogadas como graves o muy graves –baja por expulsión–.

En el **cuadro 3.10** siguiente se muestran las características que presentan las distintas clases de bajas en la LC y en la LSCA, las cuales procedemos a analizar.

### **3.4.2.A. Clases de bajas.**

#### **A) BAJA VOLUNTARIA.**

La primera de las causas por las cuales el socio se puede separar de la SCSG está ligada a su decisión de no seguir perteneciendo a ésta, influido generalmente por acuerdos adoptados en la misma no acordes con sus ideales u objetivos. En base al artículo 42.1 de la LSCA y el artículo 17.1 de la LC, los socios podrán solicitar baja voluntaria mediante preaviso realizado por escrito al Consejo rector. Dicho plazo deberá estar regulado estatutariamente y no podrá ser superior a un año para las SCSG que se constituyan bajo la LC. Sin embargo, para los socios que causan baja en una SCSG sujeta a la LSCA, el plazo de preaviso deberá ser de al menos un año<sup>107</sup>.

---

<sup>107</sup> El artículo 158.6 de la LSCA establece dicho plazo para las SCSG. Sin embargo, el plazo de preaviso para darse de baja el socio, con carácter general, no podrá ser superior a seis meses, salvo en las sociedades cooperativas agrarias que será de un año máximo.

**CUADRO 3.10 CARACTERÍSTICAS DE LOS DISTINTOS TIPOS DE BAJAS.**

<b>LC</b> <b>Artículo 17 y 18</b>	<b>LSCA</b> <b>Artículo 158.6</b> <b>Artículo 42, 43 y 44</b>
<p>a) <i>Baja Voluntaria (artículo 17):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mediante preaviso por escrito al Consejo rector.</li> <li>• Plazo de preaviso se fijará en los estatutos y no &gt; a un año.</li> <li>• Los estatutos podrán exigir el compromiso del socio de no darse de baja voluntariamente, sin justa causa, hasta el final del ejercicio económico en que se quiera dar de baja o hasta que haya transcurrido desde su admisión el tiempo que fijen los estatutos que no será &gt; a 5 años. <i>Incumplimiento Sanción.</i></li> </ul> <p>b) <i>Baja Obligatoria (artículo 17):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El socio que haya perdido los requisitos exigidos en la ley o en los estatutos para ser socio o sea expulsado.</li> <li>• Será acordada previa audiencia del interesado, por el Consejo rector.</li> </ul> <p>c) <i>Baja por Exclusión (artículo 18.5):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se fundamenta en haber realizado infracciones graves o muy graves.</li> </ul>	<p>a) <i>Baja Voluntaria (artículo 42):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mediante preaviso por escrito al Consejo rector.</li> <li>• Plazo de preaviso se fijarán en los estatutos y deberá de ser de al menos un año. <i>Incumplimiento Sanción. (artículo 158.6).</i></li> <li>• Los estatutos podrán exigir el compromiso del socio de no darse de baja voluntariamente, sin justa causa, hasta el final del ejercicio económico en que se quiera dar de baja o hasta que haya transcurrido desde su admisión el tiempo que fijen los estatutos que no será &gt; a 10 años. <i>Incumplimiento Sanción.</i></li> </ul> <p>b) <i>Baja Obligatoria (artículo 43):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El socio que haya perdido los requisitos exigidos en la ley o en los estatutos para ser socio o sea expulsado.</li> <li>• Será acordada previa audiencia del interesado, por el Consejo rector.</li> <li>• Si es no justificada el socio será sancionado.</li> </ul> <p>c) <i>Baja por Exclusión (artículo 44):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se fundamenta en haber realizado infracciones graves o muy graves.</li> <li>• Sancionable</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

En caso de incumplimiento del plazo de preaviso por parte del socio que causa baja, se entenderá la misma como baja no justificada y habilitará a la SCSG a imponer la correspondiente sanción por daños y perjuicios.

Los estatutos también podrán ordenar la obligación del socio a no darse de baja, sin causa justificada por el Consejo rector, hasta que finalice el ejercicio económico en el que se produzca la misma, o hasta que transcurra un periodo mínimo de permanencia en la SCSG, el cual no

podrá ser superior a cinco años para la LC o diez años para la LSCA. En caso de incumplimiento de dicha norma, la baja se entenderá no justificada, salvo dispensa expresa del Consejo rector, y capacitará a la SCSG a exigir al socio la correspondiente indemnización, si así lo recogen los estatutos.

**B) BAJA OBLIGATORIA Y BAJA POR EXCLUSIÓN.**

La baja del socio en la citada SCSG puede también deberse a otras dos causas, por un lado, a que el socio ya no cumple los requisitos exigidos por los estatutos o la ley para seguir ostentando dicha condición, en este primer caso hablamos de baja obligatoria y, en el segundo nos referimos, a una expulsión o exclusión de la SCSG, que se fundamenta en haber llevado a cabo infracciones graves o muy graves establecidas previamente en los estatutos, entre las que se pueden recoger el estar el socio al descubierto de sus obligaciones económicas, la realización de actos intencionados que pongan en peligro a la SCSG, etc..

El acuerdo de baja obligatoria o expulsión será adoptado previa audiencia del interesado por el Consejo rector, bien de oficio, bien por petición de otro socio, o de aquél que dejó de reunir los requisitos para serlo.

La baja obligatoria será calificada como injustificada por la LSCA, en el caso de que el socio haya perdido los requisitos para ser socio de forma deliberada al objeto de eludir sus obligaciones con la sociedad. En tales casos, así como para la baja por expulsión, la sociedad cooperativa podrá exigir una indemnización.

### **3.4.2.B. Consecuencias económicas de la baja del socio en la SCSG.**

Una vez examinados los aspectos más característicos de los distintos tipos de bajas, vamos a proceder a analizar las consecuencias económicas que llevan aparejadas las mismas. Siguiendo a Alfonso Sánchez (2000, 483 y ss) éstas se pueden observar desde dos vertientes, la primera, desde el lado del socio que causa baja, pues tendrá unos derechos y unas responsabilidades; la segunda, desde el lado de la sociedad, pues estará obligada a liquidar con el socio mediante abono de sus aportaciones y de la parte que se le corresponda del patrimonio social.

#### **A) CONSECUENCIAS ECONÓMICAS PARA LA SCSG.**

En cuanto a las consecuencias económicas asociadas a la SCSG señalar que, las leyes no disponen procedimiento alguno respecto a las normas específicas aplicables para llevar a cabo la liquidación con el socio que cause baja en una SCSG, por lo que deberemos estar a lo dispuesto en la normativa a nivel general regulada en el artículo 51 de la LC y/o artículo 84 de la LSCA, referentes al reembolso de las aportaciones.

Serán los estatutos los que deberán establecer el derecho de los socios para el reembolso de sus aportaciones al capital social en caso de baja. La liquidación se hará en base al balance de cierre del ejercicio en el que se produzca la baja, una vez realizadas las correspondientes deducciones. No obstante, para la LSCA la liquidación se hará en función del valor de las aportaciones que refleje el libro de aportaciones al capital social, incluyéndose en el cómputo las reservas voluntarias repartibles, si la hubiere<sup>108</sup>.

La SCSG deberá de liquidar con el socio en el plazo máximo que disponga la ley o los estatutos, que podrá variar en función del tipo de baja.

---

<sup>108</sup> Véase artículo 84.1 de la LSCA.

En el caso de la LC el plazo de reembolso no podrá exceder de cinco años a partir de la fecha de la baja, salvo en caso de fallecimiento del socio, el cual no podrá ser superior a un año desde el hecho causante. Por su parte, para la LSCA dicho plazo no será superior a cinco años en caso de exclusión, de tres años, en caso de baja, y de dos años u otro plazo superior que permita la acreditación del carácter de heredero o legatario del socio fallecido, en el supuesto de baja por defunción.

Aunque la normativa hace referencia exclusivamente al reembolso de las aportaciones integrantes del capital social, debemos también entender, que se reembolsarán los intereses que se hayan devengado por sus aportaciones, así como la parte que de los retornos y fondos de reservas repartibles les puedan corresponder. En nuestra opinión, a los retornos y fondos de reserva repartibles tendrán derecho los socios usuarios –ordinarios– y socios colaboradores que causan baja, al ser éstos los que generan y participan de los excedentes de la sociedad cooperativa.

Para el caso concreto de las SCSG, sujetas a la LC o a la LSCA, la liquidación con el socio estará además condicionada por el especial tratamiento que la liquidación patrimonial tiene en la misma, caracterizada por el reparto entre los socios del haber líquido resultante de la liquidación patrimonial<sup>109</sup>, una vez reembolsadas las aportaciones y participación en fondos de reservas voluntarios entre las sociedades cooperativas de base<sup>110</sup>. En este sentido se pronuncia Girón Tena (1976, 676), cuando señala que “... hay que procurar que el socio que se separe de la cooperativa no sufra quebranto económico en relación a lo que hubiera obtenido como cuota de liquidación en caso de extinción de la sociedad”,

---

<sup>109</sup> La LC para las SCPG no permite el reparto del activo sobrante entre los socios de éstas, poniéndose a disposición de una sociedad cooperativa, entidad federativa o de una Confederación estatal de sociedades cooperativas. Igualmente para la LSCA el sobrante se pondrá a disposición de la Administración de la Junta de Andalucía que lo destinará a fines de educación y promoción.

<sup>110</sup> Los socios personas físicas no tendrán derecho a participar en la distribución del haber líquido, por lo que las consecuencias económicas de la baja de éstos se limita al reembolso de sus aportaciones, así como a los intereses, retornos y fondos de reservas repartibles que les correspondan.

por ello, entendemos que se tendría que considerar la baja del socio de la SCSG como si de una liquidación patrimonial parcial de la sociedad se tratara.

En definitiva, cuando se liquide con un socio que cause baja de la SCSG, además del reembolso de sus aportaciones al capital social se le entregará la parte que del patrimonio le pertenezca. La principal consecuencia de la devolución de sus aportaciones es que se producirá una descapitalización, en tanto no entre un nuevo socio o nuevas fuentes de financiación, en la medida que se verá reducido su capital social, a la vez que sufrirá una disminución patrimonial derivada de la necesidad que tendría de liquidar algún activo para restablecer el equilibrio patrimonial. Serán los estatutos los que deban de prescribir al respecto normas para la determinación de dicha liquidación, sin olvidar que de la misma se deberán de deducir las pérdidas imputadas e imputables al socio, así como el importe de las indemnizaciones por daños y perjuicios, si proceden.

Subrayar, que el valor del patrimonio neto a considerar para la liquidación con el socio, en nuestra opinión, debería corresponderse con el patrimonio real de la sociedad. Éste será determinado ajustando el valor contable de los elementos patrimoniales a su valor real. Así, siguiendo a Server Izquierdo y Meliá Martí (2004, 147) "... los ajustes a realizar para transformar el Patrimonio Contable en el Patrimonio Real de la sociedad, podrán ser de tres tipos: reconocimiento de plusvalías, reconocimiento de minusvalías y reconocimiento de un fondo de comercio ...".

#### **B) CONSECUENCIAS ECONÓMICAS PARA EL SOCIO.**

Una vez vistos los efectos económicos que en la SCSG tiene la baja de un socio, procederemos a analizar las consecuencias que la misma tiene para el socio que cause baja. La principal de ellas es el hecho de que incluirá en su patrimonio el importe de la liquidación realizada por la SCSG.



Si bien con la baja, salvo cláusula en contra, el socio no se libera de los compromisos asumidos con anterioridad a la fecha de la misma. Incluso dicha responsabilidad puede extenderse durante los cinco años posteriores a la pérdida de la condición de socio, y siempre hasta el importe reembolsado. La excepción la podemos encontrar en la LSCA<sup>111</sup> y en la LCPV, donde dichos textos eximen de cualquier responsabilidad a los socios que causan baja, una vez se haya fijado el importe a reembolsar.

Manifestar también que nuestra normativa andaluza exige que la sociedad cooperativa socio que pretenda darse de baja, deba antes de su separación cumplir con las obligaciones contraídas con la SCSG o bien resarcirla económicamente. Para la determinación del importe a reembolsar habremos de seguir la siguiente línea de actuación:

1. Será necesario que con carácter previo el Consejo rector de la SCSG delibere sobre la calificación de la baja como justificada o no justificada, pues cada una de ellas, como veremos a continuación, producirán distintos efectos económicos.
2. Del importe de las aportaciones o parte del patrimonio a reembolsar, se deducirán las pérdidas imputables al socio, correspondientes al ejercicio durante el que se haya producido la misma y las acumuladas en la proporción que le correspondan.
3. Del importe de sus aportaciones obligatorias se realizarán las siguientes deducciones:

a) Si la baja es justificada, o el que la cause es un asociado, no se podrá establecer ningún tipo de deducción.

---

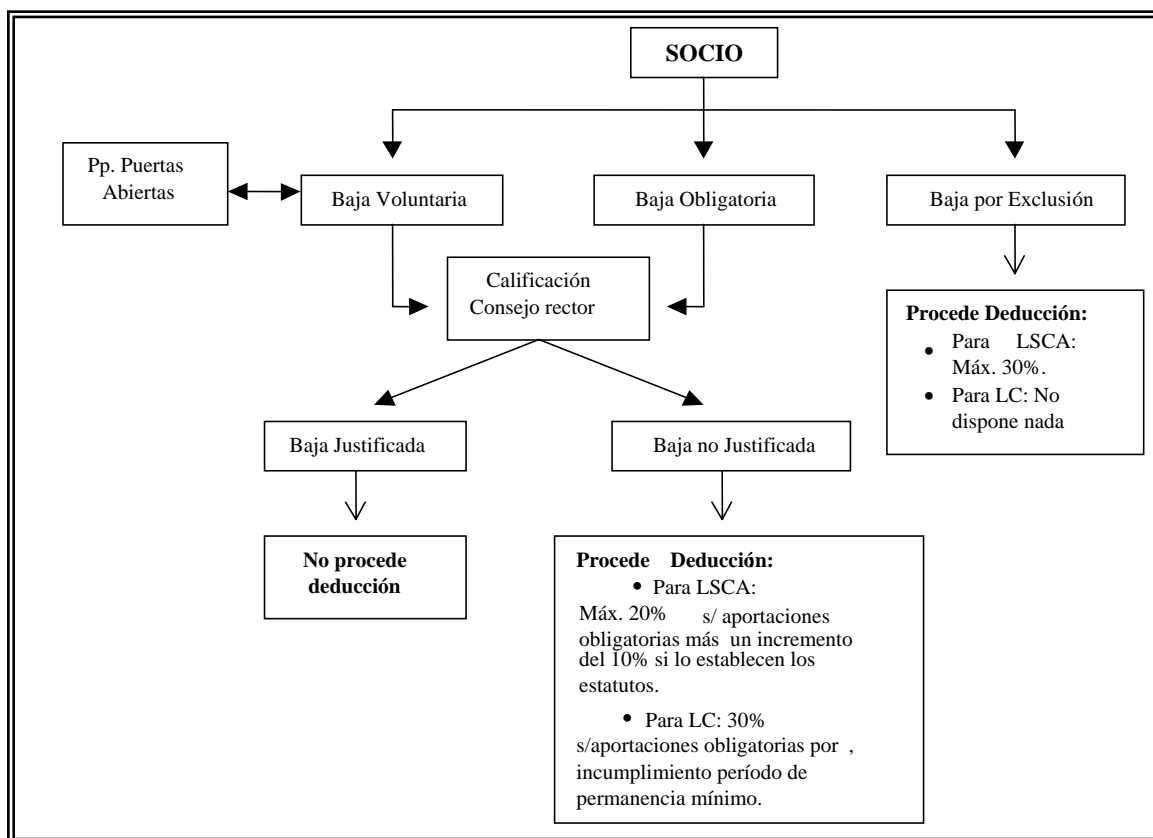
<sup>111</sup> El artículo 84.2.e) dispone “ Una vez fijado el importe de las aportaciones a reembolsar, los socios que causen baja no responderán de las deudas que hubiese contraído la sociedad con anterioridad a su baja”.

b) Si la baja no se justifica, los estatutos pueden establecer una deducción máxima que será para la LSCA del 20% incrementable hasta un 10% más, para determinadas bajas injustificadas, y para LC la deducción será de 30% únicamente para la injustificada por incumplimiento del periodo de permanencia mínimo.

c) Si la baja es por exclusión, la LSCA permite una deducción hasta del 30%, no estableciendo nada al respecto la LC.

Por tanto, podemos comprobar que en función de la calificación que el Consejo rector haga de la baja, tendrá distinta implicación económica para el socio, recogiénose en el **esquema 3.1** las consecuencias económicas en función de la clase de ésta.

### ESQUEMA 3.1 TIPOLOGÍA DE BAJAS Y SUS CONSECUENCIAS ECONÓMICAS.

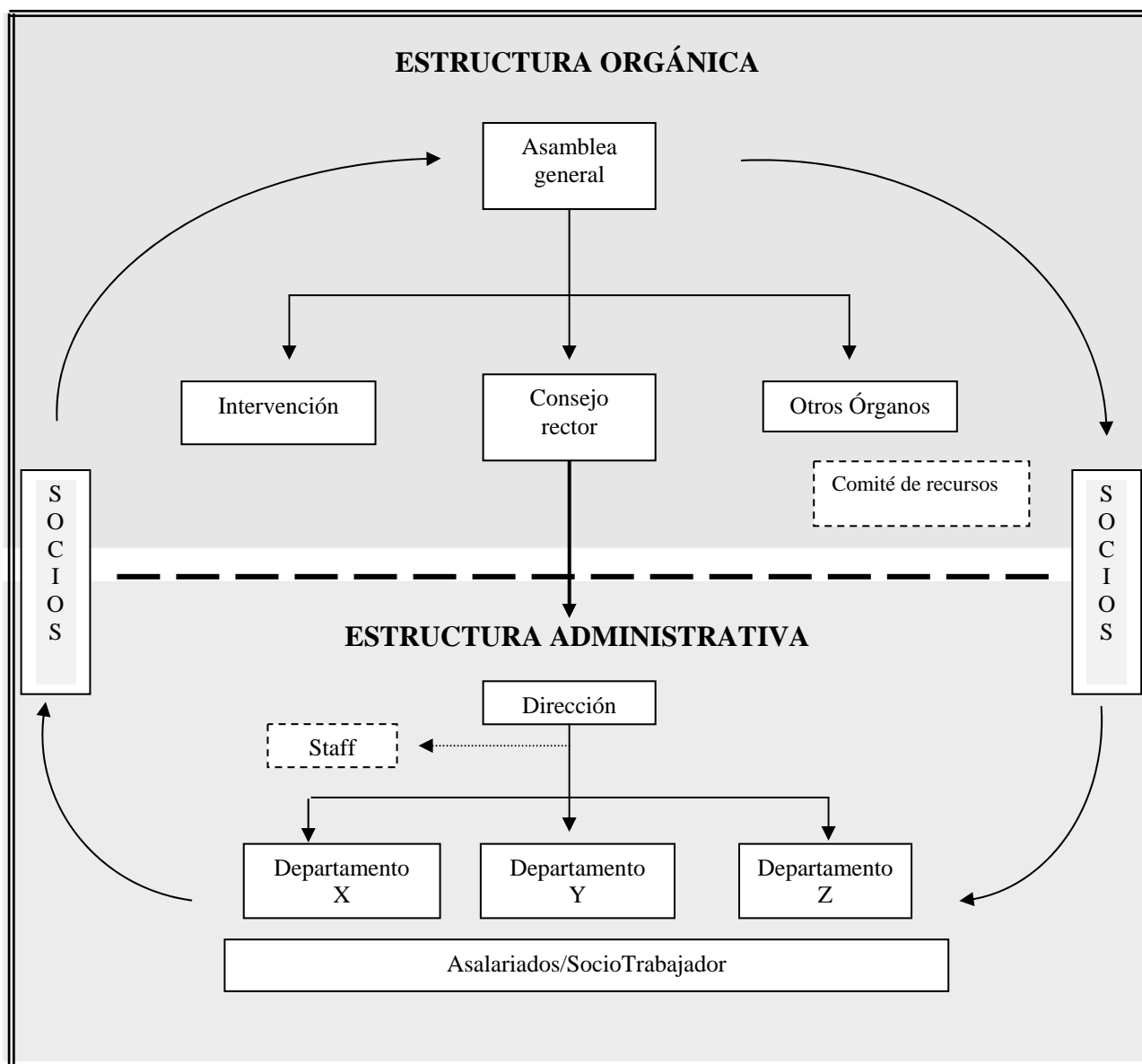


Fuente: Elaboración propia.

### 3.5. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA EN LA SCSG.

En relación con la estructura organizativa de la SCSG, iniciamos su estudio partiendo de lo expuesto por Buendía Martínez (1999, 62), para la sociedad cooperativa en general, pero que entendemos también aplicable a una SCSG. A este respecto cabe identificar dos estructuras, conforme a la exposición que realizamos en el **esquema 3.2**.

#### ESQUEMA 3.2 ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE UNA SCSG.



Fuente: Elaboración propia a partir de Mintzberg (1991).

Por una parte, *la estructura orgánica o también denominada social-democrática*, compuesta por diversas unidades u órganos sociales, a través de los cuales los socios participan democráticamente en la fijación de los objetivos controlando su ejecución.

De otra, una estructura *administrativa o empresarial-formal*, que se corresponde con la estructura formal de cualquier sociedad, formada por los distintos departamentos, secciones, etc., y que depende de la estructura orgánica. Se regirá por la voluntad del Consejo rector y de los socios.

Como podemos observar en el referido **esquema 3.2**, los socios ocupan una doble posición en la estructura corporativa u organizativa de la sociedad, por un lado, son los que fijan los objetivos, que se plasman en la Asamblea general y, por otro, están subordinados a la organización societaria en la medida en que actúan como clientes o proveedores de ésta. El control o dominio en la SCSG la ejercen los socios, al ser éstos los que poseen la participación en la misma y no a la inversa, como ocurre en las sociedades capitalistas.

### **3.5.1. ESTRUCTURA ORGÁNICA DE LA SCSG.**

Conviene advertir que la estructura orgánica en las SCSG es coincidente con la de las SCPG, aunque el Régimen jurídico de sus órganos sociales varía sustancialmente con el objetivo de adecuarse a la especial naturaleza de aquellas. En tal sentido señala Cuenca García (2000, 98), y de acuerdo con Martínez Charterina (1990, 60), que “En una SCSG la democracia directa propia de la SCPG se convierte en una democracia delegada, debido a que el crecimiento dimensional hace imposible la participación de todos los socios en la formación de la voluntad y gestión de la misma. Se hace necesario por ello la actuación en

ésta a través de representantes elegidos democráticamente”. Además se establece un sistema de representación que impide la coincidencia de personas en cada órgano.

Estos aspectos, democracia delegada y sistema de representación, han sido regulados en las normas específicas aplicables a las SCSG, recogidas en el artículo 77 de la LC y/o artículo 158 de la LSCA. El resto de Régimen jurídico aplicable será el prescrito con carácter general en la ley para las SCPG.

En relación con los órganos que conforman la estructura corporativa en las SCPG y SCSG, recogidos en el **cuadro 3.11**, indicar que éstos se pueden clasificar, de acuerdo con Pendás Díaz et al. (1987, 153), en: legales y estatutarios. En cuanto a los primeros, las leyes de sociedades cooperativas establecen la obligación de crear como órganos sociales necesarios la Asamblea general, el Consejo rector y la Intervención. Respecto a los segundos, las leyes también regulan que podrán coexistir con los anteriores siempre que así lo dispongan sus estatutos, un Comité de recursos, la Asamblea general de delegados y otros órganos de carácter consultivo o asesor.

### **CUADRO 3.11 ESTRUCTURA CORPORATIVA DE LAS SCPG Y SCSG.**

#### **ÓRGANOS SOCIALES NECESARIOS** (Determinación legal) (art. 19 LC y 45 LSCA)

- a) Asamblea general.
- b) Consejo rector. (Salvo lo dispuesto en el art. 63 LSCA).
- c) Interventores.

#### **ÓRGANOS SOCIALES NO NECESARIOS** (Determinación estatutaria)

- a) Comité de recursos. (art. 75 LSCA y art. 19 y 44 LC).
- b) Otros órganos sociales. (art. 76 LSCA y art. 19 LC).

Fuente: Elaboración propia.

### **3.5.1.A. La Asamblea general.**

Podemos decir que la Asamblea general es el órgano supremo en la estructura corporativa de la sociedad y todos los demás conductos de funcionamiento societario están sometidos a su control y supervisión. Además, se trata de un órgano soberano, ya que sus acuerdos válidamente adoptados son de obligado cumplimiento para todos los socios, sean asistentes o no a la misma. Puede definirse como aquél órgano deliberante y soberano de la sociedad que se constituye mediante la reunión de los socios válidamente convocados –sociedades cooperativas o no–, para deliberar y adoptar acuerdos sobre aquellos asuntos, que constituyen el orden del día y que legal o estatutariamente son propios de su competencia. De forma específica se refiere a este órgano Paz Canalejo (1977, 508) cuando afirma “... es el órgano de expresión de la voluntad de los socios”.

Entre los acuerdos que pueden adoptarse en Asamblea general pueden citarse los siguientes:

- 1.-Examinar la gestión y aprobar, si procede, las Cuentas Anuales e Informe de Gestión, así como acordar la distribución del excedente o la posible imputación de pérdidas.
- 2.-Nombramiento y revocación de los miembros del Consejo rector, Interventores, Comité de recursos y Liquidadores, de entre sus socios o miembros de entidades socios componentes.
- 3.-También pueden ser objeto de debate y aprobación otros asuntos propios de la sociedad cooperativa, siempre y cuando no correspondan a la competencia de otros órganos sociales.

A continuación analizaremos los aspectos de representación y delegación de voto en la Asamblea general que singularizan a la SCSG.

Sin embargo, no vamos a realizar un estudio pormenorizado de este órgano pues el resto de su Régimen jurídico es coincidente con el de la SCPG<sup>112</sup>.

#### **A) REPRESENTACIÓN.**

Como es sabido en las sociedades cooperativas, y por ende en la SCSG, todos los socios, ya sean personas físicas o jurídicas, tienen derecho de asistencia a la Asamblea general. Si bien, los socios personas jurídicas deberán de hacerse representar obligatoriamente por medio de un delegado, que será aquella persona que ostente su representación legal.

En el caso de socios sociedades cooperativas dicha representación recae en el Presidente o el Vicepresidente, en su caso, del Consejo rector de cada sociedad. Estos deberán figurar en la Asamblea general de la SCSG, siempre y cuando no vayan a ser miembros en el Consejo rector, en el Comité de recursos, o Interventores o Liquidadores de la SCSG, pues en tal caso, y en ausencia de indicaciones legales el Consejo rector de la sociedad cooperativa de base deberá designar a otro representante, de entre aquellos socios que no vayan a formar parte de los órganos anteriormente citados. Por tanto, se establece un sistema de representación que impide la coincidencia de personas en los citados órganos de la SCSG.

Para Alfonso Sánchez (2000, 522) “Esta solución trata de evitar que las mismas personas físicas se constituyan indiferentemente en órgano de administración y en Asamblea, con el consiguiente riesgo de injerencia de un órgano en las funciones de otro al coincidir todas las competencias simultáneamente en las mismas personas”. En nuestra opinión nos parece acertado dicho mecanismo de prevención, al objeto de impedir que un

---

<sup>112</sup> Para un estudio más profundo de este órgano puede consultarse Romero Cadau (1996): *Comunidad de bienes, cooperativas y otras formas de empresa*, Tomo II, pp. 718-750 y Martín Zamora et al. (2001): *Constitución y funcionamiento de las Sociedades Cooperativas Andalcuzas*, pp.141-159.

mismo grupo de personas controle la SCSG y al mismo tiempo sean las que determinen las líneas de actuación de ésta.

No obstante, la LSCA ordena una excepción a dicho sistema de representación, al permitir que pueda ser Presidente y Secretario de la Asamblea general de la SCSG, el Presidente y Secretario de su Consejo rector, siempre y cuando no exista previsión estatutaria en contra y sin que suponga otorgarles la representación de las SCPG de las que sean socios<sup>113</sup>.

Por otra parte, tanto la LSCA como la LC, en su artículo 158.5 y 77.3 respectivamente, junto a la anterior prohibición para que determinadas personal físicas puedan representar a las personas jurídicas socios en la Asamblea general de la estructura de grado superior, también les impone la obligación de asistir a misma con voz pero sin voto.

En la LC este precepto será de aplicación siempre y cuando en la Asamblea general no sean representadas las entidades socios por varios miembros<sup>114</sup>. De aquí se deduce que las entidades socios de la SCSG pueden figurar en la misma por varios miembros, sin embargo, no existe ningún precepto a lo largo de la ley que regule la representación múltiple<sup>115</sup>, únicamente se hace referencia a la representación unitaria<sup>116</sup>, no teniendo lugar, en consecuencia, dicha excepción en la norma. En caso que la ley regulara la misma, tampoco dispone nada respecto a como determinar el número de miembros de cada entidad socio.

Entre los argumentos a favor de la existencia de representación múltiple, Vázquez Pena (2002, 84) recoge una cita del profesor Vicent

---

<sup>113</sup> Véase el artículo 158.5 de la LSCA.

<sup>114</sup> Véase el artículo 77.3 de la LC.

<sup>115</sup> La representación múltiple implica que una entidad socio está representada por dos delegados o representantes.

<sup>116</sup> La LSCA también regula únicamente la representación unitaria por socio, no teniendo cabida que una entidad socio tenga más de un representante.



Chuliá, indicando que "... basándose en la posibilidad de que en las cooperativas suprabásicas se ostentase voto plural por alguno de sus miembros, manifestaba el autor que la dualidad de representantes permitiría reflejar mejor la diversidad de posiciones en la Asamblea siendo posible, a estos efectos, el voto en distinto sentido por uno y otro". Si bien, cuando el voto no sea plural, la representación múltiple no tiene sentido, pues la misma dificultará la toma de decisiones en la Asamblea, debido a la posible, y más que probable, existencia de posiciones divididas entre ambos representantes.

En definitiva, podemos concluir diciendo que el representante de la sociedad cooperativa de base en la Asamblea general deberán elegirse entre quienes no vayan a formar parte del resto de órganos de la SCSG.

#### **B) DELEGACIÓN DE VOTO.**

En cuanto a delegación de voto, la LC en su artículo 77 no regula nada al respecto, por lo que se deberá de estar a lo preceptuado con carácter general en el artículo 27 de la misma. En dicho artículo se establece que cualquier socio –persona física o jurídica, sociedad cooperativa o no– utilizando el procedimiento que determinen los estatutos para la delegación de voto, puede hacerse representar por medio de otro socio, quien no podrá representar a más de dos.

Por su parte la LSCA<sup>117</sup> prohíbe que la representación de los socios cooperativas pueda delegarse a otra sociedad cooperativa asociada, permitiendo que la misma se confiera bien a su Presidente o bien a otro socio designado previamente por el Consejo rector. Con carácter general, la representación deberá otorgarse por escrito y con carácter especial para cada Asamblea, siempre que la representación no tenga carácter legal.

---

<sup>117</sup> El artículo 158.2 de la LSCA dispone textualmente: "... La representación no podrá delegarse a favor de otra de las cooperativas asociadas, o sociedad agraria de transformación, si la hubiera."

### **3.5.1.B. El Consejo rector.**

El segundo de los órganos por importancia es el Consejo rector. Éste es el órgano de gobierno y ejecutivo de los acuerdos adoptados en la Asamblea general al que le corresponde fundamentalmente, la gestión, la supervisión de los directivos y la representación de la sociedad cooperativa, que se extiende a todos los actos relacionados con las actividades que integren el objeto social de la misma.

Los miembros del Consejo rector serán elegidos de forma democrática por los socios en la Asamblea general y responderán de forma solidaria, tanto frente a éstos, como ante los acreedores sociales de todos sus actos.

El Consejo rector como órgano de gobierno, asume un conjunto de facultades como son: formular y presentar las Cuentas Anuales en la Asamblea general y ejecutar los acuerdos correspondientes previamente adoptados por la Asamblea, así como una serie de funciones específicas entre las que podemos señalar el decidir sobre la admisión o no de nuevos socios, calificación de las bajas, etc..

En cuanto a órgano de gestión, éste puede asumir la función de dirección o gestión de la estructura administrativa de la SCSG o bien nombrar y facultar a una o varias personas para la realización de la misma, siempre que tal posibilidad quede regulada en los estatutos de ésta, actuando en dicho caso como órgano de control de la gestión empresarial. En este sentido Mozas Moral (2001a, 145) indica que “Si se opta por una estructura, “monista”, el Consejo rector adopta las funciones de la dirección, por lo que, de dicho órgano dependen el resto de trabajadores de la organización. Sin embargo, se puede optar por una gestión profesionalizada incorporando puestos de gestión, con poder en la estructura empresarial, sería el caso de las estructuras dualistas”.

Por último, como órgano con funciones representativas de la sociedad, no implica que tenga autonomía absoluta para actuar, pues su poder de representación quedará limitado legal o estatutariamente. Además sus decisiones pueden ser revisadas por la Asamblea general y ser susceptibles de impugnación.

Para una mejor comprensión de las características de este órgano, analizaremos los aspectos más relevantes del mismo tales como las personas que pueden ostentar el cargo de consejero en la SCSG, proceso de elección de los mismos, composición de dicho órgano y cese de los consejeros.

#### **A) PERSONAS QUE OSTENTAN TAL CARGO.**

En relación con las personas que pueden ostentar el cargo de consejeros en la SCSG el artículo 77.2 de la LC se refiere a los propios socios o miembros de las entidades asociadas propuestos por éstas como candidatos, cuando sean elegidos a tal efecto por sus respectivas Asambleas generales.

Entendemos en tal sentido que podrán ser consejeros de la SCSG, tanto los socios usuarios como los socios colaboradores de la misma. Además, junto a éstos la LC también permite, siempre que lo dispongan sus estatutos, que personas cualificadas y expertas que no sean socios, ni miembros de entidades socias, puedan formar parte también del Consejo rector, hasta un máximo de un tercio del total, con la salvedad que no podrán adquirir la condición de Presidente o Vicepresidente del referido Consejo. Al respecto afirma Cuenca García (2000, 105) “Posibilidad ésta que puede resultar conveniente en cooperativas con una estructura empresarial y societaria más compleja en las que pueden ser necesarios consejeros o interventores expertos, y en otro caso puede obviarse en los

Estatutos”. En éste sentido, pensamos, que para que una SCSG sea competitiva en un mercado cada vez más globalizado debe ser gestionada por profesionales que sepan conjugar objetivos capitalistas con objetivos sociales, propios de esta clase de sociedades.

Por su parte la LSCA en su artículo 158.4 dispone que únicamente podrán ostentar la condición de consejero los socios de las sociedades cooperativas asociadas, no admitiendo, en contraposición a la LC, que sobre personas ajenas a la organización, asociados y socios colaboradores, recaiga dicha condición. Sin embargo, permite a éstos últimos, que puedan designar a un representante en el Consejo rector, con voz pero sin voto.

Igualmente, indicar que tanto para la LC como para la LSCA<sup>118</sup>, no pueden ser miembros del Consejo Rector aquellos que desempeñen o ejerzan, tanto por cuenta propia como por cuenta ajena, actividades competitivas o complementarias a las de la SCSG, salvo que medie autorización expresa de la Asamblea General, en cada caso.

#### **B) COMPOSICIÓN.**

Respecto a la composición, el artículo 158.3 de la LSCA establece la posibilidad de fijar estatutariamente el número máximo y mínimo de consejeros, no existiendo, en tal caso, límite legal alguno. Si bien, si la SCSG no hace uso de este poder, le serán de aplicación las normas generales aplicables a las SCPG, recogidas en el artículo 58 LSCA, para las cuales existe un límite mínimo, aunque no máximo, de consejeros. Dicho artículo establece que “Los estatutos fijarán la composición del Consejo Rector, cuyo número de miembros titulares no será inferior a tres. En todo caso existirán los cargos de Presidente, Vicepresidente y Secretario. No obstante, en las cooperativas integradas, tan sólo, por tres

---

<sup>118</sup> Véase artículo 41.1.b) de la LC y artículo 70.1.b) de la LSCA.

socios, el Consejo Rector estará constituido por dos miembros, que serán el Presidente y Secretario, no existiendo Vicepresidente”.

Por su parte, el artículo 77 de la LC no regula la composición del mismo, por lo que se deberá de atener a lo prescrito en el artículo 33 para las SCPG. En éstas serán también los estatutos los que establecerán dicha estructura y, al igual que ocurría en la LSCA, el número de consejeros no podrá ser inferior a tres. Sin embargo, la LC, a diferencia de la LSCA, si que establece un límite máximo de consejos, los cuales no podrán ser superior a quince, debiendo existir, en todo caso, un Presidente, un Vicepresidente y un Secretario<sup>119</sup>. Junto a estos cargos pueden existir otros, así como suplentes siempre que lo recojan sus estatutos.

Los límites determinados respecto al número de consejeros máximo y mínimo pueden conllevar que sean inferiores al de socios de la SCSG, quedando entonces alguna entidad sin representante en dicho órgano. Se podría evitar esta situación como indica Cuenca García (2000, 106), “... en los estatutos contemplando el mismo número de cargos que de socios, siempre que no sean superior a quince”, pero si fueran superiores a quince se tendría que habilitar, estatutaria o legalmente, algún mecanismo que asegure que todos los socios estarán representados en dicho órgano. Así, por ejemplo la LCCM –artículo 126– para salvar dicha situación obliga a aquellos socios que tengan menor número de votos a agruparse y designar un representante común.

Tanto la LC como la LSCA también prevén la posibilidad de que cuando el número de socios sea igual o inferior a diez, exista en lugar de este órgano un Administrador Único, cláusula que se puede extender o extrapolar a la SCSG, pues el legislador no niega tal situación. Al respecto

---

<sup>119</sup> La LSCA en su artículo 158.5 establece la posibilidad de que el Presidente y el Secretario del Consejo rector sean el Presidente y el Secretario de la Asamblea general, si no hay previsión estatutaria en contra.

se pronuncia Alonso Sánchez (2000, 517) cuando señala “Desde el momento en que no se requiera la presencia de todas las entidades de base en el órgano de administración de la cooperativa secundaria –es decir, una participación paritaria en el mismo–, nada impide que pueda existir el administrador único”. Hemos de entender entonces que cuando se exija una dirección unitaria en la SCSG, caso del grupo cooperativo, la figura de dicho Administrador no será factible.

En definitiva, cuando se constituya la SCSG sin finalidad de grupo, la existencia del Administrador Único será mucho más aceptada que si la sociedad se constituye como grupo cooperativo paritario, pues éste requiere de una dirección unitaria –participación paritaria–, formada por la voluntad de todas las partes, situación que no se daría con el Administrador Único, pues la voluntad estaría formada únicamente por la sociedad cuyo representante sería éste. Sin embargo, y coincidiendo con Alfonso Sánchez (2000, 518), la participación paritaria sí se garantizaría pero indirectamente, pues son los socios de la SCSG los que intervienen, por un lado, en la regulación del órgano administrativo en los estatutos y, por otro, en la designación y nombramiento de los administradores.

### **C) PROCEDIMIENTO DE ELECCIÓN.**

En cuanto al proceso a seguir para el nombramiento de los consejeros o administradores hemos de manifestar que es coincidente con el llevado a cabo en la SCPG y que lo podemos concretar en el siguiente<sup>120</sup>:

*1.- Proponer los candidatos, por parte de las distintas entidades socios, que van a ser administradores de la SCSG.*

---

<sup>120</sup> Véanse los artículos 58.2 y 158.4 de la LSCA, así como los artículos 34 y 77.2 de la LC.

La leyes no recogen que órgano será el encargado de designar a los candidatos, por lo que podría ser tanto el Consejo rector como la Asamblea general de la sociedad cooperativa de base. El Consejo rector puede serlo por aplicación del artículo 32.1 de la LC y del artículo 57.1 de la LSCA que le habilita como facultades todas aquellas que no estén reservadas por la ley o por los estatutos a otros órganos sociales y, la Asamblea general porque en ésta pueden ser objeto de debate y acuerdo todas aquellas materias que no sean competencia de otros órganos, y puede reclamar tal acuerdo para sí, pues la citada Asamblea es, quien en la sociedad cooperativa de base designa a los miembros del Consejo rector.

Puesto que no existe un consenso sobre que órgano será el encargado de elegir a los candidatos al Consejo rector de la SCSG, podemos optar por conferir esta función, y para SCSG sujetas a la LSCA, bien al Consejo rector de cada sociedad cooperativa de base por extrapolación de la facultad que le otorga el artículo 158.2 de la LSCA para designar a la persona que representará a la sociedad en la Asamblea general de la SCSG, o bien que sean los estatutos de las SCPG los que determinen que órgano será el encargado de llevar a cabo esta función.

## *2.- Nombramiento de los miembros del Consejo rector de la SCSG.*

Una vez designados los candidatos al Consejo rector de la SCSG, será la Asamblea general de ésta la que designe a los administradores de entre los propuestos o de entre sus socios; incluso podrán elegirse a terceros no socios cuando así lo prevean sus estatutos. La votación será secreta, por el mayor número de votos o por mayoría simple, según disponga la normativa

correspondiente.

#### **D) CESE DE LOS CONSEJEROS.**

Respecto al mismo indicar que, aparte de las causas generales de cese recogidas en la legislación aplicable a las SCPG<sup>121</sup> algunas leyes autonómicas como LSCA<sup>122</sup> o la LCA, establecen otras causas específicas para los administradores de la SCSG, como son la pérdida de la condición de socio de la sociedad cooperativa de base o la retirada del voto de confianza por parte de la Asamblea general de la misma.

El acuerdo de revocación o cese de un administrador es competencia exclusiva de la Asamblea general de la SCSG, por tanto, aunque se den las causas anteriores de cese inmediata, dicho órgano debe de ratificar el mismo.

#### **3.5.1.C. La Intervención.**

El tercer órgano con el que cuenta la SCSG para llevar a cabo su gestión es “*la Intervención*”. Tiene como función la fiscalización y/o del control de la sociedad, además de las funciones que le asignen los estatutos, de acuerdo a su naturaleza, y que no estén expresamente encomendadas a otros órganos sociales. También se encarga de la preparación del Informe Anual de Censura de Cuentas que acompañará a las Cuentas Anuales, el cual deberá de ser puesto a disposición del Consejo rector en el plazo máximo de un mes desde que se entreguen las cuentas a tal fin<sup>123</sup>. La Intervención puede consultar y comprobar toda la documentación de la sociedad cuando lo estime oportuno.

---

<sup>121</sup> Véase el artículo 35 de la LC y el artículo 59 de la LSCA, referentes a la duración, cese y vacantes de los consejeros.

<sup>122</sup> Véase el artículo 158.4 de la LSCA.

<sup>123</sup> En éste sentido puede verse Besteiro Varela y Sánchez Arroyo (1992, 447).



En el caso de que la sociedad cooperativa esté sujeta a la auditoría de cuentas<sup>124</sup>, el informe de verificación de cuentas será presentado por auditores independientes designados al efecto por la Asamblea general.

Respecto a la composición de este órgano la LC –artículo 77.2– establece que la intervención estará constituida por socios o representantes de las entidades socios de la SCSG pudiendo existir interventores designados de entre expertos independientes siempre que no superen un tercio del total. El número de interventores deberá de determinarse en los estatutos, limitando la LC su número máximo, al número de consejeros<sup>125</sup>. Por su parte, para la LSCA –artículo 158.4– los candidatos para ser interventores habrán de ser socios<sup>126</sup> no estableciendo límite máximo a la elección de interventores, únicamente prescribe el número mínimo, determinado por los estatutos sociales, que será uno para las sociedades cooperativas de menos de cincuenta socios, y tres, en las de cincuenta o más socios. En todo caso tal número habrá de ser impar – artículo 65.1 LSCA–.

A los socios designados como interventores les serán de aplicación, las normas específicas aplicables a las SCSG establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 77 de la LC y en los apartados 4 y 5 del artículo 158 de la LSCA y que comparten con los nombrados como consejeros. Por su parte, la sección quinta de la LC (artículos 40 a 43) y de la LSCA (artículos 70 a 74) contienen una serie de disposiciones comunes

---

<sup>124</sup> Tal y como indica el artículo 100 de la LSCA “Las sociedades cooperativas deberán someter a auditoría externa, en los términos establecidos por la Ley de Auditoría de cuentas y sus normas de desarrollo, las cuentas anuales y el informe de gestión del ejercicio cuando se produzcan alguno de los siguientes supuestos: a) Cuando así lo exija la citada Ley o sus normas de desarrollo, b) cuando lo prevea la presente Ley; c) cuando lo establezcan los estatutos o lo acuerde la Asamblea general dentro del ejercicio económico, ...”.

La LC por su parte, además de las causas establecidas en la LSCA, introduce una nueva razón para obligar a la cooperativa a someterse a auditoría externa. En su artículo 62.2 prescribe que: “Si la cooperativa no está obligada a auditar sus cuentas anuales, el cinco por ciento de los socios podrá solicitar del Registro de la Sociedad Cooperativa que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de cuentas anuales de un determinado ejercicio, ...”.

<sup>125</sup> El artículo 38.2 de la LC señala: “Los Estatutos fijarán, en su caso, el número de interventores titulares, que no podrán ser superior al de consejeros, pudiendo, asimismo, establecer la existencia y número de suplentes ...”.

<sup>126</sup> La LSCA, por el contrario, para las SCPG habla de interventores no socios designados en función de su cualificación profesional, experiencia técnica o empresarial, y que puedan contribuir al más eficaz cumplimiento de las funciones encomendadas a este órgano (artículo 85.2).

al Consejo rector e Intervención, que serán también aplicables a las SCSG en todo aquello que no esté regulado en sus normas específicas.

#### **3.5.1.D. Otros órganos sociales.**

Como ya se indicó anteriormente en el **cuadro 3.11**, la estructura corporativa de la SCSG está formada por unos órganos legales y unos órganos estatutarios. Así pues, junto a los órganos sociales obligatorios vistos hasta ahora, el artículo 19 de la LC permite que la sociedad cooperativa prevea la existencia de otros órganos sociales no necesarios determinados estatutariamente. Entre aquellos que los estatutos pueden decretar está un Comité de recursos y otras instancias de carácter consultivo o asesor, cuyas funciones se determinarán en los estatutos, que en ningún caso, pueden confundirse con las propias de los órganos sociales.

Por su parte el artículo 76.1 de la LSCA preceptúa que “Los estatutos podrán prever la creación de cuantos órganos se estimen convenientes para el mejor desarrollo y funcionamiento de la cooperativa, determinando, asimismo, su régimen de actuación y competencias, sin que en ningún caso les sean atribuidas las propias de los órganos necesarios ...”.

Respecto al *Comité de recursos*, cabe decir que, su función elemental será la de resolver los recursos contra acuerdos del Consejo rector, así por ejemplo: sanciones a los socios, bajas, denegación de admisiones, etc..<sup>127</sup> Tanto su composición como su régimen de funcionamiento se fijarán en los estatutos. Estará integrado por al menos tres miembros elegidos al igual que los consejeros y los interventores de entre los propios socios de la sociedad cooperativa secundaria o de los

---

<sup>127</sup> Véase artículo 75 de la LSCA y artículo 44 de la LC.

miembros de las entidades socios componentes de la misma, propuestos por éstas como candidatos.

Tal y como indica García Sanz (2001, 67) “Su existencia no es privativa de las cooperativas de primer grado, ...”. La LC prevé la existencia de dicho órgano dentro de la SCSG, cuando al regular en el artículo 77.2 quienes serán miembros de los órganos sociales de la misma, cita entre éstos al Comité de recursos. Por su parte, la LSCA no hace referencia a la existencia del mismo en la SCSG pero tampoco la niega, por lo que, a falta de norma expresa hemos de entender que, también se admite éste órgano en la SCSG, siempre y cuando lo regulen sus estatutos.

Junto al Comité de recursos, también pueden existir cuantos órganos o figuras de gestión democrática se estimen oportunos, tales como la figura del *Director* o *la Dirección*, siendo éste nombrado y destituido por el Consejo rector.

Por último, señalar que tanto la LC como la LSCA en sus artículos 32.3 y 64, respectivamente, prevén la existencia de dicha figura para la SCPG, no preceptuando nada para la SCSG, por lo que hemos de entender que tampoco se impide su existencia.

### **3.5.2. ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA DE LA SCSG.**

El segundo de los aspectos que componen la estructura organizativa en la SCSG es la administrativa o empresarial-formal, que se puede considerar como aquella organización necesaria para llevar a cabo las actividades que les son propias, al objeto de cumplir con los fines fijados en la estructura orgánica y, como señala Buendía Martínez (1999, 68), “... no tiene por qué ser diferente de la de cualquier tipo de empresa capitalista

convencional”.

La SCSG, a diferencia de la de primer grado, al estar formada por sociedades cooperativas con estructuras administrativas propias, puede hacerse valer de éstas para el desarrollo de su objeto social. Al respecto se pronuncia Montero García (1991, 57) cuando indica que “Otra característica común a las nuevas cooperativas de segundo grado son las pocas inversiones en inmovilizado, porque las instalaciones las tienen las cooperativas socias y así solo invierten en el mobiliario, material y equipo de la gerencia”. Esta peculiaridad incentiva la formación de SCSG, debido a la escasa inversión en infraestructura que tendría que realizarse.

Centraremos nuestra atención en este epígrafe únicamente en la figura del Director o Dirección, al ser un elemento diferenciador del resto de sociedades debido a las características que debe reunir como consecuencia de la singularidad de este tipo de sociedad. García-Gutiérrez Fernández et al. (2001, 40) señala que “La dirección o conducción de estas empresas, es particularmente compleja por cuanto que los socios tienen el poder de establecimiento de los objetivos y participan en el proceso de producción y distribución de bienes y servicios”. Podemos comprobar como el socio tiene una doble condición socio-proveedor o socio-consumidor.

#### **A) EL DIRECTOR.**

En cualquier organización es necesaria la figura del Director, pero se hace especialmente necesaria en la SCSG, por un lado, porque sus socios suelen carecer de unos niveles de formación adecuados para llevar a cabo la consecución del objetivo social y, por otro, al ser una superestructura necesita de profesionales que dirijan la gestión de la misma como si de una empresa capitalista se tratara, al objeto de hacerla competitiva en un

mercado cada vez más dominado por superestructuras o multinacionales  
128 .

Asimismo, la SCSG precisa de profesionales que puedan disponer de una cualificación adecuada para su gestión, sean especialistas en la gestión de sociedades cooperativas o, que al menos conozcan las características o particularidades que éstas presentan, pues aunque las mismas deban funcionar competitivamente como empresas capitalistas, lo harán sin desvirtuar los principios cooperativos que también las inspiran.

De ahí que sus competencias se extiendan a los asuntos relativos al giro o tráfico empresarial ordinario de la entidad, de modo que les permitan alcanzar los objetivos fijados por los socios, siendo sus actuaciones supervisadas o controladas por el Consejo rector.

Tal y como establece el artículo 64 de la LSCA y artículo 32.3 de la LC, tendrá las facultades que dicho órgano le haya conferido vía Escritura pública, debiendo inscribirse la misma obligatoriamente en el Registro de Sociedades Cooperativas competente. Además, el otorgamiento, modificación o renovación de poderes de gestión y administración con carácter permanente, por parte del Consejo rector a terceras personas, requiere que se inscriban en el Registro de Sociedades Cooperativas.

En ningún caso la dirección podrá:

- ✕ Fijar las líneas de actuación en la gestión de la sociedad cooperativa.
- ✕ Tomar decisiones sin la autorización del Consejo rector, en aquellos actos que no formen parte de la actividad propia de la cooperativa.

---

<sup>128</sup> Recoge Mozas Moral (2001a, 152) que la dirección profesionalizada es un órgano opcional y en las sociedades cooperativas oleícolas es normal que se tienda a excluir el mismo de su estructura.

- ✂ Presentación a la Asamblea general de las cuentas del ejercicio, el Informe de Gestión y la propuesta de distribución o asignación de los excedente y de imputación de pérdidas.

Como señala Martín Zamora et al. (2001, 296) “La relación laboral existente entre el director y la cooperativa se basa en la mutua confianza de las partes, por lo que los derechos y obligaciones concernientes a dicha relación se regularán por la voluntad de las partes y por la normativa específica que les sean de aplicación”. Sin embargo, la existencia de una estructura dualista<sup>129</sup>, en la cual propiedad y dirección están separadas, puede favorecer el problema de agencia, permitiendo, tal y como indica Fernández Rodríguez (2003, 12) “... que los directivos empleen su posición para imponer a la empresa objetivos relacionados con sus propios intereses que con los de los socios para los que trabajan”. Para evitar esta situación, el Consejo rector, o un miembro cualificado dentro del mismo, debe de intervenir activamente en la supervisión del órgano de dirección, sin que ello suponga inmiscuirse en sus funciones.

La existencia de una dirección bajo la gestión de profesionales y no de socios, lleva la mayoría de las veces a que no se les permita operar con cierta autonomía, siempre dentro de su ámbito de actuación, al existir cierta intromisión por parte de los socios en la gestión de la sociedad cooperativa. Si bien, tal y como indica García-Gutiérrez Fernández et al. (2001, 46) “Para permitirles trabajar adecuadamente hay que diferenciar claramente los puestos de trabajo, de los cargos de representación y de conducción”. Es decir, hay que dejar claro el papel que juegan socios y dirección en la sociedad cooperativa. Así, los socios serán los que deban de determinar los objetivos a conseguir, y los directivos las personas cualificadas para determinar y emprender los procesos para conseguirlos.

---

<sup>129</sup> Estructura empresarial donde las funciones de dirección y las de control se encuentran separadas. El Consejo rector asume la función de control del órgano de dirección.

En definitiva, el director de la SCSG debe de perseguir un doble objetivo, por una lado, que sea rentable la entidad y, por otro, que los socios participen de su doble condición socio-proveedor o socio-consumidor. De acuerdo con García-Gutiérrez Fernández (1992, 433), la dirección de la SCSG tiene que tomar conciencia además, de que su tarea no se limita o circunscribe exclusivamente a la SCSG sino también a las sociedades cooperativas de base que la conforman, debiendo de actuar la misma en favor de los intereses de sus socios y no de los suyos propios.

En cuanto a la remuneración de los profesionales independientes – director / gerente– que pudiera corresponder a la dirección de la SCSG, lógicamente se tendría que repercutir entre todos los socios de la misma en proporción a la actividad cooperativizada realizada por cada uno de ellos. No obstante, en la práctica tal repercusión únicamente tiene cabida cuando la SCSG ha obtenido pérdidas en el ejercicio o sus beneficios<sup>130</sup> no son suficientes para soportar dichos gastos.

### **3.6. RÉGIMEN ECONÓMICO.**

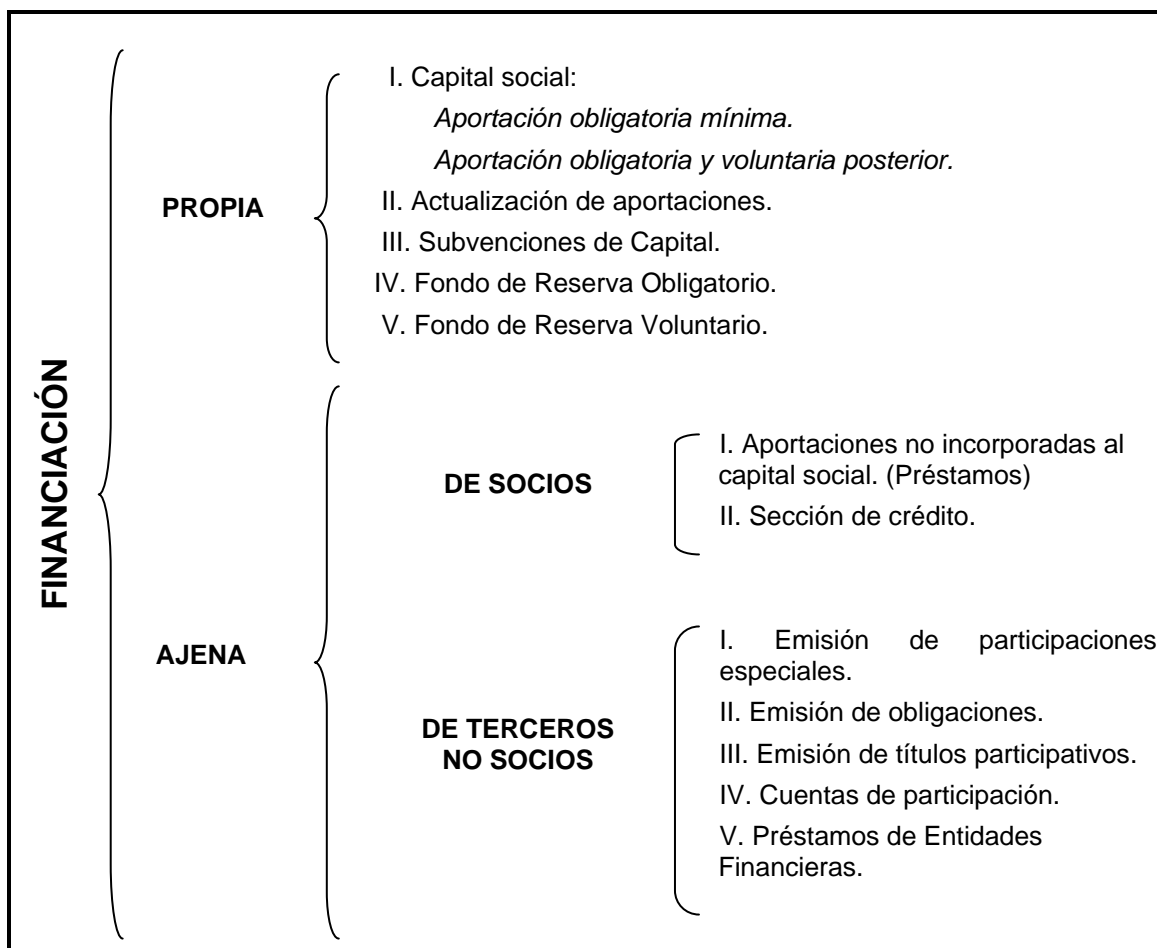
Como sabemos, toda empresa necesita de unos recursos o fuentes de financiación para poder desarrollar su actividad. No existe un modelo financiero propio de la sociedad cooperativa y, por ende, de las SCSG que la diferencien del resto de empresas, pues van a contar, al igual que sucede con el resto de las sociedades mercantiles con recursos propios y recursos ajenos. No obstante, se darán algunas diferencias derivadas de la especial naturaleza de las sociedad cooperativas. En el **cuadro 3.12** se

---

<sup>130</sup> Lo normal en las SCSG es que durante los primeros cinco o seis años desde su constitución tengan garantizada la obtención de beneficios, originados por la financiación de carácter irreversible que obtienen vía subvenciones o ayudas. Así por ejemplo si son calificadas como una Asociación de Productores Agrarios (APA), para lo cual tienen que cumplir una serie de requisitos no muy estrictos, se beneficiarán de unas ayudas durante los cinco primeros años de constitución, para cubrir todos sus gastos de gestión, incluidos los de la dirección, previa justificación de los mismos. Además si obtienen la calificación de Organización de Productores Reconocida (OPR), por prestar a sus socios el servicio de tramitación de ayudas a la explotación, también obtendrán una ayuda cuyo importe es aproximadamente el 0,8% del total de ayudas gestionadas.

muestran cuáles son las principales fuentes de financiación de que disponen las SCSG para cubrir sus necesidades financieras.

### CUADRO 3.12 FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LAS SCSG.



Fuente: Elaboración propia.

Antes proceder a analizar las mismas hemos de dejar claro que se entiende por fuente de financiación propia y ajena. Las primeras están constituidas por todas aquellas partidas de financiación que se han ido generando durante la vida de la empresa a través de los beneficios retenidos para mejorar la situación financiera de la empresa y servir de garantía frente a terceros. Por su parte las fuentes de financiación ajenas son aquellas partidas que representan aportaciones por parte de los socios y de terceros que deben ser reintegradas llegado un vencimiento.



Para realizar un examen del Régimen económico aplicable a las SCSG debemos ajustarnos a lo dispuesto con carácter general para las SCPG, ya que su normativa específica no indica nada al respecto, salvo el establecimiento por parte de la LSCA de unas dotaciones al FRO y FEP especiales para las SCSG.

### **3.6.1. APORTACIONES SOCIALES.**

En relación con las referidas aportaciones, manifestar que dicha materia queda regulada con carácter general en los artículos 45 a 54 de la LC y en los artículos 77 a 86 de la LSCA. Puesto que el Régimen jurídico de las aportaciones sociales que afectan a las SCSG es coincidente con la regulación de la SCPG, nos limitaremos a señalar solo determinados aspectos sobre el mismo.

La SCSG para poder erigirse como tal y comenzar a funcionar necesita de unos recursos mínimos, que serán aportados por sus socios y que constituirán el denominado capital social. Por consiguiente, el capital social estará compuesto por las aportaciones de los socios y asociados, obligatorias o voluntarias, que se acreditarán mediante títulos o libretas de participación nominativos, sin que puedan tener la consideración de títulos valores. Dichas aportaciones deberán de contabilizarse de forma separada ya que su origen y naturaleza son distintas.

Los estatutos deberán fijar el capital social mínimo con el que debe constituirse la SCSG, así como *la aportación obligatoria* inicial al capital social para adquirir la condición de socio, que podrá ser la misma para todos ellos, o bien ser diferente y proporcional a la actividad cooperativizada desarrollada o comprometida por cada uno.

Durante la existencia de la SCSG la Asamblea general puede acordar la obligación de realizar nuevas aportaciones, obligación que no se le podrá exigir ni al socio colaborador ni al asociado. Si bien, tanto éstos como los socios usuarios si que podrán realizar *aportaciones voluntarias* al capital social<sup>131</sup>.

En cualquier caso, para ningún socio de la SCSG la suma de sus aportaciones obligatorias y voluntarias podrá exceder del 50% de la cifra de capital social si se trata de la LSCA o del 30% si fuera de aplicación la LC, salvo en el supuesto de sociedades conjuntas de estructura paritaria<sup>132</sup>, en las que dicho porcentaje se elevará al 50%. Incluso las leyes establecen límites para el conjunto de participaciones de los socios colaboradores y asociados. Así, para la LSCA éstas no podrán ser superiores al 20% y 30% de la de los socios usuarios, respectivamente; mientras que para la LC, las aportaciones de los socios colaboradores no podrán exceder al 45% del total del capital social. Dichos límites vienen a suponer un mecanismo a favor de las sociedades cooperativas para evitar que sean controladas por entidades no cooperativas.

Hasta el momento hemos hablado de capital social como fuente de financiación propia, si bien existe una gran controversia en relación a la caracterización del mismo como recurso propio o ajeno. Algunos autores como García-Gutiérrez Fernández (1999, 260) y Ballester Pareja (1990, 86), entre otros, lo consideran como exigible a largo plazo, debido a que es considerado como un préstamo especial de los socios a la sociedad cooperativa cuya duración está vinculada a la permanencia del socio en la misma. Mientras que para otros autores como Pastor Sempere (2002, 64), citado por Bel Duran y Fernández Guadaño (2002, 114), "... es un recuso

---

<sup>131</sup> Indicar que el socio tiene una responsabilidad limitada a la cuantía de las aportaciones realizadas al capital social, estén o no desembolsadas en su totalidad. Si embargo, la misma también se extiende al saneamiento de pérdidas con aportaciones en metálico o por compensación con futuros retornos que deban percibir.

<sup>132</sup> Por estructura paritaria hemos de entender a aquellas sociedades constituidas por dos socios.

propio aunque de menor calidad ya que no es una fuente estable de financiación para la empresa”. En este sentido Peino Janeiro y Veiga Carballido (1994, 56) indican que “... la existencia de un Capital Social mínimo, y la imposibilidad de saber el vencimiento de la exigibilidad de su totalidad, nos lleva a considerarlo dentro de los fondos propios del Balance de la Cooperativa”.

Ante la diversidad de opiniones entorno a la naturaleza jurídica del capital social, hemos de acudir a lo dispuesto en las disposiciones legales y normativa contable, o más concretamente a lo dispuesto en las NCSC, la cual no deja lugar a dudas de que se trata de un recurso propio, que contablemente lucirá en la agrupación de “Fondos Propios”<sup>133</sup>. Sin embargo, a nivel internacional, y concretamente para la NIC nº 32, el que un instrumento financiero esté configurado legalmente como capital no garantiza su inclusión como fondo propio. Según dicha norma, el hecho de que algunas sociedades cooperativas den a sus miembros el derecho a rescatar sus aportaciones por tesorería equivalente a su participación proporcional en el valor del patrimonial neto de la entidad en caso de baja, implica que el instrumento rescatable cumple con la definición de un recurso financiero ajeno<sup>134</sup>.

Por lo que respecta a la retribución de esta fuente son los estatutos sociales los que dispondrán si devengan intereses y cual será su importe. No obstante, dicha cantidad deberá de estar dentro de los límites establecidos legalmente.

---

<sup>133</sup> Los fondos propios en las sociedades cooperativas se identifican con el importe que resulta de deducir de los activos de la sociedad, los ingresos a distribuir en varios ejercicios, el Fondo de educación, formación y promoción, las provisiones para riesgos y gastos y los acreedores que constituyen las obligaciones de la entidad.

<sup>134</sup> Ante la problemática planteada por dicha norma, en el proceso de adaptación de las normas contables a las NIC que se está llevando a cabo en la UE han sido adoptadas todas las NIC a excepción de las NIC nº 32 y nº 39 a la espera de una revisión de las mismas.

### **3.6.2. LOS FONDOS SOCIALES.**

Entre los fondos sociales que las SCSG deben de dotar de forma obligatoria están el FRO destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la sociedad y el FEP destinado a actividades sociales. Mientras que el primero constituye el único recurso propio obligatorio, asimilable a las reservas legales en las empresas capitalistas convencionales, el segundo constituye un pasivo exigible, constituido con recursos procedentes del interior y del exterior de la empresa, y, destinado en exclusiva a finalidades formativas y culturales fijadas por la Asamblea general, sin que tenga ninguna semejanza con las reservas que se puedan dotar en las sociedades capitalistas.

Junto a estos fondos la ley también permite que las sociedades cooperativas creen cuantos Fondos de Reservas Voluntarios (en adelante FRV) estimen oportunos, los cuales incrementarán los recursos propios de las mismas y se asimilan a las reservas voluntarias constituidas en las empresas capitalistas. La dotación de éstos cuando sea como consecuencia de la aplicación de excedentes se realizará una vez satisfechos los impuestos exigibles, tal y como dispone el artículo 91.3 de la LSCA. Aunque la LC no especifica nada al respecto es de suponer que su tratamiento es el mismo.

Las dotaciones a los fondos se realizaran antes de impuestos y una vez compensadas las pérdidas de ejercicios anteriores. Esta obligación de dotar fondos antes de la consideración de impuestos en la LSCA es de reciente aplicación, pues en su origen y hasta la aprobación de la Ley 3/2002, por la que se modifica ésta, se obligaba a la dotación de los fondos sociales obligatorios después de impuestos<sup>135</sup>, lo que exigía la realización de un sin fin de ecuaciones para llegar a determinar el importe de los

---

<sup>135</sup> Las sociedades cooperativas acogidas a la LC no presentaban el problema planteado en este punto, ya que dicha ley especifica que las dotaciones de los excedentes a los fondos obligatorios se realizará antes de impuestos.

mismos. Dicha obligación no venía establecida de forma expresa en su articulado, pero en la medida que para la determinación de los distintos resultados recogía entre los gastos deducibles de los ingresos “*El Impuesto de Sociedades...*”, las dotaciones se habían de realizar una vez considerado el mismo, es decir, después de impuestos.

Tras la modificación de la LSCA –Ley 3/2002– queda ya expresamente establecido que las dotaciones a los fondos obligatorios se realizarán antes de la consideración de los impuestos, sin necesidad de realizar ninguna fórmula matemática. Conjuntamente se elimina la consideración en la determinación de los resultados como gasto deducible, el impuesto de sociedades eliminando así cualquier duda sobre si la dotación a los fondos se realiza antes o después de impuestos.

Respecto a la regulación de los fondos sociales obligatorios, la misma es coincidente con la de las SCPG, encontrándose recogida en los artículos 55 y 56 de la LC y artículos 95 a 97 de la LSCA. No obstante, la LSCA en el artículo 158.9 introduce una singularidad para las SCSG en cuanto al porcentaje de dotación al FRO y FEP de los resultados por operaciones con terceros, la cual queda recogida en el **cuadro 3.13**, junto con el resto de los porcentajes establecidos por la ley a nivel general que resultan aplicables a las SCSG cuando no exista norma expresa al respecto.

Como se desprende del **cuadro 3.13**, los porcentajes de dotación en ambas leyes son diferentes, lo que tendrá implicaciones económicas y fiscales en las sociedades cooperativa. Además, para la LC los porcentajes de dotación a los fondos obligatorios tanto en las SCPG como en las SCSG son los mismos, permitiendo la repartibilidad del 50% de los resultados extracooperativos y extraordinarios, mientras que la LSCA exige distintos porcentajes de dotación a una y otra, permitiendo con ello la

repartibilidad del 50% de los resultados por operaciones con terceros no socios, en las SCSG.

**CUADRO 3.13 DOTACIONES AL FRO Y AL FEP EN LAS SCPG Y SCSG.**

Tipología de Resultado <sup>(1)</sup>	Fondo de Reserva Obligatorio				Fondo de Educación y Promoción			
	LSCA		LC		LSCA		LC	
	SCPG	SCSG	SCPG	SCSG	SCPG	SCSG	SCPG	SCSG
Excedente cooperativo	20%/15% <sup>(2)</sup>		20%		5%		5%	
Resultado Extracooperativo (LC) o Resultado con Terceros Ajenos (LSCA)	80%	40%	50%		20%	10%		
Resultado Extraordinario	100%							

(1) La LC distingue entre: resultados cooperativos o excedente y beneficios extracooperativos y extraordinarios. Por su parte la LSCA hace referencia a resultados cooperativos o excedentes, resultados de operaciones con terceros no socios y resultados extraordinarios.

(2) Del excedente disponible se destinará como mínimo al FRO un 20%, hasta que el fondo alcance un importe igual al 50% del capital social. Una vez alcanzado se destinará como mínimo un 15%.

Fuente: Elaboración propia.

Por tanto, y de acuerdo con lo que expresa Martín Zamora et al. (2001, 50), podemos decir que las SCSG en la LSCA, gozan de ciertos privilegios respecto a la SCPG a la hora de establecer las dotaciones al FRO y al FEP, teniendo a su disposición para cualquier fin que acuerde la Asamblea general el 50% de los resultados por operaciones con terceros. Ambos fondos en la SCSG estarán compuestos por las mismas partidas por las que se constituyen en la SCPG, las cuales quedan recogidas en el **cuadro 3.14**.

Al igual que ocurre en la SCPG dichos fondos son irrepartibles, pero a diferencia de éstas sí podrán ser distribuidos entre los socios cooperativas en caso de disolución y posterior liquidación de la SCSG, pues en las sociedades de segundo grado –como ya se expuso anteriormente– el haber líquido resultante de la liquidación patrimonial será

repartible entre los socios, una vez cubiertas las obligaciones legales<sup>136</sup>.

### CUADRO 3.14 PARTIDAS QUE COMPONEN EL FRO Y FEP.

FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO	FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN
<ul style="list-style-type: none"> <li>★ Dotaciones de excedentes cooperativos, beneficios extracooperativos y extraordinarios.</li> <li>★ Deducciones sobre aportaciones obligatorias en bajas no justificadas o expulsiones.</li> <li>★ Cuotas de ingreso de nuevos socios.</li> <li>★ Porcentaje que le corresponda de la actualización de balance.</li> <li>★ Resultados de operaciones de suministro, entregas de productos o servicios entre sociedades cooperativas firmantes de acuerdos intercooperativos a fin de cumplir sus objetos sociales. (artículo 79.3 LC).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Dotaciones de resultados cooperativos y extracooperativos.</li> <li>✓ Sanciones económicas a socios.</li> <li>✓ Porcentaje que corresponda de la actualización de balance.</li> <li>✓ Subvenciones, dotaciones y cualquier tipo de ayuda recibidas de los socios o de terceros, para fines propios del fondo.</li> <li>✓ Rendimientos de bienes y derechos afectos al propio fondo.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, cabe manifestar que la LSCA aunque no la LC, admite la posible repartibilidad del 50% del FRO, siempre que lo establezcan sus estatutos sociales. En este sentido, el artículo 84.3 de la LSCA permite que el socio que causa baja pueda exigir una parte alícuota del 50% del referido fondo, siempre y cuando haya permanecido al menos cinco años en la sociedad cooperativa. Dicho reparto se determinará en función de la actividad desarrollada en la entidad durante su estancia.

### 3.6.3. APORTACIONES QUE NO INTEGRAN EL CAPITAL SOCIAL.

Dado que los recursos obtenidos vía financiación interna suelen ser insuficientes para satisfacer las necesidades financieras de las sociedades,

<sup>136</sup> Entre dichas obligaciones legales, tanto la LC como la LSCA, cita la obligación de poner a disposición de la entidad federativa a la que esté asociada la sociedad cooperativa –LC- o de la Administración de la Junta de Andalucía –LSCA– todo el importe del FEP, sin posibilidad de distribuirlo entre los socios cooperativas. Véase artículo 115 de la LSCA y artículo 75 de la LC.

siempre que lo dispongan los estatutos y previo acuerdo de la Asamblea general de la SCSG, podrán acceder a otras fuentes de financiación, que no integrarán el capital social y que les permitirán atender su actividad de manera más desahogada. Entre dichas fuentes podemos concretar las siguientes, ya expuestas con anterioridad en el **cuadro 3.12**.

*a) Aportación voluntaria no incorporada al capital.*

Nos estamos refiriendo en este caso, tanto a los préstamos que hacen los socios a la sociedad cooperativa como a los bienes de cualquier clase entregados por éstos para la gestión de la sociedad. En ambos supuestos los citados socios actuarán como un tercero que financia a la sociedad, sujetos a las condiciones contratadas con la sociedad.

*b) Secciones de crédito.*

Tanto la LC como LSCA permiten que las sociedades cooperativas puedan tener diversas secciones de actividad, aunque sin personalidad jurídica propia. Entre ellas se encuentran las Secciones de crédito. A través de éstas se presta a los socios un servicio de intermediación financiera, disponiendo la sociedad de unos fondos provenientes de depósitos realizados por sus miembros, que pueden utilizar para financiar tanto a éstos como a la propia entidad.

*c) Cuotas de ingreso y cuotas periódicas que no son reintegrables.*

Las cuotas de ingreso, se exigirán a los nuevos socios que quieran formar parte de la SCSG y su finalidad es evitar la pérdida de valor de las participaciones de los antiguos socios, como resultado del aumento del número de éstos que tienen derecho a participar del patrimonio neto. Así, Vicent Chuliá (1994, 303) afirma que esta exigencia "... tiene por finalidad corregir el "efecto dilución" o disminución del coeficiente patrimonio neto / socio, que se produce con la entrada de nuevos socios sin un aumento



proporcional del patrimonio social ...”. En consecuencia, para soslayar dicha pérdida de valor se exige al nuevo socio que aporte una cuota de ingreso<sup>137</sup> de tal forma que la entrada del mismo vaya acompañada de un aumento proporcional del patrimonio neto. Igualmente se pronuncia Morillas Jarillo y Feliú Rey (2000, 380) cuando expone “Su finalidad se asemeja a la que en las sociedades anónimas cumplen la prima de emisión o el derecho de suscripción preferente en el caso de aumento de capital social con emisión de nuevas acciones ...”.

Las cuotas periódicas, son exigidas por las sociedades cooperativas a sus socios para atender parte de los gastos generales que se hayan acordado cubrir con dichas cuotas.

d) *Emisión de participaciones especiales.*

En relación con estas participaciones, podemos comprobar como la LC preceptúa –no así la LSCA– la posibilidad de obtener financiación vía emisión de participaciones especiales, siempre y cuando lo establezcan los estatutos de la propia SCSG, los cuales se retribuyen mediante un interés fijo, pudiendo establecer también una parte variable en función de los resultados de la sociedad<sup>138</sup>. Tendrán la consideración de capital social si su vencimiento tiene lugar con la liquidación de la sociedad cooperativa y podrán ser libremente transmisibles.

e) *Emisión de obligaciones.*

Asimismo, las normativas correspondientes también permiten que las SCPG y SCSG, junto con las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, se financien vía emisión de obligaciones previo acuerdo de la

---

<sup>137</sup> Tanto para la LC como para la LSCA el importe de las cuotas de ingreso de los nuevos socios, no podrá ser superior al 25% del importe de la aportación obligatoria al capital social que se le exija para su ingreso en la sociedad cooperativa (artículo 52.2 LC y artículo 86.1 LSCA).

<sup>138</sup> La remuneración de estos títulos, al igual que la retribución de las aportaciones al capital social y títulos participativos supone un gasto financiero para la sociedad cooperativa.

Asamblea general. Dicha emisión se ajustará a lo dispuesto en la propia legislación vigente.

f) *Emisión de títulos participativos.*

La Asamblea general también puede acordar la emisión de títulos participativos, que podrán tener la consideración de valores mobiliarios cuya remuneración estará en función de los resultados de la entidad, pudiendo incorporar un interés fijo. Además, dichos títulos pueden atribuir a sus titulares ciertos derechos, como el de asistencia a la Asamblea general con voz pero sin voto.

Tanto las participaciones especiales como los títulos participativos suponen una fuente de financiación contraria a los principios cooperativos, pues como indica Bel Durán y Fernández Guadaño (2002, 122) "... en la medida que su remuneración depende del excedente de la sociedad cooperativa, se trata de un instrumento que va en contra de la filosofía social cooperativa porque sólo deben participar de dichos resultados los socios cooperadores".

Finalmente, junto a las anteriores fuentes de financiación la SCSG puede acudir al *mercado de crédito* para obtener préstamos a corto, medio o largo plazo, al igual que cualquier otra sociedad mercantil. Si embargo, el acceso a tales fuentes financieras queda limitado a la exigencia de unas garantías, derivadas de su condición de sociedad de capital variable. Como es sabido antes de conceder un préstamo una entidad financiera realiza una serie de indagaciones y análisis sobre la situación económica presente y futura de la empresa y, dada la dificultad de calcular dicha situación en una sociedad cooperativa, debido a que su capital es variable, obliga a las entidades financieras a exigir unas garantías adicionales a las exigidas a cualquier otra empresa, y que generalmente consisten en solicitar aval de los socios.

Entre las instituciones financieras más representativas, que proporcionan financiación a la sociedad cooperativa están:

1.- Banca Oficial: Banco de Crédito Industrial, Banco de Crédito Agrícola, Banco Hipotecario de España y Banco Exterior de España.

2.- Banca Comercial.

3.- Cajas de Ahorro.

4.- Otras Instituciones Financieras: Sociedades Cooperativas de Crédito, Sociedades de Garantía Recíproca, Sociedades de Capital Riesgo, Sociedades de Leasing, Sociedades de Factoring, etc..

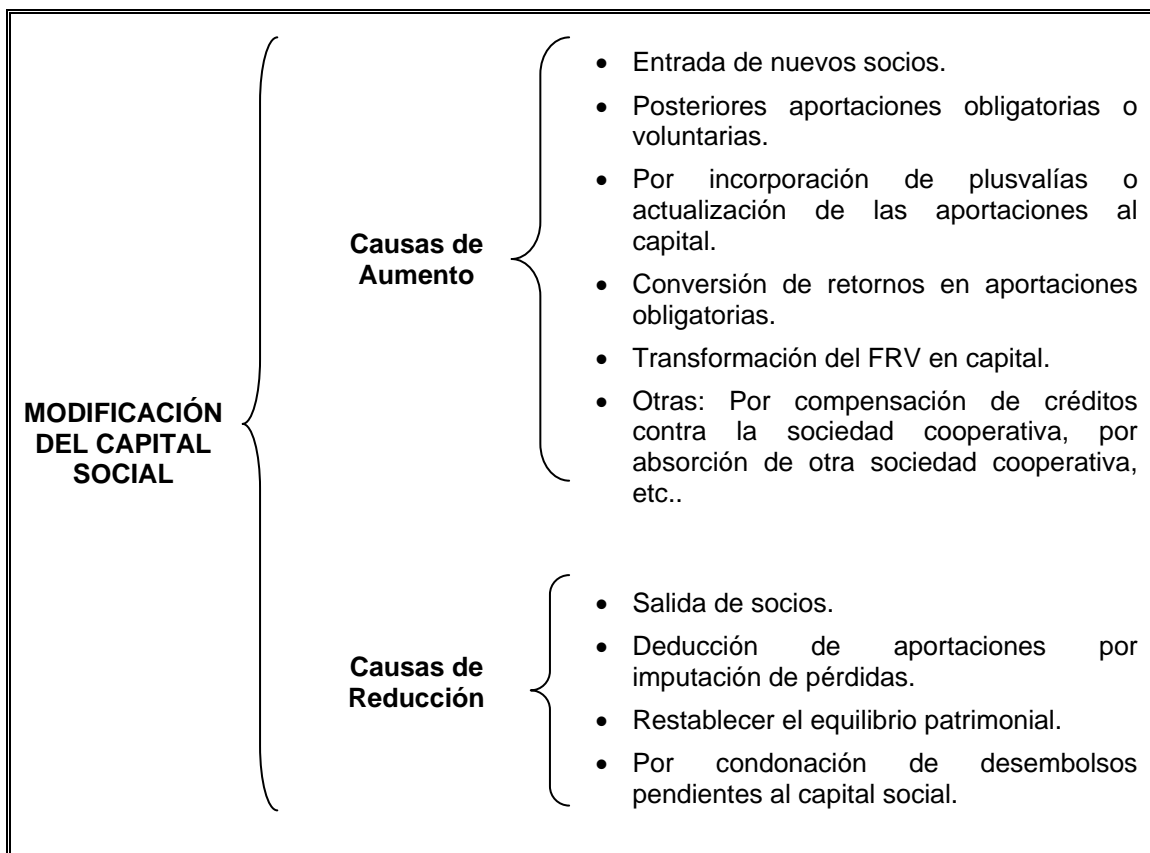
De entre todas ellas, la más utilizada es la sociedad cooperativa de crédito, constituyendo su principal función la satisfacción de las necesidades de financiación de las sociedades cooperativas a ella asociada y la de los socios de éstas. Podemos destacar principalmente a las Cajas Rurales, las cuales financian a la agricultura, ganadería, sector forestal y actividades que mejoren las condiciones de vida en el ámbito rural.

#### **3.6.4. MODIFICACIÓN DEL CAPITAL SOCIAL: AUMENTO Y REDUCCIÓN.**

Por aplicación del principio de “puertas abiertas”, las altas y bajas sociales conllevan en la SCSG una modificación constante de la cifra de capital social que hace que sea considerada como una sociedad de capital variable. Si bien, éstas no son las únicas causas que alteran la dimensión del mismo, pues al igual que cualquier sociedad mercantil, la variabilidad del capital social se puede deber también a una serie de circunstancias

que exponemos en el **cuadro 3.15**.

### CUADRO 3.15 CAUSAS DE MODIFICACIÓN DEL CAPITAL SOCIAL.



Fuente: Elaboración propia.

#### 3.6.4.A. Causas de Aumento de capital social.

En relación con las modificaciones de capital social hemos de advertir, que todo aumento o reducción debe acordarse previamente en la Asamblea general, e inscribirse en el Registro de Sociedades Cooperativas cuando suponga una modificación de los estatutos por alteración del capital social mínimo. En relación con las mismas recogemos una serie de causas que vienen expuestas en el **cuadro 3.15**.

a) *Entrada de nuevos socios.*

Son las aportaciones que han de realizar los nuevos socios que ingresen en la SCSG. Su importe podrá ser diferente para las distintas clases de éstos y no deberá superar el valor actualizado de las aportaciones obligatorias, iniciales y sucesivas, efectuadas por los socios ya existentes.

b) *Nuevas aportaciones obligatorias o voluntarias.*

La Asamblea general puede exigir nuevas aportaciones obligatorias a sus socios, así como acordar la admisión de aportaciones voluntarias de los mismos y de sus asociados. Las condiciones a las que quedarán sujetas dichas aportaciones vendrán especificadas en el acuerdo social<sup>139</sup>.

c) *Por conversión de retornos y/o fondo de reserva voluntario en capital social.*

El aumento de capital social también puede llevarse a cabo con cargo a retornos o al FRV, incrementando las aportaciones obligatorias de cada socio y siempre que se haya previsto en los estatutos.

Respecto a la ampliación con cargo a retornos, la LSCA contempla en su artículo 91.5.b) tal posibilidad, incrementando las aportaciones obligatorias de los socios por un importe que sea proporcional a las operaciones, servicios o actividades realizadas para la sociedad, es decir, en función de la contribución a la generación de recursos. Sin embargo, no se dispone nada respecto a la ampliación con cargo al FRV pero, dado que constituye un fondo repartible entre los socios y al estar formado por retornos que no han percibido los mismos, no existe impedimento legal

---

<sup>139</sup> El socio disconforme con el acuerdo de aportaciones obligatorias podrá darse de baja, calificándose ésta como justificada de acuerdo con lo prescrito en los artículos 46.2 LC y 78.2 LSCA.

para transformarlo en capital social, siempre que así lo establezcan los estatutos y sea acordado por la Asamblea general.

Para ambas modalidades de aumento de capital la LC guarda silencio no pudiendo interpretarse tal supuesto como prohibición o imposibilidad de llevarlas a cabo, por tanto, también pueden ser utilizadas las referidas modalidades por las SCSG reguladas por la LC.

*d) Por transformación del FRO en capital social.*

En cuanto a la transformación del FRO en capital social podríamos argumentar, que aunque las leyes no prescriben nada al respecto, en la SCSG, a nuestro entender, este caso es posible. Dicha afirmación la realizamos en base al supuesto de baja del socio, en el que, como ya vimos, se reembolsará además de sus aportaciones al capital social la parte que le corresponda en el patrimonio social, como si de una liquidación patrimonial parcial de la SCSG se tratara y en la que el FRO junto con el resto del haber líquido se transferirá a las sociedades cooperativas de base. Por tanto, según lo expuesto en caso de baja del socio en SCSG podemos decir que el FRO será repartible y, en consecuencia, transformable en capital social.

*e) Actualización de las aportaciones.*

Finalmente, hemos de manifestar que tanto la LC como la LSCA permite que se actualice el valor de las aportaciones al capital social que se va deteriorando por la inflación, vía actualización de balances. Ambos supuestos remiten para su actualización a las normas que se dicten a nivel estatal o se establezcan para las demás sociedades. Sin embargo, sí recogen normativas específicas respecto al destino de las plusvalías que se puedan generar. Así, mientras que la LC permite que toda la plusvalía se aplique a la actualización de las aportaciones, la LSCA únicamente

admite que se aplique como máximo en un 50% y el resto se atribuirá al FRO.

#### **3.6.4.B. Causas de Reducción de capital social.**

En relación con la segunda causa de modificación de capital social – reducción de capital– en las SCSG, vamos a seguir el siguiente itinerario<sup>140</sup>:

a) *Por reembolso de aportaciones al socio.*

Esta reducción tiene su origen en la baja del socio y el consecuente reembolso de las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social realizadas por éstos durante la vida en la SCSG.

b) *Por imputación de pérdidas al socio.*

Este supuesto de reducción surge cuando la SCSG incurre en pérdidas, y las mismas una vez imputadas a los socios, son satisfechas mediante reducciones en las aportaciones de éstos al capital social.

Si como consecuencia de la susodicha reducción de capital por baja del socio o por imputación de pérdidas al mismo, éste quedara por debajo de la cifra de capital social mínimo estatutario y haya transcurrido un año sin que se restablezca o se reduzca el capital límite, la SCSG deberá de disolverse, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 45.8 de la LC y el artículo 81.1 de la LSCA.

c) *Para el restablecimiento del equilibrio entre el capital social y el patrimonio contable o haber social disminuido por consecuencia de pérdidas.*

---

<sup>140</sup> Un completo trabajo sobre la reducción de capital y, concretamente sobre lo que afecta a las sociedades cooperativas, puede verse en Garrido Pulido y De las Heras Jiménez ( 2001), Larriba Díaz-Zorita (1999) y Garrido Pulido y Garrido Castro (2000).

Este tipo de reducción viene recogida en la LC en el artículo 45.8 y ordena que la disminución del capital será obligatoria cuando como consecuencia de pérdidas su patrimonio contable haya disminuido por debajo de la cifra de capital social mínimo estatutario y haya transcurrido un año sin haber recuperado el equilibrio. Circunstancia que también se produce en las sociedades mercantiles, cuando las pérdidas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes de la cifra de capital y hubiera transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio<sup>141</sup>. Respecto a éste tipo de reducción la LSCA no hace referencia alguna.

Como sabemos toda minoración de capital supondrá una reducción de la garantía para los acreedores, por lo que las leyes habilitarán determinados preceptos en defensa de los mismos. Así, tanto la LC como la LSCA obligan a la sociedad cooperativa que disminuya su capital social a dar publicidad del acuerdo de reducción, pero únicamente la LC permite a los acreedores a oponerse a una disminución del mismo cuando les sea perjudicial, si sus créditos no son satisfechos o la citada sociedad no presta garantía alguna, de acuerdo todo ello con lo prescrito en el artículo 45 in fine de la LC.

### **3.7. LIQUIDACIÓN PATRIMONIAL.**

Por último, abordaremos el supuesto correspondiente a la baja definitiva de la sociedad con motivo de la liquidación patrimonial.

Como sabemos una vez disuelta una sociedad se procederá a la liquidación de la misma. La Asamblea general deberá designar a los liquidadores, en número impar, y siempre que en los estatutos no se

---

<sup>141</sup> Véase el artículo 163 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.



hubiera previsto a quien corresponde realizar las tareas de liquidación. En este caso no solamente se realizará el proceso de liquidación en sí mismo, sino también la adjudicación del haber social o líquido resultante de la misma, la cual presenta una serie de peculiaridades en la SCSG, que no se dan en la SCPG.

Tanto la LC como la LSCA regulan explícitamente, aunque no de igual forma, la adjudicación que del haber social se realiza en el supuesto de disolución y liquidación de la SCSG, una vez satisfechas íntegramente las deudas sociales, reintegradas las aportaciones al capital social y devueltos los FRV. Además, para la adjudicación del haber social sobrante se respetará íntegramente el FEP, el cual se pondrá a disposición, bien de la Administración de la Junta de Andalucía (LSCA) o bien de la entidad federativa a la que esté asociada la sociedad cooperativa o Confederación estatal (LC).

Según el artículo 77.4 de la LC “En el supuesto de liquidación, el FRO se transferirá al fondo de la misma naturaleza de cada una de las sociedades cooperativas que la constituyen, así como el resto del haber líquido resultante, distribuyéndose todo ello entre las cooperativas socios en proporción al volumen de la actividad cooperativizada desarrollada por cada una de ellas en la SCSG durante los últimos cinco años o, en su defecto, desde su constitución no teniendo carácter de beneficios extracooperativos”. Por consiguiente, en el caso de liquidación de la SCSG, tanto el FRO de la misma como el resto del haber líquido resultante se transferirá al FRO de cada una de las sociedades cooperativas de base. Tal situación se dará exclusivamente en las SCSG, pues para las SCPG tanto el FRO como el haber neto no será distribuido entre sus socios sino que se pondrá a disposición de una sociedad cooperativa o entidad federativa designada al efecto o se ingresará dicho importe en la

Confederación estatal de sociedades cooperativas de la clase correspondiente a la sociedad en liquidación.

Por su parte, la LSCA y según su artículo 158.7, en caso de disolución de la SCSG el haber líquido resultante será también distribuido entre las sociedades cooperativas asociadas en proporción al importe del retorno percibido en los últimos cinco años, o en su defecto, desde la constitución de aquella, debiendo destinarse siempre al FRO de cada una de ellas. Igualmente, no se admite dicha norma para las SCPG, pues en éstas el sobrante, si lo hubiere, así como el remanente existente del FEP, se pondrá a disposición de la Administración de la Junta de Andalucía que lo destinará de modo exclusivo, a los fines de educación y promoción de las sociedades cooperativas andaluzas a través del Consejo Andaluz de Cooperación.

Un aspecto importante a resaltar, es que mientras para la LC el FRO de la SCSG que se liquida se transferirá directamente al fondo de la misma naturaleza en las sociedades cooperativas de base, para la LSCA éste se transferirá una vez saldadas las deudas y reintegradas las aportaciones y los fondos voluntarios reintegrables a los socios<sup>142</sup>.

En definitiva, podemos afirmar que ambas leyes admiten una excepción al principio de no distribución o irrepartibilidad del haber líquido existente en la SCPG, al permitir la adjudicación del mismo, en caso de disolución y liquidación de una SCSG, entre los socios de ésta.

Respecto a las entidades socios que participan en el reparto de dicho haber, tanto la LC como la LSCA únicamente hacen referencia a las sociedades cooperativas socios, por lo que, el resto de socios no cooperativos personas físicas o jurídicas, no participaran del mismo. Dicha

---

<sup>142</sup> Véase artículo 115.5 de la LSCA.

exclusión podríamos pensar que se debe a que los únicos socios que pueden destinar esos fondos al acrecentamiento del movimiento cooperativo, fin de los mismos en las SCPG, son los socios cooperativos, de ahí que se les exija que se transfieran a su FRO, el cual es, en principio, irrepartible. Si dichos fondos se atribuyeran a socios no cooperativas, no se podría obligar a que se destinaran a un fondo o reserva de igual naturaleza que el FRO y podrían ser distribuidos entre sus socios.

Como consecuencia de la exclusión del socio no cooperativo en la atribución del neto patrimonial en caso de disolución y liquidación de la SCSG, su decisión de ser miembro de ésta, va a estar totalmente influida por dicha circunstancia, lo que va a suponer una barrera más hacia la constitución de SCSG y, por consiguiente, al desarrollo del cooperativismo en sí.

### **3.8. RECAPITULACIÓN.**

Con la nueva regulación estatal en materia de sociedades cooperativas se ha pretendido introducir determinadas reformas al objeto de reducir las restricciones que se exigían para la constitución de una sociedad cooperativa, y por ende, de las SCSG. Así, se ha ampliado la base subjetiva de las SCSG permitiendo la participación de terceros – personas físicas o jurídicas– en el capital social. Se ha reducido a uno el proceso por el cual se puede constituir –fundación sucesiva– y además se permite legalmente la constitución de la misma bien como sociedad cooperativa propiamente dicha o como grupo cooperativo.

Las SCSG, como sociedades cooperativas que son, desarrollan su actividad al servicio del socio y siempre bajo unos principios de ética

empresarial. Para la consecución de sus objetivos se valen de una estructura organizativa como la de cualquier sociedad cooperativa, y con la necesidad que sean gestionadas eficazmente por profesionales cualificados, que sean capaces de reportar a las entidades socios que la formen, el máximo beneficio posible.

Posee personalidad jurídica propia y sus socios –mínimo dos sociedades cooperativas de igual o distinta clase– mantienen su autonomía jurídica y empresarial, aunque están sometidos a aquellos asuntos o materias que se hayan establecido previamente a su constitución en los estatutos o que hayan sido aprobados por acuerdos adoptados en Asamblea general.

En su regulación se observa una gran dispersión normativa que funciona entre los niveles legislativos: comunitario, estatal y autonómico. De ahí que a nivel autonómico existan tantas leyes como Comunidades Autónomas hayan hecho uso de la competencia exclusiva que tienen asignada en materia de sociedades cooperativas, existiendo trece leyes autonómicas y una ley estatal, siendo esta última de aplicación cuando las sociedades desarrollen su actividad societaria en el territorio de varias Comunidades Autónomas, salvo que en una de ellas desarrolle su actividad principal, que le será de aplicación su propia ley si dicha Comunidad Autónoma la posee.

Junto a la citada dispersión legislativa, la SCSG se enfrenta al problema añadido de falta de regulación específica respecto a determinados aspectos, siéndole de aplicación el Régimen de la SCPG, que presenta el inconveniente de que en la mayoría de los casos no tiene en cuenta las singularidades de este tipo societario. Es por ello que se observa la tendencia legislativa hacia una mayor autonomía de la voluntad de los socios, a través del establecimiento estatutario del Régimen jurídico

que les va a ser aplicable. Pueden citarse como ejemplos de lo anterior el caso de LSCE, LCPV y LCCM.

Por otra parte, la no existencia de una regulación unitaria en materia cooperativa a nivel europeo, que facilite la cooperación entre sociedades cooperativas europeas y lleve a su máximo exponente el principio de intercooperación, ha obligado a los Estados Miembros a iniciar un proceso de armonización que permita la expansión de la sociedad cooperativa, de primer o segundo grado, fuera de los límites nacionales. Es por ello que se ha aprobado el primer Estatuto de SCE, por Reglamento (CE) Nº 1435/2003 del Consejo, el cual permitirá a las sociedades cooperativas ejercer su actividad en el conjunto de la UE con personalidad jurídica, reglamentación y estructura única y europea, a partir de 2006. Además, la SCE admite su constitución por varias sociedades cooperativas de distintos estados miembros, conformándose como una SCSG europea. Dicha SCSG europea como sociedad cooperativa que es va a participar de la naturaleza jurídica de éstas.

El origen de la SCSG lo encontramos en la voluntad por parte de las entidades socios de constituir una sociedad cooperativa de grado superior. Las entidades socios que quieran participar en la constitución de la misma deberán celebrar, previamente una Asamblea general en la cual se debatirá sobre la creación o adhesión según el caso. Para que la SCSG quede válidamente constituida y adquiera personalidad jurídica propia debe inscribirse en el Registro de Sociedades Cooperativas competente la Escritura pública de constitución. Además, si se constituye como grupo cooperativo será también necesario inscribir el acuerdo de integración al mismo en la hoja registral correspondiente a cada una de las sociedades cooperativas, sin que dicha obligación le sea exigida a los socios no cooperativas.

La SCSG puede formarse con una doble finalidad: por un lado, como sociedad cooperativa propiamente dicha, para servir a sus socios única y exclusivamente y/o para desarrollar su propia actividad cooperativizada, y por otro lado, como grupo cooperativo paritario, en la que los aspectos característicos del grupo de sociedades como control o dominio de una sociedad sobre otra y dirección económica unitaria ejercida por la sociedad dominante no llegan a darse al no ser compatibles con los principios reguladores de las propias sociedades cooperativas. Es por ello que la relación de grupo en las sociedades cooperativas se produce en base a una dirección unitaria por acuerdo paritario y libre –no dominio– y, por la no existencia de relación de dependencia entre las sociedades del grupo. Por tanto, podemos hablar en este sentido de la SCSG como grupo por coordinación en contraposición del mismo por subordinación que supone el grupo de sociedades.

En cuanto a que entidades pueden ser socios de la SCSG dependerá de la legislación que le sea de aplicación pero, como regla general, podrán ser socios tanto las sociedades cooperativas de grado inferior como personas jurídicas públicas o privadas, así como personas físicas. A pesar de que la LSCA limita la cualidad de socio en las SCSG a las sociedades cooperativas, por la vía del socio colaborador y asociado, se ha permitido que puedan ser socios también personas físicas y/o jurídicas

Con carácter general, las SCSG se rigen por el principio “un socio-un voto” aunque, siempre y cuando lo prescriban sus estatutos se podrá establecer un sistema de voto plural en función de la actividad cooperativizada realiza por los socios y/o el número de éstos que integran la entidad socio, nunca en función de la participación en el capital social. Aunque se podría pensar que con el voto plural se da la posibilidad de que un socio la controle, esto no ocurre debido a que las leyes regulan

determinadas medidas que impiden dicha situación. Una de ellas es el establecimiento de un número de votos máximo por socio o para el conjunto de una categoría de socio, como pueden ser los asociados, los socios colaboradores, etc.. Dichos límites son regulados de forma distinta por la LC y la LSCA.

Los socios de la SCSG podrán darse de baja, bien obligatoriamente o voluntariamente, previo aviso al Consejo rector, que deberá determinar la calificación de la misma como baja justificada o injustificada al objeto de poder realizar la correspondiente liquidación con el socio y exigirle o no una indemnización por daños y perjuicios.

Cuando un socio cause baja de la SCSG, además del reembolso de sus aportaciones al capital social se le entregará la parte que del patrimonio le pertenezca, como si de una liquidación patrimonial parcial se tratara, debido a que en las SCSG la aplicación del haber líquido resultante, en el caso de disolución y posterior liquidación, será distribuido entre los socios sociedades cooperativas. Como consecuencia de ello la SCSG verá reducido su capital, a la vez que sufrirá una disminución patrimonial, debiendo los estatutos prescribir al respecto normas para la determinación de dicha liquidación. Tanto para la LC como la LSCA únicamente participarán en la distribución del haber líquido las sociedades cooperativas socios, excluyendo al resto de socios no cooperativos, personas físicas o jurídicas.

En cuanto a los ingresos vía retornos que obtienen los socios por su condición de tales en la SCSG, a estos tendrán derecho tanto los socios usuarios como los socios colaboradores, estos últimos en la medida que contribuyen a la obtención de renta por parte de la sociedad. Tanto los retornos como los intereses que reparta la SCSG por las aportaciones voluntarias y obligatorias al capital social tienen la consideración de

resultados cooperativos en las respectivas sociedades cooperativas de base y, por consiguiente, podrán ser distribuidos, una vez dotados los impuestos y fondos obligatorios correspondientes, entre los socios de las mismas.

En relación a la estructura organizativa de la SCSG, cabe resaltar en principio que ésta no tiene por qué ser diferente a la de cualquier otra sociedad cooperativa. Es coincidente con la que presentan las SCPG, aunque muestra ciertas singularidades en su funcionamiento.

En primer lugar, dispone de una estructura orgánica, cuyo eje vertebrador son los órganos sociales. El Régimen jurídico de éstos varía sustancialmente con el presentado en las SCPG, siendo sus características principales la existencia de una democracia delegada, un sistema de representación que impide la coincidencia de personas en cada órgano y la existencia de voto plural.

En segundo lugar, posee una estructura administrativa, encargada de llevar a cabo las actividades propias del objeto social de la entidad. La SCSG, a diferencia de la SCPG, puede hacerse valer de las estructuras administrativas de sus socios, para llevar a cabo su objeto social y su gestión sin necesidad de realizar inversiones adicionales a este respecto.

Hemos puesto de manifiesto también que no existe un modelo financiero propio que las diferencien de las sociedades mercantiles. En este sentido, puede decirse que utilizarán por un lado, fuentes de financiación comunes a toda empresa: así, préstamos otorgados en el mercado de crédito, aportaciones obligatorias de sus socios, autofinanciación, etc.. Por otro, utilización de fuentes de financiación específicas: así, FRO y FEP, emisión de participaciones especiales, títulos participativos con remuneración en función de los resultados, cuotas de ingreso, secciones de crédito, etc..



Respecto a las dotaciones al FRO y FEP en la SCSG, conviene advertir que existen diferencias entre los porcentajes dotados por la LC y LSCA, y entre las SCPG y las SCSG sujetas a la LSCA. La LC dispone iguales porcentajes tanto para las SCPG como para las SCSG, permitiendo la repartibilidad, en ambos casos, del 50% del resultado obtenido por desarrollar su actividad con terceros no socios así como el derivado de actividades extraordinarias. Por su parte, la LSCA establece distintos porcentajes de dotaciones para unas y otras, gozando las SCSG de ciertos privilegios, al tener a su disposición para cualquier fin que acuerde la Asamblea general el 50% de los resultados por operaciones con terceros, resultados que en la SCPG se destinan totalmente a fondos obligatorios.

Otra diferencia existente entre las SCPG y la SCSG, está relacionada con la adjudicación que del haber líquido se realiza en caso de disolución y liquidación patrimonial. En la SCSG será distribuido entre las sociedades cooperativas asociadas, las cuales lo transferirán a su FRO, a diferencia de lo que ocurre en las SCPG, que tendrá que ser puesto a disposición de una sociedad cooperativa o de una Confederación estatal de sociedades cooperativas o de alguna Administración.

Por último indicar, que la LC y la LSCA dan distinto tratamiento al FRO de la SCSG que se liquida. Mientras que para la LC éste se transferirá directamente al fondo de la misma naturaleza en las sociedades cooperativas de base, para la LSCA dicha transferencia no se realizará directamente, sino una vez saldadas las deudas y reintegradas las aportaciones y los fondos voluntarios reintegrables a los socios.





## ***CAPÍTULO 4:***

### **INSTRUMENTOS FISCALES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

#### **4.1. MARCO NORMATIVO.**

A pesar de la labor sintetizadora llevada a cabo por la LIS de recoger en un solo texto el máximo número de Regímenes especiales, dos se han quedado al margen de dicha refundición. Entre ellos se encuentra el que afecta a nuestro trabajo de investigación, concretamente el Régimen fiscal de las sociedades cooperativas, contenido en la LRFC. No obstante, para lo no previsto en la misma, se estará a lo dispuesto en la normativa tributaria general.

La disposición derogatoria única 2.6 de la LIS, mantiene la vigencia de la LRFC, cuyos artículos 15.3, 17.4, 24 y 36 b), son modificados por la disposición final segunda de la propia LIS, además de la disposición adicional quinta.

La LRFC será de aplicación a todas las sociedades cooperativas regularmente constituidas en el Estado español, salvo las que tengan su sede o domicilio social en el País Vasco o en Navarra, a las cuales les

serán de aplicación los regímenes tributarios especiales vigentes en dichos territorios<sup>143</sup>.

Es patente que las sociedades cooperativas presentan distintas opiniones en cuanto a su forma de tributación, desde los que ven en ella una forma solidaria que reclama la exoneración fiscal, a otros que abogan por el principio de igualdad ante la ley.

En nuestro país, se ordena en el artículo 129.2 de la Constitución a todos los poderes públicos que fomenten, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas, por lo que dicho Régimen tiene su fundamento en la referida Constitución.

La justificación de tal protección podría encontrarse, en primer lugar, en el deseo de favorecer una forma de organización empresarial en la que la propiedad de los medios de producción no determina el criterio de distribución del beneficio o excedente, y, en segundo lugar, en la sumisión de las sociedades cooperativas al principio mutual. Sin embargo, aparte de las consideraciones expuestas, la sociedad cooperativa actúa en mercados abiertos compitiendo con otras sociedades que podrían considerarse discriminadas.

En este sentido, De Luis Esteban (2001, 14) indica que "... un tratamiento diferenciado para las sociedades cooperativas sería la lógica consecuencia del mandato contenido en el artículo 4 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, que señala que "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor

---

<sup>143</sup> En el País Vasco: Norma Foral 9/1991, de 19 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y demás normas forales que les puedan ser de aplicación. En Navarra: Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, de Régimen Fiscal de las Cooperativas de Navarra.

distribución de la renta nacional”<sup>144</sup>.

Por estas razones, el legislador, a través de la LRFC, adopta una postura intermedia basada en un tipo de gravamen reducido, exenciones y bonificación selectiva.

Las características básicas del Régimen fiscal de sociedades cooperativas las podemos concretar en las siguientes:

- ❖ Vocación estatutaria, en cuanto pretende abarcar la totalidad de los tributos que afectan a las sociedades cooperativas.
- ❖ Establecimiento de un doble nivel de protección en atención a las clases de sociedades cooperativas y las circunstancias que incidan en ellas.
- ❖ Configuración de las normas técnicas para la determinación de la base imponible.
- ❖ Armonización con la LC, y
- ❖ Excesiva complejidad.

En cuanto al establecimiento de un doble nivel de protección, cabe decir que a efectos tributarios, el artículo 2 de la LRFC clasifica a las sociedades cooperativas en dos grupos: por un lado, las sociedades protegidas<sup>145</sup> y, por otro, las especialmente protegidas<sup>146</sup>. Sin embargo, y de acuerdo con Martín Fernández (1995, 267), dicha clasificación quedaría

---

<sup>144</sup> La Ley General tributaria, de 28 de diciembre de 1963 ha sido derogada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la cual dicho mandato queda recogido en el artículo 2.

<sup>145</sup> Son sociedades cooperativas protegidas, ya sean de primer o segundo grado, aquellas que se constituyen de acuerdo a las leyes cooperativas y que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de la condición de sociedad fiscalmente protegida recogidas en el artículo 13 de la LRFC.

<sup>146</sup> Se entiende por sociedad cooperativa especialmente protegida aquella que teniendo la condición de protegida cumpla con una serie de requisitos, individuales para cada clase de sociedad, recogidos en los artículos 8 a 12 de la LRFC, los cuales se pueden concretar en: asociación de personas físicas, capacidad económica de los socios, operaciones con terceros y principio de mutualidad. Las clases de sociedades cooperativas que pueden llegar a considerarse como tales son: las de trabajo asociado, las agrarias, las de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumo.

vacía si no se incluye en la misma a las sociedades cooperativas no protegidas, pues aunque éstas no van a gozar de los beneficios fiscales que se establecen en los artículos 33 y 34 de la citada LRFC, sí que estarán sujetas a las reglas especiales o técnicas, aplicables para la determinación del Impuesto sobre Sociedades recogidas en los artículos 15 a 29 de la misma.

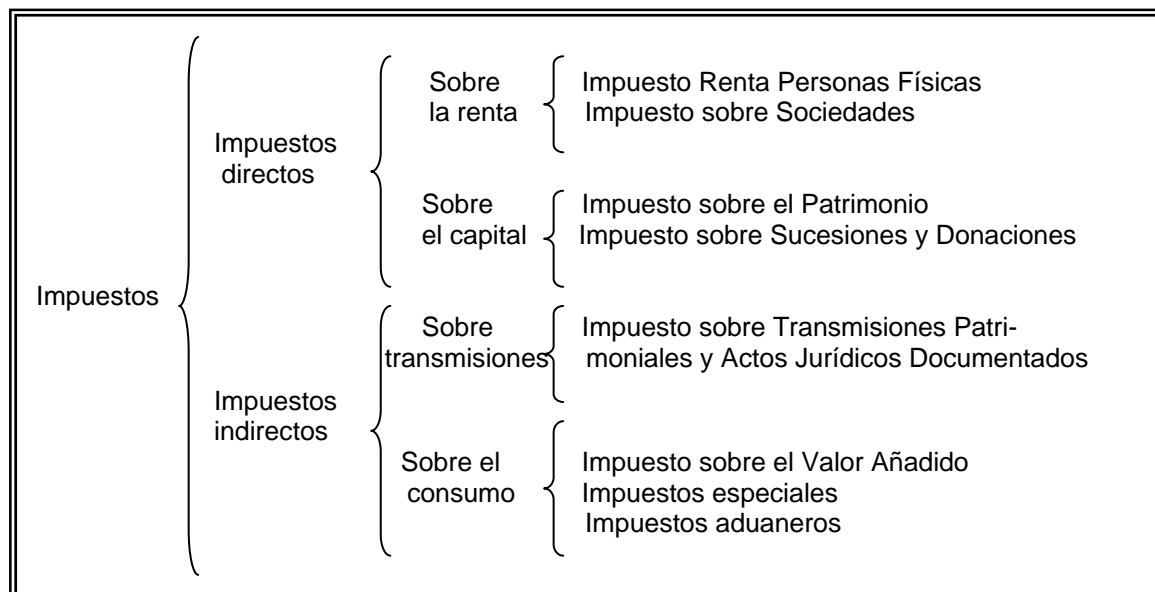
La cantidad de límites cuantitativos, algunos de difícil concreción y cálculo, hacen complicado distinguir entre sociedades cooperativas protegidas y especialmente protegidas. En este sentido, hemos de manifestar que ni la anterior Ley 3/1987, ni la LC<sup>147</sup>, remedian la complejidad de este tipo societario. En cualquier caso tenemos que señalar, que el ámbito de aplicación de la citada ley es de carácter general, aplicándose en nuestro caso la específica de la Comunidad Autónoma en la que centramos nuestro estudio, es decir, la LSCA.

Realizada esta breve introducción, comenzamos este capítulo con una sencilla guía que recoge los distintos impuestos que tienen incidencia en las sociedades cooperativas en el **cuadro 4.1**, y que de una forma pormenorizada vamos a desarrollar.

A este respecto, hemos de manifestar, que la Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003, (en adelante LGT) no explicita una definición de los tributos sino que establece una clasificación en su artículo 2.2, en tasas, contribuciones especiales e impuestos, y a continuación, en ese mismo artículo, define cada uno de ellos, por lo que realizaremos en este epígrafe un análisis independiente tanto de la imposición directa como de la indirecta que afecta a dichas sociedades cooperativas, así como las repercusiones que de su aplicación pueden tener tanto en las personas físicas como en las jurídicas que forman parte de ellas.

---

<sup>147</sup> La disposición adicional novena ratifica la vigencia de la LRFC como reguladora del Régimen fiscal de las sociedades cooperativas.

**CUADRO 4.1 LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

Fuente: Elaboración propia

Las sociedades cooperativas y, por ende, las SCSG no gozan de ninguna especialidad en relación con la imposición indirecta, por tanto estarán sometidas al Régimen general. Sin embargo, cuando sean calificadas como protegidas o especialmente protegidas van a gozar de una serie de beneficios fiscales, los cuales quedan recogidos en el **cuadro 4.2**.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, junto a los beneficios fiscales específicos señalados, pueden disfrutar también de los beneficios regulados en la LIS dentro del Régimen general, así como de los contemplados dentro del Régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión<sup>148</sup>, siempre y cuando dichos beneficios no sean incompatibles con los establecidos en la LRFC<sup>149</sup>.

<sup>148</sup> Entre los beneficios fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión podemos citar:

- Libertad de amortización asociada a un incremento de plantilla
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.
- Amortización del inmovilizado material nuevo.
- Dotación por posibles insolvencias de deudores.
- Tipo de gravamen reducido (30% para la base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros).

<sup>149</sup> Un claro ejemplo de incompatibilidad entre ambas leyes tiene que ver con los tipos de gravamen especiales. Así si una sociedad cooperativa de reducida dimensión está sujeta a los tipos especiales establecidos en la LRFC no puede acogerse también al tipo de gravamen reducido establecido en la LIS para las empresas de reducida dimensión.



## CUADRO 4.2 BENEFICIOS FISCALES RECONOCIDOS A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS PROTEGIDAS Y ESPECIALMENTE PROTEGIDAS.

<b>ITP Y AJD</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regla General: Exención.               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Actos de constitución, ampliación de capital fusión y escisión</li> <li>b) Constitución y cancelación de préstamos.</li> <li>c) Adquisiciones de bienes y derechos que se integran el fondo de educación y promoción.</li> </ul> </li> <li>- Exención adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, para sociedades cooperativas especialmente protegidas</li> </ul>
<b>IS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tipos de gravamen especiales:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) 20% Resultados Cooperativos.</li> <li>b) 35% Resultados Extracooperativos.</li> </ul> </li> <li>- Libertad de amortización activo fijo nuevo adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas.</li> <li>- Bonificación 50% de la cuota íntegra para sociedades cooperativas especialmente protegidas.</li> </ul>
<b>IAE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bonificación del 95% sobre cuota y recargos.</li> </ul>
<b>IBI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bonificación del 95% sobre cuota y recargos, para sociedades cooperativas agrarias y de explotación comunitaria.</li> </ul>

Donde: ITP y AJD (Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados); IS (Impuesto sobre Sociedades); IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas); IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles).

Fuente: Elaboración propia.

Además, de todos estos beneficios, las SCSG pueden también beneficiarse de los beneficios previstos en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas. En este sentido, el artículo 79.2 de la LC y 162.1 de la LSCA preceptúan que “Las cooperativas que concentren sus empresas por fusión o por constitución de otras cooperativas de segundo grado, así como mediante uniones temporales, disfrutarán de todos los beneficios otorgados en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas”. La LSCA va más allá e indica que disfrutarán de dichos beneficios en su grado máximo.

## **4.2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

Las sociedades cooperativas tributan por el Impuesto sobre Sociedades de forma diferente a como lo hace el resto de sociedades con cualquier otra forma mercantil, por lo que realizaremos un análisis exhaustivo de dicho impuesto, tratándolo tanto desde un punto de vista contable como fiscal. A nivel contable centraremos nuestro análisis en la LC, en la LSCA, por ser ésta la comunidad que hemos elegido para el estudio de las sociedades cooperativas agrarias, y en las NCSC, por la novedad que éstas implican, y, a nivel fiscal hemos de tomar como referencia la LRFC y la LIS para todo aquello que le pueda ser de aplicación.

Como es sabido, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas que son calificadas como sujetos pasivos por la LIS, constituyendo el hecho imponible la obtención de renta o beneficio por el sujeto pasivo.

La LIS en su artículo 7.1.a) nos indica que, entre otros, son sujetos pasivos del impuesto “las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles”, por tanto, la sociedad cooperativa, como persona jurídica que es, será sujeto pasivo del mismo. Pero las sociedades cooperativas gozan de un Régimen fiscal especial recogido en la LRFC, de lo que se deduce que el Régimen tributario general propio de las personas jurídicas tiene carácter supletorio respecto a dicho Régimen, aplicándose en tal caso las normas tributarias generales en lo que no esté expresamente previsto en la LRFC.

Las diferencias fundamentales entre uno y otro Régimen –LIS y LRFC– se centran por un lado, en el establecimiento de un doble nivel de protección para las sociedades cooperativas, en función del cual éstas gozan los beneficios fiscales anteriormente recogidos en el **cuadro 4.2**, y, por otro lado, en la instauración de unas reglas de tributación especial, aplicables a toda clase de sociedades cooperativas independientemente del nivel de protección que tengan, las cuales difieren sustancialmente de las fijadas para los demás tipos de sociedades.

Siguiendo a De Luis Esteban (2001, 11), comprobamos como la LRFC distingue dos clases de normas, en relación con el Impuesto sobre Sociedades:

- ✓ *Normas Incentivadoras o de Protección:* Las cuales tienen en cuenta la función social de las sociedades cooperativas. Entre éstas podemos citar los beneficios fiscales aplicables a las mismas, recogidos en los artículos 33 y 34 de la LRFC, como por ejemplo el menor tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, bonificaciones, libertad de amortización, etc..
- ✓ *Normas de Ajuste Técnico o Especiales:* Estas normas tratan de adecuar las normas tributarias generales a las singularidades y características de este tipo social. Quedan recogidas en los artículos 15 a 29 de la misma sobre “Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades”.

Entre las reglas especiales de tributación, podemos citar las siguientes, las cuales serán desarrolladas en próximos epígrafes.

En primer lugar, la LRFC prescribe un doble nivel de protección en base al cual disfrutarán de unas determinadas ventajas fiscales, en función de la consideración como sociedad cooperativa protegida o especialmente

protegida.

En segundo lugar, para la determinación de la base imponible deben considerarse separadamente los resultados contables obtenidos de la actividad cooperativizada realizada con sus socios –resultados cooperativos– de aquellos obtenidos por la realización de la actividad cooperativizada con terceros no socios y extraordinarios –resultados extracooperativos<sup>150</sup>–, debido a que tributarán, en principio, a tipos de gravamen distintos, como incentivo a la realización de la actividad cooperativizada con los socios. Sobre dichas bases imponibles, a efectos de liquidación, se minorará el 50% de la parte de los resultados que se destinen obligatoriamente al FRO y, el 100% de la parte que se destine obligatoriamente al FEP, situación que no se produce en el resto de sociedades con las dotaciones a reservas.

Y por último, la tercera de las peculiaridades se centra en la aplicación del tipo de gravamen tanto a la base imponible positiva como negativa, debido a que realizan un procedimiento singular de compensación de pérdidas, como consecuencia del especial sistema de liquidación a diferentes tipos de gravamen, basado en la compensación de cuotas en contraposición a la compensación de bases imponibles, aplicables en el resto de sociedades. La LRFC, únicamente permite la compensación de cuotas íntegras negativas con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, periodo aplicable también en la LIS.

Esta forma de tributación especial implica que la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas, presente unas dificultades añadidas a las ya existentes, por las divergencias entre la normativa contable y fiscal. A esto, hay que unirle

---

<sup>150</sup> A efectos fiscales los resultados con terceros no socios y los resultados extraordinarios conformarán el resultado extracooperativo.

también, que las sociedades cooperativas están sujetas a distintas normativas, en función de la Comunidad Autónoma en la cual desarrollen su actividad principal, cuyas disposiciones difieren en aspectos tan importantes como el Régimen económico, lo que supondrá un problema adicional, ante la necesidad de conocer las singularidades de cada una de ellas.

La existencia de distintas regulaciones, así como las divergencias existentes entre las mismas se traducirá, tal y como indica Server Izquierdo y Marín Sánchez (2002, 3) "... en diferencias en la presión fiscal a la que se ven sometidas en el ámbito de Impuesto sobre Sociedades ..."<sup>151</sup>. Incluso puede decirse que esta diversidad origina discriminación entre las sociedades cooperativas por razón de clase y territorialidad, lo que pudiera llevar a la constitución de las mismas bajo la ley estatal o autonómica que les sea más favorable.

Analizaremos, a continuación la determinación del resultado fiscal o base imponible del Impuesto sobre Sociedades, como paso previo al cálculo del impuesto devengado y de la cuota a pagar, no desarrollando las distintas deducciones del Impuesto sobre Sociedades a las que tienen derecho por ser éstas las mismas de las que disfruta cualquier otro tipo de sociedad mercantil –deducción por doble imposición de dividendos, deducción por inversiones, y deducción por creación de empleo—<sup>152</sup>. Sin embargo, será objeto de estudio en capítulos siguientes, el tratamiento contable que hay que dar a las mismas tomando como referencia la Resolución de 15 de marzo de 2002 del ICAC<sup>153</sup>, la cual ha supuesto un avance normativo importante en cuanto al registro contable de éstas.

---

<sup>151</sup> Estos mismos autores (2002, 11) identifica algunos de los elementos que determinan de forma decisiva las divergencias de presión fiscal entre las entidades, sujetas a diferentes leyes cooperativas:

- Dotación a los Fondos obligatorios antes o después de impuestos.
- Cuantía mínima que debe destinarles a los citados Fondos.

<sup>152</sup> Al respecto pueden verse los artículos 33 a 37 de la LIS.

<sup>153</sup> Dicha Resolución introduce cambios en la Resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC, la cual mantiene su vigencia en todo lo no modificado.

Dicha resolución surge como consecuencia de los recientes cambios que se han producido en la LIS, centrando su estudio en el nuevo tratamiento contable aplicable a las deducciones y bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades.

#### **4.2.1. EL RESULTADO CONTABLE COMO COMPONENTE PRINCIPAL DE LA BASE IMPOSIBLE.**

El resultado contable o excedente cooperativo como componente principal de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, es el punto de partida para la determinación de la base imponible del impuesto, el cual será determinado aplicando las normas de contabilidad generalmente aceptadas; normas que en la medida que se vean afectadas por la reforma que en éste ámbito se está implementando en España, para adaptar la regulación contable a las normas internacionales, incidirán sobre la determinación de éste y, en consecuencia, sobre la base imponible, con las consiguientes implicaciones fiscales.

Al respecto Corona Romero (2002, 93) indica que “... el cambio de las normas contables puede implicar una modificación del importe de las bases imponibles de las sociedades españolas. Tal cambio solo puede ser neutral, en términos de recaudación, si se proponen cambios en las reglas fiscales que regulan las correcciones al resultado contable que se aplican para la determinar la base imponible”. Así mismo, la Comisión de Expertos del Libro Blanco<sup>154</sup> especifica que “En cualquier caso, de no modificarse la legislación fiscal, los previsibles cambios de la normativa contable que se van a producir en el futuro, podrán suponer efectos no deseados de la recaudación por impuestos, es decir, podrían producirse aumentos o

---

<sup>154</sup> Véase la conclusión número 70 relacionada con el Capítulo 11 Contabilidad y Fiscalidad. Referencia del Libro Blanco: Gonzalo Angulo (2002).

disminuciones de recaudación debidos exclusivamente a posibles modificaciones de criterios y normas contables actualmente vigentes”.

El resultado contable en las sociedades cooperativas se determinará como en el resto de sociedades, por diferencia entre los ingresos obtenidos durante el ejercicio y los gastos incurridos para obtenerlos. Si bien, el cálculo del mismo muestra una singularidad en estas sociedades debido a que no existirá un único resultado, sino que en función del tipo de operaciones realizadas, presentará diferentes resultados, los cuales procederemos a analizar.

La LSCA exige distinguir en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio económico entre:

- *Resultados cooperativos o excedentes*, que son los derivados de la actividad cooperativizada con los socios o desarrollada por éstos, tratándose de sociedades cooperativas de trabajo y de las inversiones en empresas cooperativas<sup>155</sup>.
- *Resultados de operaciones con terceros no socios*: que son los que provienen del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros no socios.
- *Resultados extraordinarios*: que son aquellos derivados de:
  - Las inversiones o participación en sociedades no cooperativas.
  - Otras fuentes ajenas a los fines específicos de la sociedad.

---

<sup>155</sup> Tal es el caso de los retornos que perciba una SCPG de la SCSG de la cual es socio.

- Plusvalías que resulten de la enajenación de elementos del activo inmovilizado.
- Cualquier otro no contemplado en los anteriores.

Similar clasificación es la que realiza la LC, según la cual deberán figurar separadamente de los resultados cooperativos los derivados de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios –resultados extracooperativos–, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la sociedad, así como los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades, o los extraordinarios procedentes de plusvalías que resulten de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado. Sin embargo, esta ley permite la contabilización conjunta de los resultados cooperativos y extracooperativos, siempre y cuando así se disponga en los estatutos<sup>156</sup>.

Por otra parte, tal y como indica Caparrós Navarro (1991, 18) “La ley obliga a efectuar contablemente esta separación, pero no a la contabilización separada de los ingresos y gastos de una y otra clase ...”<sup>157</sup>. En este sentido, Rojo Ramírez (1987a, 405) propone para aquellos casos que no figuren de forma separada dichos resultados determinar el resultado extracooperativo en función de las ventas extracooperativas realizadas aplicando la siguiente ecuación:

$$R_{\text{stdo. Extracooperativo}} = R_{\text{stdo. Neto Ejercicio}} \times \frac{\text{Ventas Extracooperativas}}{\text{Ventas totales}}$$

Tras la publicación de las NCSC, ya se obliga, para aquellas sociedades que presentan Memoria en formato normal, a realizar una

---

<sup>156</sup> Véase artículo 57.4 de la LC.

<sup>157</sup> Domínguez Pérez (1998, 358) señala como problema para la diferenciación de los tres tipos de resultados, el cómo se imputarán los costes generales de las sociedades entre los diferentes resultados. Propone que se asignen en función del volumen de las ventas o en función de los resultados.



separación de las partidas de la cuenta de Pérdidas y Ganancias para la determinación de los distintos resultados –contabilización separada–, siempre y cuando la ley así lo exija o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel. Como indica Martín de Prado (2003, 47) “La gran novedad que nos presenta la adaptación contable sectorial es que nos describe como deben de recogerse en contabilidad la separación de los distintos resultados de la cooperativa, y ello tiene gran relevancia porque hasta el momento existía la obligación legal de la separación pero no estaba regulada la forma de realizarlo a nivel contable”.

En cuanto a las partidas que integran los distintos resultados, la LSCA, en sus artículos 89 y 90, recoge de manera detallada las que conformarán éstos, tal y como exponemos en el **cuadro 4.3**. Por su parte, la LC se limita únicamente a indicar el tratamiento contable que hay que hacer de partidas específicas.

Significar, que entre la LC y la LSCA existen divergencias en el tratamiento que se dan a algunas partidas contables, entre las que podemos citar:

a) *Los intereses y retornos procedentes de sociedades no cooperativas*. Aunque como regla general serán tratados como resultados extracooperativos, para la LC en la medida que se deriven de sociedades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia sociedad cooperativa, se considerarán resultados cooperativos. Mientras que para que tengan la consideración de resultados cooperativos, para la LSCA deben de proceder de empresas participadas mayoritariamente por sociedades cooperativas.

**CUADRO 4.3 DETERMINACIÓN DE LOS RESULTADOS CONTABLES.**

<b>INGRESOS</b>		
<b>COOPERATIVOS</b>	<b>EXTRACOOPERATIVOS</b>	<b>EXTRAORDINARIOS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con los socios valorada a precio efectivo.</li> <li>+ Cuotas periódicas satisfechas por los socios.</li> <li>+ Subvenciones corrientes y de capital imputables al ejercicio.</li> <li>+ Intereses y retornos procedentes de la participación de la sociedad en otras cooperativas o empresas no cooperativas cuando lo permite la ley</li> <li>+ Ingresos financieros de la gestión de tesorería necesaria para la realización de la actividad</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros no socios.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.</li> <li>+ Beneficios procedentes de la venta de elementos de inmovilizado.</li> <li>+ Ingresos obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas al objeto social.</li> </ul>
<b>GASTOS</b>		
<b>COOPERATIVOS</b>	<b>EXTRACOOPERATIVOS</b>	<b>EXTRAORDINARIOS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Porcentaje de gastos generales imputables a los ingresos anteriores.</li> <li>- Importe de las entregas de servicios o suministros realizados por los socios, valorados a precio efectivo.</li> <li>- Remuneración por la prestación del trabajo de los socios trabajadores o de trabajo según las retribuciones habituales</li> <li>- Intereses devengados a favor de socios y asociados por sus aportaciones al capital social.</li> <li>- Remuneración a la captación de recursos ajenos.</li> <li>- Dotaciones para amortizaciones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gastos generales correspondientes en proporción a la cifra de ingresos extracooperativos</li> <li>- Gastos específicos necesarios para la obtención de los ingresos extracooperativos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pérdidas procedentes de la venta de elementos de inmovilizado</li> <li>- Gastos procedentes de actividades económicas o fuentes ajenas al objeto social de la cooperativa.</li> </ul>
<b>RESULTADO COOPERATIVO</b>	<b>RESULTADO EXTRACOOPERATIVO o CON TERCEROS AJENOS</b>	<b>RESULTADO EXTRAORDINARIO</b>

Fuente: Elaboración propia.

b) *Plusvalías procedentes de la enajenación del inmovilizado material.* Como norma general, esta partida tiene la consideración de ingreso extraordinario. No obstante, para la LC, aunque no así para la LSCA, cuando la plusvalía proceda de la enajenación de un inmovilizado material destinado al cumplimiento del fin social y se reinvierta en su

totalidad en nuevos elementos con idéntico destino, será tratada como ingreso cooperativo.

Igualmente, y como ya se analizará en epígrafes siguientes, algunas de las partidas recogidas en el **cuadro 4.3** tienen un tratamiento fiscal diferente, surgiendo así una divergencia entre la contabilidad y la fiscalidad, que originará la aparición de un ajuste extracontable a la hora de realizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

#### **4.2.2. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL.**

Para la liquidación del impuesto en las sociedades cooperativas, como ya hemos indicado, el punto de partida es el resultado contable, constituido por tres tipos de resultados: cooperativo, extracooperativo o por operaciones con terceros no socios y extraordinario. Aunque contablemente, algunas leyes como la LSCA, obligan a diferenciar en la cuenta de Pérdidas y Ganancias estos tres resultados, a efectos fiscales únicamente es necesario distinguir entre resultado cooperativo y extracooperativo, constituyendo éste último la suma del resultado contable extracooperativo o con terceros no socios y el extraordinario.

Por resultado fiscal cooperativo hemos de entender, aquel que está vinculado y relacionado directamente con el cumplimiento de su objeto social y fines, y que se encuentra sometido al tipo del 20% del Impuesto sobre Sociedades, para las sociedades cooperativas protegidas, con bonificación del 50% sobre la cuota para las especialmente protegidas.

Por otro lado, el resultado fiscal extracooperativo es aquel que no tiene vinculación con el cumplimiento del objeto social y que está sometido al tipo general del 35% del Impuesto sobre Sociedades, bonificado en un 50% sobre la cuota para las sociedades especialmente protegidas.

Con carácter previo al análisis de dichos resultados, hay que indicar que la distinción entre esas clases de resultados no es una novedad de la legislación fiscal, sino que viene impuesta por la propia normativa cooperativa. Sin embargo, determinadas leyes como LC, permiten una contabilización conjunta del resultado cooperativo y de operaciones con terceros no socios, siendo dicha circunstancia causa de pérdida de la condición de sociedad cooperativa fiscalmente protegida, a pesar de que se cumplan los demás requisitos para que se sopesa como tal<sup>158</sup>. Esta postura adoptada por la normativa fiscal desincentiva lo que la LC presenta como una novedad ventajosa para las sociedades cooperativas.

En el caso de llevar una contabilización conjunta de dichos resultados, el resultado así obtenido, puede tratarse como resultado cooperativo, no siéndole de aplicación los beneficios fiscales asociados al mismo, y tributando al tipo general, o como extracooperativo y sometido a las normas propias de este tipo de resultado. Aunque la consideración como resultado cooperativo –sin ventajas fiscales– o extracooperativo, no tendrá efectos directos distintos a nivel fiscal, su consideración a efectos contables sí, en la medida que su aplicación a fondos obligatorios difiere.

En nuestra opinión, habría que considerarlo como resultado extracooperativo al objeto de penalizar, mediante una dotación de fondos mayor, el llevar una contabilización conjunta que no permite analizar el volumen de actividad desarrollada con socios y con terceros ajenos, situación también penalizada a nivel fiscal con la pérdida de la calificación de entidad protegida. Sin embargo, para otros autores como Iturrioz del Campo (1999, 137) su tratamiento debería ser como resultado cooperativo, al indicar que “... se le aplican las normas analizadas anteriormente para la distribución del Resultado Cooperativo”.

---

<sup>158</sup> Véase la disposición adicional sexta de la LC y el artículo 13.10 de la LRFC.

La razón de que se establezca una diferenciación en los resultados de la sociedad cooperativa obedece a que:

- El derecho al beneficio fiscal corresponde a la sociedad cooperativa que centra su actividad en y con sus socios.
- Cuando la sociedad cooperativa realiza actividades ajenas a su objeto social, a sus fines o con terceros no socios, además de alejarse del propósito de la protección fiscal, está incurriendo en competencia desleal con la sociedad de capital que, efectuando la actividad carece de beneficio fiscal alguno.

La protección fiscal no debe servir para expandir la empresa, cuando la competencia sólo puede hacerlo con los excedentes sobrantes después de impuestos. Por otro lado, si el resultado cooperativo fiscalmente protegido se usa para obtener resultados extracooperativos, esto supone una discriminación contra las sociedades de capital, que fiscalmente no debe sostenerse, de cara al principio de igualdad ante la ley. En tal caso se pronuncian García Sanz y Rojo Ramírez (1995, 236) cuando señalan que: “La menor presión fiscal en las cooperativas en relación a otros tipos de empresas tales como las S.A., en el impuesto de sociedades, se debe entender como una ayuda a la autofinanciación, en el sentido de que tanto en los resultados cooperativos como extracooperativos se pueden deducir el 50% de las cantidades, que de ambos resultados se destinen al FRO...”

Para la determinación del resultado a efectos fiscales, hemos de estar a lo dispuesto en la LRFC, en cuyo articulado -artículos 17 a 21- hace mención a las distintas partidas de gastos e ingresos, que a efectos fiscales, conformarán los mismos. Partidas que en determinados casos tienen distinto tratamiento en la normativa contable, originando, en consecuencia, la aparición de unas diferencias o ajustes extracontables en

la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Realizaremos el estudio partiendo de lo que la LRFC establece como resultado fiscal, al objeto de ir comparando dicho concepto con el concepto de resultado contable, contemplado en la LC y la LSCA. En el **cuadro 4.4** quedan recogidas las distintas partidas que componen el resultado, a nivel fiscal.

#### CUADRO 4.4 DETERMINACIÓN DE LOS RESULTADOS EN LA LRFC.

<b>RESULTADO COOPERATIVO</b>		<b>RESULTADO EXTRACOOPERATIVO</b>	
<b>INGRESOS</b>			
+	Procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con los propios socios valorada a precio efectivo.	+	Procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros no socios.
+	Cuotas periódicas satisfechas por los socios.	+	Derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.
+	Subvenciones corrientes.	+	Beneficios procedentes de la venta de elementos de inmovilizado.
+	Imputación al ejercicio de subvenciones al capital.	+	Ingresos obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas al objeto social de la entidad.
+	Intereses y retornos procedentes de la participación de la sociedad en otras sociedades cooperativas.		
+	Ingresos financieros de la gestión de tesorería necesaria para la realización de la actividad.		
<b>RESULTADO COOPERATIVO</b>		<b>RESULTADO EXTRACOOPERATIVO</b>	
<b>GASTOS</b>			
-	Porcentaje de gastos generales imputables a los ingresos anteriores.	-	Porcentaje de gastos generales correspondientes.
-	Importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios.	-	Gastos específicos necesarios para la obtención de los ingresos extracooperativos.
-	Remuneración por la prestación del trabajo de los socios trabajadores o de trabajo según las retribuciones habituales.	-	Pérdidas procedentes de la venta de elementos de inmovilizado.
-	Intereses devengados por los retornos cooperativos integrados en un Fondo Especial	-	Gastos procedentes de actividades económicas o fuentes ajenas al objeto social de la sociedad.
-	Intereses devengados a los socios por sus aportaciones al capital social.	-	50% de Dotación Obligatoria al Fondo de Reserva Obligatorio.
-	Remuneración a la captación de recursos ajenos.		
-	Dotaciones Obligatorias al FEP.		
-	50% de Dotación Obligatoria al Fondo de Reserva Obligatorio.		

Fuente: Ayala Blanco et al. (2000) y elaboración propia.

#### 4.2.2.A. Resultados Cooperativos.

Son resultados cooperativos, básicamente, los derivados de la realización de actividades cooperativizadas con los socios, más aquellos otros que se hallan en una relación de accesoriedad. El resto son resultados extracooperativos.

El excedente cooperativo se determinará por la diferencia entre los ingresos y los gastos obtenidos en operaciones de tráfico de la sociedad cooperativa, debidamente periodificados según las normas del PGC.

El artículo 17 de la LRFC, considera como **ingresos cooperativos** los siguientes:

1) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con los propios socios, esto es, las cantidades entregadas por los socios a la sociedad cooperativa como retribución de las entregas de bienes o servicios realizados por ésta en cumplimiento de los fines fijados por los estatutos, valoradas por el precio efectivamente realizado cuando se traten de *sociedades cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios.*

Tal y como establece en las NCSC, capítulo cuarto, norma undécima, así como el artículo 89.1 de la LSCA, las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados, se entienden realizadas en términos de compensación de costes.

2) Cuotas periódicas satisfechas por los socios, ya que no tienen carácter reintegrable, ni integran el capital social.

3) Intereses y retornos procedentes de la participación, como socio

o asociado, en otras sociedades cooperativas

A nivel contable, la LC considerará también partida de ingreso cooperativo los intereses y retornos percibidos de la participación en sociedades no cooperativas<sup>159</sup> si éstas realizan actividad preparatoria, complementaria o subordinada a las de la propia sociedad cooperativa<sup>160</sup>. Así mismo, la LSCA<sup>161</sup> le da también el tratamiento de ingreso cooperativo a los derivados de empresas participadas mayoritariamente por sociedades cooperativas. Surge así una divergencia entre normativa contable y fiscal que originará la aparición de un ajuste extracontable a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La LC y la LSCA con esta actuación han querido incentivar la participación de este tipo social en las distintas fases del proceso productivo y fomentar así, la concentración o integración vertical u horizontal de éstas.

4) Subvenciones corrientes. Nos referimos a las subvenciones de explotación, la cuales deben imputarse en su totalidad al ejercicio en que se produzcan las circunstancias que las originen.

5) Imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma dispuesta en la LIS<sup>162</sup>.

Dichas subvenciones tendrán la consideración en la LC de resultado extraordinario, pues al no especificar nada sobre su tratamiento le serán de aplicación las normas generales de contabilidad, para las cuales esta

---

<sup>159</sup> La participación de las sociedades cooperativas en entidades no cooperativas está sujeta a unos límites establecidos en el artículo 13 de la LRFC, siendo causa de pérdidas de la condición de protegida al incumplir los mismos. Dichos límites son: no pueden participar en una cuantía superior al 10%, en el capital social de entidades no cooperativas, llegando a alcanzar dicha participación el 40% cuando se traten de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia sociedad cooperativa. Además el Ministerio de Economía y Hacienda puede autorizar participaciones superiores, sin que con ello se pierda la protección fiscal.

<sup>160</sup> Véase el artículo 57.3 de la LC.

<sup>161</sup> El artículo 88.2 de la LSCA establece que "Son resultados cooperativos los derivados de la actividad cooperativizada con los socios o desarrollada por éstos tratándose de cooperativas de trabajo asociado y de las inversiones en empresas cooperativas o en otro tipo de empresas participadas mayoritariamente por cooperativas ..."

<sup>162</sup> La LIS expone en la Disposición final segunda, punto 2 que el artículo 17.4 de la LRFC quedará redactado de la siguiente manera: "Artículo 17.4. Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables", mientras que el texto original indicaba "Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma dispuesta en el artículo 22 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades".



partida constituye un ingreso extraordinario. En este sentido Valle de Juana (1993, 583), indica que “Contablemente tienen la naturaleza de un ingreso excepcional (cuenta 775) por tratarse de una partida de proyección plurianual generadoras de resultados a lo largo de toda la vida útil de los bienes que ayudan a financiar ...”. Surge así una diferencia de criterio entre normativa contable y fiscal.

6) Ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

Igualmente, el artículo 18 de la LRFC, establece que serán **gastos cooperativos**:

A) El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios<sup>163</sup>, las prestaciones de trabajo de los socios, también denominadas anticipos laborales<sup>164</sup>, y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los mismos a la sociedad cooperativa, estimados por su valor de mercado conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de ésta, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior<sup>165</sup>.

Dicha norma no será de aplicación para las sociedades cooperativas agrarias donde las entregas realizadas por los socios a éstas se valorarán a precio efectivo.

Este último criterio de valoración es el que también sigue la LC y la LSCA, con independencia de la clase de sociedad cooperativa de que se trate, poniéndose de manifiesto una nueva diferencia entre el ámbito

---

<sup>163</sup> Un estudio más detallado sobre el problema de la valoración previa de los bienes o servicios prestados por el socio a la sociedad cooperativa puede verse en: Vicent Chuliá (1994, 329-332); Iruretagoyena Osuna (1999).

<sup>164</sup> Según García Sanz y Rojo Ramírez (1995, 223) “... las cantidades recibidas, normalmente cada mes, por la prestación del trabajo de los socios a la cooperativa no son, estrictamente hablando, sueldos sino anticipos laborales a cuenta del excedente cooperativo (que se determina al final de ejercicio), que es cuando queda regularizada la situación y concretada la cuantía global a percibir por cada socio. El problema se plantea cuando en vez de excedentes existan pérdidas, con lo que si los anticipos laborales son cantidades percibidas a cuenta del excedente, si éste no existe se puede hablar de la devolución de los mismos a la cooperativa”.

<sup>165</sup> También constituirá gasto deducible la participación en los excedentes de los trabajadores asalariados de la sociedad cooperativa.

contable y el fiscal. Además, la LC considera como partida de gasto las entregas de los socios a la sociedad en cuantía no superior a los precios reales de liquidación, mientras que para la LSCA será gasto el importe efectivamente realizado, no poniendo límite alguno al mismo.

En relación con ambos criterios de valoración, precio de mercado y precio efectivo o de adquisición, Valle de Juana (1993, 579) señala que “... los dos criterios son válidos desde posiciones puramente teóricas. La ruptura en la aplicación estricta del principio contable del precio de adquisición no es más que un intento de objetivar unas transacciones en las que el grado de conveniencia entre las partes podría deteriorar la realidad de la situación económica de la entidad y del propio mercado.”

B) Cantidades que las sociedades destinen, con carácter obligatorio, al FEP, tienen la consideración de gasto fiscal, y, de gasto contable a partir de la entra en vigor de las NCSC.

La dotación del FEP que será gasto fiscal estará sujeta a los requisitos que se señalan en el artículo 19, de la referida ley y que sintetizamos en los siguientes:

- La cuantía deducible de la dotación al Fondo es la realizada con carácter obligatorio<sup>166</sup>, si bien con el límite máximo del 30 por 100 de los excedentes netos del ejercicio.
- Contabilización separada de las dotaciones al Fondo, así como de las aplicaciones del mismo.
- Funcionamiento del FEP.

Igualmente la LRFC, permite la deducibilidad del 50% de la dotación obligatoria al FRO, no siendo gasto a efectos contables.

---

<sup>166</sup> Entendemos que las dotaciones deducibles son las estipuladas legal o estatutariamente.

La LRFC no especifica si la cuantía deducible por dotaciones a los fondos obligatorios proviene de una dotación efectuada antes o después de impuestos, por lo que tendremos que estar a lo preceptuado en las normas que regulan la dotación del mismo, señalando al respecto Gallego Sevilla (2001, 14) que “Las leyes sustantivas de cooperativas determinan el contenido de la ley tributaria. En este sentido, cuando las leyes sustantivas establecen los porcentajes mínimos de dotación a fondos obligatorios, están prefijando la cuantía de los ajustes extracontables en el Impuesto sobre Sociedades”.

C) Los intereses devengados por los socios y asociados derivados de sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos obtenidos de retornos cooperativos integrados en un Fondo especial, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados.

Dentro de este tipo de gasto también hemos de recoger la remuneración a la captación de recursos ajenos (préstamos, obligaciones, participaciones especiales, etc.).

Tanto para la LC como para la LSCA, la remuneración de las aportaciones de socios y asociados al capital, será considerada como gasto cooperativo, condicionando la LC, aunque no la LSCA, dicha remuneración a la existencia de excedentes positivos previos a su reparto<sup>167</sup>.

El que la LSCA no condicione la remuneración a la obtención de resultados, en muchos casos va a implicar que como consecuencia del reparto de los mismos el excedente sea negativo. Para evitar esta

---

<sup>167</sup> Tanto la LC como la LSCA imponen unos límites al tipo de interés a retribuir a los socios y asociados. Éste no podrá exceder del interés legal del dinero en más de seis puntos, para la LC, y de tres puntos, para la LSCA.

situación en las NCSC se regula el tratamiento contable aplicable a esta partida, considerándola como gasto contable siempre y cuando una vez computado el mismo el excedente de la entidad sea positivo o nulo, y, como una remuneración a cuenta de beneficios futuros o como reparto de reservas en el caso de que se paguen intereses sin existir excedente.

Este doble tratamiento tendrá las siguientes implicaciones fiscales:

- a) Cuando sean considerados como gasto contable, no surgirá diferencia alguna entre el ámbito contable y fiscal, salvo que el tipo de interés al cual se retribuye a los socios y asociados exceda del límite establecido en la LRFC.
- b) Cuando tengan la consideración de reparto de reservas o a cuenta de futuros resultados, al no considerarse como gasto contable surgirá una diferencia entre el resultado contable y el fiscal, que dará lugar a un ajuste extracontable<sup>168</sup>.

No todos los autores están de acuerdo en considerar el pago de los intereses por su participación en el capital, como gasto fiscalmente deducible, pues tal y como expone Mellado Benavente et al. (2000, 1021) “... no son deducibles por constituir retribución de fondos propios”<sup>169</sup>, al afirmar que la Dirección General de Tributos, los considera como una percepción derivada de la participación en los citados fondos de una entidad que tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario para los socios que los reciban. En nuestra opinión, solo deberían de considerarse como gasto los intereses devengados por las aportaciones voluntarias realizadas a la sociedad, pero no por las obligatorias, en la medida que éstas son la condición “sine cuanum” para ser socio de la

---

<sup>168</sup> Se tratará como diferencia permanente si se contabilizó como reparto de reservas y como diferencia temporal si se distribuyó a cuenta de beneficios futuros.

<sup>169</sup> Véase la consulta 0280-00 de la Dirección General de Tributos.

sociedad cooperativa, por cuya categoría obtiene unos beneficios, no sólo económicos –retorno cooperativo– sino también sociales.

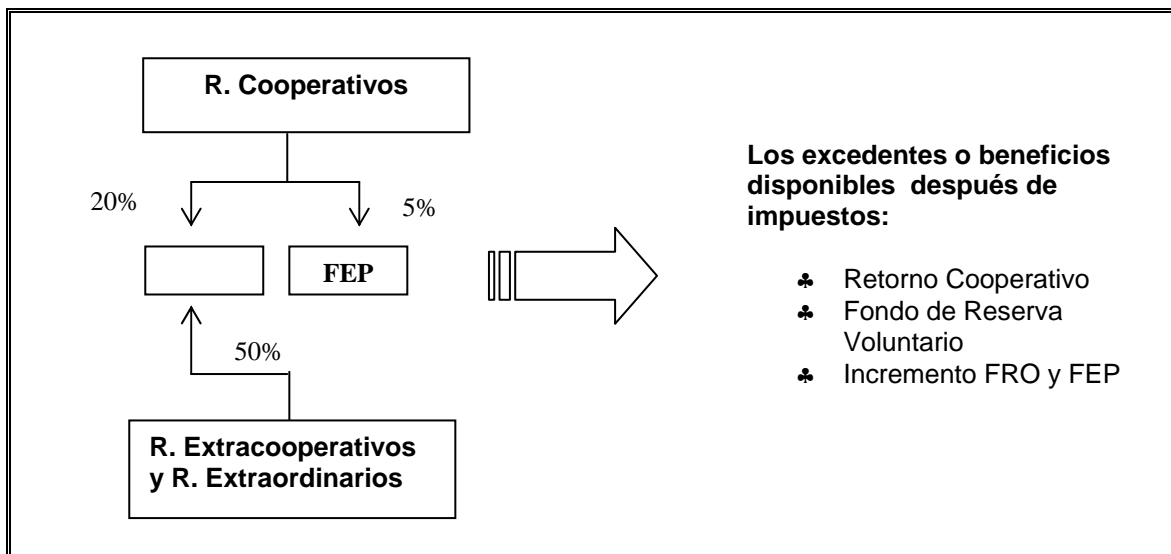
De forma análoga, el artículo 20 de la LRFC, preceptúa que son **gastos no deducibles** los expuestos a continuación, sin perjuicio de que les sea de aplicación a las sociedades cooperativas las normas previstas en el Régimen general del Impuesto sobre Sociedades:

- Las cantidades distribuidas entre los socios de la sociedad a cuenta de sus excedentes.
- El exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por éstos a la sociedad cooperativa, sobre su valor de mercado.

Estos casos son un claro ejemplo de reparto de beneficios encubierto, vía anticipos de retornos o vía mejora de precios, que si no se dieran por igual entre todos los socios se estaría atentando contra el principio de igualdad entre éstos. En este sentido García Sanz y Rojo Ramírez (1995, 226) señalan que “... estaríamos ante un anticipo de retorno cooperativo, que podría suponer una ventaja frente al resto de los socios, si a éstos no se les compensa de alguna otra forma”.

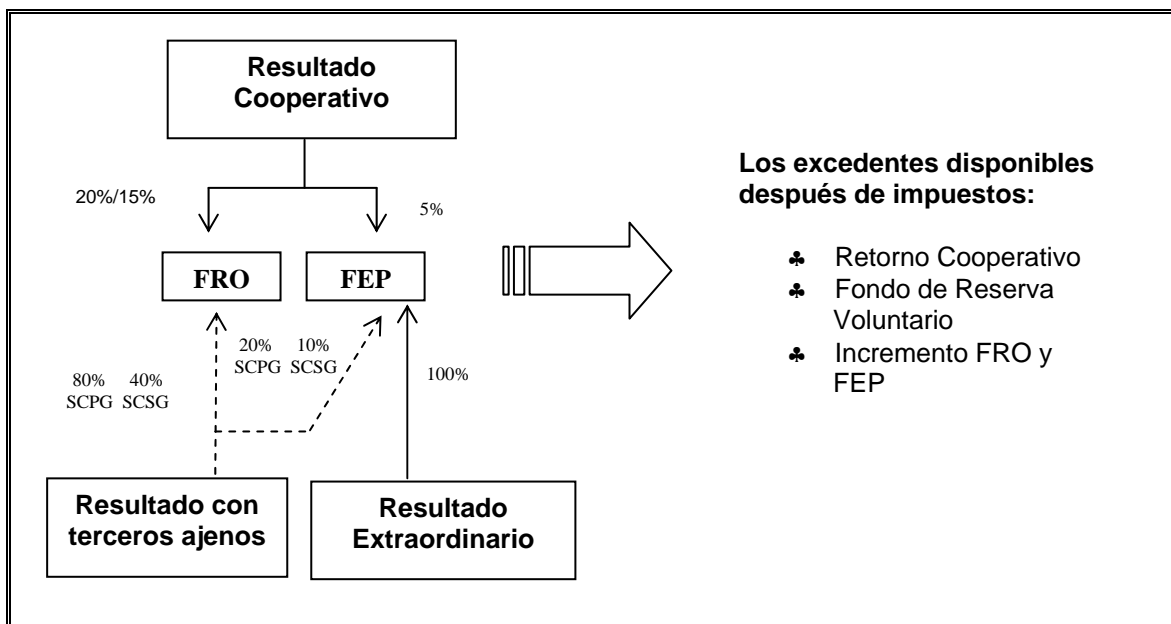
Dado que el importe de gasto fiscal por dotación a fondos obligatorios, está condicionado a lo que las leyes sustantivas obliguen a aplicar de los excedentes, a continuación se expone, **esquemas 4.1 y 4.2**, la distribución que tanto del resultado cooperativo como del extracooperativo, una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores, establece la LC y la LSCA para las SCPG y las SCSG.

#### ESQUEMA 4.1 DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO POSITIVO PARA LAS SCPG Y SCSG SEGÚN LA LC.



Fuente: Elaboración propia.

#### ESQUEMA 4.2 DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO POSITIVO PARA LAS SCPG Y SCSG SEGÚN LSCA.



Fuente: Elaboración propia.

No obstante, en este apartado será analizada la aplicación que se realiza del resultado cooperativo, dejando para próximos epígrafes el estudio de la distribución del resultado extracooperativo.

#### **A) DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO COOPERATIVO.**

En cuanto a la distribución del resultado cooperativo<sup>170</sup>, cada ley de sociedades cooperativas especifica su forma de aplicación, siendo los criterios utilizados por las mismas muy similares entre si.

La regulación de la aplicación de éstos en las SCSG, queda recogida en el articulado que ordena a las SCPG, en concreto en los artículos 58 de la LC y artículos 91 a 93 de la LSCA, si bien esta última en el artículo 158.9 introduce una singularidad para las SCSG, respecto a las SCPG, en cuanto al porcentaje de dotación de los resultados por operaciones con terceros a los fondos sociales obligatorios.

Tanto en la LC como en la LSCA, la aplicación de resultados se realizará en dos fases:

En primer lugar, se dotarán los fondos obligatorios, una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades, en los porcentajes prescritos por las leyes de sociedades cooperativas, para cada tipo de resultados. Dichos porcentajes en el caso del resultado cooperativo son coincidentes para la LC y la LSCA<sup>171</sup>.

En segundo lugar, el resto de excedente disponible una vez satisfechos los impuestos exigibles<sup>172</sup>, se aplicará conforme prescriban los estatutos o acuerde la Asamblea general en cada ejercicio, a:

---

<sup>170</sup> Las distintas normativas denominan al resultado cooperativo positivo como excedente y al resultado extracooperativo y extraordinario positivo como beneficio, para diferenciar el origen de los mismos.

<sup>171</sup> La dotación al FRO por parte de los resultados cooperativos será del 15% cuando el FRO sea mayor al 50% del Capital Social.

<sup>172</sup> Un estudio de las implicaciones que sobre el excedente disponible, las dotaciones a los fondos obligatorios y la deuda tributaria, tienen, por un lado, la posibilidad o no de deducción de las pérdidas no compensadas de ejercicios anteriores, y, por otro, las dotaciones a los Fondos Obligatorios en función de la relación capital social-FRO y antes o después de impuestos, puede verse en: Caparrós Navarro (1994, 111-130). "El tratamiento de las pérdidas en las sociedades cooperativas". Iturrioz del Campo (1998, 93-113): "La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas ante el nuevo ordenamiento jurídico".

- ⇒ Retorno cooperativo a los socios, acreditándose a los mismos en proporción a las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio con la sociedad cooperativa.
- ⇒ Dotación a los FRV con carácter irrepartible o repartible.
- ⇒ Incrementar los Fondos Obligatorios.

#### **4.2.2.B. Resultados Extracooperativos.**

Los resultados extracooperativos son los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros, así como los obtenidos de operaciones de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos, de inversiones o participaciones en entidades de naturaleza no cooperativa y de incrementos y disminuciones de patrimonio.

Para su determinación hay que deducir de los ingresos extracooperativos los gastos específicos necesarios para su obtención y prorrata de los gastos generales que resulten imputables a esta actividad.

La LRFC, en su artículo 21 considera **ingresos extracooperativos**:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios, los cuales en la LSCA constituyen los ingresos con terceros no socios.

2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa. Éstos, como ya se expuso anteriormente, tendrán la consideración de resultados cooperativos en la LC y en la LSCA, cuando dicha inversión se realice en sociedades no cooperativas que cumplan con una serie de requisitos<sup>173</sup>.

---

<sup>173</sup> Para la LC si éstas realizan actividad preparatoria, complementaria o subordinada a las de la propia sociedad cooperativa. Y para la LSCA si las empresas están participadas mayoritariamente por sociedades cooperativas.



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

4. Dentro de éstos, se comprenderán los procedentes de las Secciones de crédito, con la excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de sociedades cooperativas de crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas Públicas<sup>174</sup>.

5. Los incrementos y disminuciones de patrimonio recogidos en el artículo 22 de la LRFC, haciendo referencia éstos a los beneficios o pérdidas producidas en la enajenación del inmovilizado material e inmaterial y a los derivados de la transmisión de determinadas inmovilizaciones financieras.

De los ingresos enumerados, se consideran **gastos deducibles** los necesarios para su obtención.

En cuanto a los incrementos y disminuciones de patrimonio, el artículo 22.1 de la LRFC los define como las variaciones en el valor del patrimonio de la sociedad cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

En cuanto a su apreciación como resultados extracooperativos, el artículo 16.3 de la misma ley los trata como tales, con independencia de si el bien patrimonial está o no afecto a la realización de operaciones cooperativizadas o sea o no susceptible de producir resultados cooperativos.

En tal sentido como partida de incremento o disminución patrimonial podemos citar la plusvalía obtenida por la enajenación de elementos del

---

<sup>174</sup> Señalar que desde ninguna perspectiva pueden los resultados derivados de tales fuentes quedar amparados bajo el principio mutuo, pues con toda claridad se obtienen de operaciones realizadas con terceros no socios.

inmovilizado. La misma es considerada también por la LC y por la LSCA como un ingreso extraordinario.

No obstante, para la LC, cuando la plusvalía proceda de la enajenación de elementos del inmovilizado material destinados al cumplimiento del fin social y, se reinvierta en su totalidad en nuevos elementos con idéntico destino, dentro del plazo que disponga la ley, no tendrán el tratamiento de ingreso extraordinario, sino de ingreso cooperativo. Lo cual viene a contradecir a la normativa fiscal donde, como ya se ha dicho anteriormente, el plusvalor obtenido en la transmisión de elementos patrimoniales, reinvertido o no, es considerado como un beneficio extracooperativo, dando origen esta divergencia a una diferencia permanente en la determinación del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a la reinversión de beneficios extraordinarios, cabe decir que hasta enero de 2000 la LIS permitía por aplicación del artículo 20, que los beneficios obtenidos en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado y reinvertidos, pudieran no integrarse totalmente en la base imponible del ejercicio en que se producen, difiriendo los mismos a lo largo de una serie de años<sup>175</sup>. Surgía así una diferencia temporal negativa entre el resultado contable y el fiscal, que iría revirtiendo en los años siguientes a la reinversión del plusvalor.

Este tratamiento fiscal, ha sido modificado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual deroga el artículo 20, e introduce un nuevo artículo a la LIS, el artículo 36 ter, en base al cual se establece un nuevo tratamiento a las plusvalías reinvertidas consistente en integrar el plusvalor, reinvertido o no, en la base imponible del ejercicio que tenga lugar la transmisión, dando derecho

---

<sup>175</sup> Existen dos modalidades: a) A partes iguales en los periodos impositivos que concluyan en los siete años siguientes al cierre del periodo impositivo en que venció el plazo de los tres años para realizar la reinversión; b) En los periodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en que se materialice la reinversión.

en el periodo impositivo que se efectúe la reinversión a practicar en la cuota íntegra una deducción del 20% del importe de las citadas plusvalías. El artículo 36 ter añade además que “esta deducción será del 10 %, del 5 % o del 25 % cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 %, del 20 % o del 40 % respectivamente”<sup>176</sup>.

Con el nuevo tratamiento no aflorará, diferencia alguna entre el resultado contable y el fiscal, a diferencia de lo que ocurría con el anterior tratamiento. Si bien, como se verá más adelante, la deducción a la que da derecho la plusvalía reinvertida, y por tanto pendiente de aplicar fiscalmente, podrá ser objeto de registro contable, como un crédito fiscal.

#### **A) APLICACIÓN DEL RESULTADO EXTRACOOPERATIVO.**

Respecto a la distribución del resultado extracooperativo, recogida con anterioridad en el **esquema 4.1 y esquema 4.2**, únicamente indicar la LC permite la repartibilidad del 50% de los resultados extracooperativos y extraordinarios, tanto para las SCPG como para las SCSG, mientras que la LSCA únicamente permite esa repartibilidad en las SCSG y para los resultados por operaciones con terceros ajenos

La LC y la LSCA, permiten la repartibilidad parcial del resultado con terceros no socios o resultado extracooperativo, y, en el caso de la LC, también del resultado extraordinario, señalando Morillas Jarillo y Feliú Rey (2000, 405) que este hecho “... desde un punto de vista del concepto de esta sociedad, no debe ser menospreciada”. Así en opinión de Llobregat Hurtado (1999, 217) se ha introducido en la sociedad cooperativa por la vía de la repartibilidad del resultado extracooperativo el concepto de *ánimo de lucro* propio de las sociedades mercantiles por lo que “aunque siga formando parte de los tipos societarios que integran el catálogo de la

---

<sup>176</sup> La Ley 24/2001 estableció una deducción del 7 %, del 2 % o del 22 % cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 %, del 20 % o del 40 %, respectivamente, porcentajes que han sido modificados por Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Economía Social, al igual que sucede con las sociedades laborales y, por su naturaleza mercantil, deberían suprimirse todas las leyes autonómicas por inconstitucionales”.

Finalmente, y como colofón de este epígrafe, en el **cuadro 4.5** se han recogido una serie de partidas de ingresos y gastos, de las hasta ahora analizadas, que tienen distinto tratamiento en la normativa contable y fiscal, las cuales originarán la aparición de diferencias permanentes o temporales en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades.

**CUADRO 4.5 DIFERENCIAS EN LA CONSIDERACIÓN DE DETERMINADAS PARTIDAS ENTRE LA LRFC, LC Y LSCA. (RESULTADO CONTABLE VERSUS RESULTADO FISCAL)**

<b>RESULTADO COOPERATIVO</b>	<b>LRFC (ART. 17 A 20)</b>	<b>LC (ART. 57)</b>	<b>LSCA (ART. 89)</b>
<u>Ingresos</u>			
1) <i>Subvenciones de capital</i>	Ingreso Cooperativo	Ingreso Extraordinario <sup>(2)</sup>	Ingreso Cooperativo
<u>Gastos</u>			
2) <i>Valoración de operaciones de entrega, prestación de servicios, etc., por parte de los socios a la sociedad cooperativa</i>	- Precio de mercado - Precio Efectivo <sup>(1)</sup>	Precio Efectivo. Límite Precio de liquidación	Precio Efectivo
3) <i>Dotaciones al FRO</i>	Gato Fiscal	No gasto contable	No gasto contable
4) <i>Intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al Capital Social</i>	Gasto Fiscal	Gasto contable	- Gasto contable, si existe excedente positivo previo - Gasto no contable, si se reparten sin existir excedente positivo
<b>RESULTADO EXTRACOOPERATIVO</b>	<b>LRFC (ART. 21)</b>	<b>LC (ART. 57)</b>	<b>LSCA (ART. 90)</b>
<u>Ingresos</u>			
1) <i>Intereses y retornos procedentes de sociedades no cooperativas</i>	Ingreso Extracooperativo	- I. Extracooperativo  - I. Cooperativo si realizan actividad complementaria	- I. Extracooperativo  - I. Cooperativo si existe participación mayoritaria de sociedades cooperativas
2) <i>Plusvalía enajenación activo inmovilizado material</i>	Ingreso Extracooperativo	- Ingreso Extraordinario  - I. Cooperativo si se reinvierte totalmente en elment. con igual destino	Ingreso Extraordinario
<u>Gastos</u>			
3) <i>Dotaciones al FRO</i>	Gato Fiscal	No gasto contable	No gasto contable
(1) Cuando se trate de sociedades cooperativas agrarias. (2) Para la LC tendrá la consideración de resultado extraordinario, pues al no especificar nada sobre su tratamiento le serán de aplicación las normas generales de contabilidad, para las cuales constituye un ingreso extraordinario.			

Fuente: Elaboración propia.

#### 4.2.3. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA INTEGRA.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.2 de la LRFC y 26.3 LIS el proceso liquidatorio en las sociedades cooperativas se determina a través de 2 fracciones o partes de la base imponible:

- ⌘ Una base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos, es decir, *base imponible cooperativa*. Tributará al 20%, si la sociedad está calificada como protegida o especialmente protegida.
- ⌘ Una base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos, es decir, *base imponible extracooperativa*. Tributará al tipo general.

Si la sociedad cooperativa lleva una contabilización conjunta de los resultados cooperativos y de operaciones con terceros no socios, éstos serán considerados como resultados extracooperativos, tal y como se indicó anteriormente, presentando, en consecuencia, una única base imponible que tributará al tipo general del 35% por no serles de aplicación los beneficios fiscales que otorga la LRFC a las entidades protegidas. Sin embargo, entendemos que, éstas si que podrían gozar de las ventajas fiscales asociadas a las entidades de reducida dimensión, como son un tipo de gravamen del 30% para los primeros 90.151,82 €, siempre y cuando cumplan los requisitos para adquirir dicha condición, ya que al ser una entidad no protegida y no disfrutar de los beneficios asociados a este tipo social, nada impediría que se le pudiesen aplicar los de éste otro Régimen.

Por la misma razón, podríamos pensar que los resultados extracooperativos de las protegidas al no estar ajustados a un tipo de gravamen especial, le podrían ser de aplicación el tipo previsto para la

empresa de reducida dimensión. Si bien, no es cierto que no estén sujetos a un tipo especial, puesto que en este caso la especialidad está en la tributación separada del 20% y 35%. En este sentido, Mellado Benavente et al. (2000, 1026) señala que “La entidad cooperativa que, además reúna las condiciones de entidad de reducida dimensión no podrá aplicar el tipo impositivo previsto en este régimen (30% por los primeros 15 millones de beneficio) ya que al tributar a un tipo especial no pueden gozar de aquel beneficio fiscal, ni tan siquiera por los beneficios extracooperativos”<sup>177</sup>.

La cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, estará constituida por la suma de las cantidades resultantes de aplicar las alícuotas a cada parte de la base imponible. Teniendo derecho las sociedades cooperativas especialmente protegidas a una bonificación del 50% de ésta. Dicho porcentaje se incrementa en determinados supuestos:

a) Gozarán de una bonificación del 90% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades durante los cinco primeros años de actividad social las de trabajo asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50% de socios minusválidos y que acrediten que, en el momento de constituirse, dichos socios se hallaban en situación de desempleo, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios<sup>178</sup>.

b) La bonificación de la cuota íntegra será del 80% para las agrarias especialmente protegidas calificadas como explotaciones asociativas prioritarias<sup>179</sup>.

---

<sup>177</sup> Dicha afirmación la realiza este autor en base a la consulta 1202-00 de la Dirección General Tributaria en la cual se indica que: “... una cooperativa especialmente protegida tributará en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo impositivo diferente al general establecido del 35 por 100. Por consiguiente, al tributar a un tipo especial, las cooperativas especialmente protegidas no podrán disfrutar, aún por los resultados extracooperativos, en el ejercicio en el que tenga la consideración de empresa de reducida dimensión, de la aplicación de los tipos de gravamen establecidos para las entidades en reducida dimensión.”

<sup>178</sup> Véase la Disposición Adicional Tercera de la LRFC.

<sup>179</sup> Dicha bonificación queda regulada en el artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Por otra parte indicar, que en la LRFC se aplica el tipo de gravamen tanto a la base imponible positiva como a la negativa. La justificación de esta regla se encuentra en el artículo 23, en el que se indica “La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positiva o negativa, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva”.

La técnica liquidatoria descrita, de acuerdo con Montero Simó (2002, 55), puede conducir a cargas tributarias superiores a las que procederían según el Régimen general<sup>180</sup>, como igualmente llevar a la eliminación total de éstas pese a existir un determinado aumento del capital fiscal<sup>181</sup>.

#### **4.2.4. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS.**

Si la suma algebraica a la que nos hemos referido en el epígrafe anterior resultase negativa, cuota íntegra negativa, su importe podrá compensarse con las cuotas íntegras positivas de ejercicios siguientes<sup>182</sup>. A partir del 1 de enero del año 2002, la Ley 24/2001, de 27 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, modifica el apartado 1 del artículo 24 de la LRFC, estableciendo que, cuando la cuota tributaria resultase negativa, su importe podrá compensarse por la sociedad con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos<sup>183</sup>. Este procedimiento sustituye al

---

<sup>180</sup> E. Sanz Gadea (1988, 1562) indica que en el caso de que una sociedad cooperativa pierda en las actividades cooperativizadas con los socios una suma igual a la que ganan en actividades con no socios, soportará una cuota mayor a la que hubiera soportado en Régimen general.

<sup>181</sup> Sería el caso de una sociedad con base imponible positiva derivada de la obtención de resultados cooperativos superior a la base imponible negativa derivada de resultados extracooperativos no devenga, dependiendo de la cuantía relativa de ambas bases imponibles, cuota tributaria alguna.

<sup>182</sup> En la LRFC, el artículo 24.1 señala que su importe podrá compensarse en los *cinco* ejercicios siguientes, no obstante, la Disposición adicional segunda de la LIS, modifica lo anterior, estableciendo que el artículo quedará redactado como sigue: “Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultare negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los *siete* años inmediatos y sucesivos”. Si bien, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, habilitó que el nuevo plazo de compensación fuera de 10 años, pasando finalmente a 15 por Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social

<sup>183</sup> La disposición transitoria duodécima de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y otras Normas Tributarias, habilitó que el nuevo plazo de compensación también fuese de aplicación a aquellas bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensación en la referida fecha.

general de compensación de bases imponibles previsto en la LIS, como consecuencia del especial sistema de liquidación a diferentes tipos de gravamen que concurre en las sociedades cooperativas con motivo del diferente tratamiento que tienen las diversas categorías de rendimientos por éstas obtenidos.

En el caso de que la sociedad cooperativa tenga bases imponibles negativas pendientes de compensación, la Disposición Transitoria Cuarta de la LRFC prevé su transformación en cuota negativa de la siguiente forma “... las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades de ejercicios anteriores pendientes de compensación a la entrada en vigor de la presente ley, se equilibrará, previa su transformación en la cuota negativa que resulte de aplicar el tipo de gravamen del ejercicio de procedencia, en la forma prevista en el artículo 24 de la misma ley, y con el límite temporal establecido en la LIS”.

Hay que puntualizar, que la mayor novedad de la nueva redacción del artículo 24.1 de la LRFC, se encuentra en las facultades de comprobación que se otorgan a la Administración Tributaria, que indica “... a los solos efectos de determinar los importes compensables (...) podrá comprobar las declaraciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo al que se refiere el artículo 64 de la LGT”.

En definitiva, la cuota íntegra total negativa a compensar en futuros ejercicios<sup>184</sup>, se determinará, por tanto, como la suma de la cuota íntegra, positiva o negativa, correspondiente al resultado cooperativo, más la correspondiente al resultado extracooperativo. Tendrán una cuota negativa cuando la suma suponga pérdidas y en tal caso, como señala Alemany i

---

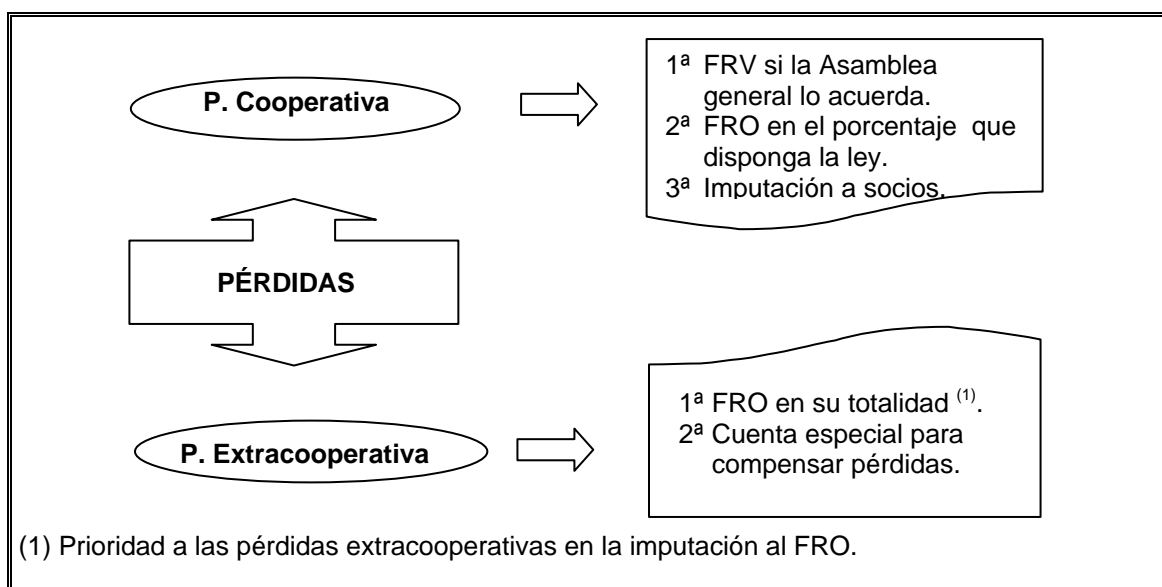
<sup>184</sup> Contablemente dicha compensación se tendrá que contabilizar como indica Alemany i Costa y Argilés i Bosch como una dotación al FRO. Un estudio más detallado puede verse: Alemany i Costa y Argilés i Bosch (1998, 125-128): “Contabilización de las pérdidas en las sociedades cooperativas: casuística y problemática”.



Costa y Argilés i Bosch (1998, 128) “... las cuotas negativas se calculan aplicando los correspondientes tipos impositivos directamente sobre las pérdidas, sin efectuar previamente ninguna deducción”, pues la obligación de realizar las mismas, entendemos, se establece para cuando se produzcan beneficios.

Respecto a la compensación de pérdidas a efectos contables, indicar que a diferencia de la LC, la mayoría de la normativa autonómica y en especial la LSCA, a la hora de atribuir éstas, distingue entre las cooperativas –las que se aparecen por operar con los socios– y, extracooperativas –las derivadas de operaciones con terceros, operaciones de inmovilizado y financieras–, ajustándose la totalidad de la normativa vigente al siguiente proceso de imputación recogido en el **esquema 4.3**.

#### ESQUEMA 4.3 IMPUTACIÓN DEL RESULTADO NEGATIVO DEL EJERCICIO.



Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a las pérdidas cooperativas hemos de manifestar que:

- Se puede imputar en su totalidad a reservas voluntarias.

- Se puede atribuir un porcentaje (depende de cada ley) de las pérdidas al FRO. En la LSCA dicho porcentaje no puede exceder del 50% de las mismas.
- El resto de las pérdidas se asignan a los socios en proporción a su actividad en la sociedad cooperativa, pudiendo ser satisfecha por éstos de alguna de las siguientes formas:
  - En efectivo.
  - Reduciendo las aportaciones del socio al capital social, con lo que estaríamos ante la reducción de capital por imputación de pérdidas al mismo<sup>185</sup>.
  - Con cargo a retornos de ejercicios siguientes.
  - Con el Fondo de Retorno Cooperativo<sup>186</sup>.

En relación con las pérdidas extracooperativas hemos de poner de relieve que la atribución de pérdidas por operaciones con terceros y actividades extracooperativas, se llevarán al FRO. Si éste fuera insuficiente para compensarlas, la diferencia deberá figurar en rúbrica distinta a la de pérdidas cooperativas, anulándose en futuros ejercicios con cargo a las dotaciones que se vayan efectuando.

Hemos de significar que hasta que sea amortizada la totalidad de dichas pérdidas, el saldo resultante de la regularización del Balance se abonará en su totalidad al referido fondo, así como el remanente existente en la cuenta de “Actualización de Aportaciones”.

---

<sup>185</sup> Según el artículo 110 de la LSCA si como consecuencia de dicha imputación la cifra de capital social quedara por debajo del mínimo establecido estatutariamente, y no se restableciera en un periodo de 12 meses la sociedad cooperativa deberá disolverse.

<sup>186</sup> Son los excedentes obtenidos en ejercicios anteriores, que el socio no retira y por los cuales recibe un interés previamente pactado.

Por último, cabe señalar que en la compensación de las pérdidas con cargo al FRO, existe un criterio de prioridad, atribuyéndose, inicialmente, las derivadas de operaciones con terceros y actividades extracooperativas. El motivo de este orden de preferencia se debe como señala Alemany i Costa y Argilés i Bosch (1998, 124) a que "... teniendo en cuenta que las actividades extracooperativas han de beneficiar a la sociedad y no perjudicarla, serán los resultados extracooperativos los primeros a los que la sociedad deberá hacer frente, teniendo, por tanto, prioridad sobre las posibles pérdidas cooperativas que pueda haber, ...".

La LC, por el contrario, a la hora de asignar las pérdidas no hace una diferenciación de las mismas en función de su origen, utilizando un sistema de compensación que, como indica Iturrioz del Campo (1999, 146) "... consiste en la compensación de pérdidas en dos fases; la imputación a los fondos cooperativos y la imputación a los socios"<sup>187</sup>. Además, ofrece la posibilidad, siempre que esté prescrito en los estatutos, de crear una cuenta especial para su anulación con cargo a futuros resultados positivos.

La imputación a los socios de pérdidas en la LC, se realizará en consecuencia sin distinguir cual es el origen de las mismas, teniendo así que soportar los socios aquellas que se han generado en el desarrollo de actividades realizadas con terceros no socios. En este sentido Álvarez Pérez (2000, 849) expone que "... la imputación a los socios de todas las pérdidas sin distinguir su origen, puede suponer que se vulnere la limitación de su responsabilidad, pues supone que se le pueden imputar no sólo las que él haya generado por recibir anticipos superiores a los que les correspondería, sino también otras que, en principio, no debería si su responsabilidad por las deudas sociales es limitada".

---

<sup>187</sup> Véase el artículo 59 de la LC. Según dicho artículo los fondos a los cuales se pueden imputar las pérdidas son el FRV y el FRO. A éste último podrá imputarse, como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco años o desde su constitución.

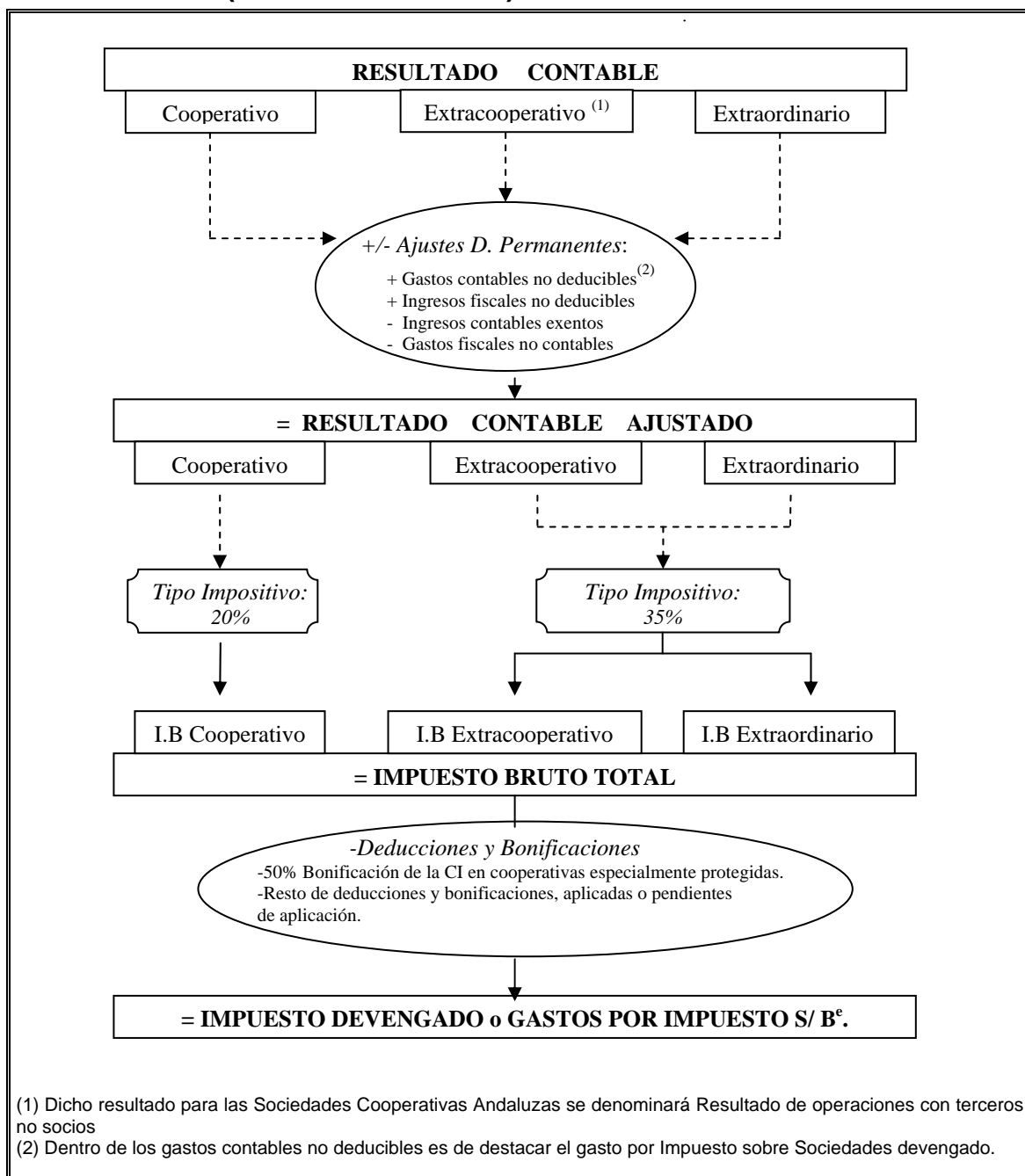
#### **4.2.5. CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO Y DE LA CUOTA A PAGAR EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

Una vez analizadas las características básicas del Régimen de tributación de las sociedades cooperativas, iniciamos un estudio más detallado de la liquidación del citado impuesto en este tipo social, procediendo a la determinación del impuesto devengado y de la cuota a pagar, teniendo siempre presente para ello la normativa contable y fiscal aplicable a las mismas.

La normativa contable actual considera el Impuesto sobre Sociedades como un gasto más del ejercicio, por lo que habrá de reflejarse aplicando los criterios generales de los principios contables. Por tanto, el cargo por Impuesto sobre Sociedades se calculará en base al principio de devengo, así, tendremos en cuenta el importe del gasto incurrido en el ejercicio al determinar el beneficio neto, con independencia de la cuota a pagar o ya pagada.

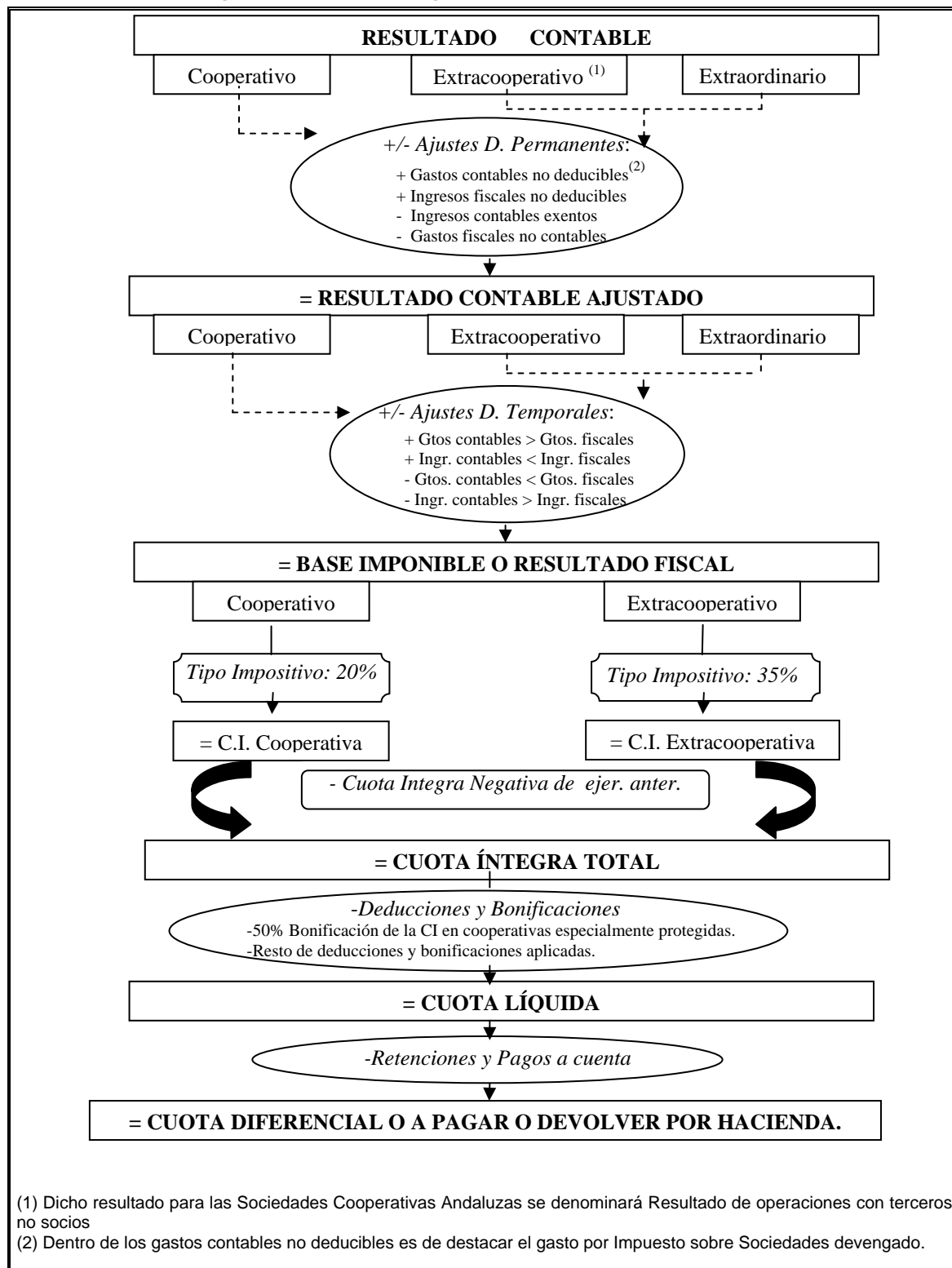
En los **esquemas 4.4 y 4.5** queda recogido el procedimiento de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, tanto desde la perspectiva contable como de la fiscal, partiendo de la estructura general de liquidación aplicable a las sociedades mercantiles, pero adaptada a las singularidades fiscales de este tipo societario.

### ESQUEMA 4.4 CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. (ASPECTO CONTABLE)



Fuente: Elaboración propia.

### ESQUEMA 4.5 CÁLCULO DE LA CUOTA A PAGAR EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. (ASPECTO FISCAL)



Fuente: Elaboración propia.

#### **4.2.5.A. Cálculo del impuesto devengado o gasto por Impuesto sobre Sociedades.**

Como se puede observar en el **esquema 4.4** la determinación de la *cuota devengada o gasto por Impuesto sobre Sociedades*, se calcula a partir del resultado contable más / menos las diferencias permanentes. En el ámbito cooperativo la operatoria para el cálculo de ésta es la misma que en el resto de sociedades, con la peculiaridad que se obtendrán tres Resultados Contables Ajustados, en lugar de un único Resultado Ajustado, debido a la necesidad de considerar separadamente el resultado cooperativo, resultado con terceros ajenos o extracooperativo y el resultado extraordinario, sobre los cuales se imputarán las diferencias permanentes que surjan por divergencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

A las cifras obtenidas (Resultados Contables Ajustados), se le aplican los tipos impositivos correspondientes en función de la clase de resultado, obteniéndose el Impuesto Bruto, el cual será minorado por las deducciones, bonificaciones y demás incentivos fiscales a los cuales tenga derecho, obteniéndose la cuota devengada o gasto por Impuesto sobre Sociedades, la cual no tiene por qué coincidir con la cuota a pagar.

Señalar, que las deducciones que se imputan en la determinación del gasto por Impuesto sobre Sociedades, son todas las deducciones y bonificaciones del periodo, tanto las aplicadas como las pendientes de aplicación a efectos fiscales por insuficiencia de cuota o porque supongan en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio<sup>188</sup>. Por el contrario, en el cálculo de la cuota a pagar tales deducciones se corresponden con las que efectivamente la legislación fiscal permite en el ejercicio de la liquidación,

---

<sup>188</sup> Puede ser el caso de la deducción por la realización de la reinversión de una plusvalía y la deducción por doble imposición.

excluyendo así aquellas que estén pendientes de aplicación. Esta divergencia entre normativa contable y fiscal implicará que sea objeto de registro contable los correspondientes créditos fiscales, en la medida que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, respetando en todo caso el principio de prudencia valorativa establecido en el PGC.

#### **4.2.5.B. Cálculo de la cuota a pagar o devolver por la Hacienda Pública.**

Siguiendo el **esquema 4.5**, para la determinación de la *cuota a pagar o a devolver*, partimos de la base imponible. Al igual que ocurría para el cálculo de la cuota devengada, la operatoria para la determinación de ésta en las sociedades cooperativas es la misma que en el resto de sociedades, sin embargo, aquí se presenta la especialidad de considerar separadamente el resultado cooperativo, resultado con terceros ajenos o extracooperativo y el resultado extraordinario, que serán ajustados por las diferencias permanentes y temporales surgidas entre la normativa contable y fiscal, dando lugar a dos bases imponibles.

Una vez determinadas las bases imponibles o resultados fiscales, se determina la cuota íntegra, la cual estará constituida por la suma de las cantidades resultantes de aplicar los correspondientes tipos de gravamen a cada parte de la base imponible, independientemente del signo positivo o negativo que tengan éstas.

La cuota íntegra resultante puede ser positiva o negativa:

a) Si fuese negativa, su importe podrá ser objeto de compensación con cuotas íntegras positivas de los quince ejercicios siguientes.

b) Pero si ésta es positiva, sobre la misma se compensarán las cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores y el importe resultante –



cuota íntegra ajustada— será minorado por las bonificaciones y deducciones a las que tengan derecho, entre las que podemos citar la bonificación del 50% de la cuota íntegra para entidades especialmente protegidas, y, las retenciones y pagos a cuenta que hayan sido realizados durante el ejercicio. De esta manera, obtendremos el impuesto a pagar.

Sobre la cuota íntegra positiva, hemos indicado que además de la bonificación del 50% de la cuota íntegra, permitida a las entidades especialmente protegidas, las sociedades cooperativas podrán aminorar también, las cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores, siendo el orden lógico de tales deducciones, en primer lugar, imputar la cuota íntegra negativa para luego aplicar la bonificación referida del 50%. En este sentido se pronuncia Martín Fernández (1994, 139) cuando expresa que “... aunque nada nos dice la norma al respecto, el orden lógico sería minorar la cuota íntegra en las cuotas negativas de ejercicios anteriores y, posteriormente, aplicar la bonificación sobre la diferencia en el impuesto que sea positiva”.

Por último indicar, que las deducciones que se aplican en la determinación de la cuota a pagar han de corresponder a las que efectivamente la legislación fiscal permite en el ejercicio de la liquidación.

#### **4.3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.**

La SCSG, como ya se comentó en el capítulo primero, es una sociedad con personalidad jurídica propia, constituida por al menos dos SCPG, las cuales mantienen su autonomía jurídica y empresarial. Tiene naturaleza jurídica de sociedad cooperativa, pudiendo funcionar como una sociedad cooperativa propiamente dicha o como un grupo cooperativo

paritario.

El Régimen fiscal aplicable a ésta será también el prescrito en la LRFC, siéndole, por tanto, de aplicación todo lo expuesto hasta ahora para la determinación del Impuesto sobre Sociedades. También estarán sujetas al Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas, cuando la SCSG actúe como grupo cooperativo y decida tributar de forma consolidada con sus socios.

La LRFC dedica el artículo 35 a su estudio, calificándolas como protegidas o no en función del tipo de sociedades cooperativas que integren, y si se ajustan o no a los principios y disposiciones legales y no incurrir en ninguna de las causas de pérdida de la condición de sociedad fiscalmente protegida señaladas en el artículo 13 de la misma. En este sentido, las SCSG se pueden catalogar como:

- ♣ *Protegidas*: Serán aquellas que asocien a sociedades cooperativas protegidas.
- ♣ *Especialmente Protegidas*: Cuando asocien a sociedades cooperativas especialmente protegidas.
- ♣ *Mixtas*: Cuando asocian tanto a protegidas como a especialmente protegidas.

Respecto a los beneficios fiscales de los que disfrutarán, el referido artículo 35 establece los siguientes:

- ✂ Si está compuesta por sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, le será de aplicación los beneficios fiscales de

éstas (artículo 33).

- ✂ Si está formada por sociedades especialmente protegidas, sus beneficios serán los que correspondan a éstas (artículo 33 y 34).
- ✂ Si asocia a sociedades cooperativas protegidas y especialmente protegidas, entonces se le aplicarán además de los beneficios vinculados a las protegidas, una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las sociedades especialmente protegidas.

Igualmente, puede suceder que la SCSG asocie alguna sociedad cooperativa no protegida e incluso alguna entidad no cooperativa. Para estos casos la LRFC no dispone nada al respecto, por lo que, en nuestra opinión se pueden producir dos supuestos diferentes:

1º- Que la SCSG sea calificada como una sociedad no protegida, y en consecuencia no goce de ningún tipo de ventaja fiscal.

2º- Que sea considerada como una sociedad mixta, formada por sociedades protegidas y no protegidas y se le apliquen los beneficios fiscales únicamente para las operaciones realizadas con socios sociedades cooperativas protegidas. Esto implicaría la necesidad de calcular dos cuotas íntegras para la determinación del impuesto, una para las actividades realizadas con sociedades cooperativas o entidades no protegidas, sin beneficios fiscales, y otra para el resto, sujeta a ventajas fiscales.

Esta última posibilidad no será factible desde un punto de vista práctico, pues la dificultad y el coste de gestión que supone llevar a cabo

una contabilización separada según que el socio esté o no protegido, puede ser superior a los beneficios fiscales que reportaría la protección, pronunciándose al respecto Romero Candau (1996, 1346) cuando puntualiza que “Si hay asociada alguna Cooperativa no protegida, no hay ningún beneficio fiscal”. Por tanto, en nuestra opinión consideramos a la SCSG, en dicho caso, como una sociedad no protegida a efectos fiscales.

#### **4.4. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO COMO GRUPO COOPERATIVO.**

Tras examinar el Régimen tributario de las SCPG y SCSG, es nuestro cometido proceder a estudiar las particularidades del mismo pero en supuesto que la SCSG actúe como un grupo cooperativo. Previamente expondremos las características normativas que presenta el mismo en las leyes de sociedades cooperativas.

##### **4.4.1. MARCO NORMATIVO GENERAL.**

La LC dedica el artículo 78 a la regulación jurídica del grupo cooperativo, como un instrumento de integración acorde con el principio democrático y el principio de autonomía cooperativa, configurándose como la primera ley, como ley general que es, que dota de contenido jurídico al mismo. Por el contrario, hay leyes como la LSCA que no regulan dicha forma jurídica, pero tampoco niegan la existencia de la misma.

En relación a los aspectos más significativos de su regulación cabe citar:

- 1.- El grupo cooperativo estará constituido por varias sociedades

cooperativas, de igual o distinta clase, y una entidad cabeza de grupo que ejercita facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento por los socios, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades<sup>189</sup>.

2.- La entidad cabeza de grupo puede ser una sociedad cooperativa o no cooperativa. Aunque no viene expresamente establecido que una sociedad no cooperativa pueda ser cabeza de grupo, del apartado 4 del artículo 78 podemos sacar esa conclusión, al preceptuar que “Los compromisos generales asumidos ante el grupo deberán formalizarse por escrito, sea en los Estatutos de la entidad cabeza de grupo, si es sociedad cooperativa, o mediante otro documento contractual que necesariamente deberá incluir la duración del mismo, caso de ser limitada, ...”.

3.- La entidad cabeza de grupo busca los intereses individuales de las sociedades cooperativas que se agrupan, intereses que no podrían ser llevados a cabo de forma individualizada. Por ello existe una dirección unitaria no en base a dominio sino por acuerdo paritario y libre, aspecto principal que diferencia al grupo cooperativo del grupo de sociedades en el cual existe una dirección económica unitaria ejercida por la sociedad dominante sobre todas las sociedades del grupo, y, en consecuencia, no se perseguirá el interés colectivo, sino el propio de la entidad cabeza de grupo.

4.- El acuerdo de integración en un grupo se anotará en la hoja correspondiente a cada sociedad cooperativa en el Registro de Sociedades Cooperativas competente. La LC no establece ningún requisito para el caso en el que la entidad cabeza de grupo no sea una sociedad cooperativa. Entendemos así que dicha entidad no tiene la obligación de

---

<sup>189</sup> No todas las leyes que regulan al grupo cooperativo son coincidentes con lo establecido en la LC, así para la Ley 18/2002 de cooperativas de la Comunidad de Cataluña, la entidad cabeza de grupo ha de ser necesariamente una sociedad cooperativa, posibilitando que entre las entidades que se asocian puedan existir sociedades no cooperativas, siempre y cuando sean mayoritarias las sociedades cooperativas.

dejar constancia de su vinculación, y más exactamente de su función como entidad cabeza de un grupo cooperativo.

5.- A efectos contables el grupo cooperativo no está obligado a presentar Cuentas Anuales consolidadas, dado que por el principio cooperativo de autonomía e independencia las sociedades cooperativas no podrán ser sociedades dependientes, lo que no priva a que puedan ser sociedades dominantes<sup>190</sup>. Si bien, la disposición final cuarta de la LC prevé que el Gobierno, a propuesta del ministro de economía y hacienda, dictará las normas necesarias en las que se establecerá en qué casos el grupo cooperativo estará obligado a formular las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión consolidados<sup>191</sup>.

En base a esta definición, la SCSG puede ser considerada como grupo cooperativo, en la medida que esté constituida exclusivamente por sociedades cooperativas y las relaciones entre ellas se realicen por acuerdo paritario y libre.

#### **4.4.2. RÉGIMEN TRIBUTARIO.**

Expuesto el concepto de grupo cooperativo, vamos a proceder a analizar el Régimen tributario de los mismos.

Los grupos cooperativos al igual que los grupos de sociedades, pueden aplicar dos regímenes de tributación, tal y como se dispone en el Documento nº 21 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. En el epígrafe 1.4 de ese documento se hace referencia a la contabilización del Impuesto sobre Beneficio de los distintos regímenes en los Grupos de Sociedades, definiendo los mismos como:

---

<sup>190</sup> En el caso de que siendo sociedades dominantes, se den los requisitos para presentar Cuentas Anuales consolidadas estarán obligadas a ello.

<sup>191</sup> Hasta la fecha no ha sido aprobada ninguna norma reglamentaria al respecto.

**Régimen de declaración individual:** Cada sociedad del grupo registra en su contabilidad el gasto por Impuesto sobre Sociedades que deberá calcularse en función de su excedente cooperativo y de las posibles diferencias permanentes que puedan presentar sus operaciones, reconociendo, en su caso, los impuestos anticipados o diferidos que puedan existir.

**Régimen de declaración consolidada:** El sujeto pasivo del impuesto es el propio grupo, ostentando la sociedad dominante, a efectos de gestión, liquidación y recaudación del impuesto su representación ante la Administración. No obstante, todas las sociedades que la integran:

- a) Responden solidariamente del pago de la deuda tributaria consolidada, sin perjuicio de que, en virtud de las relaciones jurídico privadas, por las que se gobierne el grupo, distribuya entre ellas el importe de dicha deuda.
- b) Deben calcular la deuda tributaria que le correspondería en la hipótesis de declaración independiente y contabilizar el Impuesto sobre Sociedades a pagar o a cobrar.
- c) Presentarán su correspondiente declaración individual del Impuesto sobre Beneficios, aunque sin efectuar desembolso alguno.

En este Régimen de declaración consolidada, el cálculo de la cuota a pagar por Impuesto sobre Sociedades por el grupo, se realizará aplicando a la base imponible consolidada el tipo de gravamen de la Sociedad Dominante, obteniendo así la cuota integra. De ésta se deducirán las bonificaciones y deducciones aplicables a las sociedades del grupo y las retenciones y pagos a cuenta efectuados por el grupo.

Este procedimiento de tributación fiscal consolidada regulada por la LIS, en su Capítulo VII artículos 78 a 96, es de difícil aplicación al grupo cooperativo, pues tal y como afirma Peris García (2002, 95) “... las peculiares reglas de funcionamiento de las cooperativas impide que los grupos cooperativos se puedan encuadrar en este régimen de tributación ...”.

Se ha hecho preciso la aparición de un Régimen particular de tributación consolidada para el grupo cooperativo que adapte las normas generales de la tributación consolidada en el grupo de sociedades. Las diferencias fundamentales entre uno y otro Régimen se centran en la definición de grupo de sociedades cooperativas y en la adaptación de un particular sistema de consolidación en el que la integración de bases imponibles es sustituido por un sistema de integración de cuotas íntegras.

En este sentido, se aprobó el Real Decreto 1.345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan las normas aplicables a los grupos cooperativos que opten por la tributación consolidada. Adapta a las sociedades cooperativas las disposiciones generales que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades, de acuerdo con el mandato establecido en la disposición final segunda de la LRFC, que ordenaba al Gobierno a que dictase las normas necesarias para la adaptación del Régimen tributario sobre dicho beneficio en las entidades cooperativas. No obstante, en lo no regulado en dicho Real Decreto, se deberá de ajustar a lo preceptuado en las normas previstas en la LIS.

Respecto a la definición de grupo cooperativo consolidable, el artículo 1.2 del citado Real Decreto señala que “A los efectos del régimen de declaración consolidada se entenderá por grupo de sociedades cooperativas el conjunto formado por una entidad cabeza de grupo y las



cooperativas que tengan la condición de socio o asociada de aquella sobre las que ejerza poderes de decisión en virtud de sus reglas estatutarias”, debiendo cumplir los siguientes requisitos:

- La entidad cabeza de grupo puede ser una sociedad cooperativa, o bien cualquier otra entidad, en cuyo caso su objeto social exclusivo tiene que ser el de planificar y coordinar el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las demás sociedades del grupo<sup>192</sup>.
- La entidad cabeza de grupo tiene que estar participada única y exclusivamente por sociedades cooperativas. En consecuencia, en la medida que una ley de sociedades cooperativas permita la constitución de grupos cooperativos mixtos, es decir, grupos formados por sociedades no cooperativas y cooperativas, con independencia de la naturaleza jurídica de la entidad cabeza de grupo, no podrán acogerse al Régimen de tributación consolidada, puesto que el concepto de grupo a nivel contable no es coincidente con el concepto de grupo desde el punto de vista fiscal.
- Todas las sociedades han de estar vinculadas por un pacto o compromiso de redistribución solidaria del excedente neto obtenido por cada una de ellas, que ha de constar en escritura pública suscrita por todas y en sus estatutos respectivos<sup>193</sup>.

En consecuencia, la SCSG será considerada como grupo cooperativo a efectos fiscales, en la medida que esté constituida por

---

<sup>192</sup> El conjunto de facultades, responsabilidades y obligaciones establecidas para la sociedad dominante de un grupo de sociedades, también le están atribuidas a la entidad cabeza de grupo, a menos que se opongan a su propia naturaleza.

<sup>193</sup> La redistribución afectará, como mínimo, al 25 por 100 del excedente neto una vez deducidos los impuestos y las cantidades con carácter obligatorio, por imperativo de la ley, a los fondos de reserva. Deberá realizarse en forma directamente proporcional al importe económico de las operaciones, actividades y servicios cooperativizados realizados por los socios de las sociedades cooperativas miembros del grupo.

SCPG, las relaciones entre éstas se realicen por acuerdo paritario y libre, y, además, exista un acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto.

Podemos comprobar como la definición de grupo consolidable separa el criterio de participación en el capital aplicable en el Régimen general, reconociendo en éste la existencia de relaciones de vinculación recogidas en la LRFC, en función del ejercicio de poderes de decisión previstos en las reglas estatutarias y de compromisos de redistribución solidaria del excedente cooperativo. Con tal supuesto se pretendió salvaguardar los principios cooperativos democrático y de distribución de los excedentes netos.

Se pone de manifiesto que la relación de dominio en un grupo de sociedades cooperativas tiene una dirección inversa respecto de los grupos consolidados de sociedades anónimas, así, en estos últimos, el poder de decisión de la sociedad dominante cabecera del grupo sobre el resto de entidades se consigue en virtud de la participación que aquella sociedad tiene en el capital social de las dependientes, lo que permite su control y, por tanto, su poder de decisión sobre tales entidades dependientes. Por el contrario, en un grupo cooperativo es la cabecera del grupo quien está participada por el resto de entidades cooperativas del mismo, por lo que el control sobre éstas no se tiene en virtud de ninguna participación en el capital, sino por medio de disposiciones estatutarias que así lo prevean.

El Régimen de tributación consolidada del Impuesto sobre Sociedades, al cual se pueden acoger las SCSG, cuando actúen como grupo cooperativo, es opcional e implica, lógicamente, que las SCPG no tributarán como entidades individuales, siendo necesario para su aplicación el acuerdo de las Asambleas generales de las sociedades

cooperativas de base. Será la SCSG la encargada de solicitar al Ministerio de Economía y Hacienda la aplicación de dicho Régimen, ostentado así la representación a efectos de gestión, liquidación y recaudación del impuesto ante la Administración Tributaria. Nada dice la norma, sobre si las SCPG deben de realizar su correspondiente declaración individual del Impuesto sobre Beneficios, por lo que consideramos que la misma deberá de realizarse, aunque sin efectuar desembolso alguno, por aplicación supletoria de lo regulado por la LIS para los grupos de consolidación fiscal.

Igualmente, el Real Decreto 1345/1992 guarda silencio en cuanto a la duración de aplicación de este Régimen especial, considerando que su duración será indefinida, en tanto se mantengan los requisitos para la aplicación del Régimen especial de consolidación cooperativa, por aplicación supletoria de lo regulado por la LIS (artículo 84.5).

Respecto a la base imponible consolidada, a diferencia del Régimen común de consolidación, los grupos cooperativos no precisan determinar una base imponible consolidada de grupo, sino que cada una de las sociedades integrantes han de calcular la suya propia, centrándose la liquidación del impuesto en la fijación de la cuota integra consolidada positiva o, en su caso, del importe negativo. La razón de este tratamiento como indica Ormaechea (1993, 11) "... radica en las sustanciales diferencias existentes entre las distintas cooperativas a efectos del tipo tributario a aplicar (35%, 26%, 20%, 10%) (...) De ahí que la aplicación del sistema de consolidación de bases imponibles obligaría con posterioridad a optar por un tipo tributario concreto a aplicar a la base consolidada (...) Con acierto, se ha entendido preferible consolidar las respectivas cuotas tributarias, una vez aplicado por cada cooperativa el tipo tributario que respectivamente le corresponde ...". Igualmente, en el caso de que todas las sociedades aplicaran iguales tipos de gravamen, la existencia de dos

bases imponibles, una cooperativa y otra extracooperativa, que tributan a diferentes tipos también impide la determinación de una base imponible consolidada.

Este particular sistema de consolidación, basado en cuotas íntegras y no en bases imponibles, requiere para ser operativo adaptar el Régimen de beneficio consolidado como sigue:

- a) Determinación de la base imponible de cada una de las sociedades integrantes del grupo, realizando exclusivamente las eliminaciones correspondientes a las operaciones intergrupo de traspaso de excedentes o beneficios entre las entidades que componen el grupo, tales como los retornos y ayudas que deban prestarse las sociedades cooperativas del grupo entre sí como consecuencia de las obligaciones asumidas y resultados distribuidos por la cabeza del grupo.
- b) Determinación de las cuotas, positivas o negativas, de cada una de las entidades tras las eliminaciones realizadas, aplicando a las bases imponibles positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes así como, en su caso, las correspondientes bonificaciones.
- c) Suma algebraica de los importes resultantes de las cuotas tributarias de cada una de las entidades del grupo, la cual constituirá la cuota íntegra consolidada.
- d) En el caso de que la suma anterior fuese negativa, podrá compensarse con las cuotas consolidadas de los quince ejercicios inmediatos y sucesivos.
- e) Las cuotas tributarias negativas de cualquier sociedad del grupo

correspondiente a periodos anteriores serán compensables sólo con cuotas tributarias de la propia entidad y hasta el límite de las mismas.

Según indica Peris García (2002, 102) “Esta diferente aplicación del Régimen de consolidación fiscal se ha basado tradicionalmente en la idea de que en los grupos cooperativos no existe consolidación de estados financieros (...) y por ello no se ha exigido la consolidación fiscal ...”. En consecuencia, cuando por disposición final cuarta de la LRFC el Gobierno dicte los casos en los que los grupos cooperativos estén obligados a consolidar sus Cuentas Anuales, lo dispuesto en el Real Decreto 1375/1992 no resultará de aplicación a los mismos, por lo que se requerirá tal y como indica Peris García (2002, 103) “... una nueva normativa que adapte a los grupos cooperativos consolidados el régimen de consolidación fiscal de la LIS”.

#### **4.5. IMPOSICIÓN INDIRECTA.**

Analizado el Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas, procedemos a continuación al estudio de aquellos impuestos indirectos que tienen repercusión en las mismas. Dichos impuestos se exigen teniendo en cuenta la capacidad económica manifestada en la utilización o consumo de la renta o del patrimonio. En su clasificación estarían incluidos el ITP y AJD, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), Impuestos especiales, Aduaneros, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI), para analizar finalmente el correspondiente al Incremento de Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana (en adelante IVTNU)<sup>194</sup>.

---

<sup>194</sup> Un estudio más detallado de la imposición indirecta puede verse en: Juliá Igual y Server Izquierdo (1996, 58-75): *Manual de fiscalidad de cooperativas*.

En este trabajo, la imposición indirecta quedará centrada principalmente en el IVA y en el ITP y AJD.

#### **4.5.1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

En cuanto al IVA, las entidades cooperativas no tienen ninguna particularidad específica, al no aplicarse a las mismas ningún tratamiento especial con respecto al resto de tipos societarios, únicamente poner de relieve que son empresarios por ministerio de la ley según el artículo 5 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, todas las operaciones que realicen tienen carácter empresarial, aplicándose, por tanto, a éstas la normativa general del tributo. No obstante, hemos de manifestar que el IVA deducible por la compra de los productos agrícolas a sus socios o terceros por las sociedades cooperativas agrarias, como cualquier otro empresario, está sujeto a un 4,5% sobre la base imponible.

Generalmente las sociedades cooperativas se encuentran integradas en el Régimen General del IVA, no pudiéndose ajustar las agrarias al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca, según se establece en el artículo 124 de la citada ley.

Es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, estando sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso efectuadas por empresarios o profesionales que, de acuerdo con las reglas establecidas en la ley se entienden localizadas en su ámbito.

El devengo del impuesto se producirá cuando se realicen las operaciones de entregas de bienes, prestación de servicios, anticipos, adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando se consideren

efectuadas las entregas de los mismos, importaciones cuando se solicite el despacho de las mercancías en aduanas, etc.. El sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios será cualquier persona física o jurídica que desarrolle actividades empresariales.

La base imponible de acuerdo con el artículo 78 de la ley del IVA, estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, procedentes del destinatario o terceras personas. Determinada la base imponible, será preciso aplicar el tipo impositivo para cuantificar la cuota tributaria, siendo en todo caso el tipo procedente el vigente en el momento del devengo del impuesto. Los tipos impositivos son los siguientes:

- el tipo general del 16%
- el tipo reducido del 7%
- el tipo superreducido del 4%

Los tipos reducido y superreducido se aplican exclusivamente a determinadas operaciones enumeradas expresa y limitativamente por la ley. Excepto cuando procede uno de estos tipos específicos, todas las demás operaciones son gravadas al tipo general.

En cuanto a las deducciones, según lo preceptuado en los artículos 92 a 114, el sujeto pasivo podrá deducir del IVA repercutido correspondiente a las cuotas devengadas, el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios prestados.

#### **4.5.2. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.**

El ITP y AJD es un tributo de naturaleza indirecta que grava diversos hechos imponibles, agrupados en tres modalidades:

- Transmisiones Patrimoniales onerosas.
- Operaciones societarias.
- Actos jurídicos documentados mediante documentos notariales, mercantiles o administrativos.

La regulación actual está constituida por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y por el Reglamento que lo desarrolla aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Asimismo, es necesario mencionar la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, ya que en cumplimiento de la Disposición adicional novena, se ha redactado el actual Texto Refundido del Impuesto (Real Decreto Legislativo 1/1993).

Antes de entrar en el examen de como se produce la tributación de las sociedades cooperativas en el ITP y AJD es importante destacar una serie de cuestiones en relación con este tributo:

- a) Existencia de una profunda interconexión entre el IVA y el ITP y AJD, cuyos presupuestos de exigibilidad provocan a menudo dificultades de aplicación práctica derivadas de la incompatibilidad entre la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITP y AJD y las entregas de bienes del IVA con las excepciones previstas en la ley (artículos 7.5 del Texto Refundido del Impuesto



sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 4.4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).

- b) La incompatibilidad de que un mismo acto se liquide por el concepto de transmisiones onerosas y por el de operaciones societarias (artículo 1.2 del Texto Refundido).
- c) La incompatibilidad entre la operación societaria y el gravamen gradual por actos jurídicos documentados (artículo 31.2 del Texto Refundido).
- d) La trascendencia práctica del impuesto que se materializa entre otros extremos en la necesidad de la previa justificación de su liquidación para el acceso de los documentos que contengan actos o contratos sujetos a este gravamen en Oficinas y Registros Públicos (artículo 54 del Texto Refundido).
- e) Necesidad de autoliquidación por el sujeto pasivo del citado ITP y AJD, como en la práctica totalidad de los tributos del Estado.
- f) Principio de calificación concretado en los preceptos contenidos en los artículos 2 y 3 del Texto Refundido.

Respecto a la tributación de las sociedades cooperativas en este impuesto, hemos de señalar que con carácter general, este tipo de entidades gozan de exención del ITP y AJD por las siguientes operaciones:

- Constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- Constitución y cancelación de préstamos.
- Adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el FEP para el cumplimiento de sus fines.

En este sentido hay que tener presente que la exención se aplica a todas las modalidades del impuesto: Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados, salvo la modalidad fija de éste último tributo que será satisfecha en todo caso.

Además de los anteriores, las sociedades cooperativas especialmente protegidas<sup>195</sup>, disfrutan de exención en el ITP y AJD por las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines.

#### **4.5.3. OTROS TRIBUTOS LOCALES.**

Las sociedades cooperativas, en principio, y sin perjuicio de las matizaciones que ahora se expondrán, podemos decir que gozan de una bonificación del 95% de la cuota y posibles recargos de los siguientes tributos locales: el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el IBI.

Por ello, serán analizados sendos impuestos, y por su creciente importancia, también desarrollaremos el IVTNU.

##### **4.5.3.A. El Impuesto sobre Actividades Económicas.**

El IAE, en vigor desde 1-1-1992, es un tributo cuya finalidad es, además de la recaudatoria, claramente censal, en cuanto a las actividades económicas ejercidas en el territorio nacional y de sus titulares.

Es un impuesto cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades económicas, profesionales o artísticas, en territorio

---

<sup>195</sup> Recordemos que son especialmente protegidas aquéllas que, siendo protegidas y de primer grado, están incluidas en alguno de los tipos siguientes: Cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar o cooperativas de consumidores y usuarios.

nacional, con independencia de que se realicen o no en local determinado, de que se encuentren o no especificadas en las tarifas del impuesto, de la habitualidad o no en su ejercicio y de la existencia o no de ánimo de lucro.

Este impuesto ha sido modificado por Ley 51/2002 de reforma de la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, derogada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante RDLRHL)<sup>196</sup>, el cual ha mantenido las reformas implantadas por la citada ley respecto a este impuesto. Entre las novedades que introduce esta ley, podemos mencionar:

- a. El cálculo del impuesto a pagar por los sujetos pasivos se determina aplicando un coeficiente sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto, en función de la cifra de negocios<sup>197</sup> del sujeto pasivo.
- b. Quedan exentos del impuesto:
  - Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.
  - Los siguientes sujetos pasivos:
    - Las personas físicas.

---

<sup>196</sup> Según *Disposición Derogatoria Última* de dicho Real Decreto quedan derogadas todas las disposiciones de igual o de inferior rango que se opongan a esta Ley y, en particular, las siguientes:

- a. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, excepto las disposiciones adicionales primera, octava y decimonovena.
- b. La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, con excepción de las disposiciones adicionales tercera, cuarta, quinta, sexta, décima, undécima y duodécima, así como de la disposición transitoria novena.

<sup>197</sup> El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la LSA.

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

El nuevo sistema de cálculo implicará para algunos sujetos pasivos un incremento del impuesto a pagar dado que para su cálculo se aplicará un coeficiente determinado en función de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Por ello, es importante considerar que la norma habilita a los Ayuntamientos a practicar bonificaciones en casos como creación de empleo o empresas con pérdidas.

Las sociedades cooperativas, como cualquier otra forma de sociedad, son sujeto pasivo del IAE. Éstas no difieren en exceso del resto de sociedades mercantiles, en cuanto al IAE se refiere, siendo la única especialidad de que gozan de una bonificación del 95% de la cuota y posibles recargos de este tributo, tal y como prescribe la LRFC, y reafirma el artículo 88.1.a) del RDLRHL. Por supuesto, de dicha especialidad, sólo gozarán las sociedades protegidas y especialmente protegidas de primer y segundo grado, incluyéndose también las Uniones, Federaciones, Confederaciones de Cooperativas, y las Sociedades Agrarias de Transformación.

#### **4.5.3.B. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.**

El IBI es un impuesto de carácter directo, real, de titularidad municipal y de carácter obligatorio, cuya gestión se comparte entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos exactores.

El hecho imponible de este impuesto está básicamente constituido por la propiedad de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, y sobre

inmuebles de carácter especial, situados en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, así como por la titularidad sobre los mismos de un derecho real de usufructo o de superficie.

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas y jurídicas, y por tanto las sociedades cooperativas, así como las entidades del artículo 35.4 de la LGT, en quienes concorra alguna de estas circunstancias:

- Ser propietario de inmuebles gravados sobre los que no recaigan los derechos reales de usufructo o superficie.
- Ser titular de un derecho real de usufructo o superficie sobre bienes inmuebles gravados.
- Ser titular de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectados.

Pues bien, en el caso de las sociedades cooperativas, hemos de señalar que gozan de una bonificación del 95% de la cuota y posibles recargos del IBI que grave a los bienes de naturaleza rústica de las entidades agrarias y las de explotación comunitaria de la tierra, según queda prescrito en el artículo 33.4 de la LRFC y en el artículo 73.3 del RDLRHL.

Por último, señalar que en opinión de Barberena Belzunde (1992, 193) es criticable que la bonificación esté limitada a la sociedad cooperativas agraria y de explotación comunitaria de la tierra y solamente para los bienes de naturaleza rústica.

#### **4.5.3.C. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 104 del RDLRHL, el IVTNU, es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana o, desde el 1-1-2003, por los terrenos integrados en los bienes inmuebles de características especiales, y que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre dichos terrenos, quedando no sujetos a este impuesto los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En el derecho español, para la transmisión de la propiedad y demás derechos reales, se sigue la teoría del "título y el modo" que, resumidamente, significa que se necesita la realización de determinados contratos (título), completados con la entrega (modo), para que se produzca la transmisión de la propiedad o derechos reales.

En relación con el IVTNU, y conforme establece el apartado 4 del art. 111 del RDLRHL, "los Ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras de impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a de esta Ley”.

Por tanto, se prevé la posibilidad del sistema de autoliquidación para el IVTNU, salvo cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento. El Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

Aunque hemos considerado oportuno hacer unas referencias generales a este Tributo local, dada su creciente importancia, lo cierto es que, su aplicación a nivel cooperativo, no tiene ninguna particularidad en relación con el resto de sociedades.

En definitiva, en el ámbito de los tributos locales las sociedades cooperativas protegidas, incluidas las de segundo y ulterior grado y las de crédito, disfrutan de una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, respecto de determinados bienes, y en el Impuesto sobre Actividades Económicas, sin más especialidades respecto del resto de la imposición local.

#### **4.6. TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS Y ASOCIADOS EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

En este epígrafe vamos a estudiar las consecuencias fiscales de la participación del socio o asociado, ya sea persona física o persona

jurídica<sup>198</sup>, en una SCSG basándonos principalmente en la LRFC, la LIS y Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF). Igualmente, analizaremos la influencia que en estos socios tiene la imposición indirecta a través del ITP y AJD para ambos sujetos pasivos.

#### **4.6.1. SOCIOS Y ASOCIADOS PERSONAS FÍSICAS.**

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 30 LRFC, y en aplicación de la LIRPF, cuando el sujeto pasivo sea socio de una sociedad cooperativa, han de tenerse en cuenta las siguientes normas<sup>199</sup>:

a) Se considerarán rendimientos de capital mobiliario los retornos cooperativos que, conforme a lo dispuesto en los artículos 28 y 29 de la LRFC, estuviesen sujetos a retención<sup>200</sup>. En tal caso y según lo prescrito en el artículo 25 de la misma, una vez determinada la cuota íntegra, se han de practicar las deducciones y bonificaciones que procedan conforme a lo establecido en el Régimen general del impuesto.

De acuerdo con el artículo 29 de la citada ley no tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención, los retornos que:

- ♣ Se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio.

---

<sup>198</sup> Como ya se indicó en el capítulo 3, la LC permite que puedan ser socios de las SCSG cualquier persona jurídica, pública o privada y empresario individual, hasta un máximo del 45% del total de socios. Sin embargo, para la LSCA únicamente podrán ser socios sociedades cooperativas, permitiéndose que en las agrarias existan como socios sociedades agrarias de transformación sin superar el 25% del total de socios.

<sup>199</sup> Además, si los socios se encuentran sujetos al Régimen Especial de Agricultura en el IVA, el 8 % que se le paga por la entidad agraria se considera mayor importe de la venta para el socio persona física en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>200</sup> Como ya se expuso anteriormente consideramos también desde nuestro punto de vista como rendimientos del capital mobiliario los intereses devengados por las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social de una sociedad cooperativa, por aplicación de la consulta 0298-00 de 22-02-2000 de la DGT. Igualmente tendrán dicha consideración las cantidades distribuidas a los socios a cuenta de retornos, así como los excesos de valor asignados en cuenta, es decir, los llamados retornos anticipados.



- ♣ Se apliquen a compensar pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
- ♣ Cuando se incorporen a un Fondo Especial.

Al respecto Crespo Miegimolle (1999, 401) considera que “Este tratamiento resulta lógico, ya que los retornos capitalizados en la cooperativa tributarán como un mayor valor de las aportaciones al capital (incremento de patrimonio) en el momento en que éstas se transmitan o reembolsen a los socios”.

b) En cuanto a las pérdidas sociales que puedan corresponder a cada socio, en ningún caso serán objeto de deducción para la determinación de la base imponible.

c) Para determinar la cuantificación de las variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales, se adicionarán al coste de adquisición de éstas, las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas que habiéndose atribuido al socio, conforme a lo preceptuado en la LC, hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos cuya titularidad le corresponda y estén incorporadas a un Fondo especial regulado por la Asamblea general, según lo regulado en el artículo 58 de la LC.

d) En relación con la deducción por doble imposición de dividendos y retornos cooperativos y, en su caso, de la doble imposición internacional, los socios de las sociedades cooperativas protegidas, sean personas físicas o jurídicas, gozarán de una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades de:

- ☞ 10% cuando los retornos provienen de una sociedad protegida.

- ⇒ 5% cuando proceden de una especialmente protegida.

La deducción también puede venir derivada por los siguientes conceptos:

- Cantidades distribuidas entre los socios a cuenta de sus beneficios.
- Exceso sobre los valores de mercado asignado en cuentas a los suministros o prestaciones de los cooperativistas.

Igualmente, señalar que las personas físicas computarán en su base imponible el importe íntegro del retorno percibido, sin que sean de aplicación los porcentajes de integración prescritos en el artículo 23.1 de la LRPF.

Por último, indicar que respecto al Impuesto Extraordinario del Patrimonio, la valoración de las participaciones según el artículo 31 LRFC se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultantes del último Balance aprobado, deduciéndose, si procede, las pérdidas sociales no reintegradas al socio por la entidad.

En cada ejercicio y de acuerdo con lo ordenado en el artículo 16.4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio, la sociedad está obligada a suministrar a sus socios y asociados, los certificados en los que consten las valoraciones atribuidas a sus participaciones.

#### **4.6.2. SOCIOS Y ASOCIADOS PERSONAS JURÍDICAS.**

Respecto a los socios personas jurídicas hemos de manifestar que los retornos cooperativos, percibidos de una SCSG serán tratados como resultados cooperativos, tributando al 20%. Por los mismos se gozará de una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, del 10% de los percibidos cuando procedan de una SCSG protegida y del 5% cuando, por tratarse de una sociedad especialmente protegida, se hayan beneficiado dichos rendimientos de la bonificación prevista en el apartado segundo del artículo 34 de la LRFC.

#### **4.7. LA PRESIÓN FISCAL: EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO.**

Puesto que uno de los principales objetivos de esta investigación es analizar la verdadera presión fiscal a la que están sometidas las SCSG, nos parece oportuno estudiar en este capítulo el indicador fiscal que nos permitirá alcanzar nuestro objetivo. Este indicador es el “Effective Tax Rate” (ETR), traducido como “Tipo Impositivo Efectivo”.

El citado indicador tiene su origen en los Estados Unidos, donde a partir de 1973, se empieza a utilizar como herramienta de estudio por determinados investigadores. En concreto fue la Securities and Exchange Commission (SEC) la que obligó a la aplicación de nuevas normas para la elaboración de las Cuentas Anuales, en relación con la información relativa del Impuesto sobre Sociedades, exigiéndose para ello en los citados estados financieros la inclusión de la tasa (Gasto devengado por impuesto sobre beneficios / resultado contable antes de impuestos) como indicador de la presión fiscal empresarial, poniéndose de relieve según Kaplan (1975, 187-188) la utilidad del mismo. Fue a partir de ese momento, cuando el TIE ha jugado un papel importante según Callihan (1994, 1) en

el diseño de las políticas fiscales empresariales y de la propia legislación tributaria.

En cuanto al marco europeo, hemos de señalar que la aplicación del TIE ha empezado a tenerse en cuenta en los últimos años, cuando se ha tenido la necesidad de conocer el valor que representa este indicador para las empresas comunitarias, como primer paso para comprobar la posible existencia de distorsiones dentro de la UE, a que den lugar a movimientos de capitales para la aplicación de una fiscalidad más ventajosa.

En relación con nuestro país, hemos de manifestar que no son habituales los estudios utilizando esta metodología<sup>201</sup>, y más concretamente en el ámbito cooperativo.

En este sentido el desarrollo cada vez mayor del movimiento cooperativo en nuestro país hace que el análisis de los aspectos cooperativos tenga actualmente un gran interés, además de la alta complejidad que supone la liquidación del Impuesto sobre Sociedades que, hace su estudio fiscal más atractivo.

#### **4.7.2. DEFINICIONES DE TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO.**

Existen diversas definiciones de TIE, tanto en lo referente a su tipología, como en lo relativo a su definición. Señala Giannini y Maggiulli (2002, 4) que “la existencia de diferentes indicadores no es *per se*, un defecto de esta clase de estudios, simplemente refleja el hecho de que cada indicador mide diferentes cosas”. Siguiendo a Fullerton (1984, 23) podemos diferenciar las dos clases siguientes:

---

<sup>201</sup> Véase en la literatura española a Salas Fumás (1985), Paredes Gómez (1994), Borrego Cuesta (1999), Fernández Rodríguez (2001), Labatut y Martínez (2000), y más recientemente Molina Llopis (2003).

- a) Tipo impositivo medio: nos da información sobre la presión fiscal empresarial, siendo de utilidad para establecer comparaciones entre empresas o sectores, así como entre distintos regímenes tributarios.
- b) Tipo impositivo marginal; nos permite conocer los incentivos en el empleo de nuevo capital, pudiendo utilizarse, por tanto, para determinar los atractivos a la inversión concedidos por el sistema fiscal correspondiente.

Al respecto indica Spooner (1986, 303-304) que, con independencia de cual sea su medida, tiene utilidades claramente diferenciadoras.

Otros autores como Paredes Gómez (1994, 37), expone que los tipos impositivos pueden ser “totales” cuando recogen la influencia de todos los impuestos empresariales, o “parciales”, si solo se refieren a un tipo particular de tributo. Por tanto, existen investigaciones donde se estudia únicamente el efecto del impuesto sobre el beneficio, mientras que en otras se analiza el TIE total de la empresa, incorporando todos los tributos por los que se ve gravada.

De la combinación de ambos criterios y siguiendo a Fernández Rodríguez (2002, 35), se puede obtener una tipología de los TIEs en función de las figuras impositivas que incorporen y de la finalidad que se persiga en cada investigación, tal y como se recoge en el **cuadro 4.6**.

En la misma línea que el citado Paredes Gómez, ya se habían pronunciado diversos investigadores americanos. Al respecto Fullerton (1984) diferencia entre TIE Medio Societario (“Corporate”) y total, dependiendo de si considera exclusivamente el Impuesto sobre Sociedades o si le añade la tributación derivada de la propiedad inmobiliaria y los impuestos personales que gravan los intereses y

dividendos.

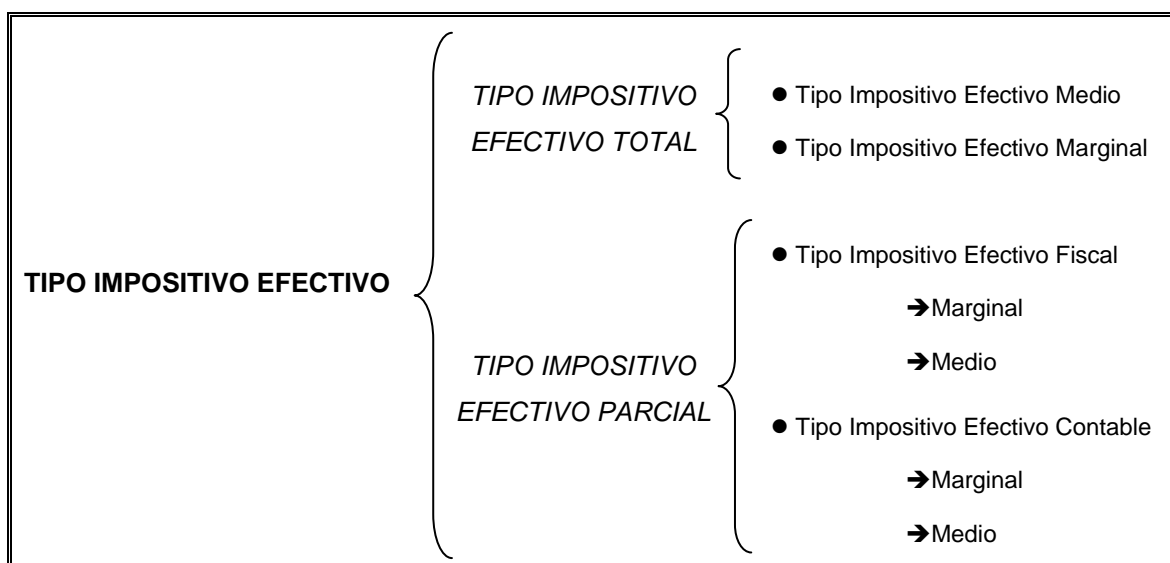
**CUADRO 4.6 CLASIFICACIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS EFECTIVOS.**

TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO	MEDIO	MARGINAL
TOTAL	<i>Tipo medio efectivo total</i> (impuesto sobre la renta personal, impuesto sobre sociedades y, excepcionalmente, impuestos sobre la propiedad)	<i>Tipo marginal efectivo total</i> (impuesto sobre la renta personal, impuesto sobre sociedades y, excepcionalmente, impuestos sobre la propiedad)
PARCIAL	<i>Tipo medio efectivo relativo a impuestos empresariales</i>	<i>Tipo medio efectivo relativo a impuestos empresariales</i>
	<i>Tipo medio efectivo relativo a impuestos personales.</i>	<i>Tipo medio efectivo relativo a impuestos personales.</i>

Fuente: Fernández Rodríguez (2002, 35), a partir de Sanz Sanz (1994, 75).

Finalmente, podemos decir, que la decisión entre la utilización del TIE Medio y Marginal, será consecuencia de los objetivos marcados por la investigación. Así tal y como indica Molina Llopis (2003, 83) si lo que se pretende es analizar los efectos de los incentivos a la inversión otorgados por la normativa fiscal sobre proyectos de inversión futuros, optaremos por el TIE Marginal, mientras que si el propósito del estudio es evaluar la presión fiscal soportada para hacer comparaciones entre empresas y sectores, medir sus variaciones a lo largo del tiempo o analizar los efectos de los cambios en las normas tributarias, recurriremos al TIE Medio. Tanto en un caso como en otro, la opción entre Total o Parcial dependerá, igualmente, del planteamiento de la investigación.

En nuestra opinión, las distintas modalidades de TIE quedan recogidas en el **cuadro 4.7**.

**CUADRO 4.7 CLASES DE TIPOS IMPOSITIVOS.**

Fuente: Elaboración propia.

Inicialmente distinguimos entre TIE total y parcial. En cuanto al primero señalar que constituye una medida de la presión fiscal soportada por una empresa si tuviésemos en cuenta todos los tributos a los que la misma se ve sometida. Así tendríamos que considerar además del Impuesto sobre Sociedades, el IAE, el ITP y AJD, así como todos aquellos tributos por los que se vea afectada. En cuanto al TIE parcial es una medida de presión fiscal soportada por una sociedad, considerando solamente el efecto que sobre la misma ejerce un impuesto –en nuestro caso el Impuesto sobre Sociedades–.

En el TIE total<sup>202</sup> podemos encontrar dos variedades, atendiendo a un segundo criterio de clasificación: marginal y medio. El TIE marginal<sup>203</sup> se refiere al estudio de una inversión marginal que realice la empresa, de manera que las variables que contribuyan a su medición habrán de ser todas ellas referidas únicamente a tal inversión y separando el efecto de la misma del conjunto de la empresa; es por ello una medida óptima a tener

<sup>202</sup> Aunque hemos creído conveniente incluir una clasificación completa del TIE y, por ello, hemos definido el TIE total esta tasa no nos será de utilidad en este trabajo ya que no contribuye a medir la presión fiscal del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas.

<sup>203</sup> No hemos añadido la característica de total a dicha definición porque es válida para cualquier TIE incorporando solo las características propias en caso de ser total o parcial, y dentro de esta la contable o fiscal.

en cuenta a la hora de tomar decisiones de inversión-financiación. El TIE medio<sup>204</sup>, por el contrario, se refiere al estudio de la empresa en su conjunto, razón por la cual su cálculo suele ser bastante menos complejo.

Centrándonos en el TIE parcial existen dos definiciones del mismo, según la naturaleza de las variables que utilizamos en su cálculo: TIE contable y TIE fiscal. En el caso del TIE contable se utilizarán variables derivadas de la contabilidad que pueden diferir bastante de los criterios fiscales que son los que priman a la hora de definir el TIE fiscal. Cada uno de ellos, a su vez puede ser medio o marginal según se refieran al impacto de una inversión en la presión fiscal de la empresa o bien, midan los efectos de la misma en toda la entidad.

En conclusión podemos afirmar que ninguna definición de TIE será mejor a otra sino que va a depender del objeto de estudio.

#### **4.7.3. DEFINICIONES DE TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO EN ESPAÑA.**

Aunque existe una extensa literatura americana en relación con el TIE, y en menor medida en la UE<sup>205</sup>, nosotros, por las características de nuestro trabajo, nos vamos a basar exclusivamente en el TIE en España.

Podemos afirmar que en nuestro país los estudios existentes hasta el momento son escasos y, además, todos ellos emplean datos agregados, lo cual nos lleva a que los resultados obtenidos no sean tan fiables como los procedentes de la información individual.

En cuanto a las definiciones utilizadas para medir los tipos efectivos, hemos de subrayar que igual que ocurre en la Unión Europea, para los marginales se emplea la metodología King-Fullerton, bien incluyendo sólo

---

<sup>204</sup> Un completo análisis del TIE Medio puede verse en Molina Llopis (2003, 84-96).

<sup>205</sup> Véase Fernández Rodríguez (2002, 35-44).



el Impuesto sobre Sociedades, Paredes Gómez (1992), bien incorporando toda la fiscalidad a que se ve sometida la empresa, tal y como es analizada por Cuervo-Arando y Trujillo del Valle (1987) o de Espitia et al. (1989).

En cuanto al TIE medio encontramos más opciones tal y como queda reflejado en el **cuadro 4.8**.

**CUADRO 4.8 CONCEPTOS DE TIE MEDIO EN ESPAÑA**

CONCEPTO DE TIE MEDIO	INVESTIGADORES QUE LO USAN
$\frac{\text{Impuestos pagados}}{\text{Beneficio total}}$	Salas Fumas (1985)
$\frac{\text{Impuestos pagados}}{\text{Beneficio imponible del impuesto}}$	Espitia, Huerta, Lecha y Salas (1989)
$\frac{\text{Cuota líquida positiva}}{\text{Resultado antes de impuestos}}$	Borrego Cuesta (1999) Martínez Arias, Fernández Rodríguez y Álvarez García (2001)
$\frac{\text{Impuestos pagados}}{\text{Beneficio antes de impuestos}}$	Labatut Serer y Martínez Vargas (2000)
$\frac{\text{Gato por Impuesto sobre Sociedades}}{\text{Beneficio contable antes de impuestos}}$	Borrego Cuesta (1999) Martínez Arias, Fernández Rodríguez y Álvarez García (2001)

Fuente: Fernández Rodríguez (2002, 45).

Fernández Rodríguez (2002, 45) pone de manifiesto que todas las tasas empleadas para medir el TIE medio emplean en el numerador el importe pagado a la Hacienda Pública, a excepción del último caso, donde se utiliza el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades. La razón fundamental que ha llevado a dicha situación es la utilización, en la mayoría de los casos, datos agregados que sólo facilitan la recaudación de la Hacienda Pública.

Algunos autores españoles, en diferentes investigaciones en las cuales utilizan los TIEs medios, no los denominan en ningún momento tipos efectivos. Al respecto podemos mencionar a Borrego Cuesta (1999), el cual calcula a partir de la información suministrada por el Instituto de Estudios Fiscales y la Agencia Estatal Tributaria dos medidas de presión fiscal para el período 1989-1993, aunque en ningún momento les da la acepción de tipos impositivos efectivos. En la misma línea Labatut Serer y Martínez Vargas (2000) tratan de evaluar los posibles ahorros impositivos ligados a las fusiones mediante un estudio empírico basado en cuatro ratios, de los cuales el primero de ellos “Impuestos pagados / Beneficios antes de Impuestos”, es decir, acuden a un indicador de la presión fiscal empresarial, aunque tampoco lo conceptúan TIE, esto nos lleva a deducir el escaso desarrollo que el TIE ha tenido en nuestro país.

Realizadas estas breves referencias sobre las distintas definiciones de TIE, vamos a centrarnos exclusivamente en aquellas que nos son de utilidad. Como nuestro objetivo en el estudio de la presión fiscal de las sociedades cooperativas está restringido al efecto derivado del Impuesto sobre Sociedades, utilizaremos, por ello, una medida parcial<sup>206</sup>. Una buena medida de la misma, según lo que hemos apuntado en el apartado anterior, es el “*TIE medio*”<sup>207</sup>. Pero debemos decir que una vez elegido el indicador a utilizar, no acaba aquí el problema ya que para cada uno de ellos la literatura plantea múltiples definiciones. En general cualquier tipo impositivo se puede definir de la siguiente manera:

$$\text{TIE} = \frac{\text{Carga impositiva por Impuestos}^{208}}{\text{Resultado antes de Impuestos}}$$

---

<sup>206</sup> Buscamos una medida parcial ya que nuestro objeto trata solo del análisis del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas y no vamos a entrar en su tratamiento fiscal en otro tipo de tributos.

<sup>207</sup> A partir de ahora hablaremos únicamente de “TIE”, entendiéndose que se trata de un tipo impositivo medio y parcial.

<sup>208</sup> En nuestro caso la definición del numerador se concretaría en “Carga impositiva por Impuesto sobre Beneficios”

Partiendo de esta fórmula genérica podemos definir el numerador utilizando el criterio de caja o el criterio del devengo. La utilización del primero supondría emplear una tasa o ratio fiscal. Con el uso del segundo obtendríamos un ratio contable. Desde ambos puntos de vista la definición de TIE queda recogida en los apartados siguientes.

**A) TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO “CONTABLE”.**

Todo tipo impositivo se va a definir en base a dos variables: numerador y denominador. El numerador va a ser una medida del impuesto soportado mientras que el denominador hará mención al resultado de la empresa sobre el cual se aplica dicho impuesto.

En el caso del TIE Contable, ambas variables numerador y denominador han de ser contables. Creemos que la definición más acertada del mismo es la recogida por Fernández Rodríguez (2001, 137) cuando indica que:

$$\text{TIE contable} = \frac{\text{Gasto por Impuesto sobre Sociedades}}{\text{Resultado Contable antes de Impuestos}}$$

**B) TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO “FISCAL”.**

Esta tasa se deriva de tener en cuenta el aspecto fiscal en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. El hecho de utilizar más de una medida de la presión fiscal nos proporciona, una mayor fiabilidad a los resultados obtenidos, además de poder comparar las diferencias existentes entre los criterios fiscales y los contables. En la medida en que más difieran una y otra medida del TIE, mayores serán las diferencias entre las normas contables y fiscales. En nuestra opinión la definición siguiente del TIE Fiscal realiza Fernández Rodríguez (2001, 138) sería la más apropiada:

$$\text{TIE fiscal} = \frac{\text{Cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades}}{\text{Resultado Contable antes de Impuestos}}$$

#### 4.7.3.A. Variables que influyen en el TIE.

Ya que ambas definiciones de TIE tienen el mismo denominador, más o menos desagregado, las diferencias sólo pueden deberse a las existentes entre sus numeradores, es decir, entre el gasto por Impuesto sobre Sociedades y la cuota líquida. Vamos a recoger a continuación las variables que influirán en la determinación del TIE Fiscal, ya que para analizar las que afectan al TIE Contable basta con hacer mención a aquellas que repercutiendo en el aspecto fiscal no lo hacen en el contable. Dichas variables serán analizadas con más detalle en el capítulo sexto por lo que procederemos a realizar una breve referencia a las mismas.

- **Diferencias permanentes**<sup>209</sup>: Diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario.

En el caso cooperativo además de las diferencias permanentes que, en general, pueden darse en cualquier sociedad, hay una serie de diferencias que solo se producen en el caso cooperativo como son:

(a) *Dotación obligatoria al FRO*<sup>210</sup>, es un gasto fiscalmente deducible que no se contabiliza como tal, por lo tanto, supondrá una detracción del resultado contable y una menor presión fiscal de la cual no se benefician el resto de sociedades, dando lugar a una reducción del TIE.

---

<sup>209</sup> Estas diferencias se genera tanto en el TIE fiscal como en el contable ya que como pudimos ver en el cuadro de liquidación del Impuesto sobre Sociedades y en el cuadro de cálculo del impuesto devengado las diferencias permanentes afectan tanto al aspecto contable como al aspecto fiscal al contrario que las diferencias temporales que solo afectan a este último.

<sup>210</sup> Solo es deducible el 50% de la dotación obligatoria.

(b) *Dotación obligatoria al FEP*, es gasto fiscal y tras la publicación de las NCSC esta dotación será también gasto contable. Para los ejercicios anteriores al 2004, su tratamiento era de aplicación de resultados no considerándose gasto contable. Al igual que en el caso anterior implica una menor presión fiscal, dando lugar a una reducción del TIE.

(c) *Intereses de las aportaciones al capital social*: Es un gasto fiscal, que originará una diferencia permanente negativa en la medida que fueran contabilizados como distribución de reservas y no considerados como gasto contable. Implicará igualmente una reducción del TIE.

(d) La distinta calificación contable y fiscal de los beneficios, objeto de reinversión, procedentes de la enajenación de elementos del inmovilizado. El que una partida tenga la consideración de resultado cooperativo o extracooperativo, afectará al TIE en la medida en que dichos resultados estén sujetos a distinto tipo de gravamen.

(e) El distinto tratamiento que la LC y la LRFC, otorgan a las *subvenciones de capital*. Al igual que en el caso anterior su determinación como resultado cooperativo o extracooperativo, influirá directamente en el TIE.

(f) Diferencias surgidas de aplicar distintos *criterios de valoración de las operaciones cooperativizadas* a nivel contable y fiscal.

- **Diferencias temporales**: Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en el ámbito contable y fiscal. Implicarán, dependiendo del signo que tenga, un anticipo o diferimiento de la cuota a pagar afectando exclusivamente a la

liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Sus efectos serán un aumento o disminución del TIE “Fiscal”, no afectando al TIE “Contable”

En general, las diferencias temporales que soportan las sociedades cooperativas no difieren sustancialmente de las de cualquier tipo de sociedad, sin embargo si que podemos encontrar una ventaja fiscal en el Régimen cooperativo que va a provocar la aparición de diferencias temporales con gran frecuencia, por ejemplo:

- (a) *Libertad de amortización de activo fijo nuevo* adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas, como ventaja fiscal atribuida a las sociedades cooperativas por la LRFC. Originará una diferencia temporal negativa –diferimiento en el pago del impuesto– que revertirá en futuros ejercicios. En consecuencia, en los ejercicios que se aplique el beneficio fiscal el TIE “Fiscal” se reducirá, pero en el momento que se produzca la reversión de la diferencia, el TIE “Fiscal” aumentará.
- (b) *Intereses de las aportaciones al capital social*: Gasto fiscalmente deducible, que originará una diferencia temporal negativa en la medida que no hayan sido considerados como gasto contable y fueran contabilizados a cuenta de futuros beneficios. Como en el caso anterior, en el ejercicio que surge la diferencia, el TIE disminuirá, pero cuando revierta, el TIE aumentará.

• **Compensación de cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores:** De acuerdo con las NCSC la existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro, y en consecuencia un menor TIE “Fiscal”, en el ejercicio que se compensen, aunque no contable.

Esta variable afecta exclusivamente al cálculo de la cuota a pagar y no al cálculo del impuesto devengado.

La LRFC permite la compensación de cuotas íntegras negativas con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

• **Deducciones y bonificaciones:** Esta es la última variable de la que vamos a considerar su incidencia en el TIE. Se trata de cantidades que permiten su detracción en la liquidación del impuesto. Suponen una reducción del TIE “Contable” y del TIE “Fiscal” en relación al tipo nominal y normalmente obedecen a intentos por parte de las autoridades de fomentar, entre otras las siguientes actividades:

- Actividades de I+D.
- Fomento de nuevas tecnologías.
- Creación de empleo.

Además de las deducciones y bonificaciones que la LIS recoge con carácter general, las sociedades cooperativas que posean la condición de especialmente protegidas, podrán aplicar una bonificación del 50% del impuesto bruto a pagar, lo cual va a suponer una importante reducción del TIE cooperativo.

#### **4.8. RECAPITULACIÓN.**

A nivel fiscal las SCSG están regidas por la LRFC, siéndole de aplicación la LIS para lo no previsto en la misma. Dicha ley confiere a las sociedades cooperativas un tratamiento fiscal diferenciado en la medida que establece una forma particular de tributación que aporta determinados

beneficios fiscales a las mismas.

La LRFC prescribe un doble nivel de protección en atención a las clases de sociedades cooperativas y a las circunstancias que incidan en ellas. En este sentido, las SCSG se clasifican en *protegidas* cuando asocien a SCPG protegidas, *especialmente protegidas* cuando las sociedades cooperativas que integran son especialmente protegidas y *mixtas* cuando agrupen tanto a SCPG protegidas como especialmente protegidas. Puede también ocurrir que asocien a sociedades cooperativas no protegidas o entidades no cooperativas, en cuyo caso la SCSG se califica como *no protegida*.

Cuando una sociedad cooperativa sea calificada como no protegida, no gozará de los beneficios fiscales que se determinan para éstas en la LRFC, aunque estarán sujetas a las reglas especiales o técnicas aplicables para la determinación del Impuesto sobre Sociedades recogidas en el artículo 15 a 29 de la misma.

A efectos de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, deben de considerarse separadamente los resultados cooperativos y por operaciones con terceros no socios o extracooperativos y extraordinarios, constituyendo estos dos últimos el resultado extracooperativo a efectos fiscales. Es causa de pérdida de la condición de entidad fiscalmente protegida, la contabilización conjunta de los resultados cooperativos y por operaciones con terceros no socios, a pesar de que leyes, como por ejemplo la LC, permitan su no diferenciación en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En el caso de llevar una contabilización conjunta de dichos resultados, el resultado así obtenido, habría que considerarlo, en nuestra opinión, como resultado extracooperativo con el objeto de penalizar,



mediante una dotación de fondos mayor, el llevar una contabilización conjunta que no permite analizar el volumen de actividad desarrollada con socios y con terceros ajenos, situación también penalizada a nivel fiscal con la pérdida de la calificación de entidad protegida.

En el cálculo de los resultados cooperativos y extracooperativos que compondrán la base imponible habrá que tener en cuenta que determinadas partidas de ingresos y gastos poseen distinto tratamiento a nivel contable –LC y LSCA– y a nivel fiscal –LRFC–, las cuales originarán la aparición de ajustes extracontables. Entre estas partidas podemos citar como más relevantes: los intereses de participaciones en sociedades no cooperativas; la dotación al FRO; la valoración de las operaciones cooperativizadas; las subvenciones de capital; la plusvalía obtenida por enajenación de elementos del inmovilizado, los intereses devengados por los socios derivados de sus aportaciones al capital social, etc..

Tanto la LRFC como las NCSC consideran gastos cooperativos los intereses devengados por los socios y asociados derivados de sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social de las sociedades cooperativas. Sin embargo, en nuestra opinión, solo deberían considerarse como gasto los intereses devengados por las aportaciones voluntarias realizadas a la sociedad, en la medida que las aportaciones obligatorias le atribuyen al socio dicha cualidad, reportándole con ello unos beneficios, no sólo económicos –retorno cooperativo– sino también sociales.

Respecto a la valoración de las operaciones cooperativizadas, cabe decir, que las normas a nivel fiscal han intentado evitar una valoración distinta a efectos fiscales. Así, las adquisiciones de bienes a los socios por la sociedad cooperativa serán computadas a estos efectos, a precio efectivo, cuando se traten de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o aquellas que realicen servicios o suministros a sus

socios, frente al criterio general de valoración a precio de mercado. Este criterio es, igualmente, exigido por la LC, LSCA y las NCSC –nivel contable– para contabilizar las operaciones cooperativizadas. Además, la valoración a precio efectivo es también la que se sigue para el registro de las operaciones realizadas por los socios con éstas, aunque la LRFC únicamente la permite en las sociedades cooperativas agrarias.

La cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades estará constituida por la suma de las cantidades resultantes de aplicar a la base imponible cooperativa y a la extracooperativa el tipo de gravamen del 20% y 35% respectivamente, siempre que sean calificadas como protegidas o especialmente protegidas. Aquellas sociedades que por llevar contabilización conjunta de los resultados cooperativos y extracooperativos o que por cualquier otra causa sean calificadas como no protegidas tributarán al tipo general del 35%. Sin embargo, si éstas son calificadas como entidades de reducida dimensión, pueden acogerse al tipo de gravamen reducido del 30% para los primeros 90.151,82 €, beneficio fiscal, al cual no pueden subrogarse las sociedades protegidas para tributar por sus resultados extracooperativos, porque éstas ya lo están haciendo a un tipo especial.

En cuanto a la distribución de resultados positivos, según la LC y la LSCA, se realizará una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades. Obligación esta última que en la LSCA es de reciente aplicación, pues desde su origen y hasta la aprobación de la Ley 3/2002, por la que se modifica la misma, se obligaba a la dotación de los fondos sociales obligatorios después de impuestos. Ello exigía la realización de un sin fin de ecuaciones para llegar a determinar el importe de los mismos.

Ambas leyes utilizan un sistema de distribución similar, cuya única diferencia está en el importe que de los resultados se debe destinar a los fondos sociales, lo que originará que la presión fiscal soportadas por las sociedades cooperativas sea distinta por razón de territorialidad<sup>211</sup>.

Respecto a la compensación de pérdidas, la LC no hace una diferenciación de las mismas en función de su origen –pérdidas cooperativas, extracooperativa o extraordinarias–, imputándose todas ellas a los fondos sociales y si estos son insuficientes a los socios. En consecuencia no se establece ningún orden predefinido o criterio de prioridad en su compensación, aspecto que sí ocurre en la LSCA, para la cual las pérdidas derivadas de operaciones con terceros y extraordinarias tienen prioridad a la hora de imputarlas al FRO y si este fondo fuera insuficiente se cargarán en una cuenta especial de compensación de pérdidas, pero nunca se imputarán al socio.

El hecho de que se le atribuya al socio pérdidas, y además deba de soportar las generadas por operaciones extracooperativas y extraordinarias, supone una vulneración a la responsabilidad de éste, la cual en un principio se entiende que es limitada a las aportaciones realizadas. Además, estas pérdidas en ningún caso serán objeto de deducción en el impuesto que grave la renta de dicho socio –Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si es persona física o Impuesto sobre Sociedades cuando sea persona jurídica–.

Las SCSG además de acogerse al Régimen de tributación individual, desarrollado hasta ahora, también pueden acogerse al Régimen de consolidación fiscal, en la medida que actúen como grupo cooperativo. Situación que se dará cuando, la SCSG esté constituida por SCPG, las

---

<sup>211</sup> Para un estudio más detallado sobre las divergencias de presión fiscal por razón de territorialidad puede verse Server Izquierdo y Marín Sánchez (2002).

relaciones entre ellas se realicen por acuerdo paritario y libre, y, además, exista un acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto.

Dicho Régimen queda regulado en el Real Decreto 1.345/1992, de 6 de noviembre, por el que se adapta a las sociedades cooperativas el Régimen de consolidación fiscal regulado por la LIS en su Capítulo VII, debido a que por las singularidades operativas de éstas se hace inviable el regulado en esta norma.

El aspecto más singular del mismo es que los grupos cooperativos no precisan determinar una base imponible consolidada de grupo, sino que cada una de las sociedades integrantes ha de calcular la suya propia, centrándose la liquidación del impuesto en la fijación de la cuota integra consolidada.

En cuanto a la imposición indirecta, indicar que las sociedades cooperativas, y por ende las SCSG, no gozan de ninguna especialidad en relación con la imposición indirecta –ITP y AJD, IAE, IBI, IVA, etc.–, por tanto estarán sometidas al Régimen general. Sin embargo, cuando sean calificadas como protegidas o especialmente protegidas van a gozar de una serie de beneficios fiscales, recogidos en los artículos 33 y 34 de la LRFC. Por otra parte, subrayar que las SCSG pueden también beneficiarse de los beneficios previstos en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas.

Respecto a la tributación de los retornos percibidos por los socios de una SCSG, éstos se consideraran como rendimientos del capital mobiliario cuando el socio sea una persona física sujeta a la LIRPF, o como ingresos cooperativos cuando el socio sea una SCPG. Gozarán en ambos casos de una deducción en la cuota del impuesto que los grave, para evitar la doble imposición de dividendos. Esta deducción será del 10% de los percibidos

cuando procedan de una SCSG protegida y del 5% cuando provengan de una SCSG especialmente protegida que se haya beneficiado de la bonificación del 50% de la cuota íntegra, prevista en el apartado segundo del artículo 34 de la LRFC.



## **CAPÍTULO 5:**

### **CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

#### **5.1. OBLIGACIONES CONTABLES.**

Como bien sabemos las Comunidades Autónomas han asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía competencias en materia de sociedades cooperativas, pero siempre respetando la legislación mercantil, sobre la cual, por aplicación del artículo 149.1.6 de la Constitución Española tiene competencia exclusiva el Estado, reconociéndose así en la exposición de motivos de las diferentes leyes de sociedades cooperativas. En este sentido, las normas cooperativas en materia contable establecen que las sociedades cooperativas deberán de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el Código de comercio y normativa contable, con las peculiaridades contenidas en las normas por las que se rigen.

Hasta el año 2003 las sociedades cooperativas se acogían a efectos contables al PGC de 1990, así como a las Resoluciones del ICAC a la expectativa de una adaptación sectorial del mismo<sup>212</sup>. Dicha adaptación dio

---

<sup>212</sup> Una propuesta de adaptación del PGC a las sociedades cooperativas puede verse en Castaño y González (1996, 184-206), Cubedo Tortonda y Cerdá Abad (1997, 91-116), Espíritu Navarro (1997) y Cubedo Tortonda (2000).

sus frutos con la publicación en el año 2002 del Borrador de Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas, el cual el pasado 16 de diciembre de 2003 fue aprobado por Orden Ministerial, ORDEN ECO/3614/2003, como normas contables para las sociedades cooperativas, a través de las cuales se han ajustado las reglas de valoración y de elaboración de las Cuentas Anuales a las características de este tipo social. Según se recoge en el texto publicado, la presente Orden será de aplicación para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero del 2004, y para todas las sociedades cooperativas, con independencia del lugar donde desarrollen su actividad principal y de la normativa autonómica a que estén sometidas<sup>213</sup>.

Por otra parte, el recién publicado Real Decreto 296/2004 por el que se aprueba el Régimen simplificado de contabilidad, como uno de los óbices de la Ley 7/2003 de la Sociedad Limitada Nueva Empresa, es también una norma a la que podrán acogerse las sociedades cooperativas, siempre y cuando cumplan con unos requisitos previamente establecidos<sup>214</sup>. El Régimen simplificado de la contabilidad que se articula en dicho proyecto, permitirá la formalización de las obligaciones contables mediante un registro único basado en la llevanza del libro diario, de tal modo que se favorezca la formulación inmediata de los modelos de Cuentas Anuales abreviadas sin que sean necesarios documentos contables adicionales.

Como indica Valiñani (2003, 37) “La aplicación de este régimen contable simplificado deberá, respetando el objetivo contable de la imagen fiel, atender a su vez a las necesidades de información que el cumplimiento de las obligaciones tributarias exige, facilitando con ello dicho

---

<sup>213</sup> Las sociedades cooperativas de crédito y de seguros deberán de aplicar las normas contables específicas para este tipo de entidades, siendo de aplicación las NCSC en lo no regulado en aquellas.

<sup>214</sup> Deben de cumplir al menos dos de las siguientes circunstancias: 1.- Activo no superior a 1 millón de euros; 2.- Importe neto de cifra de negocios inferior a 2 millones de euros; 3.- Número medio de trabajadores no superior a 10.



cumplimiento”. No sería muy coherente, que las sociedades que se acogieran a este Régimen necesitarán realizar un sin fin de cálculos para poder cumplir con la legislación fiscal.

#### **A) LEGALIZACIÓN DE LIBROS CONTABLES Y DEPÓSITO DE LAS CUENTAS ANUALES.**

Todas las sociedades cooperativas, estarán obligadas a llevar necesariamente un libro de inventarios, y Cuentas Anuales, y otro diario, que deben ser legalizados y depositados en el Registro de Sociedades Cooperativas competente<sup>215</sup>. Si bien, sobre la legalización y depósito de las cuentas inciden diversas normas

En primer lugar, las leyes de sociedades cooperativas, a excepción de la LSCE, regulan la obligación de legalizar y depositar las Cuentas Anuales por parte de la sociedad cooperativa. Para estas leyes la legalización y depósito se realizará en el Registro de Sociedades Cooperativas, a diferencia de las sociedades mercantiles donde el lugar de legalización y depósito es el Registro Mercantil.<sup>216</sup>

En segundo lugar, el Código de comercio obliga a la legalización de los libros contables para todo empresario, así como al depósito y la publicación de las Cuentas Anuales en el Registro Mercantil, aunque en este caso solo para determinadas formas jurídicas contempladas en su artículo 41<sup>217</sup>, entre las que no se encuentran las sociedades cooperativas.

Por su parte, el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, en su artículo 365 hace

---

<sup>215</sup> Aquellas que se puedan acogerse al Régimen de contabilidad simplificada únicamente tendrán que llevar un modelo de libro diario y de cuentas anuales simplificado, recogido en el Real Decreto 296/2004 por el que se regula dicho Régimen.

<sup>216</sup> Las sociedades cooperativas de crédito están obligadas a legalizar sus libros contables en el Registro Mercantil. El artículo 37.2 del Real decreto 84/1993 reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989 de cooperativas de crédito dispone que: “Los libros contables se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 25 y 28 al 33 del mismo Código. La legalización de los libros, tanto corporativos como contables, de la cooperativa de crédito se realizará por el Registro Mercantil del domicilio social de ésta.”

<sup>217</sup> El artículo 41 del Código de comercio dispone que: “Para la formulación, sometimiento a la auditoría y publicación de sus Cuentas Anuales, las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y en comandita por acciones se regirán por sus respectivas normas”.

referencia a los sujetos obligados a depositar sus cuentas, estableciendo que los administradores de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias por acciones y de garantía recíproca, fondos de pensiones y, en general, cualesquiera otros empresarios que por disposiciones vigentes vengan obligados a dar publicidad a sus Cuentas Anuales presentarán éstas para su depósito en el Registro Mercantil de su domicilio, dentro del mes siguiente a su aprobación. En consecuencia, en virtud de lo preceptuado en este artículo, las sociedades cooperativas al estar obligadas, por la ley de sociedades cooperativas respectiva, a dar publicidad de sus cuentas en el Registro de Sociedades Cooperativas también deberán de depositarlas en el Registro Mercantil.

Por tanto estas normas imponen la doble obligación para las sociedades cooperativas de legalizar los libros y depositar las Cuentas Anuales en ambos registros, Mercantil y Cooperativo. Esta situación según Espíritu Navarro (1997, 19), citado por Juliá Igual y Polo Garrido (2002, 91) plantea que "... sin entrar en valoraciones, esta disposición puede invadir las competencias de las CCAA".

En nuestra opinión, la invasión de competencias no es tal, pues en la medida que las sociedades cooperativas se rigen por una normativa específica –ley de sociedades cooperativas–, el Código de comercio y el Real Decreto pasan a tener carácter de norma supletoria aplicable exclusivamente para aquellas situaciones para las que exista un vacío legal. Tal es el caso de la ley de cooperativas de Extremadura en la cual no se regulan dichos supuestos, legalización y depósito, estándose sujeto a lo preceptuado en el Código de comercio y leyes complementarias y, por tanto, siendo el Registro Mercantil el encargado de legalizar y depositar las Cuentas Anuales para esta ley. Además, la doble obligación no afecta a la legalización de libros, pues en virtud de la disposición adicional sexta del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el

Reglamento del Registro Mercantil, la legalización de los libros de las sociedades cooperativas, salvo los de las sociedades cooperativas de crédito y de seguros, se llevará a cabo de conformidad con lo dispuesto en la legislación de cooperativas y, en su defecto, por lo dispuesto en este Reglamento.

No obstante, con la entrada en vigor de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista, las entidades de cualquier naturaleza jurídica, entre ellas las sociedades cooperativas, que se dediquen al comercio mayorista o minorista o a la realización de adquisiciones o presten servicios de intermediación para negociar las mismas, por cuenta o encargo de los comerciantes al por menor, cuando en el ejercicio inmediato anterior las adquisiciones realizadas o intermediadas o sus ventas, hayan superado la cifra de 601.012,10 € (100.000.000 de pesetas), estarán obligadas a formalizar su inscripción, así como al depósito anual de sus cuentas, además de, en el Registro de Sociedades Cooperativas que le corresponda, en el Registro Mercantil, en la forma en que se determine reglamentariamente<sup>218</sup>.

Para las sociedades que estén obligadas a presentar sus cuentas en ambos registros, Mercantil y Cooperativo<sup>219</sup>, la LC en su disposición final tercera prevé que el Gobierno, a propuesta de los ministros de justicia y trabajo y asuntos sociales, dictará las normas necesarias para que las entidades cooperativas tengan que legalizar los libros y depositar sus Cuentas Anuales en un solo registro. A pesar de la publicación del Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento

---

<sup>218</sup> Véase la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista.

<sup>219</sup> Además de aquellas sociedades que se dediquen al comercio mayorista o minorista, cuyas ventas superen los 100.000.000 de pesetas, están también obligadas a realizar doble depósito las sociedades cooperativas de crédito y seguro. El artículo 37.4 del Real decreto 84/1993 reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989 de cooperativas de crédito dispone que "... La presentación y depósito de dichas cuentas se ajustará a lo previsto en el artículo 329 y concordantes del Reglamento de Registro Mercantil, sin perjuicio de que además deba cumplirse, en su caso, la normativa autonómica sobre el Registro de Cooperativas".

del Registro de Sociedades Cooperativas<sup>220</sup>, no se ha hecho efectiva esta coordinación entre los registros. El artículo 42 del Reglamento deja para un futuro Real Decreto la misma, preceptuando únicamente que el Registro de Sociedades Cooperativas comunicará al Registro Mercantil el depósito de las cuentas de las sociedades que estuvieran obligadas a ello en el Mercantil.

Respecto a los documentos que han de entregarse en depósito, según lo establecido por la LC y la LSCA, son las *Cuentas Anuales y el Informe de Gestión*; no existiendo un modelo único de cuentas a presentar en el Registro de Cooperativas, muy al contrario que en el Registro Mercantil donde para su depósito existen unos modelos obligatorios de Cuentas Anuales (modelo normal y abreviado), los cuales han sido elaborados siguiendo las normas del PGC, las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda y las Resoluciones del ICAC que lo desarrollan<sup>221</sup>.

Julia Igual y Polo Garrido (2002), ponen de manifiesto la necesidad de contar con unos modelos obligatorios únicos para el depósito de las Cuentas Anuales; modelos que serán los recogidos en la NCSC, elaborados a partir de los expuestos en la cuarta parte del PGC, y adaptados a las particularidades jurídicas y contables de este tipo social.

El Informe de Gestión, es un documento que aporta información adicional a las Cuentas Anuales sobre la evolución del negocio, exigiéndose su depósito por la LSA<sup>222</sup> para las sociedades que no puedan formular Balance abreviado. En este sentido González Pascual (2000, 50) señala que “Por aplicación estricta del TRLSA a donde nos remite como norma contable que es, el artículo 61 de la LC cuando se trate de elaborar

---

<sup>220</sup> El ámbito de aplicación del Reglamento se extiende a las sociedades cooperativas sujetas a la LC.

<sup>221</sup> Véase la Orden de 8 de octubre de 2001, por la que se aprueban los modelos de presentación de Cuentas Anuales para su depósito en el Registro Mercantil correspondientes.

<sup>222</sup> SECCIÓN VII Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

información contable, la obligación general de presentar el Informe de Gestión no se extiende a las cooperativas que puedan formular Balance abreviado”.

Esta norma, en consecuencia, resulta aplicable a las sociedades cooperativas, sin embargo de la legislación estatal parece deducirse lo contrario, en la medida que obliga a presentar en depósito junto con las Cuentas Anuales, el Informe de Gestión, sin especificar si tal exigencia dependerá del modelo de cuentas a formular. Por su parte, la LSCA establece en su artículo 29.1.c que no es obligatoria su elaboración cuando se formule Balance abreviado, no regulando en que circunstancias debe formularse Balance de forma normal o abreviada.

Para otros autores como Sánchez Jiménez (2002, 189) la elaboración del Informe de Gestión es obligatoria en todo caso, indicando que “... las sociedades cooperativas, con independencia de sus características y dimensión, se encuentran obligadas a su publicación, debiéndose depositar el mismo, conjuntamente con las Cuentas Anuales, ...”.

Junto a las Cuentas Anuales e Informe de Gestión las leyes también obligan a depositar auditoria de cuentas cuando estén obligadas a realizar auditoria externa, situación que se dará en los siguientes casos:

- a) Cuando así lo exija la Ley de Auditoria de Cuentas.
- b) Cuando así lo prevean las leyes de sociedades cooperativas.
- c) Cuando lo establezcan los estatutos o lo acuerde la Asamblea General.

- d) Cuando dispongan de alguna sección<sup>223</sup>.
- e) Cuando aún sin estar obligada a auditar, el cinco por ciento de los socios soliciten en el Registro de Sociedades Cooperativas, con cargo a la sociedad, nombrar a un auditor de cuentas que efectúe la revisión de las mismas<sup>224</sup>.

**B) MODELOS DE CUENTAS ANUALES: NORMAL O ABREVIADO.**

En cuanto al modelo normal o abreviado, bajo el cual deben formularse las Cuentas Anuales, es la LC de carácter estatal, la única que regula tal aspecto, estableciendo en su artículo 60.1 que podrán formularse en modelo abreviado cuando concurren las mismas circunstancias contenidas en los artículos 181 y 190 de la LSA. De aquí se deduce que las sociedades cooperativas están obligadas a presentar modelo normal, pudiendo presentar el abreviado<sup>225</sup> en los casos recogidos en la citada ley.

Sin embargo, acudiendo a lo dispuesto en la cuarta parte del PGC, norma 4ª, punto 2<sup>226</sup>, relativo a las normas para la elaboración de las Cuentas Anuales, las sociedades cooperativas únicamente estarían obligadas a formular, como mínimo, las Cuentas Anuales abreviadas, en la medida que no se encuentran entre las sociedades que la norma 3 cita como sociedades obligadas a presentar Cuentas Anuales en modelo normal. En este sentido Veiga Carbaillo (1996, 35) indica que “Téngase en

---

<sup>223</sup> Para la LSCA dicha obligación surge para las sociedades que tengan una sección de crédito, no especificando nada si dicha sección no fuera de crédito.

<sup>224</sup> Este caso únicamente está regulado por la LC, no disponiendo la LSCA nada al respecto.

<sup>225</sup> Las sociedades cooperativas presentarán Balance y Memoria abreviados cuando a la fecha de cierre del ejercicio se den durante dos años consecutivos, dos de las tres circunstancias siguientes:

- Total de partidas de activo no superen los 2.374.997,81 €
- Importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 4.747.995,62 €
- Número medio de trabajadores durante el ejercicio no sea superior a 50.

<sup>226</sup> En dicho punto se dispone que “Las empresas con otra forma societarias no mencionadas en la norma anterior, así como los empresarios individuales, estarán obligados a formular, como mínimo, las Cuentas Anuales abreviadas”. En la norma anterior, la norma 3, se indicaba que “Las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades en comandita por acciones deberán adaptar las Cuentas Anuales al modelo normal”.

cuenta que se habla de mínimo y por lo tanto nada obsta para que opten para formular las cuentas en modelos normales, ...”

Surge así una incoherencia entre la normativa contable y una disposición legal, en concreto la LC, teniendo, en nuestra opinión, primacía la disposición legal por ser una norma de rango superior, así como por ser una normativa especial.

No obstante, toda duda que pudiera existir sobre si están obligadas o no a presentar Cuentas Anuales en modelo normal ha quedado despejada con las NCSC, en la medida que en las mismas se presentan dos modelos de cuentas, uno normal y otro abreviado. Sin embargo, no se indican las condiciones para presentar uno u otro, y que suponemos que son las mismas que las recogidas en la LSA.

En definitiva, las sociedades cooperativas estarán obligadas a presentar sus cuentas en modelo normal, salvo que se den las circunstancias oportunas para poder presentarlas en modelo abreviado.

#### **5.1.1. INFORMACIÓN ESPECÍFICA A INCORPORAR EN LAS CUENTAS ANUALES POR LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

En este apartado analizaremos cómo se ha adaptado la normativa contable a las singularidades operativas de las sociedades cooperativas, con la finalidad de que la contabilidad irradie la realidad empresarial de las mismas. En este sentido, la flexibilidad que caracteriza al PGC, ha permitido la elaboración de las NCSC, a través de las cuales se pretende que la contabilidad cooperativa presente la imagen fiel del patrimonio, de la situación económica y financiera —*estática, dinámica, cuantitativa y cualitativa*— y de los resultados de la empresa, algo que aunque hasta ahora no era imposible, sí que era muy difícil de conseguir. Tanto el

Balance como la cuenta de Pérdidas y Ganancias, en modelo normal o abreviado, que se presentan en las NCSC se han adaptado a éstas mediante la incorporación de partidas específicas que surgen en este tipo societario, reflejo de la especial relación que la sociedad cooperativa mantiene con sus socios.

Entre las partidas que se crean cabe destacar como más significativa, la partida “Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos”<sup>227</sup>, cuyo tratamiento contable estará condicionado a la exigencia o no, por la ley cooperativa que sea de aplicación, de la existencia de excedente disponible previo<sup>228</sup>. Así, aquellas leyes que no exijan la existencia de excedente para el reparto de intereses, su tratamiento será el siguiente:

a) Como partida de gasto de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, siempre y cuando una vez computado el mismo el excedente sea positivo o nulo. Se contabilizará en la cuenta 656 “Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos”, inmediatamente después del beneficio del ejercicio.

b) Como una remuneración a cuenta de beneficios futuros o como reparto de reservas, en el caso de que se paguen intereses sin existir excedente. Se contabilizará como una partida del pasivo en la cuenta 559 “Intereses de las aportaciones al capital social a cuenta”, o mediante una disminución de las reservas. Según Marí Vidal (2003, 146), esta opción de contabilizarlos como reparto de reservas o a cuenta de beneficios futuros “... debe considerarse como optativa para la cooperativa, siempre y cuando en la ley que le sea de aplicación o en los estatutos no se haya establecido de forma específica alguna de éstas”.

---

<sup>227</sup> Registra la remuneración, vía intereses, de las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social y, en su caso, de otras partidas de los fondos propios.

<sup>228</sup> La LC, aunque no la LSCA, condiciona dicha remuneración a la existencia de excedente positivo previo a su reparto.



Para aquellas leyes que exijan la existencia de excedente la única opción permitida es la primera, es decir, contabilizarlo como gasto del ejercicio. Si bien, tal y como indica Polo Garrido y García Martínez (2003, 50) “Conviene matizar que todas las leyes (a excepción de la LCB y LCCL) que condicionan dicha remuneración a la existencia de resultados positivos, permiten que caso de no existir resultados positivos se puede llevar a cabo dicha remuneración con cargo a reservas de libre disposición”.

Pero la aportación más significativa de las NCSC tiene que ver con la información específica que las sociedades deben incorporar a los modelos normal y abreviado de la Memoria, aparte de la establecida en el PGC, para la comprensión de las Cuentas Anuales presentadas por éstas. Se crean, como información adicional, los siguientes apartados:

- *Separación de las partidas de la cuenta de Pérdidas y Ganancias para la determinación de los distintos resultados*<sup>229</sup>.

La separación de los distintos resultados se llevará a cabo cuando la normativa correspondiente así lo exija, o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel, y, siguiendo la metodología expuesta en las NCSC. Las NCSC son las primeras normas que regulan la forma en la que se ha de llevar a cabo la contabilización separada de los ingresos y gastos de una y otra clase de resultados.

El calculo independiente de los resultados cooperativos y extracooperativos, presenta como señala Polo Garrido y García Martínez (2003, 52) “... cierta dificultad y supone siempre un coste administrativo”. Sin embargo, a pesar de las dificultades contables que pueda conllevar, permitirá a los usuarios de la información financiera tener un mayor

---

<sup>229</sup> En caso de que la sociedad cooperativa pueda formular Memoria abreviada, se podrán agrupar las distintas partidas integrantes de la cuenta de Pérdidas y Ganancias que afectan a los diferentes resultados.

conocimiento sobre el volumen y composición de la actividad desarrollada por la sociedad cooperativa con sus socios y con terceros ajenos, información que también nos parece de sumo interés para conocer como evoluciona en el mercado. Así, en la medida que las operaciones con socios o con terceros ajenos aumenten –sin variar las operaciones con socios–, lógicamente implicará que la entidad está ganando cuota en su mercado de referencia, por lo que se ve obligada a incrementar su actividad bien mediante la admisión de nuevos socios o bien incrementando sus operaciones con terceros ajenos.

- *Información separada por secciones.*

Se informará sobre activos, pasivos, gastos e ingresos correspondientes a cada una de las secciones.

- *Fondo de Educación, Formación y Promoción.*

Se realizará un análisis de su movimiento durante el ejercicio: saldo inicial, dotaciones, aplicaciones y saldo final.

Las NCSC le han dado un nuevo tratamiento contable, considerando que las dotaciones al fondo se registrarán en una partida de gasto del ejercicio, frente a la consideración que tenían hasta ahora como aplicación de resultados. Este nuevo tratamiento tendrá implicaciones a efectos fiscales, indicando Server Izquierdo (2003, 127) al respecto que “... al estar ya deducida como gasto la dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción Cooperativa no se originaría la habitual diferencia permanente negativa por su importe, si no al contrario se podría generar una diferencia permanente positiva si la dotación superase el 30% de los excedentes netos por el importe del exceso”.

No todos los autores están de acuerdo en considerar las dotaciones al FEP como gasto contable del ejercicio, así Cubedo Tortonda (2003a,

25), opina que “... las dotaciones al FEFP corresponden a aplicaciones de resultados y transferencia externas, así como a los rendimientos del propio fondo, y su conceptualización es de una partida especial (...) con las características de reservas por su materialización en activos inmovilizados y de exigible para la cobertura de los gastos que se presupuesten en función de las disponibilidades del fondo”.

- *Operaciones con socios.*

Se informará sobre la política seguida respecto a las actividades cooperativizadas realizadas con los socios. El nivel de detalle de este apartado estará en función del modelo de Memoria a formular.

- *Capital Temporal.*

Se recogerá el importe que se emita de capital temporal<sup>230</sup>, así como las condiciones de la emisión.

Igualmente, con las NCSC se da nueva redacción a algunos de los apartados de la Memoria tipo que aparece en el PGC, entre los que podemos destacar:

- *El epígrafe Capital Social*, existente en la Memoria Abreviada, queda sustituido por un nuevo epígrafe “Fondos Propios”<sup>231</sup>. En el mismo se analizará el movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en esta agrupación.

- *El apartado Distribución de Resultados*, pasa a denominarse “Intereses de capital y distribución de resultados”, recogiendo información

---

<sup>230</sup> Se entiende por capital temporal aquel recurso de carácter temporal (naturaleza contable de deuda) procedente de las aportaciones de socios cuya pertenencia es temporal o definida y que se deriva del establecimiento de vínculos sociales de duración determinada.

<sup>231</sup> Los fondos propios en las sociedades cooperativas se identifican con el importe que resulta de deducir de los activos de la sociedad, los ingresos a distribuir en varios ejercicios, FEP, las provisiones para riesgos y gastos y los acreedores que constituyen las obligaciones de la cooperativa.

relativa a las características e importe de la remuneración de las aportaciones al capital social y la propuesta de distribución de resultados.

En relación con la distribución de beneficios las NCSC no especifican que haya que facilitar dicha información para los distintos resultados, no teniendo conocimiento, en consecuencia, a que tipo de éstos se deben las dotaciones que se realicen a los fondos sociales, lo cual no permitirá comprobar si tales dotaciones se han efectuado conforme a los criterios establecidos por las leyes, o por el contrario, hay una asignación de fondos indebida, al objeto de hacer máximo los excedentes a repartir entre los socios.

– *En el epígrafe Situación Fiscal se ofrece una información algo más detallada*, se realizará un informe que de explicación de las diferencias que existan entre el excedente de la sociedad cooperativa –resultado contable– y el resultado fiscal.

En el caso de que la sociedad tribute a distintos tipos de gravamen, el informe anterior se realizará para cada resultado, obligando con ello a estas sociedades a dar un mayor detalle de su situación fiscal. Sin embargo, en la medida que en el apartado anterior –distribución de resultados– no se exija detallar las dotaciones a los fondos para cada resultado, será difícil poder analizar, dentro de la situación fiscal de la empresa, las diferencias permanentes que surjan entre los resultados contable y fiscal, en la medida que una de ellas se debe a la deducción fiscal, total o parcial, de las dotaciones a dichos fondos.

Este epígrafe únicamente será obligatorio para las sociedades que presenten Memoria normal, si bien estamos de acuerdo con Vela Ródenas (2000, 622) al señalar éste que la información sobre la situación fiscal a suministrar en la Memoria debería ser obligatoria también para las sociedades que presenten Memoria abreviada.

Por último, indicar que a pesar de que las NCSC se han elaborado a fin de lograr una armonización contable, en éstas se permiten una gran diversidad de alternativas a la hora de tratar determinados temas, con lo cual la información económica financiera se presentará de distinta forma impidiéndose la comparabilidad de ésta entre las sociedades cooperativas y entre éstas y el resto de sociedades. La solución como indica Juliá Igual (2003, 103) radica en que "... sería necesario partir de un proceso de armonización de toda la legislación cooperativa al menos en su Régimen económico en orden a una mayor uniformidad con un mayor ajuste entre la legislación sustantiva y fiscal de cooperativas, y atendiendo a la aplicabilidad de los principios contables, pues de otro modo resulta imposible la necesaria comparabilidad entre los estados contables no ya con otras empresas sino entre las propias cooperativas ...".

### **5.1.2. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE Y SU AFECTACIÓN A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

Es conocido por todos que ante la globalización de la actividad económica y de los mercados financieros, las empresas, incluidas las sociedades cooperativas, están ampliando su ámbito de actuación y se están orientando hacia el exterior. La existencia en los distintos países de requisitos y normas contables diferentes puede limitar la movilidad de capital, el acceso de ciertas empresas a los mercados de capitales internacionales y la comparabilidad de la información financiera, lo que constituye una auténtica barrera al comercio transfronterizo de valores. Según Pulido Álvarez (1996, 41) dichas diferencias tienen su causa principal en la existencia de diferentes culturas empresariales.

Esta situación origina que las empresas que quieran entrar a cotizar en un mercado de valores extranjero, a fin de captar recursos, deban

presentar unos estados contables secundarios a los que presentan en su país de origen, adaptados a los principios y criterios contables usados en aquel país. Todo ello con el fin de aumentar la comparabilidad con los estados del resto de empresas del país. Este hecho supone un esfuerzo adicional para las empresas, pues, el preparar y consolidar sus cuentas nuevamente en base a distintas normas, les supone un coste.

La UE para salvar dichos obstáculos ha estado trabajando en la creación de un grupo de normas contables que uniformicen la materia contable de los Estados miembros y conseguir que la contabilidad empresarial y, más concretamente, la información financiera, adquiera las características de comparabilidad y equivalencia, al objeto de crear un mercado europeo de capitales que sea eficaz, activo y líquido, tal y como se estableció en la Cumbre de Lisboa, el 13 de junio de 2000. Las normas dictadas al respecto, son las Directivas 78/660/CEE (en adelante IV Directiva), y 83/349/CEE (en adelante VII Directiva) del Consejo en materia de sociedades y, relativas a las Cuentas Anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad.

Así, el primer paso hacia la armonización contable ya está dado a raíz de la adaptación de los países miembros de la UE de sus legislaciones mercantiles a las anteriores Directivas. Pero aún así, existe una serie de dificultades ante la misma, derivadas de la diversidad en las normas y procedimientos contables de los países miembros.

La UE estableció, igualmente, un acuerdo de reconocimiento mutuo de los estados financieros entre las bolsas europeas, que supone la aceptación de las Cuentas Anuales de las empresas extranjeras, tal cuál se elaboran para sus países de origen, y siempre que se ajusten a lo dispuesto en las Directivas. Sin embargo, debido a las numerosas opciones o alternativas que permiten las mismas, con dicho

reconocimiento mutuo no se consigue la comparabilidad de la información financiera situación que hace necesario que las Directivas limiten sus alternativas, para que se consiga el fin para el cual se crearon.

Aún adaptando la normativa nacional a la normativa comunitaria, no se resuelve el problema que tienen algunas empresas que operan a nivel internacional de presentar estados secundarios; pues, las normas contables de la UE no tienen reconocimiento internacional, como sí tienen las normas dictadas por el International Accounting Standards Board (en adelante IASB), las NIC, y por la Financial Accounting Standards Board (en adelante FASB), los US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Es por ello que la UE ha adoptado como estrategia<sup>232</sup> el desarrollo de su normativa contable bajo la consideración de un acercamiento a las NIC, publicadas por el IASB<sup>233</sup>. Sabe que por si sola no puede definir las reglas de la información financiera en el mercado global de capitales, porque la normativa contable europea es claramente insuficiente, si se compara con la del IASB. Así, tal y como dispone Túa Pereda (1999, 42), "... aunque no existen muchas contradicciones, la regulación internacional es más extensa, profunda y rica en matices ...".

El primer acercamiento a las normas internacionales se produce con la publicación de la Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables a las Cuentas Anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como a los bancos y otras entidades financieras. De esta forma las normas del IASB se convierten en

---

<sup>232</sup> Dicha estrategia queda recogida en la Comunicación "La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir", celebrada el 13 de junio de 2000 en Bruselas, y en el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las NIC.

<sup>233</sup> Tras el acuerdo en 1995 del IASB con la International Organization of Securities Commissions (IOSCO), las NIC han tenido una aceptación generalizada por las bolsas de valores de los distintos países, a excepción de Estados Unidos de Norteamérica el cual exige que los estados contables se elaboren de conformidad con los US GAAP, si las empresas quieren cotizar en dicho país.

un punto de referencia de la UE, a la hora de elaborar o adaptar su normativa contable.

Así, el pasado año 2003 se publicó el Reglamento de la Comisión nº 1725/2003, de introducción obligatoria de las NIC, aplicables a partir del 1 de enero de 2005 a todas las sociedades que coticen en bolsa y respecto a sus cuentas consolidadas. Si bien, se prevé que, en un futuro no muy lejano, se adopten por todas las sociedades de los Estados miembros<sup>234</sup>. La adopción de las NIC ha requerido la modificación de la IV y VII Directiva, entre otras, al objeto de eliminar toda incoherencia entre éstas y las NIC. A tal efecto, se publicó el 18 de junio de 2003 la Directiva 2003/51/CE por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros.

Estas normas tendrán importantes repercusiones en la elaboración de las Cuentas Anuales, por lo que la pregunta que nos hacemos es ¿Las sociedades cooperativas se verán afectadas por las mismas?. Contestar esta pregunta, hace que nos hagamos una nueva pregunta ¿Las sociedades cooperativas están sujetas o no a las normas que sobre materia contable dicta la UE, es decir, a las Directivas Comunitarias dictadas al respecto?.

Las respuestas a estas preguntas requieren que analicemos como han evolucionado estas directivas.

Las Directivas aunque en un principio –y como señala la Primera Directiva 68/151/CEE– se crearon para coordinar todas las disposiciones nacionales relativas a las sociedades definidas en el segundo párrafo del

---

<sup>234</sup> Han sido adoptadas todas las NIC a excepción de las NIC nº 32 y nº 39 a la espera de una modificación de las mismas.



artículo 58 del Tratado de Roma, entre las que se encuentran las sociedades cooperativas, los esfuerzos se centraron en la sociedad anónima y en las sociedades de responsabilidad limitada, y ello al objeto de proteger los intereses de socios y terceros.

Así, cuando surgió la IV Directiva en 1978 se limitó su campo de actuación a las sociedades anónimas y a las sociedades de responsabilidad limitada, como consecuencia, sobre todo, del hecho de que estas sociedades ofrecían su patrimonio social como única garantía frente a terceros y era necesario, por ello, una protección de los mismos.

Esta situación originó que la VII Directiva relativa a las cuentas consolidadas también fuera de aplicación exclusivamente a la sociedad anónima y a la sociedad de responsabilidad limitada, debido a que, únicamente, los Estados miembros podían imponer la obligación de establecer cuentas consolidadas a las sociedades sujetas a la IV Directiva. En consecuencia, aquellos grupos cuya entidad cabeza de grupo no fuera una sociedad anónima o limitada no estarían obligados a consolidar, y, ello sin perjuicio de que sus sociedades dependientes estuvieran sujetas o no a la IV Directiva.

La existencia de un número cada vez más creciente de sociedades colectivas y sociedades en comandita simple, cabeza de grupo en la que todos sus socios están constituidos en sociedad anónima o en sociedad de responsabilidad limitada, hizo que, pareciera lógico, el ampliar el campo de actuación de las directivas hasta entonces vigentes.

En 1990 se realizó una modificación de la IV y VII Directiva en lo relativo a su ámbito de aplicación, la Directiva 90/605/CEE, ampliándose el mismo a las sociedades colectivas y sociedades en comandita simple cuando todos sus socios con responsabilidad ilimitada sean sociedades sociedad anónima, comanditaria por acciones y sociedad responsabilidad

limitada o sociedades no sujetas al derecho de un Estado miembro, pero que tengan una forma jurídica comparables a las contempladas en la Primera Directiva 68/151/CEE. Bajo una interpretación muy amplia podemos considerar que al regular a la sociedad colectiva, se estaba regulando a la sociedad cooperativa.

En ningún momento se cita expresamente en las Directivas a las sociedades cooperativas, por lo que no existe la obligación por parte de los Estados miembros de adaptar la legislación de las sociedades cooperativas a la normativa comunitaria. Sin embargo, en la medida que éstas tienen que llevar su contabilidad con arreglo a lo establecido en el Código de comercio y normativa contable –con las peculiaridades contenidas en las leyes de sociedades cooperativas–, normas que están siendo modificadas para adaptarse a las Directivas europeas, indirectamente se verán afectadas por las mismas.

Esta afectación se está produciendo de manera más directa tras la elaboración de las NCSC, la cual se ha desarrollado teniendo en cuenta la normativa contable en vigor y, en consecuencia, las Directivas que puedan afectar a éstas. Así en la parte introductoria de las NCSC se establece que “... se trata de unas normas abiertas, cuya innovación dependerá de la propia evolución de las sociedades cooperativas, de las sugerencias de profesionales y expertos a partir de su aplicación, y muy especialmente, del desarrollo de la adaptación del derecho contable español a la nueva normativa europea”.

A través de la normativa cooperativa también hemos podido deducir que las sociedades cooperativas están sujetas a las Directivas Comunitarias, y en concreto a la IV y VII Directiva, en la medida que el Gobierno, a propuesta del ministro de economía y hacienda, y por disposición final cuarta de la LC, puede dictar normas en las que se

establezca en qué casos el grupo cooperativo estará obligado a formular las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión consolidados; siendo requisito obligatorio, tal y como hemos visto anteriormente, que las sociedades a las que se obligue a consolidar estén sujetas a la IV Directiva.

Así, la sociedad cooperativa a pesar de las singularidades jurídicas, contables y fiscales que presenta, tendrán que adaptarse a lo regulado a nivel comunitario en materia de sociedades en todo aquello que le pueda resultar de aplicación, en la medida que la normativa cooperativa hace referencia expresa a normas españolas que están siendo adaptadas a las disposiciones europeas, a pesar de que no exista una obligación declarada por parte del legislador comunitario<sup>235</sup>.

En definitiva, se avecinan importantes cambios a nivel contable ante la necesidad de una homogenización de la información contable que permita la comparabilidad de los estados financieros a nivel nacional, europeo y mundial, y que afectarán, sin lugar a dudas, a las sociedades cooperativas. Aunque, tal y como indica Cubedo Tortonda (2003a, 17) “... en este afán de comparabilidad de la información no hay que olvidar que las cooperativas tienen un Régimen jurídico distinto, tanto sustantivo como fiscal, y que por muchos esfuerzos que se empleen nunca se podrá conseguir plenamente el objetivo perseguido”.

---

<sup>235</sup> Ya en la NIC nº 32 y en su interpretación SIC-034 se cita expresamente a las sociedades cooperativas. Si bien, ésta NIC no ha sido adoptada a la espera de las modificaciones oportunas.

## 5.2. REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES ENTRE LAS SCPG Y LA SCSG, EN EL ÁMBITO AGRARIO. PROPUESTA DE UN MODELO CONTABLE.

Estudiadas las obligaciones contables nos parece interesante aportar un modelo contable<sup>236</sup> que estas últimas podrían utilizar para registrar todas las operaciones realizadas en el desarrollo de su actividad, y en el supuesto de que actúen como grupo cooperativo. A pesar de que las SCSG no están obligadas a presentar Cuentas Anuales consolidadas<sup>237</sup>, dado que por el principio cooperativo de autonomía e independencia no puede existir una dominante y una dominada, éstas sí que pueden acogerse al Régimen optativo de tributación consolidada, regulado para éstas por el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre.

El modelo se caracteriza porque la SCPG lleva su propia contabilidad, y la SCSG no reflejará más operaciones que aquellas que tengan conexión directa con ella. La SCPG generará al final del ejercicio un resultado que tendrá que traspasar, total o parcialmente, a la propia SCSG como entidad cabeza de grupo, siempre y cuando exista un acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto. Para que un grupo cooperativo pueda acogerse al Régimen de tributación consolidada, las sociedades que lo conforman han de estar vinculadas por un pacto o compromiso de redistribución solidaria del excedente neto obtenido por cada una de ellas<sup>238</sup>.

---

<sup>236</sup> Dicho modelo ha sido elaborado en base a la práctica contable llevada a cabo en este tipo social, por lo que el método seguido en la construcción del mismo ha sido el método inductivo

<sup>237</sup> Tal y como ya se ha indicado, la LC prevé que el Gobierno dicte las normas necesarias en las que se establezca en qué casos el grupo cooperativo está obligado a formular las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión consolidados. Hasta la fecha no ha sido aprobada ninguna norma reglamentaria al respecto.

<sup>238</sup> La redistribución afectará, como mínimo, al 25 por 100 del excedente neto una vez deducidos los impuestos y las cantidades con carácter obligatorio, por imperativo legal, a los fondos de reserva, y deberá realizarse de manera directamente proporcional al importe económico de las operaciones, actividades y servicios cooperativizados realizados por los socios de las cooperativas miembros del grupo.

En este modelo se pueden distinguir dos variantes, las cuales, haciendo abstracción de impuestos –IVA y Sociedades–, pueden quedar desarrolladas de la siguiente manera.

**A) REMESAS DE MERCADERÍAS A PRECIO DE COSTE:**

<b>SOCIEDAD COOPERATIVA DE PRIMER GRADO</b>	<b>SOCIEDAD COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO</b>
<b>1. Mercaderías recibidas de SCSG:</b>  (606.1) Merc. recibidas de SCSG -a- (554) SCSG	<b>1. Mercaderías enviadas a la SCPG:</b>  (554.1) Coop. del grupo x -a- (706.1) Merc. Enviadas a la coop. del grupo x (570) Caja (por los gastos)
<b>2. Compras de existencias:</b>  (606.2) Compras de mercad. efectuadas a los socios (600) Compras de mercader. a terceros ajenos -a- (4007) Provee. Socios (400) Proveedores (570) Caja, euros	<b>2. Compras de existencias por la SCPG:</b>  Ninguna anotación
<b>3. Ventas de existencias o Envío de Mercaderías a la SCSG a Precio de Coste:</b>  (570.1) Caja, euros (554) SCSG -a- (706.1) Ventas Mercad. SCSG	<b>3. Compra de Mercaderías o Mercaderías recibidas de la SCPG a Precio de Coste:</b>  (606.1) Compra Mercaderías a Coop. del grupo x -a- (554.1) Coop. del grupo x
<b>4. Venta de mercaderías a terceros por la SCSG:</b>  Ninguna anotación	<b>4. Venta de mercaderías a terceros por la SCSG:</b>  (570) Caja, euros (430) Clientes -a- (700) Ventas Mercaderías
<b>5. Efectivo recibido de la SCSG:</b>  (570) Caja, euros (572) Banco c/c -a- (554) SCSG	<b>5. Efectivo enviado a la SCPG:</b>  (554.1) Coop. del grupo x -a- (570) Caja, euros
<b>6. Efectivo enviado a la SCSG:</b>  (554) SCSG -a- (570) Caja, euros (572) Banco c/c	<b>6. Efectivo recibido de la SCPG:</b>  (570) Caja, euros (572) Banco c/c -a- (554.1) Coop. del grupo x
<b>7. Pago de gastos:</b>  (640) Sueldos y Salarios (625) Arrendamientos (628) Gastos Diversos -a- (570) Caja, euros	<b>7. Pago de gastos por la SCPG:</b>  Ninguna anotación

<p>8. Reflejo de la amortización:</p> <p>(682) Amort.Inm.Material -a- (282) A.A.In.Material</p>	<p>8. Amortización de la SCPG:</p> <p>Ninguna anotación</p>
<p>9. Envíos a la SCPG Y, desde la SCPG X:</p> <p>(554) SCSG -a- (ya que estas operaciones se realizan contablemente a través de la SCSG)</p> <p>(706.2) Mercaderías enviadas a Coop. del grupo (570)Caja (transporte)</p>	<p>9. Envíos a la SCPG Y, desde la SCPG X:</p> <p>(554.2) Coop. del grupo y -a- (554.1) Coop. del grupo x</p>
<p>10. Inmovilizado recibido de la SCSG:</p> <p>(225.1) ElementosTransporte (228.1) Mobiliario y Enseres -a- (554) SCSG</p>	<p>10. Inmovilizado enviado a la SCPG:</p> <p>(554.1) Coop. del grupo x -a- (225.1) Elementos Transporte (228.1) Mobiliario (570) Caja, euros</p>
<p>11. Para determinar los resultados:</p> <p>(617) Variación Existenc. -a- (307.1) Mercad. adquiridas a SCSG (307.2) Mercad. adquiridas a socios (Ex. Iniciales)</p>	<p>11. Para determinar los resultados de la CPG:</p> <p>Ninguna anotación</p>
<p>(307.1) Mercad. adquiridas a SCSG (307.2) Mercad. adquiridas a socios -a- (Ex. Finales) (617) Variación Existencias</p>	
<p>(129) Excedente de la cooperativa -a- (60) Compras (640) Sueldos y Salarios (682) Amortización del I.M .....</p>	
<p>(70) Ventas -a- ..... (129) Excedente de la cooperativa</p>	
<p>12. Para contabilizar el traspaso de las Pérdidas y Ganancias a la SCSG:</p> <p>(129) Excedente de la cooperativa -a- (554) SCSG</p>	<p>12. Para recoger contablemente las Pérdidas y Ganancias de la SCPG:</p> <p>(554.1) Coop. del grupo x -a- (129.1) Excedente de la Coop. del grupo x</p>

A veces habrá operaciones pendientes de contabilización al final del ejercicio económico. Por ejemplo:

<p>a) <i>Mercaderías no recibidas aún, y enviadas por la SCSG:</i></p> <p>(30) Mercaderías en camino -a-</p> <p style="text-align: right;">(554) SCSG</p>	<p>a) <i>Mercaderías enviadas a la SCPG:</i></p> <p>(554.1) Coop. del grupo x -a-</p> <p style="text-align: right;">(706.1) Merc. Enviadas a la coop. del grupo x</p>
<p>b) <i>Efectivo enviado a la SCSG:</i></p> <p>(554) SCSG -a-</p> <p style="text-align: right;">(570) Caja, euros (572) Banco c/c</p>	<p>b) <i>Efectivo no recibido aún, y enviado por la SCPG:</i></p> <p>(57) Remesas en Camino -a</p> <p style="text-align: right;">(554.1) Coop. del grupo x</p>

Habrá que efectuar este tipo de operaciones de ajuste para conciliar los saldos de las cuentas recíprocas (554) “SCSG” y (554.1) “Coop. del grupo x”.

#### B) REMESAS DE MERCADERÍAS A PRECIO DISTINTO DEL DE COSTE:

Para estos casos habrán de sustituirse los asientos 1) y 3) del punto A) del siguiente modo:

<p>1. <i>Mercaderías recibidas de SCSG:</i> (se supone que no conoce los recargos sobre el precio de coste)</p> <p>(606.1) Merc. recibidas de SCSG -a- (554) SCSG</p>	<p>1. <i>Mercaderías enviadas a la SCPG:</i></p> <p>(554.1) Coop. del grupo x -a-</p> <p style="text-align: right;">(706.1) Merc. Enviadas a la coop. del grupo x (570) Caja (por los gastos) (7) Bº a realizar en Merc Coop.del grupo x</p>
<p>3. <i>Ventas de existencias:</i></p> <p>(570.1) Caja, euros (430) Clientes -a- (700) Ventas Mercad</p>	<p>3. <i>Ventas de existencias de la SCPG:</i></p> <p>(7) Bº a realizar en Merc Coop.del grupo x -a</p> <p style="text-align: right;">(129.1) Excedente de la Coop. del grupo x (por el recargo total o parcial realizado)</p>

Al terminar el ejercicio, si no hay operaciones pendientes de contabilizar, debe coincidir el saldo de la cuenta (554.1) “Coop. del grupo x” en la SCSG con el saldo de la cuenta (554) “SCSG” en la SCPG. Dichas cuentas son cuentas corrientes mantenidas entre la SCSG y las “SCPG socios” al objeto de registrar las transacciones realizadas entre ellas. Al finalizar el ejercicio económico dichas cuentas deben quedar saldadas, de

no ser así, figurarán en el activo del Balance si presentan saldo deudor, y en el pasivo cuando sea acreedor.

Si la SCSG quisiera presentar unos estados contables consolidados deberá de seguir las normas que al respecto se establecen en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas<sup>239</sup>. En nuestra opinión, sería posible para su práctica el método de puesta en equivalencia.

### **5.2.1. VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES COOPERATIVIZADAS.**

Como bien es sabido en el ámbito cooperativo existe una gran controversia sobre el criterio de valoración a utilizar para el registro contable de las operaciones cooperativizadas, si el precio de adquisición, el precio medio de mercado, el precio de liquidación, etc.. Es nuestro cometido, examinar que criterios de valoración se permiten a nivel contable y fiscal, pero no sin antes indicar que se entiende por operaciones cooperativizadas.

El artículo 15 de LRFC, las define como las realizadas por las sociedades cooperativas en el cumplimiento de sus fines sociales. Se refiere a las operaciones sociales típicas, principales y no accesorias, que se realizan en el desarrollo del objeto social. No constituyendo, por el contrario, operaciones cooperativizadas aquellas operaciones que, aún teniendo como fin la realización del objeto social, no forman actividades regulares o típicas de ésta.

Las operaciones cooperativizadas pueden hacerse tanto con socios, como con personas no socios, si bien, bajo este segundo caso su realización está limitada expresamente en relación con el total de

---

<sup>239</sup> Normas reguladas por el Real Decreto 1915/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.



operaciones, tanto por la LC como por las leyes autonómicas que resulten de aplicación, como por la referida LRFC; en este caso cualitativamente. En un claro intento de aumentar la libertad de actuación de estas organizaciones, la LSCA ha elevado sustancialmente (del 20 al 50 por 100) el porcentaje máximo de operaciones que pueden llevar a cabo las sociedades andaluzas con terceros no socios<sup>240</sup>.

En cuanto a las reglas de valoración, debemos de mencionar que, a efectos fiscales, y hasta la entrada en vigor de la LIS, que fue efectiva el 1 de enero de 1996, las operaciones llevadas a cabo por las sociedades cooperativas con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales, se valoraban por su valor de mercado, independientemente de cual hubiera sido su valoración real. Posteriormente dicho criterio fue modificado por la disposición final segunda de la LIS, la cual altera la redacción del artículo 15.3 de la LRFC obligando a las *sociedades cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios*, a computar las operaciones de servicios o suministros que éstas realizan con sus socios al precio por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad.

Incluso la ley también permite que en las sociedades cooperativas agrarias se aplique dicho criterio de valoración para las operaciones de servicios y suministros que los socios realicen o entreguen a la entidad, alejándose de lo que es la norma general de valorar las mismas a valor de mercado.

---

<sup>240</sup> Así mismo el artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte modifica la redacción del artículo 93.4 de la LC, ampliando también el margen de actuación de las sociedades cooperativas agrarias con terceros no socios hasta un límite máximo del 50 % del total de las realizadas con los socios para cada tipo de actividad desarrollada por aquella. Dicha limitación no será aplicable a las sociedades cooperativas agrarias respecto de las operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios".

En nuestra opinión, la derogación de esta regla fue plenamente acertada por entender que, en el caso de las sociedades cooperativas, resulta absurdo tratar como una operación vinculada las realizadas por la entidad con sus socios. Principalmente porque las propias LC y LSCA limitan la posibilidad de que un socio sea dueño de una parte importante del capital, por lo que no cabe hablar de la existencia de diferencias entre la valoración real y la que darían partes independientes. Por otra parte, a favor de nuestra afirmación también cabe destacar que un principio cooperativo fundamental estriba en la igualdad de trato a todos los socios, independientemente de su aportación a la actividad de la sociedad cooperativa y de la fracción de capital que posea; el principio de “un socio-un voto” es la constante en la generalidad de sociedades cooperativas españolas, contrariamente a la visión de la sociedad capitalista en la que la dirección de la empresa corresponde a la mayoría del capital social. Por último, pero no menos importante, estarían las dificultades en fijar una valoración de *mercado*.

Lo que la norma intentaba con una valoración de las entregas de los socios a precio de mercado, en el momento de la entrega, era evitar que las sociedades obtuvieran excedentes nulos repartiendo todo el resultado en forma de precios, produciéndose la descapitalización de la sociedad<sup>241</sup>. A este respecto, Martín Fernández (1994, 126) señala que: “... la norma pretende, de este modo, que parte del beneficio de la cooperativa no quede sin tributar en el Impuesto sobre Sociedades por ser desviado hacia los socios vía precio de las entregas de bienes o prestación de servicios realizados a la cooperativa –los llamados precios de transferencia–, o mediante retribuciones inferiores a las normales, tratándose de cesión de bienes a la cooperativa”.

---

<sup>241</sup> Con el sistema de precios de mercado las entregas de los socios a la cooperativa se contabilizarán –en el momento de la entrega– como compras por el valor de mercado y al final de la campaña o ejercicio, una vez conocido el volumen de ventas, así como los costes de transformación, comercialización y costes de estructura se obtiene el excedente cooperativo.

Lógicamente en la situación anterior la norma debía definir que entendía por valor de mercado. A estos efectos se debía considerar **valor de mercado** el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sean concertadas entre partes independientes<sup>242</sup>, por dichas operaciones. Moreno Cerezo (1979, 177) indica al respecto que "... dentro de las operaciones normales de mercado deben aceptarse los descuentos y bonificaciones por cantidad, calidad, etc., siempre que respondan a criterios objetivos y resulten normales según los hábitos comerciales". Igualmente, De Luis Esteban (1977, 99) advierte que en la determinación del valor de mercado "... influyen múltiples factores determinados, como son: la situación especial de la oferta y demanda de productos, las diferencias que éstas tienen según su localización material, las grandes oscilaciones producidas en el precio en un breve periodo de tiempo, etc."

A nuestro entender, para la determinación del valor de mercado sería interesante contar con un informe elaborado por profesionales independientes, ya que el mismo nos llevaría de manera muy exacta a su importe. Como hemos manifestado anteriormente no somos ni creemos que sea necesario valorar a efectos fiscales de forma distinta a como lo hacen las partes, pues, en definitiva, en las operaciones realizadas por las sociedades cooperativas, por lo general, los precios fijados por las partes representan un adecuado reflejo de la valoración real de las operaciones, un adecuado reflejo de las condiciones del mercado.

En el ámbito contable, tanto la LC como las LSCA ordenan computar el importe de los bienes y servicios entregados, tanto por los socios como por terceros no socios, en el desarrollo de la actividad cooperativizada, en el precio efectivamente realizado<sup>243</sup>, y no por su valor de mercado, tal y

---

<sup>242</sup> Se entiende por "partes independientes" en la realización de las distintas operaciones, la cooperativa y personas que no sean socios de ésta.

<sup>243</sup> La LC, establece un límite a dicha valoración, la cual no podrá superior al precio real de liquidación entendido como el precio de venta a terceros de los bienes adquiridos a los socios, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar dicha venta y, en su caso, para transformar los bienes adquiridos

como venía establecido en la LGC de 1987 y la LSCA de 1985. Entendemos, por tanto, que con la nueva ley estatal y autonómica se pretende recoger los ingresos y gastos realmente devengados. Sin embargo, como indica Álvarez Pérez (2000, 847) “El cambio en el criterio de valoración de los bienes entregados por el socio sigue manteniendo el problema de que permite obtener excedentes nulos o insignificantes ...”.

Por otra parte, las NCSC también abogan por una valoración por el importe real pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada y además, especifica que la misma deberá de realizarse en el momento en que se lleve a cabo la operación. No obstante, cuando dicho precio se fije en función de circunstancias futuras (como son el precio real de liquidación<sup>244</sup> o el precio de mercado<sup>245</sup> o la ley le imponga un límite), será necesario ajustarlo, registrando contablemente un crédito a favor de la sociedad cooperativa frente a sus socios o un derecho de los socios frente a ésta.

A continuación en el **cuadro 5.1** se recoge de forma comparada los criterios de valoración de las distintas operaciones cooperativizadas según la LRFC, la LC y la LSCA.

---

<sup>244</sup> Lo define como: “El valor que se corresponde con el precio de venta a terceros de los bienes adquiridos a los socios, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, para transformar los bienes adquiridos”.

<sup>245</sup> Es definido como: “El valor por el cual puede ser intercambiado un bien entre partes independientes en una transacción libre. El precio de mercado tendrá como orientación el importe satisfecho por bienes de similares características en la zona donde se realiza la actividad cooperativa, sin perjuicio de considerar las particularidades de la operación”.

**CUADRO 5.1. VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES COOPERATIVIZADAS.**

TIPO DE OPERACIONES	LRFC	LC y LSCA
Realizadas por la sociedad cooperativa con sus socios. →	Precio Efectivo (1)	Precio Efectivo (4)
Realizadas por los socios con la sociedad cooperativa →	Régimen General: Valor de Mercado Régimen Especial: Precio Efectivo (2)	Precio Efectivo
Realizadas con terceros ajenos →	Precio Efectivo (3)	Precio Efectivo

(1) Cuando se traten de sociedades cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios.

(2) Cuando se trata de operaciones realizadas por los socios con una sociedad cooperativa agraria.

(3) Se valorarán a precio efectivo por ser operaciones entre partes independientes.

(4) La LC hace referencia a una valoración no superior al precio real de liquidación.

Fuente: Elaboración propia.

Respecto al momento en que debe producirse la valoración de las entregas de los socios podemos considerar dos opciones: bien a la entrega de los bienes, con lo que nos inclinaríamos por considerar las entregas de los socios como compras de la sociedad cooperativa al socio, o bien en un momento posterior, cuando se produzca la venta de los productos, con lo que en este caso estaríamos considerando las entregas como un depósito del socio a la entidad. La repercusión contable de considerar una u otra forma es muy significativa, pues tal y como indica Peino Janeiro y Veiga Carballido (1994, 57) "... en el primer caso estaríamos ante acreedores y deudores por operaciones de tráfico, arbitrando las correspondientes cuentas sin ningún problema y en el otro caso ya estaríamos fuera de este grupo del Plan contable y probablemente habría que abrir cuentas de orden para señalar las mercancías en depósito, todo ello sin olvidar la problemática de las existencias a que darían lugar estas operaciones."

Según se establece en la LC y en las NCSC la valoración debería producirse en el momento de la entrega, no estableciendo la LSCA nada al

respecto, considerándose en consecuencia la adquisición como cualquier otra operación de tráfico.

**A) CASO PARTICULAR DE VALORACIÓN DE ADQUISICIONES DE BIENES A SOCIOS POR SCSG AGRARIAS.**

El tratamiento contable analizado hasta ahora –valoración en el momento de la adquisición al precio efectivo– para las adquisiciones de bienes a los socios, no es muy seguido por las SCSG agrarias.

Si analizamos el caso concreto de las SCSG oleícolas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, éstas valoran sus adquisiciones de bienes a los socios –sociedades cooperativas de base y personas físicas o jurídicas–, con carácter general, al Precio Medio de Mercado para el mes de referencia de la operación, precio al cual facturan también las operaciones, para ese mes de referencia, con sus clientes. Este precio será determinado por la Fundación del Olivar<sup>246</sup>, durante los diez primeros días del mes siguiente a la operación, tomando como orientación las ventas de aceite realizadas durante el citado mes de referencia por sociedades cooperativas y envasadoras a ella asociada. En consecuencia, las SCSG facturan a sus clientes, y sus socios a éstas, con un mes de retardo.

Las sociedades reconocen contablemente la compra o adquisición de los bienes a los socios inmediatamente después de que se haya producido la venta de los mismos y por el importe de dicha venta<sup>247</sup>. En un momento posterior, y una vez conocidos los costes de la campaña, se reducirán éstos del valor de las compras.

---

<sup>246</sup> Los precios medios se pueden consultar en la página web [www.poolred.com](http://www.poolred.com).

<sup>247</sup> Ello originará que su liquidación de IVA sea nula, en relación con las compras y ventas de mercaderías, puesto que el importe del IVA soportado y del IVA repercutido, correspondiente a operaciones de explotación, será coincidente, al estar aplicando el tipo de gravamen sobre una misma cantidad.

El registro contable, haciendo abstracción de los impuestos, sería el siguiente:

**1. Reconocimiento de la venta de productos adquiridos a los socios.**

(430) Clientes	-a-	(706) Ventas de bienes
----------------	-----	------------------------

**2. Reconocimiento de la adquisición de productos a los socios en el momento que se realiza la venta y por igual importe de ésta.**

(606) Compras efectuadas a los socios	-a-	(400.7) Proveedores socios cooperativos (1)
---------------------------------------	-----	---

(1) Si la SCSG actuara como grupo cooperativo en lugar de utilizar esta cuenta utilizaremos la cuenta (554) "Cooperativa del grupo X", que representa la cuenta que la SCSG mantiene con las SCPG socios, para el registro de las transacciones con ésta.

**3. Repercusión a los socios de los costes o gastos soportados por la SCSG y previamente registrados en las correspondientes cuentas del grupo 6.**

(4007) Proveedores socios cooperativos	-a-	(606) Compras efectuadas a los socios
--	-----	---------------------------------------

Tal y como indica García Ordaz (1995) si al final del ejercicio hubiesen existencias finales habrá que estimar el valor de las mismas, contabilizándose como parte adeudada a los socios. Igualmente habría que regularizar la cuenta de existencias. Los asientos a realizar serían:

**4. Registro de las adquisiciones de bienes a los socios y no vendidos al final del ejercicio.**

(606) Compras efectuadas a los socios	-a-	(4007) proveedores socios cooperativos
---------------------------------------	-----	--

**5. Regularización al final del ejercicio de la cuenta de existencias.**

(307) Mercaderías Socios	-a-	(617) Variación de existencias mercaderías socios
(617) Variación de existencias mercaderías socios	-a-	(129) Excedente Cooperativo

La gravedad de esta forma de operar está en que incluso hay sociedades que si al cierre del ejercicio contable existen bienes adquiridos a los socios que aún no han sido vendidos, estos no son valorados y las Cuentas Anuales no recogen la verdadera situación económico-financiera de la sociedad cooperativa, pues existirán activos y pasivos sin valorar.

Esta forma de actuar, bastante generalizada en las sociedades cooperativas agrarias, va en contra del principio del devengo y del precio de adquisición, por lo que las NCSC, han propuesto un tratamiento contable especial para el caso de que el precio de adquisición esté condicionado al precio de liquidación de los bienes. En este sentido, Server Izquierdo (2003, 119) indica que “Para su registro contable se parte de un precio de adquisición estimado inicial, como el precio real de liquidación, precio de mercado o cualquier otro parámetro, de forma que si mediase un cierre de ejercicio o elaboración de un estado financiero entre la fecha de adquisición y la liquidación definitiva se hará una nueva estimación del



precio de adquisición con la información disponible en ese momento, realizándose en su caso, el correspondiente asiento de ajuste para recoger la variación que pudiera haberse producido”.

### **5.3. RECAPITULACIÓN.**

La tan esperada y necesitada adaptación del PGC ha dado sus primeros frutos con la publicación el 16 de diciembre de 2003 de las primeras normas específicas que regulan a las sociedades cooperativas en el ámbito contable, las NCSC. Estas normas no constituyen en sí mismas un PGC de Cooperativas, en la medida que únicamente modifican o adaptan algunos aspectos del PGC. Tal y como indica Valiñani (2003, 31) “... se espera que en el primer semestre del año 2004 el ICAC redacte el texto refundido que constituirá el Nuevo Plan Contable de Cooperativas”.

A pesar de que las NCSC se han elaborado a fin de lograr una armonización contable en este ámbito, en éstas se permiten una gran diversidad de alternativas en el tratamiento contable de ciertas partidas, como consecuencia del marco plurilegislativo existente a nivel cooperativo, que dificultará la comparabilidad de la información financiera entre las sociedades cooperativas y entre éstas y el resto de sociedades.

Dichas NCSC se han elaborado sobre la base de la normativa contable en vigor, y, en consecuencia, de las Directivas que puedan afectar a ésta. Durante su desarrollo no se ha obviado los importantes cambios que se avecinan en el ámbito contable, como consecuencia de la adopción de las NICs, las cuales, por Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión, a partir del 1 de enero de 2005 serán obligatorias para la elaboración de las cuentas consolidadas de las empresas con cotización oficial. Estos cambios normativos, sin lugar a dudas, afectarán a las sociedades

cooperativas, tarde o temprano, a pesar de que no exista una intención declarada por parte del legislador comunitario de regularlas.

La aportación más significativa de las NCSC tiene que ver con la información específica que las sociedades cooperativas deben de incorporar en la Memoria, así como con la agregación que tanto en el Balance como en la cuenta de Pérdidas y Ganancias se hacen de partidas específicas que surgen de la especial relación de éstas con sus socios.

En las mismas se presentan dos modelos de cuentas, uno en formato normal y otro en abreviado, elaborados a partir de los expuestos en la cuarta parte del PGC, y adaptados a las particularidades jurídicas y contables de este tipo social. Con ello se ha eliminado toda duda que pudiera existir sobre si las sociedades cooperativas estaban obligadas o no a presentar cuentas en modelo normal. Sin embargo, no se indican las condiciones para presentar uno u otro formato, y que suponemos que son las mismas que las recogidas en la LSA.

Uno de los puntos más importantes introducidos en las NCSC, ha sido la adaptación del apartado “Situación Fiscal” de la Memoria normal, a las características de las sociedades cooperativas. Adaptación muy necesitada pues, como se verá en el capítulo 8, sin ésta, la información que se facilite sobre la situación fiscal en la Memoria carece de sentido, al no indicarse los distintos resultados fiscales así como las diferencias asociadas a cada uno de ellos.

Somos de la opinión, que dicho apartado obligatorio para las sociedades que presenten Memoria normal, debería de haber sido también exigido a las sociedades que presenten Memoria abreviada, dada la importancia que tiene para poseer conocimiento de la situación fiscal de una sociedad. Este punto es de suma relevancia para que las Cuentas

Anuales aporten una imagen fiel del patrimonio, de la situación económico-financiera y de los resultados de la empresa.

Otra novedad de gran calado, tanto contable como fiscal, es el nuevo tratamiento contable que se le ha dado a las dotaciones al FEP, las cuales han pasado de ser tratadas como aplicación de resultados a considerarse como una partida de gasto del ejercicio. Este nuevo tratamiento tendrá implicaciones a efectos fiscales, en la medida que no se originará la habitual diferencia permanente negativa por su importe.

Se ha propuesto un modelo contable para las SCSG, en el supuesto de que éstas actúen como entidad cabecera de un grupo cooperativo, que se caracteriza porque la SCPG lleva su propia contabilidad y la SCSG no reflejará más operaciones que aquellas que tengan conexión directa con ella. La SCPG generará al final del ejercicio un resultado que tendrá que traspasar, total o parcialmente, a la propia SCSG, siempre y cuando exista un acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto.

Para el registro de las transacciones económicas realizadas entre la SCPG y la SCSG se utilizará la cuenta (554) “Cuenta corriente con socios/SCSG”, la cual al final del ejercicio deberá quedar saldada, de no ser así, figurará en el activo o en el pasivo del Balance en función del saldo que presente.

Además, las transacciones entre la SCPG y la SCSG, cuando se traten de operaciones cooperativizadas deberán de valorarse en el momento de la entrega y a precio efectivo –con el límite del precio de liquidación en la LC–.

Por último, señalar que las NCSC han propuesto un sistema especial de registro contable, en el caso de que el precio de liquidación al socio dependa del precio de venta de los bienes, consistente en reconocer la

operación en el momento de la entrega, valorando la misma a un precio de adquisición estimado inicialmente. Éste será ajustado, mediante una nueva estimación, si entre la fecha de adquisición y de liquidación definitiva mediase un cierre de ejercicio o elaboración de un estado financiera.





## ***CAPÍTULO 6:***

### **EL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

#### **6.1. EL EFECTO IMPOSITIVO SEGÚN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA.**

En relación con el tratamiento contable del efecto impositivo en las sociedades cooperativas, vamos a realizar un análisis de la aplicación de la normativa ajustada a la LIS, la cual puede ser utilizada en el ámbito cooperativo. Se realizará dicho análisis de acuerdo con la LC, la LSCA y la LRFC. Además veremos la incidencia que pudiera representar el PGC, las Resoluciones del ICAC y las NCSC.

Inicialmente hay que manifestar que en el antiguo PGC, el Impuesto sobre Sociedades se consideraba como la participación del Estado en el beneficio de la empresa, lo que originaba la contabilización de la deuda en la distribución de beneficios.

En el nuevo PGC de 1990, se contabiliza el Impuesto sobre Sociedades a través de un cargo en una cuenta de gastos, la 630 "Impuesto sobre Sociedades", que a continuación deberá ser regularizada con la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por tanto, el saldo de esta última cuenta representa el beneficio después de impuestos, en lugar del beneficio antes de impuestos, tal y como acontecía en el Plan anterior, debiéndose tener en cuenta que, actualmente de acuerdo con lo establecido en la Norma de valoración decimosexta del PGC, la Resolución del ICAC del 9 de octubre de 1997 y la Resolución de 15 de marzo de 2002, por la que se modifica ésta, las normativas contable y fiscal tienen un origen diferente. La normativa contable atiende a la necesidad de dar información fiel de la situación económica de la empresa y la normativa fiscal obedece a razones de política tributaria y recaudatoria. Por ello el resultado contable puede no coincidir con el resultado fiscal, sobre el cual se calcula el impuesto que hay que pagar a la Hacienda Pública por el concepto de Impuesto sobre Beneficios.

Respecto a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades como gasto del ejercicio cabe señalar que la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas establece en su documento número 9 dos métodos para la contabilización del mismo: el método de la cuota a pagar y el método del efecto impositivo, métodos que serán tratados con mayor detalle cuando se analice el efecto impositivo según la NIC nº 12 (en adelante NIC 12).

### **1. Método de la cuota a pagar:**

Este método no tiene en cuenta las posibles diferencias entre la base imponible y resultado contable, de modo que el cargo en la cuenta de gastos sería coincidente con la cuota líquida del impuesto.

### **2. Método del efecto impositivo:**

“El gasto por Impuesto sobre Sociedades se calcula sobre el beneficio contable ajustado por las diferencias que puedan surgir entre la normativa contable y la fiscal. En caso de que existan diferencias



temporales (dejando al margen las otras diferencias temporarias) , la cantidad a pagar no coincidirá con el gasto por Impuesto sobre Sociedades. La diferencia entre ambos importes se denomina “efecto impositivo”, el cual puede tener diversos tratamientos contables, que dan lugar a los siguientes métodos:

a) *Método de la Deuda*: El efecto impositivo de las diferencias temporales se pondrá de manifiesto en el Balance con cuentas que registrarán deudas o derechos de cobro contra la Hacienda Pública. Este método dará lugar a la aparición de unos impuestos anticipados o diferidos, que en los ejercicios siguientes revertirán en sentido contrario a aquél en el que surgieron. Para su contabilización existen dos enfoques:

- El método basado en la cuenta de resultados. Este método basado en la cuenta de resultados opera a partir de las diferencias que se ponen de manifiesto entre magnitudes de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

- El método basado en el Balance de situación. El referido método basado en el Balance de situación se centra en la contabilización de tanto las diferencias temporales de ingresos y gastos (método de la deuda basado en el estado de resultados), como las diferencias temporales surgidas de los activos y pasivos exigibles, que a partir de ahora las denominaremos como *Diferencias Temporarias*.

b) *Método de Capitalización*. Las cuentas empleadas para el reflejo del efecto impositivo son tratadas como ajustes por periodificación, y no como deudas o derechos contra la Hacienda Pública. Con el mismo no se tienen en cuenta las plusvalías implícitas o latentes hasta que en un ejercicio futuro se incluyan realmente en la base imponible, o

sea, no se ajustan los saldos por tributación diferida, suministrándose menos datos a los usuarios de los estados financieros, asemejándose más al criterio de caja que al de devengo.

- c) *Método del Valor Neto de Impuestos*: En este caso las diferencias temporales existentes tendrán su reflejo en la valoración de los activos y pasivos que las han generado, aumentando o disminuyendo su valor.

Nuestra legislación mercantil ha optado por la contabilización del gasto por Impuesto sobre Sociedades, siguiendo el método de la deuda basado en la cuenta de resultados, suministrando el mismo una información en cuanto a los posibles créditos o débitos futuros frente a la Hacienda Pública, como consecuencia de las diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable. Este método es más coherente con el principio de devengo, mientras que el método de la cuota a pagar se aproxima más a un criterio de caja que al de devengo, que, como sabemos, es un principio obligatorio establecido en el PGC.

En consecuencia, para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, como ya se indicó en el capítulo 4, tendremos que calcular por una parte el gasto por impuesto devengado –ámbito contable– y por otra la cuota líquida a pagar o devolver –ámbito fiscal–, partiendo para la determinación de los mismos del resultado contable antes de impuestos, sobre el cual se aplicarán los ajustes que procedan derivados de las diferencias entre ambas normativas. La existencia de tales diferencias puede implicar que la cuota devengada por el citado Impuesto sobre Sociedades (que constituye un gasto del ejercicio) no coincida necesariamente con la cuota a pagar del ejercicio.

Estas diferencias, se clasifican en tres grupos, diferencias permanentes, temporales y créditos por pérdidas a compensar y por

deducciones y bonificaciones, las cuales procederemos a analizar a continuación.

### **6.1.1. LAS DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORALES ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL.**

Las diferencias entre el excedente de la sociedad cooperativa y el resultado fiscal pueden llegar a producirse, tal y como preceptúan las NCSC –Norma decimocuarta. Gasto por Impuesto sobre Sociedades– por los siguientes motivos:

- La diferente consideración conceptual en la determinación de los ingresos y gastos en el momento de calcular el resultado desde las ópticas contable y fiscal, se denominan *diferencias permanentes*.
- La diferente consideración temporal en el momento de imputar los distintos componentes de gastos e ingresos, que conceptualmente coinciden, pero no en el momento de ser considerados a la hora de determinar el resultado desde las ópticas contable y fiscal, se denominan *diferencias temporales*.
- La admisión en el ámbito fiscal de la compensación de cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores. Igualmente, tendríamos que considerar la admisión en el ámbito contable de las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a efectos fiscales por insuficiencia de cuota o porque supongan en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio.

A esta clasificación de diferencias podríamos añadir una tercera: “diferencias mixtas”, recogidas por Corona Martín y Corona Romero (1997, 118) y que las definen como “... aquellas que participan a la vez de las características de permanentes y temporales. Se trata de diferencias que tienen efectos en un solo ejercicio, [igual que las permanentes], pero que tienen su origen en un ejercicio anterior, de modo análogo a las temporales”.

Entre los ajustes extracontables más significativos que surgen en las sociedades cooperativas, podemos citar los recogidos en el **cuadro 6.1** y que ya fueron analizados con detalle en el capítulo 4.

**CUADRO 6.1 AJUSTES EXTRACONTABLES EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

DIFERENCIAS PERMANENTES	DIFERENCIAS TEMPORALES
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Distintos criterios de valoración.</li> <li>• Distinta calificación de ingresos y gastos, como cooperativos o extracooperativos, a nivel contable y fiscal: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Intereses y retornos procedentes de sociedades no cooperativas.</li> <li>- Beneficios objeto de reinversión procedentes de la enajenación de elementos del inmovilizado material.</li> <li>- Subvenciones de capital.</li> </ul> </li> <li>• Deducción del 50% de las dotaciones obligatorias al FRO.</li> <li>• Exceso existente sobre la dotación obligatoria al FEP</li> <li>• Exceso si la dotación del FEP supera el límite del 30% de los excedentes netos.</li> <li>• Intereses de las aportaciones al capital social, en la medida que no hayan sido consideradas como gasto contable y fueron contabilizados como distribución de reservas.</li> <li>• Las derivadas de la aplicación de la LIS en lo no regulado en la LRFC: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gastos no deducibles fiscalmente</li> <li>- Ingresos contables exentos de tributación, etc..</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Libertad de amortización activo fijo nuevo adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas.</li> <li>▪ Intereses de las aportaciones al capital social, en la medida que no hayan sido consideradas como gasto contable y fueron contabilizados como a cuenta de futuros beneficios.</li> <li>▪ Las derivadas de la aplicación de la LIS en lo no regulado en la LRFC: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Diferencias entre amortización fiscal y contable. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ventas a plazos, contablemente se computan por el principio de devengo, y fiscalmente se permite llevar el criterio de caja.</li> <li>- Etc..</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>

Fuente: Server Izquierdo y Marín Sánchez (1998, 180) y elaboración propia.

#### **6.1.1.A. Diferencias Permanentes.**

Se pueden clasificar en dos grupos:

- *Positivas:* son aquellas que se suman al resultado contable a efectos de aplicar el tipo impositivo y, por tanto, supondrán un incremento del gasto por Impuesto sobre Sociedades. Se originan por:

- Gastos contables no considerados como tales a efectos fiscales.
- Ingresos a efectos fiscales y que no forman parte del excedente cooperativo.

- *Negativas:* son aquellas que restan del resultado contable a efectos de aplicar el tipo impositivo y, por tanto, suponen una minoración del impuesto, pudiendo mencionar:

- Ingresos contables exentos de tributación.
- Gastos fiscales no considerados como tales a efectos contables.

Las diferencias de carácter permanente, como ya se expuso anteriormente, modificarán la base de cálculo y, en consecuencia, el importe del impuesto devengado en el ejercicio en que se producen. No obstante, cuando las diferencias permanentes den lugar a una minoración del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, tal reducción podrá ser objeto de periodificación en las Cuentas Anuales.

Como podemos comprobar, estas diferencias son irreconciliables, en la medida en que no van a revertir en períodos futuros, con independencia de la periodificación, lo cual significa que el efecto impositivo derivado de las mismas no se va a reflejar en el Balance de situación, aunque se

dejará constancia en la Memoria, siendo, por tanto, el efecto impositivo, la diferencia entre el impuesto que se pagaría si no existieran esas diferencias y la carga impositiva real.

Como ejemplos de diferencias permanentes en el ámbito cooperativo podemos citar entre otras:

- La distinta consideración contable y fiscal de los **beneficios objeto de reinversión** procedentes de la enajenación de elementos del inmovilizado. Tanto para la LC como para la LSCA serán considerados como un ingreso extraordinario. Sin embargo, para la LC cuando el beneficio proceda de la enajenación de elementos del inmovilizado material destinados al cumplimiento del fin social y, se reinvierta en su totalidad en nuevos elementos con idéntico destino, dentro del plazo que disponga la ley, no tendrá el tratamiento de ingreso extraordinario, sino de ingreso cooperativo. Este precepto viene a contradecir a la normativa fiscal donde, el plusvalor obtenido en la transmisión de elementos patrimoniales, reinvertido o no, es considerado como un beneficio extracooperativo, dando origen esta divergencia conceptual a una diferencia permanente en la determinación del Impuesto sobre Sociedades.
- La **reinversión de plusvalías**. Hasta enero de 2000 la LIS permitía que los beneficios obtenidos en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado y reinvertidos, pudieran no integrarse totalmente en la base imponible del ejercicio en que se producen, difiriendo los mismos a lo largo de una serie de años. Surgía así una diferencia temporal negativa que revertiría en siguientes ejercicios. Este tratamiento fiscal, como ya se indicó en el capítulo cuarto, ha sido modificado por la Ley 24/2001, de

27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual establece que las plusvalías, reinvertidas o no, han de integrarse en la base imponible del ejercicio que tenga lugar la transmisión, dando derecho en el periodo impositivo que se efectúe la reinversión a practicar en la cuota íntegra una deducción. Con el nuevo tratamiento no aflorará, diferencia alguna entre el resultado contable y el fiscal. No obstante, la deducción a la que da derecho se puede hacer equivaler a una diferencia permanente, en el ejercicio que se aplique.

- **Dotación obligatoria al FEP** que las sociedades cooperativas realizan de los resultados cooperativos y extracooperativos es gasto fiscal, y, tras la publicación de las NCSC, esta dotación será también gasto contable, por lo que no se originará la habitual diferencia permanente negativa por su importe. En consecuencia, la única diferencia que puede surgir será como resultado de un exceso sobre la dotación obligatoria o porque la dotación exceda del 30% de los excedentes netos<sup>248</sup> de cada ejercicio económico, según los artículos 18.2 y 19 de la LRFC.
- **Dotación obligatoria al FRO**<sup>249</sup> que las sociedades cooperativas realicen de los resultados cooperativos y extracooperativos será considerado en un 50% como gasto deducible, según el artículo 16.5 de la LRFC, dando lugar, por tanto, a una diferencia permanente negativa.
- El distinto tratamiento que la LC y la LRFC, otorgan a las **subvenciones de capital**. Mientras que la LRFC especifica el carácter de resultado cooperativo de esta partida, la LC no

---

<sup>248</sup> Interpretamos que al referirse el artículo 19.1 de la LRFC a excedentes netos estos son excedentes netos cooperativos.

<sup>249</sup> Realmente solo es deducible una parte del mismo. Concretamente el 50% de la dotación obligatoria.

dispone nada al respecto, considerándose en consecuencia que su tratamiento será el establecido por la normativa contable, para las cuales esta partida constituye un ingreso extraordinario<sup>250</sup>. Surge así una doble diferencia permanente, una positiva a la hora de determinar la base imponible cooperativa, y otra negativa en la determinación de la base imponible extracooperativa.

- Diferencias surgidas de aplicar distintos **criterios de valoración de las operaciones cooperativizadas** a nivel contable y fiscal. Esta diferencia surge en operaciones cooperativizadas realizadas por los socios con una *sociedad cooperativa no agraria*, pues los servicios prestados por los socios a la sociedad se valoran a efectos contables a precio efectivo, mientras que en el ámbito fiscal han de valorarse a precio de mercado.
- **Intereses de las aportaciones al capital social** (18.3 LRFC). Cuando se haya realizado un reparto de intereses por las aportaciones al capital social sin existir excedente, y éste haya sido computado contablemente como distribución de reservas, se originará una diferencia permanente negativa debido a que a efectos fiscales el reparto de estos intereses es considerado como gasto del ejercicio.

#### A) ALTERNATIVAS DE TRATAMIENTO CONTABLE.

Las diferencias permanentes pueden ser tratadas, según la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, de la siguiente forma:

- \* *Cuando sean positivas*: se tendrán que imputar totalmente en el ejercicio en que se origine la diferencia.

---

<sup>250</sup> Para la LSCA la subvención de capital tiene la consideración de resultado cooperativo.



\* *Cuando sean negativas:* se podrá escoger entre las siguientes alternativas:

- Imputarla en el ejercicio en el cual se ha originado.
- Imputar el ingreso en correlación con la amortización del activo que originó la aparición de la diferencia permanente. Este tratamiento solo afectará al impuesto devengado, implicando el reparto del efecto contable de la minoración del impuesto sobre beneficios devengado entre los diferentes ejercicios. Aunque, las NCSC nada disponen sobre este tratamiento, se entiende que el mismo también es aplicable a nivel cooperativo.

Para efectuar la periodificación, se creará la partida de “Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios”, cuya valoración e imputación a resultados habrá de coincidir con lo previsto en el PGC para las subvenciones no reintegrables. Para ello se podrá utilizar la cuenta 137 “Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios”.

Gómez Valls (1997, 50) afirma que “La problemática de la periodificación es una cuestión exclusivamente contable que distribuye el ahorro por la diferencia permanente negativa en diversos ejercicios, minorando el Impuesto sobre Sociedades devengado y, por tanto, *aumentando el resultado neto del ejercicio* en el cual se origina la diferencia permanente, y provocando el efecto contrario en los ejercicios siguientes en los cuales se distribuye, pero no afecta al cálculo y liquidación de la cuota a pagar, ni en el ejercicio en que se origina la periodificación ni en los ejercicios siguientes en que se distribuye la diferencia permanente”.

### **6.1.1.B. Diferencias Temporales.**

Según las NCSC, las diferencias temporales tienen su origen en la aplicación de un criterio distinto en la imputación temporal de los ingresos y gastos del período, revirtiendo, por tanto, en períodos posteriores. Éstas no modificarán el excedente de la sociedad cooperativa a efectos de calcular el impuesto devengado, al implicar únicamente un anticipo o diferimiento de la cuota a pagar.

Se pueden clasificar en dos grupos:

- *Diferencia Temporal Negativa:* Cuando se produce un decremento de la cuota a pagar en el ejercicio, cuyo efecto impositivo será el surgimiento de un impuesto diferido en el pasivo del Balance.
- *Diferencia Temporal Positiva:* Si la diferencia temporal produce un incremento de la cuota a pagar en el ejercicio, implicando la aparición de un impuesto anticipado en el activo del Balance.

Básicamente, pueden darse 4 tipos de causas que originan las diferencias temporales:

1. Gastos o pérdidas devengadas contablemente antes de que se declaren fiscalmente.
2. Ingresos que se declaran fiscalmente antes de ser reconocidos contablemente como tales.
3. Ingresos devengados contablemente antes de que se declaren fiscalmente.
4. Gastos o pérdidas que se declaran fiscalmente antes de ser reconocidos contablemente como tales.

Todas las diferencias temporales producirán su reversión en ejercicios posteriores, haciéndolo con signo contrario al de su origen y provocando la cancelación del impuesto anticipado o diferido que se originó cuando surgieron.

Como ejemplos de diferencias temporales en el ámbito cooperativo podemos citar:

- **Libertad de amortización de activo fijo nuevo** adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas. Esta ventaja fiscal permite que la sociedad cooperativa pueda amortizar aceleradamente activo fijo nuevo, lo que implicará que su amortización fiscal sea mayor a la contable, originándose una diferencia temporal negativa, que revertirá en los periodos impositivos siguientes en los que se amorticen los elementos de activo fijo.
- **Intereses de las aportaciones al capital social:** Cuando se haya realizado un reparto de intereses por las aportaciones al capital social sin existir excedente, y éste haya sido contabilizado a cuenta de futuros beneficios, se originará una diferencia temporal negativa debido a que a efectos fiscales el reparto de estos intereses es considerado como gasto del ejercicio. Esta diferencia revertirá en el ejercicio que exista excedente y éste se aplique para compensar los intereses repartidos en ejercicios anteriores. Estamos en el caso de gastos o pérdidas que se declaran fiscalmente antes de ser reconocidos contablemente como tales.
- **Las ventas a plazos** a efectos contables se computan en el ejercicio de la venta –principio de devengo–, mientras que a efectos fiscales se puede distribuir el beneficio obtenido en la venta en función de los plazos de cobro, artículo 19.4 LIS. Surge

así una diferencia temporal negativa, como consecuencia de que hay ingresos devengados contablemente antes de que se declaren fiscalmente, la cual irá revirtiendo a medida que vayan venciendo los plazos de cobro

Respecto al tratamiento contable de los impuestos diferidos y anticipados, se habrá de estar a lo dispuesto en las NCSC, así como en la Norma de valoración decimosexta de la quinta parte del PGC y en las Resoluciones del ICAC, como normas de desarrollo de aquél.

En este sentido, las NCSC se limitan a indicar que:

- Se registrarán en las cuentas 4740 “Impuesto sobre beneficios anticipado” y 479 “Impuesto sobre beneficios diferido”, en la medida que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.
- Su cuantificación se realizará teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extracooperativo, que corresponde a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos.
- De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán cuando su realización futura esté razonablemente asegurada, dándose de baja cuando surjan dudas lógicas acerca de su recuperación.

Esta norma no regula qué se entiende por *realización futura razonablemente asegurada*, por lo que para lo no regulado por ésta, habrá de estarse a lo dispuesto en el PGC y en las Resoluciones del ICAC de 9 de octubre de 1997 y de 15 de marzo de 2002.

El PGC indica igualmente que el registro de los impuestos anticipados tendrá que realizarse aplicando el *principio de prudencia*, donde se indica que sólo se contabilizarán cuando su realización futura esté razonablemente asegurada, siendo, las Resoluciones del ICAC las

encargadas de especificar en que supuestos se entiende que la realización futura está asegurada.

Dichas Resoluciones, les confieren el siguiente tratamiento, a los impuestos diferidos y anticipados:

- *Los Impuestos diferidos* por aplicación del principio de prudencia, deberán ser objeto de contabilización en todo caso, o sea, siempre.

- *Los Impuestos anticipados* sólo serán objeto de registro contable cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura. Se presumirá que la realización futura de los impuestos anticipados no está suficientemente asegurada, entre otros, en los siguientes casos:

- Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio.
- Cuando se trate de sociedades que están generando pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.

No obstante, podrán ser objeto de contabilización los impuestos anticipados que superen el plazo indicado, cuando, existiendo impuestos diferidos, se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el importe de los impuestos diferidos sea igual o superior a los anticipados.
- Que el plazo de reversión de los impuestos diferidos sea igual al de los impuestos anticipados.

Además, cuando en la contabilización del efecto impositivo se produzcan impuestos diferidos o anticipados cuya reversión se vaya a producir a largo plazo, se podrá utilizar para su registro contable las siguientes cuentas: 4791 “Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo” y 4741 “Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo”.

### **6.1.2. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. TRATAMIENTO CONTABLE.**

En primer lugar, hacer referencia que tanto las NCSC como la Norma de valoración decimosexta del PGC, únicamente se limitan a indicar que las deducciones y bonificaciones podrán ser objeto de periodificación con criterios razonables, siendo las Resoluciones del ICAC las encargadas de definir su tratamiento.

La Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2002, por la que se modifica la Resolución del 9 de octubre de 1997, ha supuesto un avance normativo en cuanto al registro contable de las deducciones y bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades, de las cuales ya hemos adelantado algo en capítulos anteriores.

La principal novedad que ha introducido tiene que ver con el nuevo tratamiento contable que se da a las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación, cuyos créditos pueden ser objeto de registro contable.

En dichas Resoluciones queda definido el tratamiento de las deducciones y bonificaciones de la cuota como sigue:

- Las deducciones y bonificaciones de la cuota por incentivos fiscales y las bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades aplicadas en

la declaración por dicho tributo, minoran el gasto devengado recibiendo un tratamiento semejante al de las diferencias permanentes.

- También serán objeto de registro las deducciones y bonificaciones *no aplicadas* en la declaración del ejercicio por dicho tributo cuando no existan dudas razonables de que se podrán aplicar en futuros ejercicios, pudiéndose registrar en caso contrario, en un ejercicio posterior al que se originó si se presume que su aplicación futura está suficientemente asegurada. Se presumirá que no está asegurada en los siguientes casos:

- Cuando existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos para hacerlas efectivas.
- Cuando se prevea que su aplicación se va a producir en un plazo superior a los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio.
- Cuando se trate de sociedades en las que no se pueda prever la aplicación de deducción por insuficiencia de cuota.

Tal y como afirma Corona Romero y González García (2003, 8) “Lo dispuesto se adecua a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad nº 12 (NIC 12) que distingue los siguientes tipos de deducciones de la cuota del impuesto sobre beneficios:

- Deducciones practicadas, que reducen el importe del impuesto corriente (ver definición en NIC 12-5)
- Deducciones pendientes de practicar, que pueden dar origen a un activo por impuesto diferido como una compensación de créditos no utilizados procedente de períodos anteriores (NIC 12-34)”.

Respecto a la contabilización del efecto impositivo asociado a las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación, cabe indicar que los créditos fiscales asociados a las mismas, cuando su reversión o cancelación se vaya a producir a corto plazo, serán objeto de registro contable en la cuenta 4742 “Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo”. Si la reversión o cancelación se va a producir a largo plazo, su registro se realizará en la cuenta 4744 “Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a largo plazo”.

Cuando la afloración del crédito impositivo por deducciones y bonificaciones, así como de los impuestos anticipados y de los créditos por compensación de pérdidas, se produce en un ejercicio posterior al que se originó, por no darse en éste las circunstancias oportunas que permitían su reconocimiento, se producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, para lo que se podrá emplear la cuenta 638 “Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios”.

Al igual que las diferencias permanentes, las deducciones y bonificaciones en la cuota podrán ser objeto de periodificación correlacionando la deducción o bonificación correspondiente con la depreciación del activo que motivó la misma. Se creará al efecto la partida 138 “Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios”, cuyo movimiento es coincidente con el ya analizado para la cuenta 137 “Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios”.

En definitiva, las deducciones y bonificaciones pueden tratarse según dos opciones posibles:



- Imputar el ingreso o la minoración del gasto por el impuesto de las deducciones o bonificaciones del periodo, aplicadas o pendientes de aplicación a efectos fiscales.
- Periodificar las deducciones y bonificaciones en correlación con la amortización del activo que originó la aparición de tal deducción.

### **6.1.3. CUOTA ÍNTEGRA NEGATIVA. TRATAMIENTO CONTABLE.**

Como norma general en el supuesto de un resultado fiscal negativo –base imponible negativa– algunas legislaciones fiscales admiten que estas pérdidas puedan ser compensadas con impuestos pagados en ejercicios anteriores o con impuestos a pagar de beneficios futuros.

Respecto a la compensación de pérdida con beneficios futuros Gómez Valls (1997, 40), señala que “... esta compensación dependerá de ciertas condiciones futuras y, por tanto, se trata de un derecho de crédito fiscal condicional, que según el principio de prudencia no deberá ser afluado en el ejercicio de la pérdida, sino en el ejercicio en que se pueda producir la compensación. Por otra parte, si consideramos el principio de devengo, éste nos indica que el reconocimiento contable del derecho a compensar tendría que registrarse en el ejercicio en que se obtiene la pérdida”.

Como ya se indicó, en el capítulo 4, el procedimiento de compensación de bases imponibles negativas, previsto para las sociedades mercantiles, no se aplica a nivel cooperativo, pues estas sociedades compensan sus cuotas íntegras. Además, la LRFC únicamente permite la compensación de las cuotas íntegras negativas con las cuotas íntegras positivas de periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, no permitiendo la compensación con impuestos

pagados en ejercicios anteriores. Igualmente, las NCSC, vienen a ratificar este procedimiento al preceptuar en su norma Decimocuarta que “La existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro”.

El tratamiento contable de las cuotas íntegras negativas, será el regulado en las NCSC, según la cual:

➤ El crédito por cuotas íntegras negativas se calculará aplicando, en su caso, los tipos impositivos correspondientes a las distintas bases imponibles.

➤ Para el registro del efecto impositivo se podrá utilizar la cuenta 4745 “Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio X”, actuando el impuesto devengado no como un gasto, sino como un ingreso del período, provocando una menor pérdida.

➤ De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán los créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

Al igual que para los impuestos anticipados, esta norma, no regula qué se entiende por *realización futura razonablemente asegurada*, por lo que hemos de estar también a lo regulado en la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 y de 15 de marzo de 2002, según las cuales se contabilizarán:

- Cuando no existan dudas sobre su recuperación futura.
- Cuando la base imponible negativa, en nuestro caso cuota íntegra negativa, se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa, siempre que

razonablemente se considere que los motivos que la originaron han desaparecido en la actualidad y

- Que se vayan a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal para la compensación de bases imponibles negativas (cuotas íntegras negativas). Dicho plazo será de siete años con carácter general, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores. Este último plazo sería el aplicable a las sociedades cooperativas en la medida que la LRFC permite la compensación en quince años.

Como indica Gómez Valls (1997,40) existirá también evidencia de que su compensación en ejercicios futuros está asegurada cuando “... existe un saldo acreedor en la cuenta de impuestos diferidos, puede proporcionar la evidencia de que el ahorro fiscal derivado de una pérdida fiscal trasladada a ejercicios posteriores puede ser realizada como mínimo en parte. La compensación o reversión de diversas diferencias temporales de las cuentas de los impuestos diferidos dará lugar a la aparición del correspondiente importe de beneficio imponible, delante del cual la pérdida fiscal podrá ser compensada y obtener el ahorro fiscal”.

Si la sociedad cooperativa en años posteriores no pudiera compensar un crédito impositivo contabilizado por haberse agotado el plazo, deberá dar de baja el crédito impositivo con cargo a una partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, para lo que se podrá emplear la cuenta 633 “Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios”.

#### **6.1.4. CONTABILIZACIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO. CUENTAS A UTILIZAR.**

En la contabilización del efecto impositivo hemos de tener siempre presente las distintas variables que afectarán al impuesto devengado y/o a la cuota a pagar, además del propio excedente de la sociedad cooperativa. Entre las variables a considerar están:

- Las diferencias permanentes y temporales que se originen en él.
- Las diferencias temporales que se hayan originado en ejercicios anteriores y que revierten en éste.
- Las pérdidas que pueden ser compensadas.
- Las deducciones y bonificaciones, aplicadas o pendientes de aplicación a efectos fiscales.
- Las retenciones y pagos a cuenta.

Las cuentas que las NCSC, así como el PGC y las Resoluciones sugieren utilizar para la contabilización del efecto impositivo son, con carácter general, las siguientes:

- *Para reflejar las diferencias entre el impuesto devengado y la cuota líquida:* 4740 “Impuesto sobre beneficios anticipado”, 479 “Impuesto sobre beneficios diferido”; 4745 “Crédito por pérdidas a compensar” y 4742 “Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo”.
- *Para reflejar la diferencia entre la cuota líquida y la cuota diferencial:* 473 “Hª Pª, retenciones y pagos a cuenta”.

- *Para la anulación o aumento de impuestos anticipados y créditos impositivos, en un ejercicio posterior al que se originó: 633 “Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios” y 638 “Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios”.*
- *Cuando las diferencias temporales reviertan a largo plazo por los impuestos diferidos, anticipados y créditos por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota: podrán utilizarse para su registro contable las siguientes cuentas:*
  - *Para los impuestos diferidos: 4791 “Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo”.*
  - *Para los impuestos anticipados: 4741 “Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo”*
  - *Para los créditos por pérdidas a compensar: 4746 “Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio X a largo plazo”.*
  - *Por las deducciones y bonificaciones en la cuota: 4744 “Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a largo plazo”.*

Además de las propias cuentas que registran el gasto por Impuesto sobre Sociedades y la cuota a pagar o a devolver por Hacienda:

- *Para reflejar el impuesto devengado: 630 “Impuesto sobre beneficios”.*
- *Para reflejar la cuota diferencial o fiscal: 4709 “H<sup>a</sup> P<sup>a</sup>, deudor por devolución de impuestos”, y 4752 “H<sup>a</sup> P<sup>a</sup>, acreedor por Impuesto sobre Sociedades”.*

En función de ello las distintas cuentas que vamos a considerar en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas, atendiendo a los distintos tipos de resultados (resultados cooperativos, por operaciones con terceros y resultados extraordinarios) que las leyes de sociedades cooperativas regulan, las podemos clasificar en:

### **63. TRIBUTOS:**

630.- Impuesto sobre beneficios.

6301.- De resultados cooperativos.

6302.- De resultados de operaciones con terceros no socios.

6303.- De resultados extraordinarios.

633.- Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

6331.- De resultados cooperativos.

6332.- De resultados de operaciones con terceros no socios.

6333.- De resultados extraordinarios.

638.- Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

6381.- De resultados cooperativos.

6382.- De resultados de operaciones con terceros no socios.

6383.- De resultados extraordinarios.

## **47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS:**

*Cuentas que representan un crédito contra Hacienda:*

- 4709.- Hª Pª, deudor por devolución de impuestos.
- 473.- Hª Pª, retenciones y pagos a cuenta.
- 4742.- Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo.
- 4744.- Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a largo plazo
- 4745.- Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio X a corto plazo
- 4746.- Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio X a largo plazo
- 4790.- Impuesto sobre beneficios diferido.
  - 4790.1.- De resultados cooperativos.
  - 4790.2.- De resultados de operaciones con terceros no socios.
  - 4790.3.- De resultados extraordinarios.
- 4740.- Impuesto sobre beneficios anticipado.
  - 4740.1.- De resultados cooperativos.
  - 4740.2.- De resultados de operaciones con terceros no socios.
  - 4740.3.- De resultados extraordinarios.

4791.- Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo.

4791.1.- De resultados cooperativos.

4791.2.- De resultados de operaciones con terceros no socios.

4791.3.- De resultados extraordinarios.

4741.- Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo.

4741.1.- De resultados cooperativos.

4741.2.- De resultados de operaciones con terceros no socios.

4741.3.- De resultados extraordinarios.

*Cuentas que representan un crédito a favor de Hacienda:*

4752.- H<sup>a</sup> P<sup>a</sup>, acreedor por Impuesto sobre Sociedades.

## **6.2. EL EFECTO IMPOSITIVO SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL Nº 12 IASB.**

La entrada en vigor del PGC, supuso un cambio en la consideración contable que se tenía del Impuesto sobre Sociedades, constituyendo la variación más importante en relación con el PGC de 1973 de la consideración como gasto o ingreso del ejercicio del citado impuesto.

En este sentido, el ICAC destinatario de la reforma del citado PGC, adoptó el método de la deuda basado en el estado de resultados, sin duda teniendo presente la NIC 12 sobre el Impuesto sobre Beneficios entonces en vigor.



Más tarde en Estados Unidos el FASB, dio un paso más allá con la emisión del SFAS-96, en el que se sustituía el método basado en el estado de resultados por otro basado en el Balance de situación. Dicha norma ampliamente criticada fue remplazada por el SFAS-109, la cual se hace efectiva el 12 de diciembre de 1992.

Ambos métodos mantienen en común las características básicas del método de la deuda, pero el segundo amplía el marco de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad que han de tener reflejo en los estados financieros.

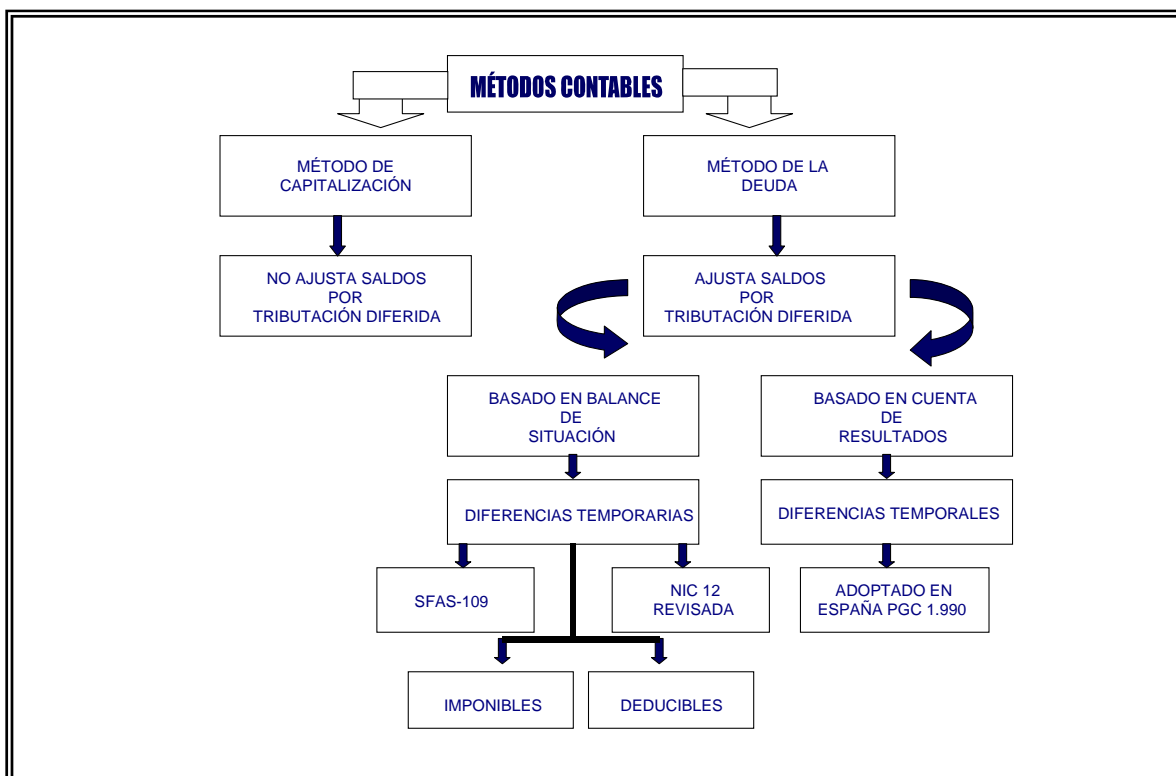
En el presente epígrafe pretendemos realizar una introducción en el método de la deuda basado en el Balance de situación, analizando los activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a las diferencias temporarias, su valoración, y la influencia que las NICs, tienen en el marco europeo y español. No obstante, hemos de manifestar que en la elaboración del “Libro Blanco” del PGC se ha optado por no incluir esta norma dentro de las reformas llevadas a cabo en el mismo.

A continuación, para una mejor comprensión, por la dificultad que representa la NIC 12 revisada, vamos a estudiar de forma separada cada uno de los componentes que conforman la misma.

#### **A) MÉTODOS CONTABLES.**

Comenzamos este apartado recogiendo las diferencias en el **esquema 6.1** entre los métodos de capitalización y el método de la deuda, ya analizados en la introducción del capítulo.

## ESQUEMA 6.1 MÉTODOS CONTABLES EN LA DETERMINACIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO.



Fuente: Elaboración propia.

Con el método de capitalización no se tienen en cuenta las plusvalías implícitas o latentes hasta que en un ejercicio futuro se incluyan realmente en la base imponible, o sea, no se ajustan los saldos por tributación diferida, suministrándose menos datos a los usuarios de los estados financieros, asemejándose más al criterio de caja que al de devengo.

Con el método de la deuda, sin embargo, se tiene la posibilidad de ajustar o no los saldos por tributación diferida que se arrastran en el Balance de situación. En nuestra opinión, el método de la deuda nos parece más completo, aunque por lo general el importe del gasto y de la cuota a pagar no coincidirán, lo cual se puede deber a las divergencias entre la valoración contable y fiscal, cumpliendo, por tanto, mejor las definiciones y criterios de reconocimiento de activos y pasivos del Marco Conceptual del FASB como del IASB.

El referido método basado en el Balance de situación está apoyado en las diferencias temporarias, diferencias que vienen definidas en la NIC 12, en su párrafo 5 como: “diferencias que existen entre el valor contable de un activo o pasivo exigible y el valor que constituye la base fiscal de los mismos”.

Este procedimiento es seguido por el SFAS 109 y por la NIC 12. Esta recoge dos grupos de diferencias temporarias en su párrafo 5, distinguiendo entre:

- **Imponibles:** Son aquellas que dan derecho a cantidades imponibles al determinar el beneficio (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el pasivo pagado, y
- **Deducibles:** Que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar el beneficio (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable sea recuperado o el del pasivo pagado.

En cuanto al método de la deuda basado en la cuenta de resultados, indicar que éste opera a partir de las diferencias temporales, diferencias, que se ponen de manifiesto entre magnitudes de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Así, en nuestro país, para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, la Norma de valoración decimosexta del PGC ordena considerar las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendido éste como la base imponible cuyo origen está como hemos referido en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.

Si no hay reversión subsiguiente, estamos ante una diferencia permanente, pero ésta también se produce entre resultados, el contable y el fiscal, por lo que en este método todo gira alrededor de los flujos recogidos en la citada cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Profundizando más en el método de la deuda, hemos de manifestar que, aunque el resultado práctico de la contabilización del efecto impositivo mediante las “diferencias temporarias” es normalmente idéntico a la utilización de las “diferencias temporales” en la mayoría de las operaciones más usuales, el hecho de que conceptualmente tales métodos sean muy diferentes se debe a que:

- Las **diferencias temporales** se producen entre magnitudes de flujo en la cuenta de resultados.
- Las **diferencias temporarias** ocurren entre magnitudes de fondo representadas por los valores de los elementos en el Balance de situación.

De la definición de **diferencias temporarias** se pueden derivar las siguientes consideraciones:

Aunque no se hable en la definición de “diferencia temporaria”, sino de diferencias aparejadas a partidas del Balance, en concreto, activos y pasivos, sí se incluyen en diferencias entre resultado contable y base imponible. Aparece un nuevo concepto que más tarde trataremos como el de **Base fiscal**.

En relación con las magnitudes de fondo de valores de elementos del Balance, hemos de dejar claro que, cualquier diferencia entre criterios fiscales y contables que haya de revertir en ejercicios futuros, dará lugar a diferencias temporarias entre el valor contable y la base fiscal que se

cancelará según se recuperan los valores contables de los elementos del Balance a que se asocian.

Retomando la definición de diferencia temporaria hemos de señalar que cualquier diferencia temporal es diferencia temporaria, pero cualquier diferencia temporaria no es diferencia temporal, pudiéndose encontrar a lo largo de la NIC 12 revisada múltiples ejemplos que niegan esta relación, destacando entre ellos los siguientes:

- Revalorizaciones voluntarias de activos sin ajuste de la base fiscal.
- Diferencias surgidas por la distribución del coste de una combinación de empresas calificada de adquisición entre activos y pasivos identificables que se valoren a precios razonables, pero sin ajuste de la base fiscal de los mismos.
- Las asociadas a activos o pasivos exigibles en los que, en el momento de su reconocimiento inicial existen diferencias entre valor contable y base fiscal, etc..

Para que una diferencia temporaria sea operativa son necesarias además que se den las siguientes condiciones:

1.- La **Base fiscal** de un elemento es el importe atribuido a dicho elemento por la normativa fiscal.

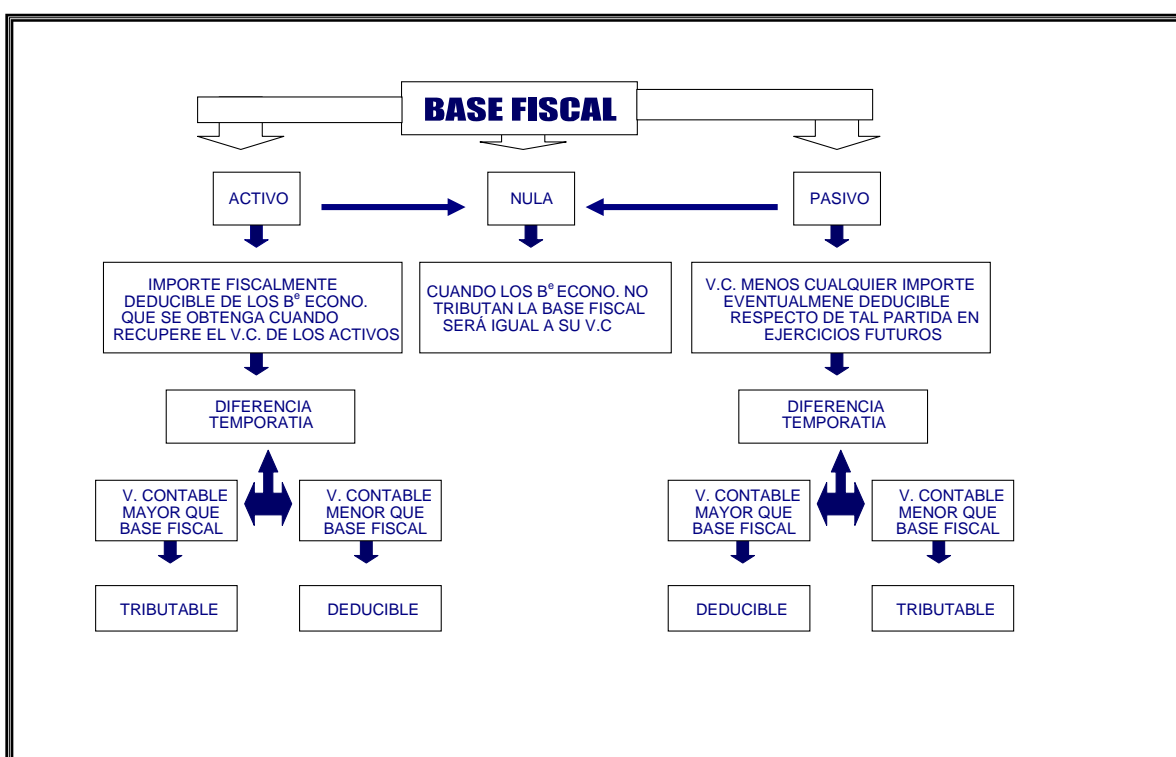
2.- Para un activo su **Base fiscal** es el montante fiscalmente deducible de los recursos generados por su venta o utilización.

3.- Para un pasivo sería el importe gravable cuando los recursos empleados para su eliminación sean fiscalmente deducibles.

## B) BASE FISCAL.

El principal concepto a tener en cuenta en el método de la deuda basado en el Balance de situación es el correspondiente a la Base fiscal. Dicha base viene definida según lo expuesto anteriormente como “... **el importe atribuido para fines fiscales a dicho activo o pasivo exigible**”. Este concepto se concreta en otros dos más operativos, según se trate de activos o pasivos exigibles, tal y como se recogen en el **esquema 6.2**.

### ESQUEMA 6.2 CONSECUENCIAS DE LA BASE FISCAL.



Fuente: Elaboración propia.

1. Activos: recogen el importe que será deducible fiscalmente de los beneficios económicos que obtenga la empresa cuando recupere el valor contable de dichos activos. Cuando el valor contable sea mayor que la base fiscal, dará lugar a una diferencia tributable y cuando el valor contable sea menor que la base fiscal, dará lugar a una diferencia deducible.

2. Pasivos: representan su valor contable menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros. Cuando el valor contable sea mayor que la base fiscal, dará lugar a una diferencia temporaria deducible, y, cuando el valor contable sea menor que la base fiscal, dará lugar a una diferencia tributable.

Como explicación podría considerarse la expuesta por Garrido Pulido et al. (1999, 234), cuando señala que:

- a) “Si el valor contable representa la cantidad de beneficios económicos futuros que se espera obtener de un activo y su **base fiscal** la cuantía que de los mismos se podrá deducir fiscalmente, la diferencia positiva (valor contable **mayor** que base fiscal) que exista implicará una tributación por una cuantía mayor de la que se derivará si ambas magnitudes coincidiesen, y viceversa si fuera negativa.
- b) En cuanto a los pasivos, las diferencias temporarias deducibles surgen en el momento en que la parte del valor contable del pasivo que no es fiscalmente deducible (esto es, su base fiscal) es inferior a dicho valor contable (que como sabemos, representa los activos de que se tiene que desprender para atender el pago de la obligación)”.

Las imponibles o tributables aparecen cuando la cantidad que no se permite deducir es incluso mayor al valor contable del pasivo (base fiscal **mayor** valor contable).

Finalmente, cuando los beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su valor contable.

**C) ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS.**

En la NIC 12 revisada los activos y pasivos de tipo fiscal se clasifican en corrientes y diferidos.

Los corrientes vendrían determinados por:

- Cuota corriente no satisfecha: pasivo equivalente a la Hacienda Pública acreedor por Impuesto sobre Sociedades.
- Exceso pagado sobre la cuota corriente: partida de activo equivalente a Hacienda Pública deudor por devolución de impuestos.

Sin embargo, los diferidos estarían asociados a:

- Diferencias temporarias
- Créditos por pérdidas fiscales a compensar, y
- Desgravaciones fiscales a compensar

Respecto al **Reconocimiento** de los **Activos por impuestos diferidos** es necesario que el beneficio económico futuro que implica (el menor pago de impuestos en el futuro) esté condicionado a beneficios suficientes, debiéndose cumplir los siguientes requisitos:

- Existencia de una cantidad suficiente de diferencias temporarias tributables con la Agencia Tributaria y sujeto pasivo, cuyo plazo de reversión se acomode a las características del activo por impuestos diferidos que estados considerando.
- La evidencia convincente de que se dispondrá de beneficios fiscales futuros.



En relación con los **Pasivos por impuestos diferidos** se pone de relieve que del pago de la obligación se deriva una salida de recursos que llevan incorporados beneficios económicos; además esta salida, por lo general, es determinable en el momento del reconocimiento de la diferencia temporaria tributable.

Respecto a las diferencias temporarias que no deben reconocerse existen ciertos sucesos económicos que han merecido, a juicios del IASB, una consideración especial de cara al reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos. Uno de ellos es la combinación de empresas. En concreto la partida de fondo de comercio que surge de las mismas.

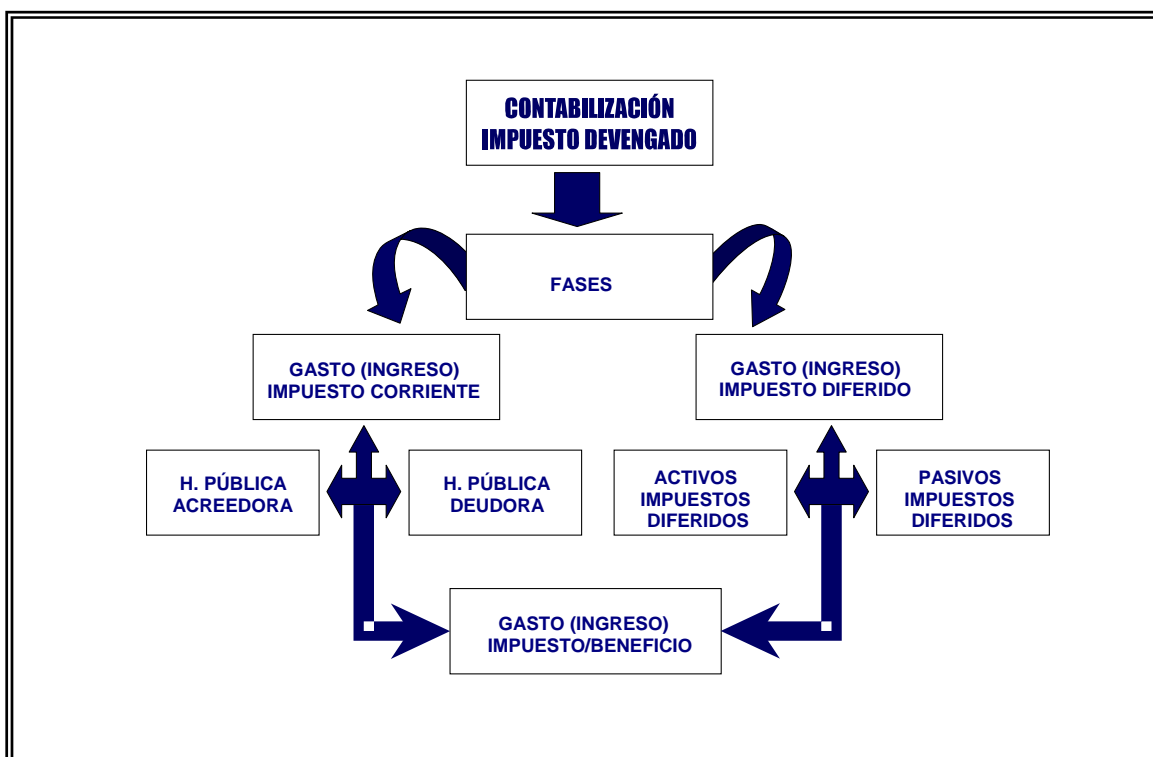
El otro caso que es objeto de tratamiento especial en la NIC 12 revisada es la existencia de diferencias temporarias asociadas a un activo o pasivo desde el mismo momento en que éste se reconoce inicialmente. En este caso según el IASB, registrar el activo o pasivo por impuestos diferidos correspondiente restaría transparencia a los estados financieros, por lo que se prohíbe dicho reconocimiento, a no ser que la transmisión:

- a) Se produzca a consecuencia de una combinación de empresas y se den las condiciones para el reconocimiento como si se tratase de cualquier otra diferencia temporaria deducible o imponible.
- b) Afecte al resultado contable o fiscal, con la misma limitación.

#### **D) CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DEVENGADO.**

En cuanto a la contabilización del Impuesto devengado es necesario señalar que para efectuar la misma es preciso realizarla en las dos fases tal y como exponemos en el **esquema 6.3**.

### ESQUEMA 6.3 DETERMINACIÓN DEL GASTO (INGRESO) SEGÚN LA NIC 12.



Fuente: Elaboración propia.

En primer lugar indicar que el gasto (ingreso) por impuesto corriente equivale a la cuota a pagar o recuperar de acuerdo con la declaración fiscal. En el método de la deuda basado en el estado de resultados, como es el caso del PGC, la anterior cantidad aparece recogida en las cuentas del Balance que antes hemos llamado activos (pasivos) fiscales corrientes, es decir:

- H<sup>a</sup>. P<sup>a</sup>. Acreedor por Impuesto sobre Sociedades
- H<sup>a</sup>. P<sup>a</sup>. Deudor por Devolución de Impuestos

En segundo lugar, contabilizamos el gasto (ingreso) por impuesto diferido, por la variación del saldo neto de los activos y pasivos por impuestos diferidos habida desde la apertura hasta el cierre del ejercicio, con la excepción de los que no hayan de ser cargados o abonados en el ejercicio de su reconocimiento en el estado de resultados, es decir, contra

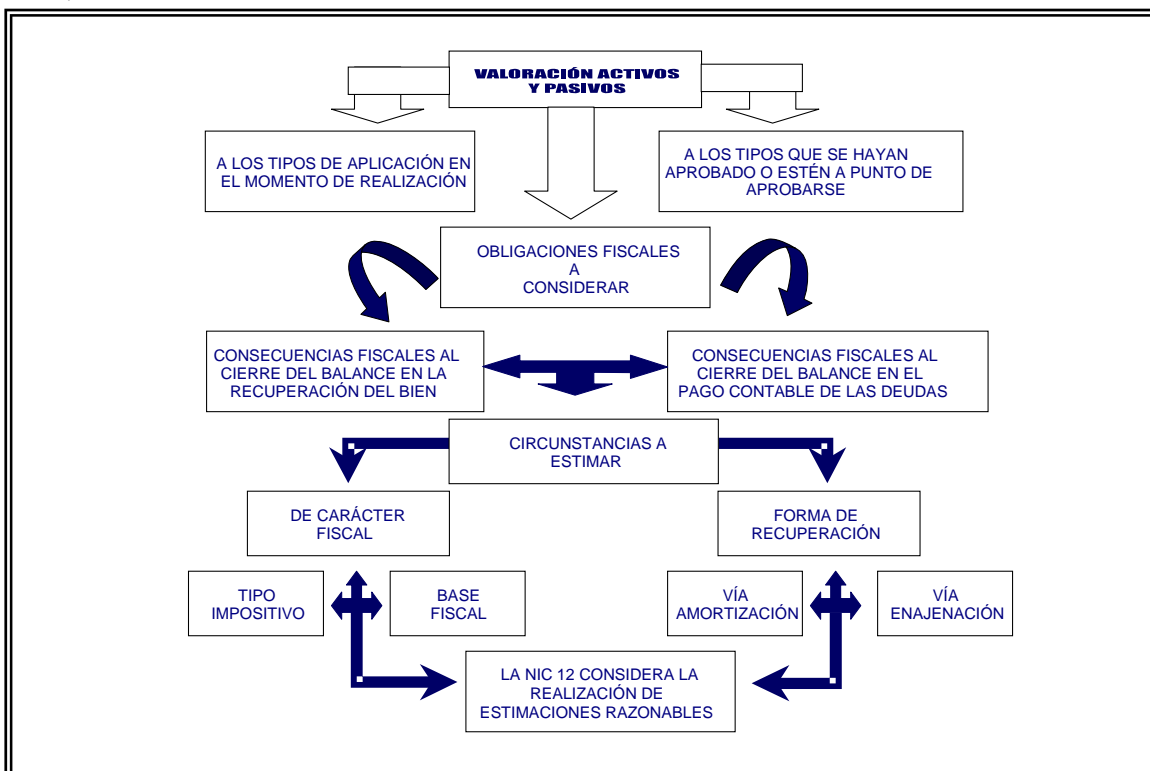
esta partida tiene lugar el reconocimiento de los activos (pasivos) por impuestos diferidos relacionados con diferencias temporarias que se generan (con algunas excepciones, que ya fueron expuestas anteriormente), y la reversión de dichas diferencias temporarias reconocidas.

La suma de las anteriores partidas nos da el gasto (ingreso) por Impuesto sobre Beneficios, que debe coincidir con el que se obtendría si aplicásemos el método de la deuda basado en el estado de resultados.

#### E) VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS.

El tratamiento de la valoración de los activos y pasivos de tipo fiscal y, en concreto, de los activos y pasivos por **impuestos diferidos** es, a nuestro entender uno de los puntos más conflictivos de la Norma, exponiendo su desarrollo en el **esquema 6.4**.

#### ESQUEMA 6.4 VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS DIFERIDOS.



Fuente: Elaboración propia.

Los principios generales recogidos en el párrafo 47 de la NIC 12 nos indican que los activos y pasivos de tipo fiscal deben valorarse a:

- Tipos impositivos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa, o
- Tipos impositivos que se hayan aprobado o estén a punto de aprobarse, en la fecha de cierre del Balance.

Consideramos acertado desde nuestro punto de vista, el criterio flexible que adopta el IASB al permitir no sólo tipos y normativas aprobados, sino también los que están a punto de hacerlo.

En cuanto a las obligaciones fiscales a considerar hemos de tener en cuenta, siguiendo lo dispuesto en el párrafo 51 de la mencionada NIC, un factor que viene a complicar seriamente la valoración de los **activos y pasivos por impuestos diferidos** y es que dicha valoración debe:

- Reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera a la fecha de cierre del Balance recuperar el valor contable de sus activos, o
- Las consecuencias fiscales al cierre del Balance al pagar el valor contable de sus deudas.

En semejante caso hemos de tener en cuenta que tipo y que base fiscal serían aplicables si se cumpliesen las estrategias que la empresa tiene de recuperación de activos o pago de pasivos que llevan asociadas las diferencias temporarias.

Finalmente, podemos decir que la NIC 12 considera la realización de “estimaciones razonables” como parte esencial en la elaboración de los

estados financieros, no perjudicando su grado de flexibilidad. Además, esta exigencia es absolutamente necesaria para dotar de coherencia el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos con el de cualquier otro activo o pasivo que recoge el Marco Conceptual.

### **6.3. RECAPITULACIÓN.**

La contabilización del Impuesto sobre Sociedades permite dos métodos posibles: el método de la cuota a pagar y el método del efecto impositivo; si bien la legislación mercantil ha optado para su contabilización por el método del efecto impositivo y, dentro de éste, por el *método de la deuda basado en la cuenta de resultados*. Así, en la medida que las sociedades cooperativas están sujetas a la legislación mercantil, en todo aquello no regulado por las leyes sustantivas, también tendrán que seguir dicho método para la contabilización del impuesto.

Según éste método, el gasto por Impuesto sobre Sociedades se calcula sobre el beneficio contable ajustado por las diferencias que puedan surgir, en partidas de gastos e ingresos, entre la normativa contable y fiscal. Las diferencias que pueden existir, se clasifican en tres grupos: diferencias permanentes, diferencias temporales y créditos por pérdidas a compensar y por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a efectos fiscales. En la medida que existan diferencias temporales y créditos a compensar, la cantidad a pagar no coincidirá con el gasto por Impuesto sobre Sociedades y la diferencia entre ambos importes se denominará “efecto impositivo”, originándose la aparición de determinados activos o pasivos en el Balance de situación.

El método del efecto impositivo, además del método de la deuda basado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, permite otra variante: el *método de la deuda basado en el Balance de situación*, el cual opera a

partir de las diferencias que se ponen de manifiesto, ya no entre magnitudes de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino entre magnitudes del Balance de Situación. Dicho método es el seguido por las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC 12–, por lo que en la medida que la UE está adoptando éstas, existe una probabilidad de que el mismo reemplace al actualmente vigente. No obstante, en la elaboración del “Libro Blanco” se ha optado por no incluir esta norma dentro de las reformas llevadas a cabo en el mismo, por considerar que este método es muy parecido al que actualmente se está aplicando.

La contabilización del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas, ya sean de primer o segundo grado, no muestra diferencias respecto de la contabilización del mismo en las sociedades mercantiles. No obstante, en éstas, aparte de las diferencias permanentes y temporales que pueden aparecer en las sociedades mercantiles, surgirán otras específicas del ámbito cooperativo, reflejo de las singularidades de este tipo societario.

Como diferencias permanentes exclusivas de las sociedades cooperativas, podemos citar: La deducción del 50% de la dotación al FRO; distintos criterios de valoración de las operaciones cooperativizadas; los intereses de las aportaciones al capital social por los socios, cuanto no se hubieran contabilizado como gasto sino como distribución de reservas, etc..

Y como diferencias temporales podemos citar: La libertad de amortización de activo fijo nuevo como incentivo a las sociedades cooperativas protegidas; los intereses de las aportaciones al capital social por los socios, cuanto no se hubieran contabilizado como gasto sino a cuenta de futuros beneficios, etc..

Junto a las anteriores diferencias habría que citar también la compensación de pérdidas admitida en el ámbito fiscal de la liquidación del impuesto, y las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a efectos fiscales, pero admitidas en el ámbito contable, que originaran también divergencias entre el gasto por Impuesto sobre Sociedades y la cuota a pagar.

En cuanto al tratamiento contable de las diferencias que surgen entre la contabilidad y la fiscalidad podemos indicar que:

- Las diferencias permanentes al tener su origen en la diferente consideración de partidas de gastos e ingresos, no originarán efecto impositivo alguno, en la medida que afectan tanto al impuesto devengado como a la cuota a pagar.

No obstante, las diferencias permanentes negativas podrán ser objeto de periodificación correlacionando ésta con la amortización del activo que originó su aparición.

- Las diferencias temporales tienen su origen en la aplicación de un criterio distinto de imputación temporal de gastos o ingresos y afectarán únicamente a la cuota a pagar, por lo que tendrán un efecto impositivo. Su efecto impositivo originará la aparición de impuestos anticipados o diferidos, los cuales revertirán en periodos posteriores.

*Los impuestos diferidos* por aplicación del principio de prudencia, deberán ser objeto de contabilización siempre, y los *impuestos anticipados* sólo serán objeto de registro contable cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura

- Los créditos por pérdidas a compensar en ejercicios posteriores, surgen cuando las sociedades cooperativas presentan cuotas íntegras negativas en el ejercicio, las cuales se podrán compensar con las cuotas íntegras positivas de los 15 ejercicios inmediatos y sucesivos. Al igual que las diferencias temporales afectan únicamente a la cuota a pagar, y, en consecuencia, el efecto impositivo de la existencia de cuotas íntegras negativas originará la aparición de un crédito por pérdidas a compensar.

Dichos créditos podrán ser objeto de registro en el ejercicio en que se produce cuando su realización futura esté razonablemente asegurada, en caso contrario se registrarán en el ejercicio que se compensen.

- La existencia de deducciones y bonificaciones no aplicadas en el cálculo de la cuota a pagar, por insuficiencia de cuota o porque supongan en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, tendrá también un efecto impositivo. Así, si su aplicación futura está suficientemente asegurada se registrará un crédito por dicho concepto en el ejercicio que se originó. En caso contrario, se recogerá en el ejercicio que se aplique.

Por otra parte, las deducciones y bonificaciones aplicadas en el cálculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades, pueden ser objeto de periodificación, correlacionando ésta con la amortización del activo que originó la aparición de tal deducción.

En cuanto a la aplicación de la NIC 12 señalar las principales ventajas que se pondrían de manifiesto respecto a la información en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades por el método de la deuda



basado en el Balance de situación desde la perspectiva del usuario externo de los estados financieros, ventajas que se derivan de que este método recoge, aunque no todas –ya que existen algunas excepciones a la exigencia general de reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos–, si al menos algunas diferencias temporarias que, pese a que no aparezcan en el basado en el estado de resultados, efectivamente existen, ya que producirán pagos fiscales mayores o menores cuando se produzca la recuperación de los activos y pago de los pasivos a que van asociados con respecto a los que se derivarían si los mismos no tuvieran consecuencias fiscales. No obstante, el “Libro Blanco”<sup>251</sup> recoge la posibilidad de “... arbitrar, para determinadas operaciones especiales que no inciden directamente en los resultados sino que se proyectan en las partidas del balance de situación, el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos, para tener en la práctica un resultado similar al expuesto en la NIC 12, pero sin las complejidades que podría traer la asunción del reconocimiento del efecto impositivo a partir del balance de situación.”.

En cuanto a los inconvenientes, hay que señalar, en primer lugar, los mayores costes de control que supone para la entidad que elabora los estados financieros el seguimiento de nuevas diferencias temporarias a tener en cuenta y, sobre todo, el coste de difusión de información sensible (como se puede calificar la información relativa al pago de impuestos), de cara al exterior.

En segundo lugar, la resistencia que se plantearía en una hipotética aplicación del método: para comparar valor contable y base fiscal, no sería extraño que se barajase la posibilidad de obligar a la presentación en la Memoria de un Balance abreviado en el que, junto a los valores contables

---

<sup>251</sup> Véase referencia Gonzalo Angulo (2002, 274).

del ejercicio presente y el anterior, se reflejen las bases fiscales, dotando en tal caso a la Hacienda Pública de un barato y perfectamente viable seguimiento de cuál era la situación fiscal al comienzo del ejercicio y cómo se presenta ésta al cierre del mismo.





## **CAPÍTULO 7:**

### **LA INFORMACIÓN SOBRE EL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

#### **7.1. INTRODUCCIÓN.**

Como ya se indicó en la introducción de la Tesis el estudio de las SCSG se culmina con un análisis empírico sobre la relevancia y adecuación de la información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales y la presión fiscal, medida a través del TIE, cuyo fin será:

- Medir el nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales y el grado de seguimiento de la normativa contable y fiscal.
- Comprobar si la presión fiscal soportada por las sociedades es la correcta. Tomamos como referencia la LSCA antes y después de su modificación, por Ley 3/2002, de 16 de diciembre, al objeto de observar como afectarán a la presión fiscal las reformas introducidas en la misma, y se analizarán las divergencias que puedan surgir.

Por este motivo, este capítulo está dedicado a la descripción de la información que se ha necesitado para llevar a cabo la parte empírica de la investigación, quedando estructurado en las siguientes secciones:

Una primera, donde se definirá la población objeto de estudio, realizando una justificación de su elección.

Una segunda, en la cual se desarrollará el procedimiento de recogida de información, haciendo hincapié en las fuentes de información primaria y secundaria que se han requerido.

Será en el capítulo octavo donde se muestren los resultados a los que se ha llegado en el estudio. No obstante, señalar que aunque es en el capítulo séptimo donde se recogen las fuentes y método seguido en la investigación, en el capítulo octavo se hará también reseña al método, con especial referencia al procedimiento seguido para la determinación de la presión fiscal.

## **7.2. POBLACIÓN OBJETO DE ESTUDIO.**

El primer paso previo al estudio empírico, ha sido elegir nuestra población objeto de estudio, la cual fue las *SCSG agrarias* de la Comunidad Andaluza.

La elección de esta población de estudio está fundamentada en dos hechos, por un lado, en la importancia que el sector agrario tiene tanto a nivel nacional, como andaluz, y, por otro, en el peso que el movimiento cooperativo posee en el sector agrario.

Así desde un punto de vista cuantitativo, según datos del Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural (2003)<sup>252</sup>, en el año 2000 la actividad agraria generó el 3% del PIB nacional, proporcionó ocupación al 6,2% de la población ocupada y originó el 10,2% de los intercambios

---

<sup>252</sup> Véase referencia bibliográfica AA.VV (2003): *Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural*.

totales de mercancías con el exterior. Por Comunidades Autónomas, es la Comunidad Andaluza la que mayor potencial agrario dispone. El 23,5% del Producción Final Agraria Nacional durante el trienio 1998-2000 fue originado en esta región.

Por otro lado, la importancia que el movimiento cooperativo tiene en este sector es notable, como lo atestigua que el año 2001 el 45,4% de la Producción Final Agraria fuera generado por estas estructuras, según datos de la CCAE (2001)<sup>253</sup>. Por Comunidades Autónomas, es la Comunidad Andaluza la que se encuentra por excelencia a la cabeza. Es la región con más sociedades cooperativas agrarias con actividad económica en el año 2001, en la que tiene su sede 786 entidades, lo que representa el 20% del total, y la que mayor número de socios agrupa – 240.000 socios, el 24,6% del total–.

Continuando con la misma fuente, el peso del cooperativismo de segundo grado en el sector agrario también se hace patente. Es un instrumento base de concentración empresarial, que permite emprender procesos de comercialización e industrialización que de forma individualizada serían inalcanzables. La importancia de estas entidades se puede observar a través del volumen de facturación que generan, el cual se ha duplicado en el periodo 2000-2001. Se ha pasando de facturar 3.762,85 M€ en el año 2000 a facturar 6.302,21 M€ en el año 2001.

Puesto de manifiesto la justificación de la población elegida para el estudio, a continuación desarrollamos el proceso seguido para la determinación de la población real de SCSG agrarias en Andalucía.

---

<sup>253</sup> En dichos datos se han considerado a las empresas que operan bajo la forma jurídica de sociedades agrarias, que son la inmensa mayoría, y otras formas jurídicas similares, como es el caso de las sociedades agrarias de transformación.

**A) DETERMINACIÓN DE LA POBLACIÓN REAL.**

Para conocer el número de SCSG agrarias realmente existente en Andalucía, hemos dispuesto de dos censos para el ejercicio 2003: uno obtenido de la Dirección General de Economía Social de la Consejería de Empleo y Desarrollo Tecnológico, de la Junta de Andalucía, y otro, de información suministrada por la Unidad Central del Registro de Sociedades Cooperativas, de la Junta de Andalucía, ambos referidos a SCSG, agrarias y no agrarias. Al cotejar los datos de los censos descubrimos que existían algunas diferencias. Las principales consistían en que, por un lado, los datos obtenidos de la Dirección General de Economía Social, incluían también a las sociedades de ulterior grado (tercer y siguientes grados) y a las denominadas cooperativas de integración y, por otro, a que los datos facilitados por el Registro recogían tanto entidades adaptadas a la LSCA de 1999, como entidades no adaptadas.

Para la elaboración del censo, procedimos en primer lugar a depurar los datos. Para ello nos pusimos en contacto con las sociedades cooperativas para asegurarnos de su existencia, comprobar su calificación como SCSG –agraria o no agraria– y confirmar los datos de su localización. Fueron muchas las sociedades, sobre todo sociedades no adaptadas, que resultaron ilocalizables a través del teléfono de que disponíamos, en cuyo caso buscamos esa información en otras instituciones y asociaciones.

Como primera opción hablamos telefónicamente con los Ayuntamientos, para que nos remitieran al departamento encargado de gestionar el Impuesto de Actividades Económicas, y así comprobar que habían declarado dicho impuesto, lo cual era prueba de la existencia de la sociedad cooperativa. Si dicha información no se facilitaba, solicitábamos el teléfono de la sociedad o de una persona de contacto, principalmente el presidente o algún socio cooperativa de base. Si por ésta vía, no obteníamos información alguna, nos remitíamos a las Confederaciones o



Federaciones de Cooperativas o a SCPG localizadas por la zona de la SCSG, e incluso llamábamos a teléfonos particulares, donde amablemente nos suministraron la información que requeríamos. Con la mayor parte de las SCSG no adaptadas no pudimos contactar telefónicamente, lo que nos venía a indicar que no estaban activas.

El resultado de este trabajo fue obtener la población de SCSG de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el año 2003. El censo obtenido recogía a 99 SCSG, distribuidas por toda la geografía de la comunidad, de las cuales 65 eran sociedades adaptadas a la LSCA de 1999 y 34 no adaptadas (ver Anexo II).

Así, el censo real de SCSG en el año 2003 recogía a 65 SCSG, que distribuidas por tipo de actividad agrupaba a 43 sociedades agrarias<sup>254</sup>, 11 de servicios, 5 de suministros, 5 de trabajo asociados y 1 industrial.

### **7.3. PROCEDIMIENTO DE RECOGIDA DE INFORMACIÓN.**

En el desarrollo de nuestro trabajo hemos seguido las etapas básicas de un proceso de investigación empírica: Obtención de información (primaria y secundaria), tratamiento o explotación de ésta y análisis de resultados.

En este epígrafe analizaremos como se ha obtenido esta información y cual ha sido su tratamiento, dejando para el capítulo siguiente el análisis de los resultados.

#### **7.3.1. FUENTES DE INFORMACIÓN SECUNDARIA.**

La principal fuente de información que hemos estimado necesaria ha sido las Cuentas Anuales de las SCSG agrarias. Esta información nos permitirá por un lado, medir el nivel de información fiscal suministrada en

---

<sup>254</sup> Dicha cifra se ha mantenido constante durante el periodo 2000-2003, tal y como quedó reflejado en la **tabla 1.5** Evolución del cooperativismo agrario de segundo grado en Andalucía (1964-2003).

las cuentas y, por otro, recopilar los datos relativos al efecto impositivo, necesarios para llevar a cabo el estudio de la presión fiscal.

En consecuencia, el instrumento base ha sido las Cuentas Anuales, las cuales fueron facilitadas por la Unidad Central del Registro de Sociedades Cooperativas Andaluzas. Las cuentas aportadas fueron las últimas presentadas por las SCSG en el registro, correspondientes al ejercicio 2002.

Del total de las 43 SCSG agrarias con actividad en el ejercicio 2002, se tuvo acceso a las Cuentas Anuales de 17 sociedades. Sin embargo, fue necesario excluir a una de ellas, porque no disponíamos de la información correspondiente a su Memoria y su inclusión desvirtuaría el estudio, por lo que la muestra final analizada fue de 16, el 37% de la población de SCSG agrarias. De éstas el 62,5% presentan Cuentas Anuales en formato normal y el 37,5% las presentan en modelo abreviado.

Aunque es en la Memoria normal donde es obligatorio informar sobre la situación fiscal, analizaremos también aquellas otras sociedades cooperativas que presentan Memoria abreviada, al objeto de determinar qué información adicional aportan sobre la misma<sup>255</sup>. Formaremos, en consecuencia, dos grupos de estudio: en el primero incluiremos aquellas que presentan Memoria normal (en adelante Grupo Memoria normal) y en el segundo, aquellas que presentan Memoria abreviada (en adelante Grupo Memoria abreviada).

En la **tabla 7.1** se muestra un resumen de las empresas que se incluyen dentro del estudio. Así mismo, hemos creído necesario aportar una serie de información adicional que nos dará una visión más global sobre las características de la muestra, la cual se recoge en la **tabla 7.2**.

---

<sup>255</sup> Estamos de acuerdo con Vela Ródenas (2000, 622) cuando señala que la información sobre la situación fiscal a suministrar en la Memoria debería ser obligatoria también para las sociedades que presenten Memoria abreviada.

**TABLA 7.1 MUESTRA DE SCSG AGRARIAS OBJETO DE ESTUDIO.**

SCSG AGRARIAS	GRUPO	
	Memoria normal (N)	Memoria abreviada (A)
SCSG 1	X	
SCSG 2	X	
SCSG 3	X	
SCSG 4	X	
SCSG 5	X	
SCSG 6	X	
SCSG 7	X	
SCSG 8	X	
SCSG 9	X	
SCSG 10	X	
SCSG 11		X
SCSG 12		X
SCSG 13		X
SCSG 14		X
SCSG 15		X
SCSG 16		X
<b>TOTAL</b>	<b>10 (62,50%)</b>	<b>6 (37,50%)</b>

**TABLA 7.2 INFORMACIÓN ADICIONAL SOBRE LA MUESTRA.**

	Volumen medio de cifra de negocio	Activo medio	Plantilla Media	Resultados positivos antes de impuestos		Resultados negativos antes de impuestos	
				%	Nº	%	Nº
<b>N<sup>(1)</sup></b>	35.129.228,01 €	12.735.586,04 €	32	60%	6	40%	4
<b>A<sup>(2)</sup></b>	5.614.019,36 €	1.419.481,40 €	No Disponible	33%	2	67%	4
<b>TOTAL</b>				50%	8	50%	8

(1) Registra los datos relativos al Grupo Memoria normal.

(2) Registra los datos relativos al Grupo Memoria abreviada.

De la **tabla 7.2** la información más relevante es que el 50% de la muestra presenta resultados antes de impuestos positivos en el ejercicio, y el otro 50% resultados negativos. Por grupo, es el 60% de las SCSG agrarias con Memoria normal y el 33% a SCSG agrarias con Memoria abreviada, las que presentan resultados positivos, mostrando igualmente

cuotas íntegras positivas en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Además, hemos observado que aquellas que exponen resultados negativos en el ejercicio (40% Grupo Memoria normal y 67% Grupo Memoria abreviada), presentan cuota íntegra negativa, no teniendo el origen de éstas, en ningún caso, en ajustes extracontables.

#### **7.3.1.A. Tipo de información fiscal analizada.**

Para comenzar el análisis de las Cuentas Anuales, en primer lugar, se ha requerido identificar los contenidos fiscales necesarios en la presentación de las mismas, que nos permitirán vislumbrar la presión fiscal soportada por estas.

En la **tabla 7.3** exponemos la información obligatoria y voluntaria que deberían de mostrar las Cuentas Anuales, desglosadas en una serie de ítemes<sup>256</sup>, que los denominaremos “*ítemes de información fiscal*”.

Se puede observar en la **tabla 7.3**, que aunque en el PGC se hace referencia a la información obligatoria a incluir respecto a las bases imponibles negativas, hemos creído necesario hacer referencia a la cuota íntegra debido a que por las peculiaridades tributarias de las sociedades cooperativas, presentarán dos bases imponibles: una cooperativa y otra extracooperativa, las cuales, en principio, tributarán a distintos tipos de gravamen.

---

<sup>256</sup> Se entiende por ítem, cada uno de los datos que deberían de presentar las sociedades en la Memoria, respecto a su situación fiscal.

**TABLA 7.3 ÍTEMES DE INFORMACIÓN FISCAL.**

<b>INFORMACIÓN OBLIGATORIA</b>	
I <sub>01</sub> :	Informan sobre la distribución de resultados <sup>(1)</sup>
I <sub>02</sub> :	Informan sobre criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades <sup>(1)</sup>
I <sub>03</sub> :	Informan sobre la conciliación del resultado contable y fiscal
I <sub>04</sub> :	Concilian el resultado siguiendo el esquema del PGC
I <sub>05</sub> :	Diferencias permanentes: Diferencian las positivas de las negativas
I <sub>06</sub> :	Diferencias temporales: Diferencian las positivas de las negativas
I <sub>07</sub> :	Diferencias temporales: Diferencian entre las originadas en el ejercicio y la que revierten
I <sub>08</sub> :	Diferencias temporales: Informan de los saldos de Impuestos anticipados y diferidos
I <sub>09</sub> :	Cuotas íntegras negativas: Informan de las cuotas íntegras pendientes de compensar para ejercicios posteriores <sup>(2)</sup>
I <sub>010</sub> :	Cuotas íntegras negativas: Indican plazo de compensación <sup>(2)</sup>
I <sub>011</sub> :	Cuotas íntegras negativas: Informan sobre las condiciones para la compensación <sup>(2)</sup>
I <sub>012</sub> :	Deducciones y Bonificaciones: Informan sobre la naturaleza
I <sub>013</sub> :	Deducciones y Bonificaciones: Indican el importe pendiente
I <sub>014</sub> :	Deducciones y Bonificaciones: Indican los compromisos adquiridos
<b>INFORMACIÓN VOLUNTARIA</b>	
I <sub>V1</sub> :	Diferenciación de los resultados contables
I <sub>V2</sub> :	Informan sobre la forma de determinación de los resultados contables
I <sub>V3</sub> :	Informan sobre el importe dotado a los fondos obligatorios
I <sub>V4</sub> :	Diferencian el resultado cooperativo y resultado extracooperativo a efectos fiscales
I <sub>V5</sub> :	Concilian fiscalmente resultado cooperativo y resultado extracooperativo separadamente <sup>(3)</sup>
I <sub>V6</sub> :	Informan sobre la calificación fiscal de la cooperativa
I <sub>V7</sub> :	Informan sobre la cuota líquida
I <sub>V8</sub> :	Diferencias permanentes: Explican el origen
I <sub>V9</sub> :	Diferencias temporales: Explican el origen
I <sub>V10</sub> :	Cuotas íntegras negativas: Informan sobre saldos de créditos impositivos <sup>(2)</sup>
I <sub>V11</sub> :	Cuotas íntegras negativas: Explican el origen <sup>(2)</sup>

(1) Únicamente obligatorias para el Grupo Memoria abreviada

(2) El PGC hace referencia a Bases Imponibles.

(3) Siempre y cuando la sociedad cooperativa sea protegida o especialmente protegida, pues sus resultados tributan a tipos diferentes.

Donde:

- $I_{oi}$  = Ítem “i” de información obligatoria;  $i= 1, \dots, 14$
- $I_{vj}$  = Ítem “j” de información voluntaria;  $j= 1, \dots, 11$

La determinación de los ítemes de información obligatoria, ha sido realizada siguiendo las normas contables vigentes en el ejercicio objeto de estudio, las cuales eran básicamente el PGC y las Resoluciones del ICAC, y los de información voluntaria, siguiendo lo preceptuado por las recientemente aprobadas NCSC, las cuales, tal y como ya se comentó en capítulos anteriores, son de aplicación a partir del ejercicio 2004.

A continuación, se presenta de forma más detallada la información obligatoria y voluntaria que han de presentar las sociedades cooperativas, la cual ha servido de base para la determinación de los ítemes de información fiscal.

### INFORMACIÓN OBLIGATORIA

La información obligatoria está contenida en los siguientes apartados:

1. Informan sobre la propuesta de distribución de resultado del ejercicio, tal y como establece el punto 3 sobre el contenido a incluir en la Memoria. Esta información nos parece importante, pues de aquí podemos determinar las dotaciones que se realizan a los fondos obligatorios, las cuales influyen en la determinación de la presión fiscal.
2. Indican los criterios utilizados para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, según prescribe el apartado “L” del punto 4 de la Memoria.
3. Conciliación del resultado contable con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades según se establece en el punto 20 sobre el contenido a incluir en la Memoria: *(En Memoria abreviada se trata de una información voluntaria)*.

- 3.1. Concilian el resultado contable y fiscal.
- 3.2. Concilian el resultado contable con la base imponible siguiendo el esquema establecido en el PGC.
- 3.3. Informan de las diferencias surgidas de la aplicación de la normativa contable y fiscal, diferenciando entre permanentes y temporales.
- 3.4. Si aparecen diferencias permanentes:
  - Diferencian las positivas de las negativas.
- 3.5. Si aparecen diferencias temporales:
  - Diferencian las positivas de las negativas.
  - Diferencian entre las originadas en el ejercicio y las que revierten de ejercicios anteriores.
  - Informan de los saldos de Impuestos anticipados y diferidos.
- 3.6. Si existen cuotas íntegras pendientes de compensar fiscalmente:
  - Informan sobre las pendientes de compensación para ejercicios posteriores.
  - Indican el plazo para poder compensarlas.
  - Indican las condiciones para poderlo hacer.
- 3.7. Respecto a las deducciones y bonificaciones:
  - Informan sobre la naturaleza de los incentivos fiscales aplicados o pendientes de aplicación.
  - Informan sobre el importe de los incentivos fiscales aplicados o pendientes de aplicación.

- Informan sobre los compromisos adquiridos en relación a los incentivos fiscales.

## INFORMACIÓN VOLUNTARIA

La información voluntaria está contenida en los siguientes apartados:

### 4. Para la distribución del resultado del ejercicio:

- 4.1. Diferencian los resultados contables: Resultado Cooperativo, Resultado con terceros ajenos y Resultado Extraordinario.
- 4.2. Informan sobre la forma de determinación de éstos, llevan una contabilización separada o su determinación se hace de forma extracontable.
- 4.3. Informan sobre los importes dotados a los fondos obligatorios: FRO y FEP.

### 5. Conciliación del resultado contable y fiscal:

- 5.1. Hacen una diferenciación entre resultados cooperativos y extracooperativos, a efectos fiscales.
- 5.2. Concilian el resultado cooperativo y extracooperativo de forma independiente, hasta llegar a la cuota íntegra del ejercicio.
- 5.3. Informan sobre la calificación fiscal de la cooperativa: Cooperativa no protegida, protegida o especialmente protegida.
- 5.4. Informan sobre la cuota a pagar por el Impuesto sobre Sociedades.
- 5.5. Si aparecen diferencias permanentes:
  - Explican el origen de éstas.



- Tienen en cuenta las diferencias que surgen por la deducción del 50% de la dotación al FRO y del 100% de la dotación al FEP, en caso de haber obtenido excedente cooperativo y una vez compensadas pérdidas.

5.6. Si aparecen diferencias temporales:

- Explican el origen de éstas.

5.7. Si surgen o existen cuotas íntegras negativas pendientes de compensar en ejercicios posteriores indican:

- Las causas que las originaron.
- Informan sobre los créditos impositivos.

Si nos ajustamos a lo preceptuado por las NCSC como información a incluir en la Memoria sobre la situación fiscal, podemos comprobar como aquí ya se hace referencia a la cuota íntegra y no a la base imponible. En las mismas, se recoge como información obligatoria relevante a efectos del estudio de la situación fiscal, además de la contenida en la **tabla 7.3**, la siguiente<sup>257</sup>, analizada hasta ahora como voluntaria:

1. Separación de las partidas de la cuenta de Pérdidas y Ganancias para la determinación de los distintos resultados<sup>258</sup>. (Modelo Memoria normal).
2. Información del Fondo de Educación, Formación y Promoción. Se exige informar sobre el importe dotado de los beneficios de la cooperativa. (Modelo Memoria normal y abreviada).

---

<sup>257</sup> Únicamente se muestra aquella que en nuestra opinión es necesaria para analizar la situación fiscal. En el capítulo 5 se hizo un estudio de la información adicional que incorporan la NCSC a la establecida en el PGC.

<sup>258</sup> Se deberá de detallar, cuando la ley así lo exija –es el caso de la LSCA– o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel.

3. Informar sobre la propuesta de distribución de beneficios, detallando el importe destinado al FRO. (Modelo Memoria normal y abreviada).
4. Informar sobre la conciliación del excedente de la cooperativa y del resultado fiscal, siguiendo el esquema establecido en las NCSC, el cual es muy similar al recogido en el PGC. (Modelo Memoria normal).
5. Conciliación fiscal para el resultado cooperativo y extracooperativo, siempre y cuando tributen a distintos tipos de gravamen. (Modelo Memoria normal).
6. Informar de la calificación fiscal de la sociedad. (Modelo Memoria normal).

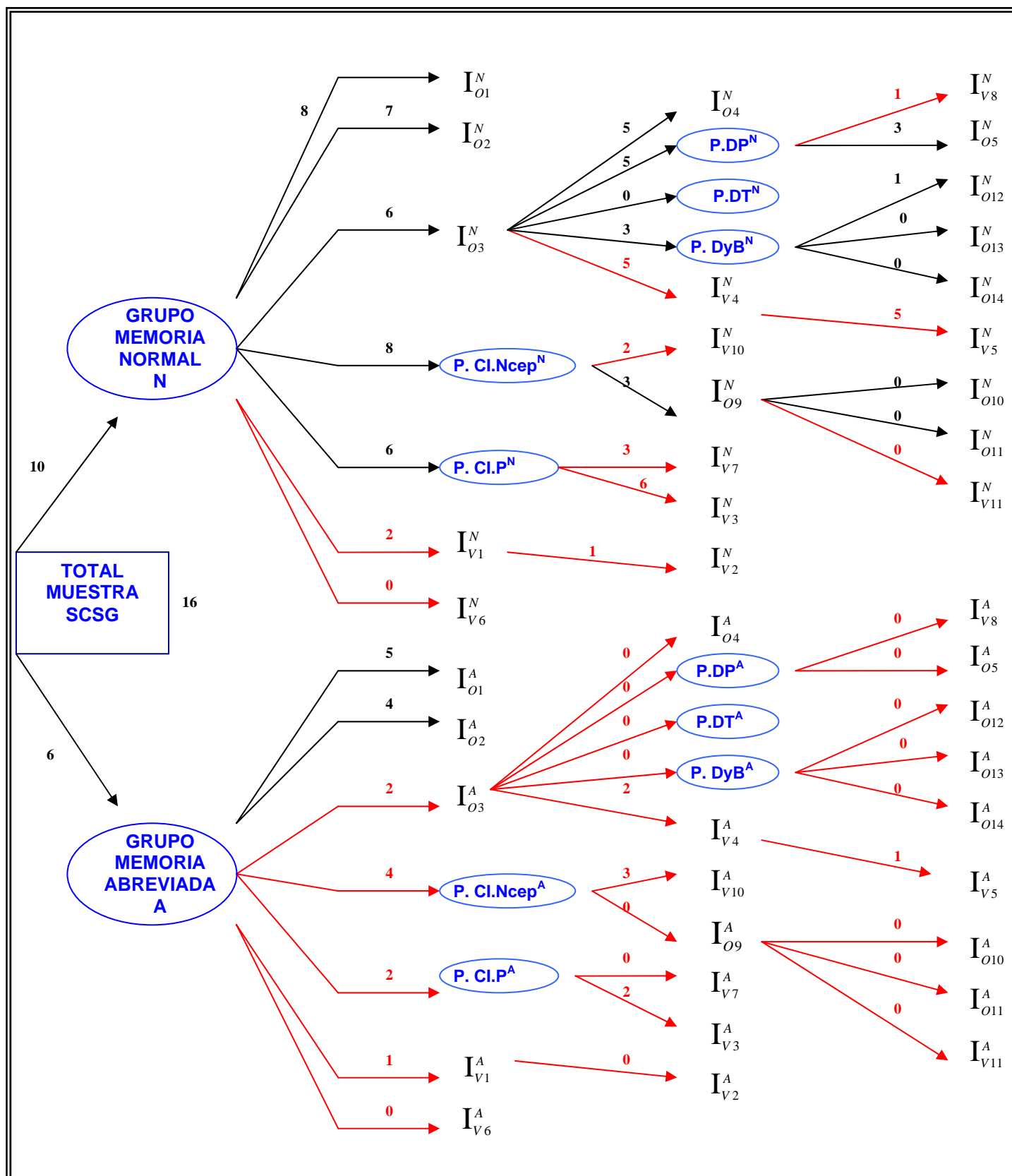
#### A) PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA MEDIR EL NIVEL DE INFORMACIÓN FISCAL SUMINISTRADA.

Durante el estudio hemos utilizado técnicas e instrumentos de estadística descriptiva y estadística inferencial según la naturaleza de los datos y el objetivo perseguido con el examen de los mismos.

El primer paso ha sido determinar que ítemes de información fiscal comunican las SCSG, para a partir de ahí poder medir el nivel de información aportado. Del mismo modo que lo hace Mata Melo (2001, 216), hemos optado por utilizar *una variable dicotómica*, asignando el valor 1 cuando facilitan información y 0 cuando no la aportan.

A continuación, en el **gráfico 7.1** se muestra en forma de árbol de decisión bayesiana, un resumen de la información obtenida a partir de dicho proceso, cuyos resultados serán analizados en el capítulo siguiente.

GRÁFICO 7.1 ÁRBOL DE DECISIÓN DE INFORMACIÓN FISCAL APORTADA POR LA MUESTRA.



Donde:

- **N** = Sociedades cooperativas que presentan Memoria normal.
- **A** = Sociedades cooperativas que presentan Memoria abreviada.
- **O<sub>i</sub>** = Ítemes de información obligatoria,  $i = 1, \dots, 14$ .
- **V<sub>j</sub>** = Ítemes de información voluntaria;  $j = 1, \dots, 11$ .

### ÍTEMES

- $I_{O_i}^N$  = Ítem “i”-de información obligatoria que se presenta en el Grupo Memoria normal.
- $I_{O_i}^A$  = Ítem “i”-de información obligatoria que se presenta en el Grupo Memoria abreviada.
- $I_{V_j}^N$  = Ítem “j” de información voluntaria que se presenta en el Grupo Memoria normal.
- $I_{V_j}^A$  = Ítem “j” de información voluntaria que se presenta en el Grupo Memoria abreviada.

### CIRCUNSTANCIAS COYUNTURALES

- **P.DP<sup>N</sup>** = Presentan Diferencias Permanentes en el Grupo Memoria normal.
- **P.DP<sup>A</sup>** = Presentan Diferencias Permanentes en el Grupo Memoria abreviada.
- **P.DT<sup>N</sup>** = Presentan Diferencias Temporales en el Grupo Memoria normal.
- **P.DT<sup>A</sup>** = Presentan Diferencias Temporales en el Grupo Memoria abreviada.
- **P.CI.P<sup>N</sup>** = Presentan cuotas íntegras positivas en el Grupo Memoria normal.
- **P.CI.P<sup>A</sup>** = Presentan cuotas íntegras positivas en el Grupo Memoria abreviada.
- **P.DyB<sup>N</sup>** = Presentan deducciones y bonificaciones en el Grupo Memoria normal.
- **P.DyB<sup>A</sup>** = Presentan deducciones y bonificaciones en el Grupo Memoria abreviada.
- **P.CI.Ncep<sup>N</sup>** = Presentan cuotas íntegras negativas a compensar en ejercicios posteriores en el Grupo Memoria normal.
- **P.CI.Ncep<sup>A</sup>** = Presentan cuotas íntegras negativas a compensar en ejercicios posteriores en el Grupo Memoria abreviada.

En el árbol se puede observar como los ítemes relacionados con las diferencias temporales, no han sido incorporados, y esto es debido a que como ninguna sociedad cooperativa presenta tales diferencias, su incorporación no aporta información adicional.

Respecto, al procedimiento seguido a la hora de valorar el nivel de información aportada, vamos a distinguir el mismo en función de los tres objetivos que perseguimos con este estudio, los cuales se concretan en: por un lado, medir el nivel de información que cada grupo o la muestra total, aportan en cada uno los ítemes de información fiscal; por otro, determinar el nivel medio de información fiscal –total, obligatoria o voluntaria– suministrada por cada una de las sociedades objeto de estudio, así como por cada grupo; y por último, medir el nivel de información aportado por las sociedades que presentan cuota íntegra positiva respecto a las que presentan cuota íntegra negativa, al objeto de comprobar si existe alguna relación entre esta variable y el nivel de información aportado.

En consecuencia, el procedimiento a seguir para el análisis de la información fiscal se puede subdividir a su vez en tres procesos:

En primer lugar, *determinar el nivel de información que aporta cada grupo o la muestra total en cada uno de los ítemes*, para lo cual se ha procedido como sigue:

1) Cada ítem queda valorado porcentualmente, sumando el valor asignado para cada sociedad, y dividiendo dicho importe entre el número de sociedades objeto de estudio.

2) Aquellos ítemes cuya valoración porcentual esté condicionada a que se presentase otro ítem previamente, caso de los ítemes:  $I_{O4}$ ;  $I_{V2}$ ;  $I_{V4}$ ;  $I_{V5}$ , la determinación de su valoración sobre el total de la muestra o grupo, se realizará mediante la utilización de los porcentajes condicionados.

3) Por su parte, aquellos ítemes que estén condicionados a la existencia de una circunstancia coyuntural previa –por ejemplo, presentar diferencias permanentes, presentar cuotas íntegras negativas o positivas, presentar deducciones y bonificaciones, etc.–, el caso de los ítemes  $I_{05}$ ;  $I_{09}$ ;  $I_{010}$ ;  $I_{011}$ ;  $I_{012}$ ;  $I_{013}$ ;  $I_{014}$ ;  $I_{V3}$ ;  $I_{V7}$ ;  $I_{V8}$ ;  $I_{V10}$ ;  $I_{V11}$ , se procede a valorarlos sobre el total de sociedades que presentan tal circunstancia en el grupo o en la muestra y no sobre el total de sociedades que componen el grupo o la muestra.

Así por ejemplo, el ítem  $I_{05}$ , el cual está condicionado a que la sociedad presente diferencias permanentes –*P.DP* –, lo que a su vez está condicionado a que informe de la conciliación de resultados – $I_{03}$  –, su valoración no se hará sobre el total del grupo o muestra sino sobre aquellas que presenten dicha circunstancia, pues si su valoración se hiciera sobre el total que presenta  $I_{03}$ , en el grupo o en la muestra, cometeríamos un error, debido a que no todas han de mostrar tales diferencias. Situación que se da también para los ítemes  $I_{09}$ ;  $I_{012}$ ;  $I_{013}$ ;  $I_{014}$ ;  $I_{V3}$ ;  $I_{V7}$ ;  $I_{V8}$ ;  $I_{V10}$ .

En el caso de los ítemes,  $I_{010}$ ;  $I_{011}$ ;  $I_{V11}$  que están condicionados tanto a que se produzca previamente el ítem  $I_{09}$ , como a presentar cuotas íntegras negativas a compensar en ejercicios anteriores –*P.CI.Ncep* –, su valoración igualmente se hará sobre aquellas que manifiestan dicha circunstancia.

4) Para la determinación del nivel de información total aportado por la muestra en cada ítem, habrá que calcular unos porcentajes totales, siguiendo las **ecuaciones 7.1 y 7.2**, y, partiendo de las valoraciones obtenidas en cada grupo.

A) Porcentaje total de sociedades que presentan el ítem de información obligatoria “i”

$$P[I_{Oi}] = P[I_{Oi} \cap N] + P[I_{Oi} \cap A] = P[I_{Oi}/N] * P[N] + P[I_{Oi}/A] * P[A]$$

$$\Rightarrow P[I_{Oi}] = P[I_{Oi}^N] * P[N] + P[I_{Oi}^A] * P[A]$$

[Ecuación 7.1]

B) Porcentaje total de sociedades que presentan el ítem de información voluntaria “j”

$$P[I_{Vj}] = P[I_{Vj} \cap N] + P[I_{Vj} \cap A] = P[I_{Vj}/N] * P[N] + P[I_{Vj}/A] * P[A] =$$

$$\Rightarrow P[I_{Vj}] = P[I_{Vj}^N] * P[N] + P[I_{Vj}^A] * P[A]$$

[Ecuación 7.2]

Donde:

- $P[I_{Oi}^N]$  = Porcentaje de sociedades que presentan el ítem “Oi” en el Grupo Memoria normal.
- $P[I_{Oi}^A]$  = Porcentaje de sociedades que presentan el ítem “Oi” en el Grupo Memoria abreviada.
- $P[I_{Vj}^N]$  = Porcentaje de sociedades que presentan el ítem “Vj” en el Grupo Memoria normal.
- $P[I_{Vj}^A]$  = Porcentaje de sociedades que presentan el ítem “Vj” en el Grupo Memoria abreviada.
- $P[N]$  = Porcentaje de sociedades que sobre el total de la muestra presentan Memoria normal.
- $P[A]$  = Porcentaje de sociedades que sobre el total de la muestra presentan Memoria abreviada.

No obstante, para aquellos ítemes que estén condicionados a la existencia de un hecho coyuntural, como era que presentaran cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores, deducciones y bonificaciones, etc., su determinación no se hará sobre el total de la muestra sino sobre las sociedades que sobre el total de la muestra comunican tales

circunstancias, y partiendo igualmente de las valoraciones que tengan en cada grupo.

En consecuencia las ecuaciones para estos casos - $I_{05}$ ;  $I_{09}$ ;  $I_{010}$ ;  $I_{011}$ ;  $I_{012}$ ;  $I_{013}$ ;  $I_{014}$ ;  $I_{V3}$ ;  $I_{V7}$ ;  $I_{V8}$ ;  $I_{V10}$ ;  $I_{V11}$ - serán:

A) Porcentaje total de sociedades que presentando la circunstancia coyuntural “Z”, muestran el ítem de información obligatoria “i”:

$$P[I_{oi}] = P[I_{oi} \cap Z_T^N] + P[I_{oi} \cap Z_T^A] = P[I_{oi}/Z_T^N] * P[Z_T^N] + P[I_{oi}/Z_T^A] * P[Z_T^A]$$

$$\Rightarrow P[I_{oi}] = P[I_{oi}^N] * P[Z_T^N] + P[I_{oi}^A] * P[Z_T^A]$$

[Ecuación 7.3]

B) Porcentaje total de sociedades que presentando la circunstancia coyuntural “Z”, muestran el ítem de información voluntaria “j”:

$$P[I_{vj}] = P[I_{vj} \cap Z_T^N] + P[I_{vj} \cap Z_T^A] = P[I_{vj}/Z_T^N] * P[Z_T^N] + P[I_{vj}/Z_T^A] * P[Z_T^A]$$

$$\Rightarrow P[I_{vj}] = P[I_{vj}^N] * P[Z_T^N] + P[I_{vj}^A] * P[Z_T^A]$$

[Ecuación 7.4]

Donde:

$P[Z_T^N]$  = Porcentaje de sociedades que presentan el hecho “Z” en el Grupo Memoria normal, sobre el total de sociedades de la muestra que lo ostentan.

$P[Z_T^A]$  = Porcentaje de sociedades que presentan el hecho “Z” en el Grupo Memoria abreviada, sobre el total de sociedades de la muestra que lo ostentan.

En segundo lugar, *determinar el nivel medio de información fiscal total, obligatoria y/o voluntaria, suministrada por cada una de las sociedades objeto de estudio o grupo*, para cuyo estudio se han seguido los siguientes pasos:



1.- Se asignan los valores cero o uno a los diferentes ítemes anteriormente definidos, dependiendo de si la sociedad los presentan o no.

2.- Los ítemes en los que no procede contestación por no presentarlos no se les ha fijado ninguna valoración.

3.- Para las sociedades que presentan resultados positivos en el ejercicio, y no presenten diferencias permanentes, hemos asignado el valor cero a los ítemes relacionados con estas diferencias, puesto que siempre existirá una relativa a la deducción por las dotaciones a los fondos obligatorios.

4.- Hemos procedido a sumar para cada sociedad el total de los importes destinados en cada ítem, y a continuación se ha dividido entre el número de ítemes valorados. Dependiendo de si la valoración a determinar era el importe de información total, obligatoria o voluntaria que han presentado, los ítemes a sumar serán todos, o exclusivamente los obligatorios y/o voluntarios.

5.- Para el cálculo del nivel medio total de información aportado por cada grupo se ha procedido a realizar un promedio, entre el número de sociedades que conforma cada uno.

En tercer y último lugar, *establecer el nivel medio de información aportado por las sociedades que presentan cuotas íntegras positivas o negativas*, para lo cual se suman las valoraciones obtenidas para cada tipo de información, obligatoria o voluntaria o información total, por cada una de las sociedades que han obtenido cuotas íntegras positivas o negativas y se divide entre el número de sociedades que presentan dicha circunstancia.

Se ha tratado de determinar en todo el estudio la significatividad estadística de los resultados obtenidos, para lo cual hemos utilizado el test de comparación de medias, y concretamente, el test t de Student, para dos muestras independientes y bajo las hipótesis de normalidad e igual

varianza<sup>258</sup>.

### 7.3.1.B. Problemas aflorados en el análisis de las Cuentas Anuales.

Han sido diversos los problemas que hemos tenido que afrontar a la hora de analizar el nivel de información fiscal y de extraer datos reales necesarios para el estudio de la presión fiscal.

El principal de todos ellos se deriva de que los modelos de cuentas utilizados por las sociedades cooperativas son los recogidos en el PGC, los cuales no registran las singularidades operativas y del Régimen económico de éstas. Esta circunstancia implica que, para poder analizar la situación fiscal hemos de basarnos principalmente en la información voluntaria que exponen. Este problema ha sido subsanado, tras la reciente publicación, el 16 de diciembre de 2003, de las NCSC, las cuales ajustan la normativa contable existente a las particularidades cooperativas.

Para el estudio se ha necesitado recopilar una serie de información de los distintos estados financieros, la cual detallamos a continuación:

➡ Balance de situación:

- Partida Administraciones Públicas.
- Partida Reservas.
- Partida Pérdidas y Ganancias.

➡ Cuenta de Pérdidas y Ganancias:

- Resultado de Explotación.
- Resultado Extraordinario.
- Beneficio Antes de Impuestos.

---

<sup>258</sup> Siendo el estadístico t utilizado el siguiente:

$$t = \frac{\bar{X} - \bar{Y}}{\sqrt{\frac{(n-1)\hat{S}_1^2 + (m-1)\hat{S}_2^2}{n+m-2}} \sqrt{\frac{1}{n} + \frac{1}{m}}}$$

- Gasto por Impuesto sobre Sociedades..
- Importe neto de la cifra de negocios.

➡ Memoria:

- Información sobre la distribución del resultado:
  - Importe de los distintos resultados contables.
  - Importe de las dotaciones a los fondos obligatorios.
- Información sobre la situación fiscal:
  - Importe de los resultados a efectos fiscales.
  - Importe de las diferencias permanentes y temporales.
  - Importes de las deducciones y bonificaciones.
  - Importe de la cuota a pagar o devolver a Hacienda Pública.
  - Importe de los créditos pendientes de compensación.

Al analizar dichos estados las situaciones a las que nos hemos enfrentado han sido las siguientes:

➤ Respecto a la información contenida en el *Balance de situación*:

- El importe de la cuenta de Pérdidas y Ganancias en algunos casos no coincidía con el importe de resultados distribuidos. Observamos que distribuían el resultado antes de impuestos, y reflejaban en balance el resultado después de impuestos.

➤ Respecto a la información contenida en la *cuenta de Pérdidas y Ganancias*:

- Las SCSG aplican el modelo de cuenta de Pérdidas y Ganancias normalizado por el PGC, y la gran mayoría no aportan una cuenta de Pérdidas y Ganancias donde aparezcan claramente diferenciados los resultados cooperativos, resultados con terceros ajenos y resultados extraordinarios, tal y como preceptúa el artículo 88 de la LSCA<sup>259</sup>.

➤ Respecto a la información contenida en la *Memoria* sobre la distribución del resultado, y en especial sobre las dotaciones a los fondos obligatorios:

- No coincide el importe a distribuir con el resultado después de impuestos.
- La gran mayoría para realizar la distribución no diferencian entre los distintos resultados. Hemos optado por considerar que todo es resultado cooperativo, a no ser que se indique lo contrario. Cuando presentaban resultados extraordinarios en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, derivados del traslado al resultado del ejercicio de subvenciones de capital, éstos han sido tratados como resultados cooperativos, tal y como establece la LSCA y la LRFC.

---

<sup>259</sup> Solamente una sociedad analizada presentaba una cuenta de Pérdidas y Ganancias adicional, en la cual se identificaban los distintos resultados contables.

- No informan sobre los porcentajes de dotaciones a los fondos obligatorios, por lo que se procede a su cálculo en la medida que es posible<sup>260</sup>.
- Durante la determinación de los porcentajes de dotación a fondos hemos observado que aplican incorrectamente los porcentajes mínimos a dotar, lo cual repercute en la presión fiscal soportada:
  - Aplican los porcentajes correspondientes a las SCPG, o
  - Aplican porcentajes inferiores.
- Otras el resultado cooperativo que distribuyen y sobre el que calculan las dotaciones a los fondos obligatorios, lo obtienen por diferencia entre ventas y consumos de explotación, sin considerar ninguna otra partida.
- Algunas sociedades cooperativas dotan los fondos obligatorios antes de la compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores.
- No identifican la naturaleza de las pérdidas cuando las imputan al resultado, incumpliendo igualmente con lo establecido en el artículo 94 de LSCA.
- Dotan los fondos obligatorios sobre los resultados después de impuestos, incumpliendo con lo establecido los artículos 91, 92 y 93 de la LSCA, para dicho ejercicio<sup>261</sup>.

---

<sup>260</sup> Exclusivamente una sociedad presenta en la Memoria información sobre los porcentajes de dotaciones al FRO y al FEP, así como los movimientos de estos fondos.

<sup>261</sup> Las dotaciones a fondos en el ejercicio 2002 se realizaban según la LSCA después de impuestos. A partir de la Ley 3/2002, por la que se modifica la LSCA, queda expresamente establecido que las dotaciones a los fondos obligatorios se realizarán antes de la consideración de los impuestos. Esta ley será de aplicación a partir del ejercicio 2003.

➤ Respecto a la conciliación del resultado contable y fiscal, que se hace en la Memoria normal, como información de la situación fiscal:

- La gran mayoría concilia el resultado contable y fiscal sin aplicar el modelo establecido en el PGC.
- Aquellas que aplican el esquema de conciliación del resultado contable y del fiscal, sin embargo no hacen una diferenciación del resultado cooperativo y extracooperativo, necesario para determinar la situación fiscal de la cooperativa.
- Algunas presentan pérdidas procedentes del inmovilizado material y gastos e ingresos extraordinarios que son tratados como resultados cooperativos.
- Algunas sociedades cooperativas se deducen el 100% de lo dotado a los fondos obligatorios, y otras, o bien no consideran como diferencias permanentes las deducciones fiscales de las dotaciones mínimas a los fondos obligatorios, o bien no dotan fondos obligatorios y se aplican diferencias permanentes por dichos conceptos.
- Aquellas empresas que presentan un resultado del ejercicio negativo no registran el crédito impositivo. Algunas empresas expresan su no reconocimiento por el principio de prudencia valorativa establecido en el PGC.
- Ciertas empresas que presentan cuotas íntegras negativas pendientes de compensación no las tienen en cuenta cuando en el siguiente ejercicio obtienen cuotas positivas.

- Otras compensan los resultados negativos como diferencias permanentes, no compensando en la cuota.
- En algunos casos aparece reflejado en el cuadro de conciliación un resultado antes de impuestos diferente del expresado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Algunas de ellas parten para la conciliación del resultado contable y fiscal del beneficio después de impuestos y no consideran como diferencia permanente el gasto por Impuesto sobre Sociedades.

➤ No informan sobre el nivel de protección fiscal, pero se ha podido observar que todas ellas aplican las normas correspondientes a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas. Al objeto de comprobar, que ostentaban la condición de sociedades cooperativas protegidas, se procedió a verificar, según el caso, que no incurría en ninguna de las causas que el artículo 13 de la LRFC ordena como “Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida”.

En definitiva, se ha observado que la mayoría de las sociedades incurren en errores conceptuales, tanto contables como fiscales, los cuales tendrán efectos sobre la presión fiscal calculada. Ello nos ha llevado a la necesidad de introducir una serie de premisas de partida, para poder medir la presión fiscal real que soportan. Además, esta forma de actuar nos hace dudar sobre si las sociedades utilizan correctamente la normativa contable y fiscal que le es de aplicación, y si el tratamiento contable que dan a determinadas partidas es el adecuado. Así, al objeto de tener una mayor información sobre la forma de operar contable y fiscal de las SCSG, hemos necesitado obtener información primaria, cuyo análisis se muestra en el epígrafe siguiente.

### **7.3.2. FUENTES DE INFORMACIÓN PRIMARIA.**

Tras analizar los distintos métodos de obtención de datos primarios posibles a utilizar, como son la encuesta y las distintas técnicas cualitativas como el Método Delphi, opinión de expertos, entrevistas en profundidad, etc., y, pedir opinión a diversos especialistas en investigación de mercados, sobre la posible metodología a utilizar, decidimos que la forma más apropiada para cubrir los objetivos de la investigación iba a ser a través de la *encuesta*. Hemos utilizado la encuesta postal fundamentada en un cuestionario estructurado, el cual hemos dirigido a toda la población de SCSG agrarias de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

#### **7.3.2.A. Diseño del instrumento de recogida de información.**

El cuestionario fue planteado de manera que las respuestas que nos ofrecieran, complementaran la información que habíamos obtenido vía análisis de las Cuentas Anuales.

A través de consultas realizadas a varios expertos en el tema cooperativo y con los conocimientos adquiridos a lo largo de la investigación se diseñó el cuestionario. Previamente a su envío fue evaluado por varios expertos, al objeto de comprobar que éste se adaptaba a nuestras necesidades de recogida de datos, y/o para revisar posibles fallos de diseño del cuestionario, de redacción, de solapamientos o incomprensión de alguna de las cuestiones planteadas.

En el Anexo I de esta investigación recogemos el cuestionario enviado a los responsables de las SCSG, el cual está estructurado en 10 preguntas, las cuales se pueden concentrar en dos grupos, por un lado, las relativas a la forma de operar a nivel contable y fiscal y, por otro, las relacionadas con el tratamiento contable y fiscal que dan a determinadas partidas, de las cuales no se informan en las Cuentas Anuales.



### **7.3.2.B. Operaciones de campo.**

La información se recopiló durante el año 2003, comenzando el 1 de mayo de 2003 y finalizando el 30 de noviembre del mismo año, utilizándose como procedimiento general la *encuesta postal*. Escogimos dichas fechas porque considerábamos que eran las idóneas, al no coincidir ni el inicio ni la finalización del ejercicio económico, para que los responsables de estas empresas accedieran a la realización de las mismas.

El procedimiento seguido fue el siguiente:

Previamente al envío de la encuesta se realizaron unas llamadas con el fin de informar de quiénes éramos, de nuestras intenciones y eliminar de la muestra aquellas SCSG que no tuvieran intención de participar en la investigación. Si pasado un mes, aproximadamente, desde el envío de la encuesta, no contestaban procedíamos a una segunda llamada de recordatorio y al reenvío de la encuesta cuando fuera necesario.

El programa que se ha utilizado para el tratamiento y análisis de los datos ha sido el Gandía BarWind y Excel.

La encuesta se envió a las SCSG agrarias andaluzas, cifradas en 43. De éstas, se obtuvo respuesta de 17, lo que implica que nuestra muestra representa un 39,53% del total de las SCSG agrarias realmente existentes en la Comunidad Andaluza.

Subrayar, que de las 17 encuestas recibidas, 7 son encuestas enviadas por SCSG agrarias que intervinieron en el estudio del análisis del nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales. Se corresponden con las sociedades: SCSG1, SCSG2, SCSG3, SCSG4, SCSG5, SCSG7 y SCSG12.

Finalmente, todo el proceso de planificación y obtención de información primaria se resume en la ficha técnica contenida en el **cuadro 7.1.**

**CUADRO 7.1 FICHA TÉCNICA.**

Datos de la ficha técnica
<p><b>Población:</b> cooperativas de segundo grado agrarias andaluzas.</p> <p><b>Unidades de muestreo:</b> cooperativas de segundo grado agrarias andaluzas.</p> <p><b>Elementos de muestreo:</b> operativa y tratamiento contable y fiscal de determinadas operaciones.</p> <p><b>Ámbito temporal:</b> desde el 1 de mayo hasta el 30 de noviembre de 2003.</p> <p><b>Operaciones de campo:</b> durante 2003.</p> <p><b>Método general:</b> mediante cuestionario estructurado, con encuesta postal y seguimiento telefónico.</p> <p><b>Tamaño muestral:</b> 17 sociedades cooperativas de segundo grado agrarias.</p>



## ***CAPÍTULO 8:***

### **ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN Y TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

#### **8.1. INTRODUCCIÓN**

Dada la especial naturaleza de las sociedades cooperativas, así como la protección que éstas reciben por parte de la Administración, en cuanto a su tratamiento fiscal, consideramos conveniente realizar un estudio sobre la situación fiscal de éstas, y más especialmente sobre la verdadera presión fiscal a la que las mismas están sometidas.

Tras haber expuesto en el capítulo anterior la metodología seguida en esta investigación, el capítulo octavo lo dedicamos a exponer los resultados a los que hemos llegado con la misma, estructurándose éste como sigue:

En primer lugar, se mostrará el nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales de las SCSG, donde observaremos si éstas cumplen con la información obligatoria, y si aportan información adicional.

En el siguiente apartado, analizaremos los resultados obtenidos vía encuesta sobre la forma de operar contable y fiscal. Este estudio completa la información obtenida con el análisis de las cuentas, al objeto de determinar el grado de seguimiento de la normativa contable y fiscal.

El siguiente punto está destinado a comentar las diferencias en lo que a presión fiscal se refiere, supuesto que se hubiese aplicado correctamente la legislación fiscal. Vamos a realizar el análisis tomando como referencia la LSCA antes de su modificación, por Ley 3/2002, de 16 de diciembre, y después de la reforma<sup>263</sup>, para examinar la incidencia que la modificación de ésta, tendrá sobre la presión fiscal soportada por las SCSG. Igualmente, trataremos de ver como influye en la presión fiscal el hecho de que estén sujetas a un Régimen de tributación especial y no al Régimen general de la LIS.

Para finalizar este capítulo, expondremos una serie de conclusiones que pondrán de relieve la operativa contable y fiscal de este tipo social.

## **8.2. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN FISCAL SUMINISTRADA EN LAS CUENTAS ANUALES.**

En el presente epígrafe, pretendemos mostrar los resultados a los que hemos llegado respecto al nivel de información fiscal que suministran las SCSG agrarias en sus Cuentas Anuales, con una doble finalidad:

Por un lado, observar el grado de cumplimiento con la normativa contable y fiscal.

Por otro, extraer datos reales de las Cuentas Anuales necesarios para la realización del estudio de la presión fiscal. Éstos se presentan en el

---

<sup>263</sup> Las modificaciones introducidas por la Ley 3/2002, de 16 de diciembre, a la LSCA serán de aplicación para los ejercicios iniciados en el 2003.

#### epígrafe 8.4.2.B.

Los resultados que presentamos a continuación siguen el siguiente orden:

En primer lugar, se muestra el nivel de información suministrado por cada grupo de SCSG –grupo Memoria normal y grupo Memoria abreviada– y por la muestra total, respecto a cada uno de los ítemes de información fiscal.

En segundo lugar, se presentarán el nivel medio de información fiscal, obligatoria y voluntaria, aportado por las sociedades de la muestra, por cada grupo que compone ésta y por la muestra total.

#### **8.2.1. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA RESPECTO DE CADA UNO DE LOS “ÍTEMES DE INFORMACIÓN FISCAL”.**

Este apartado tiene como finalidad comentar de forma individualizada, para cada uno de los ítemes de información fiscal presentados en la **tabla 7.3**, el nivel de información que cada grupo o la muestra presentan.

Para ello, partiremos de la información suministrada en el **gráfico 7.1**, presentado en el capítulo séptimo, así como del procedimiento definido en dicho capítulo para el análisis de esta información.

##### **8.2.1.A. Análisis de la información relativa a la distribución del resultado del ejercicio.**

El primer punto a tratar es si las SCSG informan o no de la distribución del resultado del ejercicio, cubriendo la información obligatoria que se dispone en el punto 3 de la Memoria, y si aportan información

voluntaria necesaria para determinar la distribución de resultados en las mismas. Comprobamos a través de la **tabla 8.1** que el porcentaje medio de SCSG agrarias que informan sobre la distribución de resultados, es del 80% en el Grupo de Memoria Normal y del 83,3% en el Grupo Memoria abreviada. Mostrando, en consecuencia, esta información el 81,3% de la muestra.

**TABLA 8.1 INFORMACIÓN OBLIGATORIA RELATIVA A LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO.**

OBLIGATORIA		
I <sub>01</sub> : Informan sobre la distribución de resultados		
	(1)	
	%	Nº
<b>N</b> (2)	80%	8
<b>A</b> (3)	83,3%	5
<b>TOTAL</b>	81,3%	13

(1) Determinado sobre el total de sociedades que conforman cada grupo o muestra total.

(2) Grupo Memoria Normal.

(3) Grupo Memoria Abreviada.

Donde:

$$\bullet P[I_{01}] = P[I_{01}^N] * P[N] + P[I_{01}^A] * P[A] = (0,8 * 0,625) + (0,833 * 0,375) = 0,813$$

Para determinar la valoración del ítem I<sub>01</sub> sobre la muestra total, hemos calculado un porcentaje total, siguiendo la **ecuación 7.1** desarrollada en el capítulo anterior, y que presentamos a continuación.

$$P[I_{oi}] = P[I_{oi} \cap N] + P[I_{oi} \cap A] = P[I_{oi}/N] * P[N] + P[I_{oi}/A] * P[A]$$

$$\Rightarrow P[I_{oi}] = P[I_{oi}^N] * P[N] + P[I_{oi}^A] * P[A] \quad \text{[Ecuación 7.1]}$$

Dichos porcentajes descienden, cuando analizamos la información voluntaria que aportan, recogida en la **tabla 8.2**.

**TABLA 8.2 INFORMACIÓN VOLUNTARIA RELATIVA A LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO.**

	VOLUNTARIA								OTRA INFORMACIÓN	
	$I_{V1}$ : Diferenciación de los resultados contables		$I_{V2}$ : Informan sobre la forma de determinación				$I_{V3}$ : Informan sobre las dotaciones a los fondos obligatorios		Aplican correctamente los porcentajes de dotación (3)	
	(1)		$I_{V2}/I_{V1}$ (2)		$I_{V2} \cap I_{V1}$ (1)		$I_{V3}/P.C.I.P$ (3)			
	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº
<b>N</b>	20%	2	50%	1	10%	1	100%	6	33,33%	2
<b>A</b>	16,7%	1	0%	0	0%	0	100%	2	0%	0
<b>TOTAL</b>	18,8%	3	33,3%	1	6,3%	1	100%	8	25%	2

(1) Determinado sobre el total de sociedades que conforman cada grupo o muestra total.

(2) Determinado sobre aquellas que presentan  $I_{V1}$ .

(3) Determinado sobre aquellas que presentan resultados positivos antes de impuestos, que coincide con las que presentan cuotas íntegras positivas.

Donde:

a) Valoración para cada grupo:

$$\bullet P[I_{V2}^N] = P[I_{V2}^N \cap I_{V1}^N] = P[I_{V2}^N / I_{V1}^N] * P[I_{V1}^N] = 0,5 * 0,2 = 0,1 \quad \text{[Ecuación 8.1]}$$

$$\bullet P[I_{V2}^A] = P[I_{V2}^A \cap I_{V1}^A] = P[I_{V2}^A / I_{V1}^A] * P[I_{V1}^A] = 0 * 0,167 = 0 \quad \text{[Ecuación 8.2]}$$

Para valorar sobre el total de cada grupo el ítem  $I_{V2}$ , hemos utilizado un porcentaje condicionado, en la medida que dicho ítem está limitado a que se muestre otro ítem,  $I_{V1}$ . Su cálculo se realizó a través de las **ecuaciones 8.1 y 8.2**, anteriormente presentadas.

b) Valoración para el total de la muestra.

$$\bullet P[I_{V1}] = P[I_{V1}^N] * P[N] + P[I_{V1}^A] * P[A] = (0,2 * 0,625) + (0,167 * 0,375) = 0,188$$

$$\bullet P[I_{V2}] = P[I_{V2}^N] * P[N] + P[I_{V2}^A] * P[A] = (0,1 * 0,625) + (0 * 0,375) = 0,063$$

$$\bullet P[I_{V3}] = P[I_{V3}^N] * P[N] + P[I_{V3}^A] * P[A] = (1 * 0,625) + (1 * 0,375) = 1$$



Igualmente, para determinar las valoraciones sobre la muestra total, se procedió a calcular un porcentaje total, partiendo de la **ecuación 7.2**, presentada ya en el capítulo séptimo, y que se muestra a continuación.

$$P[I_{vj}] = P[I_{vj} \cap N] + P[I_{vj} \cap A] = P[I_{vj}/N] * P[N] + P[I_{vj}/A] * P[A] =$$

$$\Rightarrow P[I_{Vj}] = P[I_{Vj}^N] * P[N] + P[I_{Vj}^A] * P[A] \quad \text{[Ecuación 7.2]}$$

Para la determinación de las valoraciones del resto de los ítemes se actuó de igual modo, por lo que únicamente expondremos las ecuaciones relativas a su determinación, sin realizar un análisis de éstas.

Respecto a la realización de una diferenciación de los resultados contables, previamente a su aplicación, en resultados cooperativos, con terceros ajenos y extracooperativos, indicar que el 20% de las sociedades del Grupo Memoria normal y 16,7% de las del Grupo Memoria abreviada, realizan tal diferencia, lo que equivale al 18,8% de la muestra. De éstas, únicamente el 50% en el Grupo Memoria normal indican los criterios para su determinación –separación contable y registro independiente–, exponiendo además una cuenta de Pérdidas y Ganancias adicional en la Memoria donde aparecen claramente diferenciados los resultados cooperativos, de operaciones con terceros no socios y extraordinarios.

Estas cifras implican en términos totales que únicamente el 10% de las sociedades del Grupo Memoria normal, o lo que es lo mismo el 6,3% de la muestra, han informado sobre la forma de determinación de sus resultados contables.

Por lo que respecta a las sociedades que informan sobre las dotaciones a los fondos obligatorios, el 100% de las sociedades que presentan resultados positivos –50% de la muestra, 60% en grupo Memoria normal y 33% en grupo Memoria abreviada– comunican de ellas

en la distribución de resultados. Sin embargo, todas las sociedades han dotado fondos obligatorios antes de impuestos, cuando deberían haberlo hecho después de impuestos, y únicamente el 33,3% en el Grupo Memoria normal, es decir, el 25% de la muestra, han aplicado unos porcentajes correctos, iguales o superiores a los preceptuados en el artículo 148 de la LSCA para las SCSG. El resto de SCSG agrarias aplican los porcentajes establecidos para las SCPG u otros inferiores.

### **8.2.1.B. Análisis de la información sobre los criterios utilizados para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.**

El segundo de los datos a presentar es si las SCSG hacen saber sobre los criterios utilizados para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, información obligatoria tanto para las sociedades que presenten Memoria normal como abreviada.

Podemos observar en la **tabla 8.3** que el porcentaje de sociedades que sobre el total de la muestra aportan dicha información es del 68,8%, representando un 70% para el Grupo Memoria normal y un 66,7% para el Grupo Memoria abreviada.

**TABLA 8.3 INFORMACIÓN RELATIVA A LOS CRITERIOS DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

<b>OBLIGATORIA</b>		
<b>I<sub>02</sub>: Informan sobre criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades</b>		
	<b>(1)</b>	
	<b>%</b>	<b>Nº</b>
<b>N</b>	70%	7
<b>A</b>	66,7%	4
<b>TOTAL</b>	68,8%	11

(1) Determinado sobre el total de sociedades que conforman cada grupo o muestra total.

Donde:

$$\bullet P[I_{02}] = P[I_{02}^N] * P[N] + P[I_{02}^A] * P[A] = (0,7 * 0,625) + (0,667 * 0,375) = 0,688$$

A efectos de determinar cuando las empresas informan sobre los criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades, hemos adoptado el criterio de que éstas suministran dicha información cuando presentan una frase del tipo:

“El gasto por Impuesto sobre Sociedades de cada ejercicio se calcula en función del resultado antes de impuestos, corregido, según corresponda, por las diferencias permanentes con los criterios fiscales y tomando en cuenta las bonificaciones y deducciones aplicables, excluidas retenciones y pagos a cuenta”.

Otras aportan una información adicional, sobre la especial tributación en las sociedades cooperativas y sobre el tratamiento contable de las diferencias temporales y de los créditos impositivos por cuotas íntegras negativas.

#### **8.2.1.C. Análisis de la información sobre la conciliación del resultado contable y el fiscal en la situación fiscal.**

Tal y como se expuso anteriormente únicamente las SCSG que presenten Memoria normal estarán obligadas a aportar la información específica en la Memoria sobre la situación fiscal (punto 20 de la Memoria normal). Por lo tanto, cabe incidir nuevamente que aunque vamos a mostrar el nivel de información sobre la situación fiscal aportan las sociedades cooperativas del Grupo Memoria abreviada, esta información ha sido siempre tratada como voluntaria para las mismas, aunque en nuestra opinión también debería ser obligatoria para este grupo.

De este modo, en la **tabla 8.4**, se muestra la *información obligatoria* presentada, respecto a la conciliación del resultado contable y fiscal.

**TABLA 8.4 INFORMACIÓN OBLIGATORIA SOBRE LA CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE CON LA BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO.**

OBLIGATORIA						
	<b>I<sub>03</sub>: Informan de la conciliación del resultado contable y fiscal</b>		<b>I<sub>04</sub>: Concilian el resultado siguiendo el esquema del PGC</b>			
	(1)		<b>I<sub>04</sub>/I<sub>03</sub></b> (2)		<b>I<sub>04</sub> ∩ I<sub>03</sub></b> (1)	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº
<b>N</b>	60,0%	6	83,0%	5	49,8%	5
<b>A</b>	33,3%	2	0,0%	0	0,0%	0
<b>TOTAL</b>	50,0%	8	62,5%	5	31,1 %	5

(1) Determinado sobre el total de sociedades que conforman cada grupo o muestra total.

(2) Determinado sobre aquellas que presentan I<sub>03</sub>.

Donde:

a) Valoración para cada grupo:

$$\bullet P[I_{04}^N] = P[I_{04}^N \cap I_{03}^N] = P[I_{04}^N / I_{03}^N] * P[I_{03}^N] = 0,83 * 0,6 = 0,498 \quad \text{[Ecuación 8.3]}$$

$$\bullet P[I_{04}^A] = P[I_{04}^A \cap I_{03}^A] = P[I_{04}^A / I_{03}^A] * P[I_{03}^A] = 0 * 0,333 = 0 \quad \text{[Ecuación 8.4]}$$

b) Valoración para el total de la muestra:

$$\bullet P[I_{03}] = P[I_{03}^N] * P[N] + P[I_{03}^A] * P[A] = (0,6 * 0,625) + (0,333 * 0,375) = 0,5$$

$$\bullet P[I_{04}] = P[I_{04}^N] * P[N] + P[I_{04}^A] * P[A] = (0,498 * 0,625) + (0 * 0,375) = 0,311$$

Como se puede observar en dicha tabla el 50% de la muestra realiza una conciliación del resultado contable con la base imponible del ejercicio, pero únicamente el 62,5% de éstas, lo que representa un 31,1% del total

de la muestra, lo llevan a cabo siguiendo el **esquema 8.1** establecido en el PGC.

**ESQUEMA 8.1. CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES SEGÚN EL PGC.**

RESULTADO CONTABLE EJERCICIO.....			RC
	Aumentos	Disminuciones	
Impuesto sobre sociedades.....	-	-	+/-
Diferencias permanentes.....	-	-	+/-
Diferencias temporales			
- con origen en el ejercicio.....	-	-	+/-
- con origen en los ejercicios anteriores.....	-	-	+/-
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.....	-	-	+/-
BASE IMPONIBLE (RESULTADO FISCAL).....			RF

Fuente: Plan General de Contabilidad.

Si analizamos la información que aporta cada grupo, cabe indicar que el 60% de las sociedades del Grupo Memoria normal realizan una conciliación del resultado contable y fiscal, frente al 33,3% en el Grupo Memoria abreviada, porcentajes que pensamos son bajos, puesto que consideramos que ésta es la información básica que toda sociedad debería de facilitar. De las sociedades que concilian resultados, únicamente el 83% en el Grupo Memoria normal –49,8% del grupo– suministran esta información ajustándose al esquema prescrito en el PGC. Teniendo en cuenta que dicha información es obligatoria nos parece excesivo el porcentaje de sociedades cooperativas que no se ajustan al mismo, limitándose la gran mayoría a indicar textualmente la forma de llegar al resultado fiscal a partir del contable.

Por otra parte, puntualizar que existe una relación entre el número de sociedades que concilian resultados con el que presenten resultados positivos, y, además, como se verá más adelante, son estas sociedades

también las que mayor información fiscal aportan<sup>264</sup>.

En relación con la *información adicional*, nuestro interés ha estado centrado principalmente en ver si la conciliación de resultados es adaptada a las peculiaridades de las sociedades cooperativas. De la **tabla 8.5** se pueden extraer las siguientes conclusiones.

**TABLA 8.5 INFORMACIÓN VOLUNTARIA SOBRE LA CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE CON LA BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO.**

	VOLUNTARIA											
	I <sub>V4</sub> : Diferencian el resultado cooperativo y extracooperativo a efectos fiscales				I <sub>V5</sub> : Concilian fiscalmente el resultado cooperativo y extracooperativo por separado				I <sub>V6</sub> : Informa sobre la calificación fiscal de la cooperativa		I <sub>V7</sub> : Informan sobre la cuota líquida	
	I <sub>V4</sub> /I <sub>O3</sub> (2)		I <sub>V4</sub> ∩ I <sub>O3</sub> (1)		I <sub>V5</sub> /I <sub>V4</sub> (3)		I <sub>V5</sub> ∩ (I <sub>V4</sub> ∩ I <sub>O3</sub> ) (1)		(1)		I <sub>V7</sub> /P.C.I.P (4)	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº
<b>N</b>	83%	5	49,8%	5	100%	5	49,8%	5	0%	0	50%	3
<b>A</b>	100%	2	33,3%	2	50%	1	16,7%	1	0%	0	0%	0
<b>TOTAL</b>	87,5%	7	43,8%	7	85,7%	6	37,5%	6	0%	0	37,5%	3

(1) Determinado sobre el total de sociedades que conforman cada grupo o muestra total.

(2) Determinado sobre aquellas que presentan I<sub>O3</sub>.

(3) Determinado sobre aquellas que presentan I<sub>V4</sub>.

(4) Determinado sobre aquellas que presentan cuota íntegra positiva en el ejercicio (P.C.I.P)

Donde:

a) Valoración para cada grupo:

$$\bullet P[I_{V4}^N] = P[I_{V4}^N \cap I_{O3}^N] = P[I_{V4}^N / I_{O3}^N] * P[I_{O3}^N] = 0,83 * 0,60 = 0,498 \quad \text{[Ecuación 8.5]}$$

$$\bullet P[I_{V4}^A] = P[I_{V4}^A \cap I_{O3}^A] = P[I_{V4}^A / I_{O3}^A] * P[I_{O3}^A] = 1 * 0,333 = 0,333 \quad \text{[Ecuación 8.6]}$$

$$\bullet P[I_{V5}^N] = P[I_{V5}^N \cap (I_{V4}^N \cap I_{O3}^N)] = P[I_{V5}^N / (I_{V4}^N \cap I_{O3}^N)] * P[I_{V4}^N \cap I_{O3}^N] = P[I_{V5}^N / (I_{V4}^N \cap I_{O3}^N)] * P[I_{V4}^N / I_{O3}^N] * P[I_{O3}^N] = 1 * 0,83 * 0,6 = 0,498 \quad \text{[Ecuación 8.7]}$$

<sup>264</sup> Del total de sociedades que concilian resultados (8 sociedades), 6 presentan resultados positivos, es decir, el 75%.

$$\bullet P[I_{V5}^A] = P[I_{V5}^A \cap (I_{V4}^A \cap I_{O3}^A)] = P[I_{V5}^A / (I_{V4}^A \cap I_{O3}^A)] * P[I_{V4}^A \cap I_{O3}^A] = P[I_{V5}^A / (I_{V4}^A \cap I_{O3}^A)] * P[I_{V4}^A / I_{O3}^A] * P[I_{O3}^A] = 0,5 * 1 * 0,333 = 0,167 \quad \text{[Ecuación 8.8]}$$

b) Valoración para el total de la muestra:

$$\bullet P[I_{V4}] = P[I_{V4}^N] * P[N] + P[I_{V4}^A] * P[A] = (0,498 * 0,625) + (0,333 * 0,375) = 0,438$$

$$\bullet P[I_{V5}] = P[I_{V5}^N] * P[N] + P[I_{V5}^A] * P[A] = (0,498 * 0,625) + (0,167 * 0,375) = 0,375$$

En primer lugar, considerando únicamente las empresas que realizan conciliación del resultado con la base imponible ( $I_{O3}$ ), el 87,5% – 43,8% de la muestra– realiza una diferenciación del resultado cooperativo y del extracooperativo, de las cuales, el 85,7% –37,5% de la muestra– llega a conciliar fiscalmente estos resultados independientemente, hasta llegar a la cuota íntegra del ejercicio.

Por lo que respecta a cada uno de los grupos, en el de Memoria normal el 83% de las sociedades concilian resultados diferenciando a efectos fiscales entre resultado cooperativo y extracooperativo y, además, lo realizan separadamente, lo que representa que el 49,8% de las sociedades del grupo presentan una conciliación de resultados adaptada a las peculiaridades tributarias de este tipo social.

Por su parte, en el Grupo Memoria abreviada, el 100% de las entidades que presentan conciliación del resultado diferencian el resultado cooperativo y extracooperativo, siendo únicamente el 50% de ellas las que los concilian independientemente. En consecuencia, en este grupo únicamente el 33,3% de sus sociedades diferencian resultados a efectos fiscales, pero únicamente el 16,7% realiza una conciliación independiente de éstos.

En segundo lugar, respecto a si facilitan información relativa a la calificación fiscal de la cooperativa, ninguna sociedad especifica dicha situación. Para aquellas de las que disponíamos de información se pudo comprobar que aplicaban las normas correspondientes a las sociedades cooperativas protegidas, independientemente de que cumplieran o no con los requisitos para considerarse como tales. Algunas incurrían en las siguientes causas de pérdida de la condición de sociedad fiscalmente protegida:

- No realizan las dotaciones al FRO y FEP en la cuantía exigida por la LSCA.
- No contabilizan de forma separada los resultados cooperativos, de operaciones con terceros no socios y extraordinarios.

En aquellos casos que nos fue facilitada la información sobre las operaciones con terceros no socios, se comprobó que el volumen de operaciones con terceros no socios no era superior al 50% del total de la sociedad cooperativa, requisito necesario para no perder la condición de entidad protegida.

Para aquellas que tenían participación en el capital de entidades no cooperativas, se evidenció que no superaban dicha participación los límites establecidos en la LRFC<sup>265</sup>.

Por último, también hemos considerado relevante comprobar si se suministraba información acerca de las cuotas a pagar antes de la

---

<sup>265</sup> El artículo 13.9 de la LRFC dispone como causa de pérdida de la condición de sociedad cooperativa protegida: "Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10%, en el capital social de entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40% cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa.

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades."



consideración de las retenciones y pagos a cuenta, es decir, la cuota líquida. Este dato nos permitirá conocer la cuota efectiva del ejercicio, así como determinar, por comparación con la cuota íntegra, si las sociedades cooperativas aplican deducciones y bonificaciones y por qué importe, en aquellos casos en que dicha información no se facilite.

Considerando exclusivamente aquellas sociedades que presentan cuota íntegra positiva, –60% Grupo Memoria normal y 33,3% Grupo Memoria abreviada– en la **tabla 8.5** se pone de manifiesto que únicamente informan de la cuota líquida, el 50% en el Grupo Memoria normal, representando el 37,5% del total.

Del análisis de la conciliación del resultado contable y fiscal, se obtuvo otra serie de datos relacionados con partidas de la conciliación, cuyo análisis era necesario para seguir adelante con el estudio. Tales datos se recogen en la **tabla 8.6**.

**TABLA 8.6 OTRA INFORMACIÓN RELEVANTE DE LA CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL.**

	OTRA INFORMACIÓN RELEVANTE							
	Presentan diferencias contabilidad-fiscalidad (1)				Presentan C.I. negativas pendientes de compensación en ejercicios posteriores (P.CI.N <sub>cep</sub> )		Aplican Deducciones/ Bonificaciones (P.DyB) (1)	
	Presentan Diferencias Permanentes (P.DP)		Presentan Diferencias Temporales (P.DT)					
		P.DP/I <sub>03</sub>		P.DT/I <sub>03</sub>		(2)		P.DyB/I <sub>03</sub>
	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº
N	83,3%	5	0%	0	80%	8	50%	3
A	0%	0	0%	0	66,7%	4	0%	0
TOTAL	62,5%	5	0%	0	75%	12	37,5%	3

(1) Determinado sobre aquellas que presentan I<sub>03</sub>. Véase tabla .8.4.

(2) Determinado sobre el total de sociedades que conforman cada grupo o muestra total.

Partiendo nuevamente de las SCSG que concilian el resultado contable y fiscal (I<sub>03</sub>), observamos en la **tabla 8.6**, que el 62,5% presenta diferencias permanentes, y ninguna de ellas presentan diferencias

temporales. Son las sociedades del Grupo Memoria normal las únicas que informan de tales diferencias, representando el 83,3% de las sociedades que concilian resultados. Se ha observado que la gran mayoría de las diferencias permanentes que presentan son las derivadas por las deducciones de las dotaciones a los fondos obligatorios.

Por otra parte, el 37,5% de las sociedades de la muestra que concilian resultados aplican deducciones y bonificaciones, siendo las sociedades del Grupo Memoria normal las únicas que las imputan, representando el 50% de las sociedades que concilian.

En cuanto a las cuotas íntegras negativas pendientes de compensar en ejercicios posteriores<sup>266</sup>, hemos de hacer una aclaración. Aunque han sido 8 las sociedades de la muestra que han presentado cuota íntegra negativa en el ejercicio –véase tabla 7.2–, existían otras cuatro sociedades que aún no presentando ésta en el mismo, tenían créditos con Hacienda Pública por cuotas íntegras pendientes de compensación de ejercicios anteriores. En consecuencia, el 75% de la muestra tienen cuotas pendientes de compensación en ejercicios posteriores (80% de las sociedades del Grupo Memoria normal y el 66,7% de las sociedades del Grupo Memoria abreviada).

#### **8.2.1.D. Análisis de la información relativa a las diferencias permanentes.**

Por lo que respecta a las diferencias permanentes, observamos en la **tabla 8.7**, que en relación con la obligación de diferenciar en la conciliación de resultados las diferencias positivas de las negativas, el porcentaje de sociedades cooperativas de la muestra que cumple con dicha obligación

---

<sup>266</sup> Dato unas veces obtenido del punto 20 de la Memoria y otras de la información que en la misma se facilita sobre los créditos con Hacienda Pública.

representa el 60%, suministrando el 20% información adicional relativa al origen de las mismas. Es exclusivamente el Grupo Memoria normal el que aporta esta información.

**TABLA 8.7 INFORMACIÓN RELATIVA A LAS DIFERENCIAS PERMANENTES.**

	<b>OBLIGATORIA</b>		<b>VOLUNTARIA</b>		<b>OTRA INFORMACIÓN</b>	
	<b>I<sub>05</sub>: Diferencian las positivas de las negativas</b>		<b>I<sub>V8</sub>: Explican el origen</b>		<b>Tienen en cuenta las deducciones de dotaciones a los FO</b>	
	<b>I<sub>05</sub>/P.DP (1)</b>		<b>I<sub>V8</sub>/P.DP (1)</b>		<b>(2)</b>	
	<b>%</b>	<b>Nº</b>	<b>%</b>	<b>Nº</b>	<b>%</b>	<b>Nº</b>
<b>N</b>	60%	3	20%	1	100%	5
<b>A</b>	0%	0	0%	0	0%	0
<b>TOTAL</b>	60%	3	20%	1	83,3%	5

(1) Determinado sobre aquellas que presentan diferencias permanentes (P.DP), en el grupo o en la muestra total. Véase tabla 8.6.

(2) Determinado sobre las sociedades que presentan conciliación de resultados (I<sub>03</sub>) y además tienen resultados positivos (5 sociedades en el Grupo Memoria normal y 1 en el Grupo Memoria abreviada).

Donde:

a) Valoración para el total de la muestra.

$$\bullet P[I_{05}] = P[I_{05}^N] * P[P.DP_T^N] + P[I_{05}^A] * P[P.DP_T^A] = (0,6 * 1) + (0 * 0) = 0,6$$

$$\bullet P[I_{V8}] = P[I_{V8}^N] * P[P.DP_T^N] + P[I_{V8}^A] * P[P.DP_T^A] = (0,2 * 1) + (0 * 0) = 0,2$$

Respecto a si consideran las deducciones de las dotaciones a los fondos obligatorios en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, hemos observado que aquellas sociedades que presentan resultados positivos y a su vez concilian el resultado contable y fiscal –5 sociedades en el Grupo Memoria normal y 1 en el Grupo Memoria abreviada–, aplican tal beneficio fiscal un porcentaje equivalente al 83,3%, correspondiéndose

con el 100% del Grupo Memoria normal. Sin embargo, la gran mayoría lo aplican de forma incorrecta<sup>267</sup>.

#### **8.2.1.E. Análisis de la información relativa a las diferencias temporales.**

Por lo que respecta, a las diferencias temporales no cabe mostrar la información obligatoria y voluntaria que se aporta, puesto que en ninguna SCSG agraria han surgido tales diferencias. Esta situación, nos lleva a pensar que, o bien no conocen la normativa fiscal aplicable, o bien se rigen mayoritariamente por criterios fiscales en el registro de las operaciones. Es por ello, que resulta lógico dudar sobre la fiabilidad de la información fiscal suministrada, así como, sobre la fiabilidad de la liquidación del Impuesto de Sociedades realizada.

#### **8.2.1.F. Análisis de la información relativa a las cuotas íntegras negativas.**

El siguiente punto a tratar es el relativo a determinar si las sociedades aportan información, obligatoria y voluntaria, respecto a las cuotas íntegras negativas.

La principal cuestión, es comprobar si entregan datos sobre las pendientes de compensación para ejercicios posteriores, y si señalan plazo de compensación y condiciones para poder llevarlas a cabo. Esta información queda recogida en la **tabla 8.8**.

---

<sup>267</sup> Tal y como se indicó en el capítulo séptimo hay sociedades que se deducen el 100% de lo dotado a los fondos obligatorios, otras no consideran como diferencias permanentes las deducciones fiscales de las dotaciones mínimas a los fondos obligatorios, y otras que no dotan fondos obligatorios y se aplican diferencias permanentes por dichos conceptos

**TABLA 8.8 INFORMACIÓN OBLIGATORIA SOBRE CUOTAS ÍNTEGRAS NEGATIVAS.**

	OBLIGATORIA									
	<b>I<sub>09</sub>: Informan de CI pendientes de compensar para ejercicios posteriores</b>		<b>I<sub>010</sub>: Indican plazo de compensación</b>				<b>I<sub>011</sub>: Condiciones para la compensación</b>			
	<b>I<sub>09</sub>/P.CI.N<sub>cep</sub> (1)</b>		<b>I<sub>010</sub>/I<sub>09</sub> (2)</b>		<b>I<sub>010</sub> ∩ I<sub>09</sub> (1)</b>		<b>I<sub>011</sub>/I<sub>03</sub> (2)</b>		<b>I<sub>011</sub> ∩ I<sub>09</sub> (1)</b>	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº
<b>N</b>	37,5%	3	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0
<b>A</b>	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0
<b>TOTAL</b>	25%	3	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0

(1) Determinado sobre el total de sociedades que presentan cuotas íntegras negativas a compensar en ejercicios posteriores (P.CI.N<sub>cep</sub>). Véase tabla 8.6.

(2) Determinado sobre aquellas que presentan I<sub>09</sub>.

Donde:

a) Valoración para cada grupo:

$$\bullet P[I_{010}^N] = P[I_{010}^N \cap I_{09}^N] = P[I_{010}^N / I_{09}^N] * P[I_{09}^N] = 0 * 0,375 = 0 \quad \text{[Ecuación 8.9]}$$

$$\bullet P[I_{011}^N] = P[I_{011}^N \cap I_{09}^N] = P[I_{011}^N / I_{09}^N] * P[I_{09}^N] = 0 * 0,375 = 0 \quad \text{[Ecuación 8.10]}$$

$$\bullet P[I_{010}^A] = P[I_{010}^A \cap I_{09}^A] = P[I_{010}^A / I_{09}^A] * P[I_{09}^A] = 0 * 0,375 = 0 \quad \text{[Ecuación 8.11]}$$

$$\bullet P[I_{011}^A] = P[I_{011}^A \cap I_{09}^A] = P[I_{011}^A / I_{09}^A] * P[I_{09}^A] = 0 * 0,375 = 0 \quad \text{[Ecuación 8.12]}$$

b) Valoración para el total de la muestra.

$$\bullet P[I_{09}] = P[I_{09}^N] * P[P.CI.Ncep_T^N] + P[I_{09}^A] * P[P.CI.Ncep_T^A] = (0,375 * 0,667) + (0 * 0,333) = 0,25$$

$$\bullet P[I_{010}] = P[I_{010}^N] * P[P.CI.Ncep_T^N] + P[I_{010}^A] * P[P.CI.Ncep_T^A] = (0 * 0,667) + (0 * 0,333) = 0$$

$$\bullet P[I_{011}] = P[I_{011}^N] * P[P.CI.Ncep_T^N] + P[I_{011}^A] * P[P.CI.Ncep_T^A] = (0 * 0,667) + (0 * 0,333) = 0$$

De los datos contenidos en la **tabla 8.8** se pone de manifiesto que del total de sociedades que en la muestra presentan cuotas íntegras negativas, bien originadas en el ejercicio, o bien procedentes de ejercicios

anteriores<sup>268</sup> (75% de la muestra; 80% de las sociedades del Grupo Memoria normal y el 66,7% de las sociedades del Grupo Memoria abreviada), un 25% comunican sobre las pendientes para ejercicios posteriores. Siendo exclusivamente el 37,5% de las sociedades del Grupo Memoria normal, las que facilitan este dato, no aportando ninguna de ellas información relativa a plazos de compensación y condiciones para hacerlo. Recordemos que estas informaciones son obligatorias para este grupo, y voluntarias para el Grupo Memoria abreviada.

La siguiente cuestión, partiendo igualmente de las sociedades que presentan cuotas íntegras negativas, será analizar, por un lado, si aportan como información voluntaria, datos sobre las causas que las han ocasionado, y, por otro lado, si informan del saldo de los créditos por cuotas íntegras negativas a compensar en posteriores ejercicios o sobre su no contabilización por aplicación del principio de prudencia.

Podemos apreciar, a través de la **tabla 8.9**, como ninguna de las sociedades que muestran cuotas negativas dan información adicional sobre el origen de éstas y que el 41,7% facilita datos sobre los saldos de los créditos a compensar, siendo las sociedades del Grupo Memoria abreviada, el 75% frente al 25% en el Grupo Memoria normal, las que más suministran esta información, aún cuando no indican en la situación fiscal sobre las cuotas íntegras pendientes de compensación, las cuales se pueden calcular por los saldos de los créditos impositivos, siempre y cuando se registren contablemente.

---

<sup>268</sup> Véase tabla 8.6.

**TABLA 8.9 INFORMACIÓN VOLUNTARIA SOBRE CUOTAS ÍNTEGRAS NEGATIVAS.**

	VOLUNTARIA					
	<b>I<sub>V11</sub>:</b> <b>Explican el origen</b> (2)				<b>I<sub>V10</sub>:</b> <b>Informan sobre</b> <b>saldos de créditos</b> <b>a compensar</b> (1)	
	<b>I<sub>V11</sub>/I<sub>O9</sub></b> (2) <sub>v</sub>		<b>I<sub>V11</sub> ∩ I<sub>O9</sub></b> (1) <sub>v</sub>		<b>I<sub>O9</sub>/P.CI.N<sub>cep</sub></b> (1) <sub>v</sub>	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº
<b>N</b>	0%	0	0%	0	25%	2
<b>A</b>	0%	0	0%	0	75%	3
<b>TOTAL</b>	0%	0	0%	0	41,7%	5

(1) Determinado sobre el total de sociedades que presentan cuotas íntegras negativas a compensar en ejercicios posteriores (P.CI.N<sub>cep</sub>). Véase tabla 8.6.

(2) Determinado sobre aquellas que presentan I<sub>O9</sub>.

Donde:

a) Valoración para cada grupo:

$$\bullet P[I_{V11}^N] = P[I_{V11}^N \cap I_{O9}^N] = P[I_{V11}^N / I_{O9}^N] * P[I_{O9}^N] = 0 * 0,375 = 0 \quad \text{[Ecuación 8.13]}$$

$$\bullet P[I_{V11}^A] = P[I_{V11}^A \cap I_{O9}^A] = P[I_{V11}^A / I_{O9}^A] * P[I_{O9}^A] = 0 * 0,375 = 0 \quad \text{[Ecuación 8.14]}$$

b) Valoración para el total de la muestra.

$$\bullet P[I_{V10}] = P[I_{V10}^N] * P[P.CI.Ncep_T^N] + P[I_{V10}^A] * P[P.CI.Ncep_T^A] = (0 * 0,667) + (0 * 0,333) = 0$$

$$\bullet P[I_{V11}] = P[I_{V11}^N] * P[P.CI.Ncep_T^N] + P[I_{V11}^A] * P[P.CI.Ncep_T^A] = (0 * 0,667) + (0 * 0,333) = 0$$

### 8.2.1.G. Análisis de la información relativa a las deducciones y bonificaciones.

Respecto a las deducciones y bonificaciones, como ya se expuso anteriormente, son exclusivamente las sociedades del Grupo Memoria normal las que las aplican, comprobándose a través de la **tabla 8.10**, que el 33,3% de las sociedades de este grupo que presentan deducciones y bonificaciones, indican la naturaleza de la deducción, no aportando

ninguna sociedad datos respecto a los importes pendientes de aplicar y compromisos adquiridos para poder aplicarse la deducción.

**TABLA 8.10 INFORMACIÓN SOBRE DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES.**

	OBLIGATORIA					
	<b>I<sub>012</sub>: Informan sobre la naturaleza (1)</b>		<b>I<sub>013</sub>: Indican el importe pendiente (1)</b>		<b>I<sub>014</sub>: Indican los compromisos adquiridos (1)</b>	
	<b>I<sub>012</sub>/P.DYB (1)v</b>		<b>I<sub>013</sub>/P.DYB (1)v</b>		<b>I<sub>014</sub>/P.DYB (1)v</b>	
	%	Nº	%	Nº	%	Nº
<b>N</b>	33,3%	1	0%	0	0%	0
<b>A</b>	0%	0	0%	0	0%	0
<b>TOTAL</b>	33,3%	1	0%	0	0%	0

(1) Determinado sobre aquellas que presentan deducciones y bonificaciones (P.DyB). Véase tabla 8.6.

Donde:

b) Valoración para el total de la muestra.

$$\begin{aligned}
 \bullet P[I_{012}] &= P[I_{012}^N] * P[P.DyB_T^N] + P[I_{012}^A] * P[P.DyB_T^A] = (0,333 * 1) + (0 * 0) = 0,333 \\
 \bullet P[I_{013}] &= P[I_{013}^N] * P[P.DyB_T^N] + P[I_{013}^A] * P[P.DyB_T^A] = (0 * 1) + (0 * 0) = 0 \\
 \bullet P[I_{014}] &= P[I_{014}^N] * P[P.DyB_T^N] + P[I_{014}^A] * P[P.DyB_T^A] = (0 * 1) + (0 * 0) = 0
 \end{aligned}$$

## 8.2.2. ANÁLISIS GLOBAL DE LA INFORMACIÓN FISCAL.

Tras examinar de forma individualizada para cada uno de los ítemes de información fiscal el nivel de acatamiento por parte de las sociedades objeto de estudio, a continuación se expondrá de forma general el nivel medio de información fiscal aportado, estudiándolo desde una triple óptica:

En primer lugar, mostraremos globalmente las valoraciones que en los ítemes de información fiscal presenta cada uno de los grupos en los que hemos estructurado las sociedades estudiadas –Grupo Memoria



normal y Grupo Memoria abreviada–, así como para la totalidad de las mismas –muestra total–. El objetivo que perseguimos es conocer el nivel de cumplimiento, por el grupo y, por la muestra, con cada uno de ellos.

En segundo lugar, se presentará el nivel medio de información fiscal suministrada por cada una de las sociedades objeto de estudio, así como el nivel medio de información fiscal suministrado por cada grupo de sociedades, con la finalidad de determinar el grado de cumplimiento de la información obligatoria y conocer el nivel de información voluntaria que proporcionan.

En tercer lugar, se analiza la información fiscal aportada por las sociedades que presentan cuota íntegra positiva respecto a las que presentan cuota íntegra negativa, al objeto de comprobar si existe alguna relación entre esta variable y el nivel de información aportado.

#### **8.2.2.A. Nivel medio de información aportado en los distintos ítemes de información fiscal.**

En la **tabla 8.11** se muestra de forma global las valoraciones obtenidas en cada uno de los ítemes, por cada grupo, y, por la muestra total, informándose así del grado de cumplimiento.

Dicha tabla nos indica, que los mayores datos que aportan las sociedades de la muestra están relacionados con los ítemes de información obligatoria relativos a la distribución de resultados y a los criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades, cuyos niveles se sitúan ente el 80% y 70%, y con el ítem de información voluntaria relativo a si informan o no sobre las dotaciones a los fondos obligatorios, el cual adquiere un valor del 100%, aunque no informan sobre los porcentajes de dotación.

**TABLA 8.11 NIVEL DE INFORMACIÓN APORTADO PARA CADA UNO DE LOS ÍTEMES.**

<b>INFORMACIÓN OBLIGATORIA (I<sub>oi</sub>)</b>	<b>Grupo Memoria normal N</b>	<b>Grupo Memoria abreviada A</b>	<b>Total Muestra</b>
I <sub>01</sub> :Informan sobre la distribución de resultados <sup>(1)</sup>	80%	83,3%	81,3%
I <sub>02</sub> :Informan sobre criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades <sup>(1)</sup>	70%	66,7%	68,8%
I <sub>03</sub> :Informan sobre la conciliación del resultado contable y fiscal	60%	33,3%	50%
I <sub>04</sub> :Concilian el resultado siguiendo el esquema del PGC	49,8%	0%	31,1%
I <sub>05</sub> :Diferencias Permanentes: Diferencian las positivas de las negativas	60%	0%	60%
I <sub>09</sub> :Cuotas íntegras negativas: Informan de las cuotas íntegras pendientes de compensar para ejercicios posteriores	37,5%	0%	25%
I <sub>010</sub> :Cuotas íntegras negativas: Indican plazo de compensación	0%	0%	0%
I <sub>011</sub> :Cuotas íntegras negativas: Informan sobre las condiciones para la compensación	0%	0%	0%
I <sub>012</sub> :Deducciones y Bonificaciones: Informan sobre la naturaleza	33,3%	0%	33,3%
I <sub>013</sub> :Deducciones y Bonificaciones: Indican el importe pendiente	0%	0%	0%
I <sub>014</sub> :Deducciones y Bonificaciones: Indican los compromisos Adquiridos	0%	0%	0%
<b>INFORMACIÓN VOLUNTARIA (I<sub>vj</sub>)</b>			
I <sub>v1</sub> : Diferenciación de los resultados contables	20%	16,7%	18,8%
I <sub>v2</sub> : Informan sobre la forma de determinación de los resultados contables	10%	0%	6,3%
I <sub>v3</sub> : Informan sobre las dotaciones a los fondos obligatorios	100%	100%	100%
I <sub>v4</sub> : Diferencian el resultado cooperativo y extracooperativo a efectos fiscales	49,8%	33,3%	43,8%
I <sub>v5</sub> :Concilian fiscalmente el resultado cooperativo y extracooperativo por separado	49,8%	16,7%	37,5%
I <sub>v6</sub> : Informa sobre la calificación fiscal de la cooperativa	0%	0%	0%
I <sub>v7</sub> : Informan sobre la cuota líquida	50%	0%	37,5%
I <sub>v8</sub> : Diferencias Permanentes: Explican el origen	20%	0%	20%
I <sub>v10</sub> :Cuotas íntegras negativas: Informan sobre saldos de créditos impositivos	25%	75%	41,7%
I <sub>v11</sub> :Cuotas íntegras negativas: Explican el origen	0%	0%	0%

(1) Únicamente obligatorias para el Grupo Memoria abreviada.

La muestra total aporta una información de los ítemes directamente relacionados con la situación fiscal – $I_{03}$ ;  $I_{04}$ ;  $I_{05}$ ;  $I_{09}$ ;  $I_{10}$ ;  $I_{11}$ ;  $I_{12}$ ;  $I_{13}$ ;  $I_{14}$ ;  $I_{V4}$ ;  $I_{V5}$ ;  $I_{V6}$ ;  $I_{V7}$ ;  $I_{V8}$ ;  $I_{V10}$ ;  $I_{V11}$ – cuyas valoraciones salvo el ítem  $I_{05}$ , oscilan entre el 0% y el 50% sobre el total. Los resultados así obtenidos son producto de dos circunstancias distintas. De un lado, para las sociedades del Grupo Memoria abreviada la información fiscal es optativa, y de otro, a que el Grupo Memoria normal no cumple con los mínimos exigidos por ley y, además, aporta escasa información voluntaria.

En el Grupo Memoria abreviada, la información sobre los ítemes directamente relacionados con la situación fiscal es nula, limitándose a informar el 33,3% de sus sociedades de la conciliación de resultados, y el 16,7% diferencia en la misma los resultados cooperativos y extracooperativos. En ningún caso se aporta información sobre las variables que influyen en la presión fiscal. Sin embargo, cabe señalar que la mayoría de las sociedades que componen este grupo cumplen con los ítemes de información obligatoria –ítemes  $I_{01}$ ,  $I_{02}$ –.

Por su parte el Grupo Memoria normal, presenta una mayor información en los diversos ítemes si se compara con la suministrada por el de Memoria abreviada. No obstante, se limitan a informar sobre la conciliación de resultados –60%– y aportan escasa, y a veces nula, información obligatoria sobre las variables que influyen en la misma, así en ningún momento –salvo en el caso del ítem  $I_{05}$ – el valor de los ítemes supera el 50% sobre el valor total, y más aún, si tenemos en cuenta que esta información es de obligada presentación por parte de este grupo.

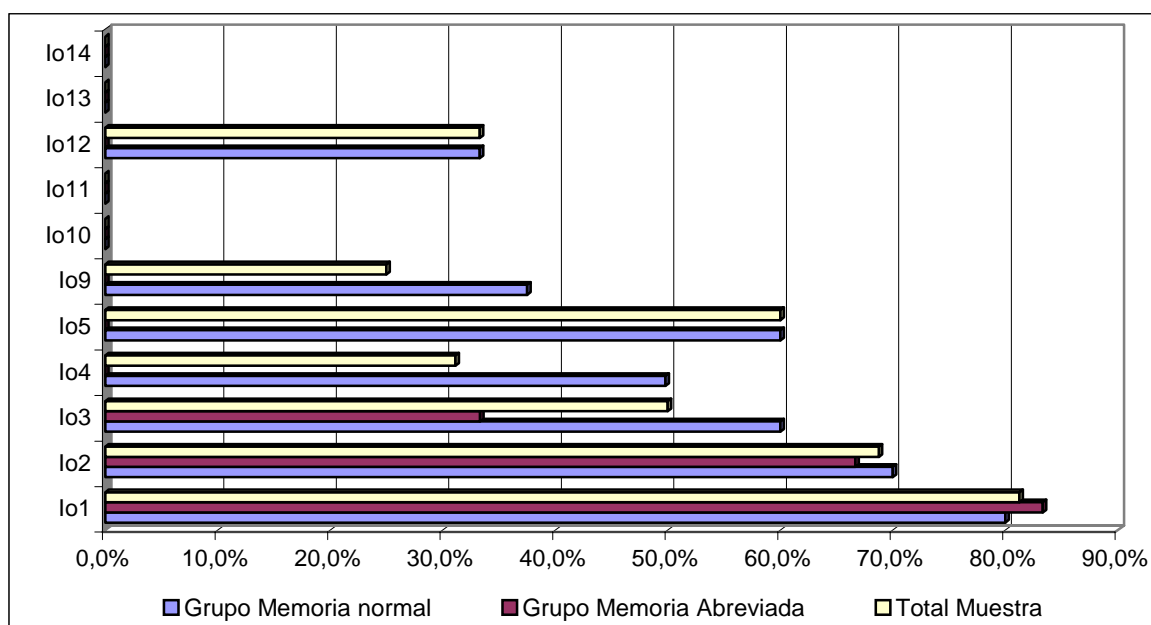
Además, dado que la información obligatoria no recoge las singularidades propias de las sociedades cooperativas, es fundamental la comunicación voluntaria que presenten, la cual en ninguno de los ítemes –

excepto el ítem  $I_{V3}$  ha superado una valoración del 50% sobre el total posible.

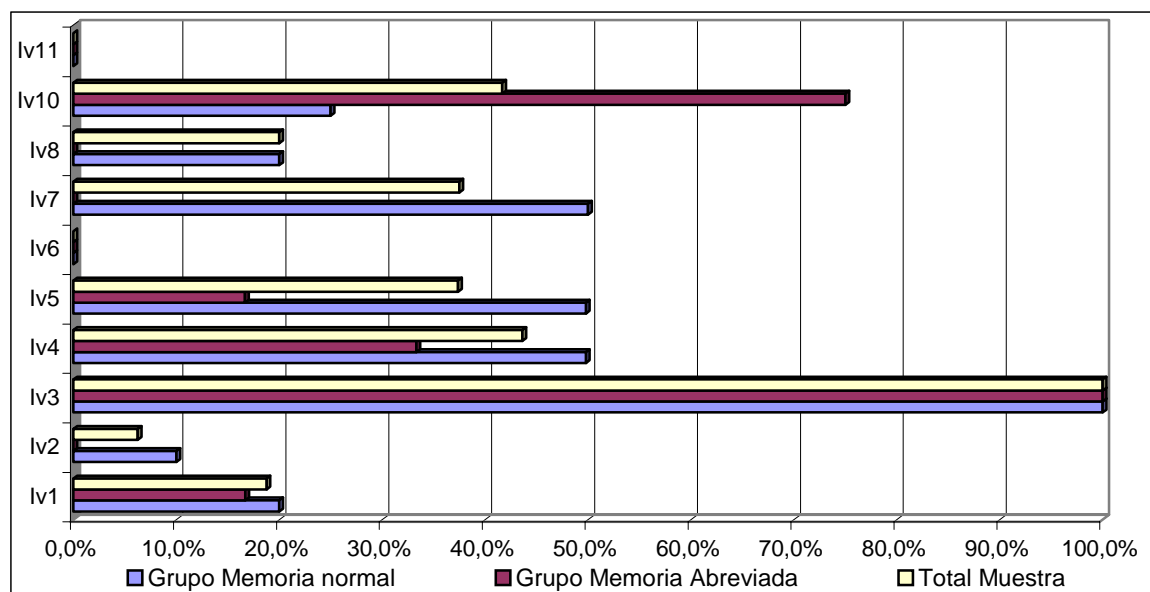
El que el total de empresas estudiadas no presente un nivel del 100% para los distintos ítemes de información obligatoria, además de aportar una información voluntaria donde todos los ítemes, excepto el ítem  $I_{V3}$ , no superan el 50% sobre el total posible, hace que las Cuentas Anuales de las SCSG vean mermada su eficacia como instrumento de registro de la imagen fiel de este tipo de sociedades. Será muy difícil analizar de forma totalmente objetiva la situación fiscal de cada sociedad, lo que implicará que esta información no será de gran utilidad para los usuarios externos.

A continuación, se recogen en los **gráficos 8.1 y 8.2**, una comparativa de la información aportada por cada grupo y por la muestra en cada uno de los ítemes.

**GRÁFICO 8.1 INFORMACIÓN OBLIGATORIA APORTADA POR LAS SCSG AGRARIAS.**



## GRÁFICO 8.2 INFORMACIÓN VOLUNTARIA APORTADA POR LAS SCSG AGRARIAS



### 8.2.2.B. Nivel medio de información fiscal aportado por las distintas sociedades.

A continuación, reflejamos en las **tablas 8.12 y 8.13**, el nivel medio de información fiscal suministrada por cada una de las sociedades objeto de estudio, así como el nivel de información presentado por cada grupo – Grupo Memoria normal y Grupo Memoria abreviada–, con la finalidad de examinar el grado de cumplimiento con la información obligatoria y el nivel de información voluntaria que aportan.

**TABLA 8.12 NIVEL DE INFORMACIÓN FISCAL SUMINISTRADA POR LAS SCSG DEL GRUPO MEMORIA NORMAL.**

Grupo Memoria normal	SCSG 1	SCSG 2	SCSG 3	SCSG 4	SCSG 5	SCSG 6	SCSG 7	SCSG 8	SCSG 9	SCSG 10	TOTAL Prome.
INFORMACIÓN OBLIGATORIA	27%	50%	63%	50%	43%	43%	63%	25%	38%	14%	41%
INFORMACIÓN VOLUNTARIA	20%	50%	75%	50%	50%	25%	30%	0%	11%	0%	31%
INFORMACIÓN FISCAL TOTAL	24%	50%	69%	44%	40%	33%	44%	11%	20%	7%	34%

(1) Las SCSG1, SCSG2, SCSG3, SCSG4, SCSG7 y SCSG8 han presentado cuotas íntegras positivas.

**TABLA 8.13 NIVEL DE INFORMACIÓN FISCAL SUMINISTRADA POR LAS SCSG DEL GRUPO MEMORIA ABREVIADA.**

Grupo Memoria abreviada	SCSG 11	SCSG 12	SCSG 13	SCSG 14	SCSG 15	SCSG 16	TOTAL Prome.
INFORMACIÓN OBLIGATORIA	50%	100%	100%	100%	50%	50%	75%
INFORMACIÓN VOLUNTARIA	8%	0%	36%	9%	31%	8%	18%
INFORMACIÓN FISCAL TOTAL	13%	13%	46%	23%	33%	13%	29%

(1) Las SCSG13 y SCSG14 han presentado cuotas íntegras positivas.

De la observación de las **tablas 8.12 y 8.13**, se desprende que el nivel medio de información obligatoria aportada por las sociedades del Grupo Memoria normal es inferior al presentado por el Grupo Memoria abreviada, –un 41% frente un 75%– y ello es debido, por un lado, a que la información obligatoria que se le exige a este último grupo es menor y, en consecuencia, más fácil de respetar y, por otro, a que las sociedades con Memoria normal, no cumplen con los mínimos requeridos en el PGC; ésta es escasa y en la mayoría de los casos inexistente.

Por sociedades, exclusivamente 4 en el Grupo Memoria normal – 40% del grupo–, aportan un nivel medio de información obligatoria igual o superior al 50% sobre el total posible, frente al 100% de las sociedades del Grupo Memoria abreviada. Llamen la atención estas cifras expuestas en el Grupo Memoria normal, cuando esta información es obligatoria para todas las sociedades que lo integran.

Por su parte, si analizamos el nivel medio de información voluntaria, es el Grupo Memoria normal el que aporta una mayor información, un 31% frente a un 18%, y ello es debido a que al exigirle que aporten información sobre la situación fiscal están más condicionadas a mostrar información adicional para reflejar las singularidades operativas de las sociedades cooperativas. Aún siendo muy escaso el nivel de información voluntaria en el Grupo Memoria normal, sin este mínimo sería imposible analizar la

situación fiscal en este tipo social, debido a que como ya se indicó anteriormente, la información obligatoria no muestra las particularidades del Régimen económico de éstas.

Se puede observar, como aquellas sociedades del Grupo Memoria normal que presentan mayor información obligatoria, son también las que suministran una mayor comunicación voluntaria, no mostrando ningún tipo de información voluntaria dos sociedades de éste grupo –SCSG8 (presenta cuota íntegra positiva) y SCSG10 (presenta cuota íntegra negativa)–, las cuales al tener también un nivel de información obligatoria muy pobre, fueron excluidas para nuestro estudio sobre la presión fiscal, al no disponer de datos reales sobre la situación fiscal de las mismas<sup>269</sup>.

Por su parte, las sociedades del Grupo Memoria abreviada, salvo dos de ellas –SCSG13 (presenta cuota íntegra positiva) y SCSG15 (presenta cuota íntegra negativa)–, no aportan información voluntaria, entre la que se encuentra toda la relativa a la situación fiscal, por lo que también fueron excluidas para el estudio sobre la presión fiscal.

En definitiva, a pesar de que el nivel medio de información fiscal total en el Grupo Memoria normal (34%) es mayor al presentado en el grupo Memoria abreviada (29%) en 5 puntos, ambos son escasos para poder analizar la situación fiscal y el efecto impositivo de este tipo societario, de forma totalmente objetiva. Igualmente, si analizamos el nivel medio de información total mostrado por cada sociedad, se puede observar, que salvo en dos sociedades de la muestra, pertenecientes al Grupo Memoria normal, este nivel se sitúa por debajo del 50%. Es por ello que los niveles de información fiscal contenidos en las Cuentas Anuales por las sociedades que componen la muestra nos parecen pobres para analizar la situación fiscal.

---

<sup>269</sup> Igualmente serán excluidas todas aquellas que hayan incurrido en resultados negativos.

La situación así descrita, nos obligó a utilizar unas premisas de partida para el desarrollo del estudio sobre la presión fiscal, dado que el mismo se fundamenta en datos reales obtenidos de las Cuentas Anuales que estamos analizando, los cuales en algunos casos han sido obviados.

Para comprobar si las variaciones entre el nivel de información presentado por ambos grupos –Memoria normal y abreviada– son estadísticamente significativas se ha realizado un test de comparación de medias (test t de Student). Se ha obtenido un valor del estadístico  $t^{270}$  de – 3,10 para la información obligatoria, de 0,55 para la voluntaria y de 0,25 para el nivel de información total, el cual, salvo para la información obligatoria, no resulta significativo<sup>271</sup>. En consecuencia, según estos datos, las únicas variaciones que son estadísticamente significativas son las relativas al nivel de información obligatoria, no siendo significativa la variación de información fiscal total que aportan.

## ➤ Información Fiscal Mínima.

Hasta ahora se ha analizado el máximo de información que las sociedades deberían de facilitar sobre la situación fiscal. Quizás, hablar de máximo es un poco atrevido, pues todos esos ítemes pueden ser objeto de desagregación buscando cada vez un mayor nivel de detalle. Sin embargo, hablamos de máximo, puesto que, en nuestra opinión, estos son los ítemes más importantes en relación con la situación fiscal.

<sup>270</sup> El test de comparación de medias se ha basado en el test t de Student, cuyo estadístico es el siguiente:

$$t = \frac{\bar{X} - \bar{Y}}{\sqrt{\frac{(n-1)\hat{S}_1^2 + (m-1)\hat{S}_2^2}{n+m-2}}} \sqrt{\frac{1}{n} + \frac{1}{m}}$$

<sup>271</sup> Los resultados obtenidos han sido:

<b>G. de libertad</b>	14	
		<b>Valor crítico</b>
<b>Nivel de confianza</b>	95%	1,761
	99%	2,624
	90%	1,345



Sin embargo, paralelamente a la existencia de una información máxima, también podemos definir la información mínima que en nuestra opinión deberían de facilitar, independientemente de que presenten Memoria normal o abreviada, y que estaría formada por los ítemes  $I_{O4}$ ;  $I_{V3}$ ;  $I_{V5}$ . A través de éstos se indica el mecanismo seguido para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, sin entrar en el análisis de las variables que influyen en la misma. Con esta información mínima se puede realizar un estudio de la presión fiscal, al permitir la comparación entre la presión fiscal sostenida y la que deberían haber soportado, en aquellos casos que una vez analizada la información mínima, se determine que no se ha seguido correctamente la normativa contable y/o fiscal, sin necesidad de plantear premisas o supuestos de partida.

En la **tabla 8.14** se presenta el porcentaje de sociedades que presentan dicha información mínima.

**TABLA 8.14 PORCENTAJE DE SOCIEDADES QUE PRESENTAN UNA INFORMACIÓN MÍNIMA SOBRE LA SITUACIÓN FISCAL.**

	Grupo Memoria normal	Grupo Memoria abreviada	Muestra total
Información mínima			
$I_{O4}$ ; $I_{V3}$ ; $I_{V5}$	40%	0%	25%

Según se desprende de la **tabla 8.14**, el 25% de la muestra total ha aportado la información mínima necesaria para analizar el TIE sin necesidad de recurrir a unos supuestos previos, siendo las sociedades del Grupo Memoria normal las únicas que la presentan (4 sociedades, de las cuales 3 han obtenido cuotas íntegras positivas<sup>272</sup>). Dado que ésta sería la información mínima a presentar, el porcentaje de sociedades que la presentan de un total de 16 es irrisorio.

<sup>272</sup> El estudio de la presión fiscal requiere que las sociedades analizadas presenten resultados positivos.

Esta situación nos vino a ratificar lo que ya hemos ido adelantando en epígrafes anteriores, sobre la necesidad de formular unas premisas de partida en el desarrollo del estudio sobre la presión fiscal, ante el deficiente nivel de información fiscal suministrado.

### 8.2.2.C. Nivel medio de información fiscal presentada por las sociedades que obtienen cuotas íntegras positivas y negativas.

A continuación, analizamos la información fiscal aportada por las sociedades con cuota íntegra positiva respecto a las que poseen cuota negativa, al objeto de comprobar si existe alguna relación entre esta variable y el nivel de información aportado.

La **tabla 8.15** muestra el nivel medio de información suministrada tanto por las sociedades con cuotas íntegras positivas, como negativas.

**TABLA 8.15 COMPARACIÓN DEL NIVEL MEDIO DE INFORMACIÓN APORTADO POR LAS SOCIEDADES CON CUOTA ÍNTEGRA POSITIVA Y CUOTA ÍNTEGRA NEGATIVA.**

	Grupo Memoria Normal	Grupo Memoria Abreviada	Total
<b>NIVEL MEDIO DE INFORMACIÓN OBLIGATORIA</b>			
Sociedades con cuotas íntegras positivas	46%	100%	60%
Sociedades con cuotas íntegras negativas	34%	63%	48%
<b>NIVEL MEDIO DE INFORMACIÓN VOLUNTARIA</b>			
Sociedades con cuotas íntegras positivas	38%	23%	34%
Sociedades con cuotas íntegras negativas	22%	12%	17%
<b>NIVEL MEDIO DE INFORMACIÓN FISCAL TOTAL</b>			
Sociedades con cuotas íntegras positivas	40%	35%	39%
Sociedades con cuotas íntegras negativas	25%	18%	22%

Se puede observar que en ambos grupos –Grupo Memoria normal y Grupo Memoria abreviada–, el nivel medio de información fiscal aportado

por las sociedades, ya sea obligatoria o voluntaria, es mayor cuando éstas tienen cuotas integras positivas en el ejercicio.

Así, en el Grupo Memoria normal el nivel medio de información total aportado por las sociedades con cuotas positivas se sitúa en el 40% frente al 25% de las que presentan negativas (15 puntos de diferencia). Esta divergencia se debe a que la mayoría de las sociedades con resultados negativos no presentan conciliación de resultados y, en consecuencia, presentan un nivel de información obligatoria inferior –un 34% frente a un 46%–, lo que repercute en que el nivel de información voluntaria que complementa a ésta, también sea menor –un 22% ante un 38%–.

Esta diferencia es mucho mayor en el Grupo Memoria abreviada, donde las sociedades con cuotas positivas suministran un nivel medio de información total del 35% frente a un 18% presentado por el resto. Los motivos de esta diferencia los podemos encontrar en:

Por una lado, las sociedades con cuotas negativas no cumplen con el mínimo exigido por ley, frente al cumplimiento del 100% por parte de las que presentan resultados positivos, y ello a pesar de que el nivel información fiscal obligatoria a presentar en las Cuentas Anuales abreviadas, es irrisorio si se compara con el exigido en formato normal.

Por otro lado, a pesar de que para las sociedades del Grupo Memoria abreviada no es obligatorio que suministren información sobre la situación fiscal, aquellas que presentan cuota íntegra positiva facilitan mayor información al respecto, por lo que su nivel de información voluntaria es superior que el resto.

Igualmente, se puede comprobar como el nivel medio total de información aportado por las sociedades que presentan cuotas íntegras positivas en el Grupo Memoria abreviada es muy próximo al suministrado

por dichas sociedades el Grupo Memoria normal. Sin embargo, en ambos casos dicho nivel es muy escaso, situándose el promedio en el 39%.

En definitiva, el mayor nivel medio de información en las sociedades con cuotas íntegras positivas se debe a que la mayoría de las sociedades que han presentado cuotas íntegras negativas no concilian resultados, indicando exclusivamente que obtienen pérdidas, por lo que la valoración de los ítemes relacionados con la situación fiscal ha tomado valor cero.

En consecuencia, han sido solamente las sociedades que presentan cuota íntegra positiva las que nos han servido de base en el estudio de la presión fiscal, y ello por las dos razones siguientes:

En primer lugar, porque son sociedades que presentan resultados positivos.

En segundo lugar, son las sociedades que mayor información fiscal aportan en sus Cuentas Anuales.

En definitiva, se ha observado que la mayoría de las sociedades aportan un nivel de información fiscal escaso e incurren en errores conceptuales, los cuales tendrán efectos sobre la presión fiscal soportada. Esta situación así descrita nos hizo dudar sobre el seguimiento de la normativa contable y fiscal, que le es de aplicación, por parte de éste tipo social. Por este motivo se realizó una encuesta, como ya expusimos en el capítulo de metodología, tendente a obtener información primaria sobre la forma de operar contable y fiscal, que completara los datos obtenidos del análisis de las cuentas. Los resultados de dicha encuesta se presentan a continuación.

### **8.3. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE Y FISCAL FACILITADA VÍA ENCUESTA.**

El objetivo primordial que se persiguió con la realización de esta encuesta, era analizar el nivel de conocimiento sobre el tratamiento contable y fiscal de determinadas partidas, de influencia en la presión fiscal, y sobre las cuales la mayoría de las sociedades no aportaban información en las Cuentas Anuales. Este estudio, nos ha permitido comprobar si las sociedades conocen la normativa contable y fiscal que le es de aplicación, pues del análisis de las Cuentas Anuales parece deducirse lo contrario, como hemos puesto de manifiesto en el epígrafe anterior.

Por este motivo, la reposición de los datos obtenidos de esta investigación los hemos estructurado en los siguientes apartados:

En primer lugar, expondremos los resultados obtenidos a través de la encuesta, realizando un análisis comparado de la información facilitada vía encuesta y vía Cuentas Anuales, para aquellas preguntas que puedan tener respuesta a través de los estados financieros.

En segundo lugar, examinaremos, para aquellas SCSG agrarias que hayamos explorado sus Cuentas Anuales y recibido encuesta, si sus respuestas se corresponden con la realidad mostrada en las Cuentas Anuales, y, por supuesto, únicamente para aquellas preguntas cuyas respuestas puedan extraerse de las Cuentas Anuales<sup>273</sup>.

---

<sup>273</sup> Subrayar, que de las 16 SCSG agrarias que fueron analizadas sus Cuentas Anuales, 7 contestaron la encuesta.

### 8.3.1. RESULTADOS DE LA ENCUESTA.

A continuación, en la **tabla 8.16** se muestran los resultados obtenidos en la encuesta, los cuales procedemos a comentar.

**TABLA 8.16 RESULTADOS OBTENIDOS A TRAVÉS DE LA ENCUESTA.**

PREGUNTAS (P)	Correctas		Incorrectas	
	Nº	%	Nº	%
P.1: ¿Contablemente separa los resultados cooperativos y extracooperativos?	14	82%	3	18%
P.2: ¿Tiene en cuenta la deducción del 50% de la dotación al Fondo de Reserva Obligatorio como menor gasto del Impuesto sobre Sociedades?	14	82%	3	18%
P.3: ¿Aplica también la deducción del Fondo de Educación y Promoción?	14	82%	3	18%
P.4: Cuando se solicita a los socios cuotas periódicas, ¿éstas se tratan como resultados cooperativos a efectos de la liquidación del impuesto?	5	29%	12	71%
P.5: ¿Se consideran las subvenciones de capital cuando se traspasan al resultado del ejercicio, como resultados cooperativos?.	15	88%	2	12%
P.6: Los ingresos financieros de la gestión de tesorería la cooperativa se tratan como: resultados cooperativos o extracooperativos.	13	76%	4	24%
P.7: Tiene participación de capital en alguna entidad comercializadora. En el supuesto de que sea una sociedad anónima o limitada ¿cómo considera los dividendos?: Como Resultados cooperativos o como Resultados extracooperativos	5	29%	12	71%
P.8: Si se realizan operaciones con terceros no socios, ¿tienen que llevar una contabilización independiente de las mismas?.	10	59%	7	41%
P.9: Si se realizan operaciones con terceros no socios, ¿fiscalmente se consideran resultados extracooperativos?.	11	65%	6	35%
P.10: ¿Los ingresos obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas (explotaciones económicas, etc.) se consideran resultados extracooperativos?	10	59%	7	41%

Hay que indicar previamente, que las preguntas P.1, P.2, P.3 y P.8 son aquellas cuyos resultados serán comparados con los obtenidos a través del análisis de las Cuentas Anuales –véase **tablas 8.2 y 8.7**–, por ser las únicas a las que podemos dar respuesta con los estados financieros.

Tal y como se desprende de la **tabla 8.16** el porcentaje de sociedades que han contestado afirmativamente que contablemente diferencian los resultados cooperativos y extracooperativos (P.1), tal y

como preceptúa la LSCA, es del 82%. Este porcentaje lo consideramos muy elevado si se compara con los datos que al respecto hemos obtenido de las Cuentas Anuales –ítem I<sub>V1</sub>– donde el porcentaje de sociedades de la muestra que lo diferenciaban era del 18,8%<sup>274</sup> –20% en el Grupo Memoria normal y un 16,7 en el Grupo Memoria abreviada–.

Íntimamente relacionada con esta pregunta está la pregunta P.8, relativa a si para las operaciones con terceros no socios es necesario llevar una contabilización separada. En este caso, el 59% contestó afirmativamente, porcentaje que consideramos bajo, puesto que es una de las peculiaridades más importantes del Régimen económico de las sociedades cooperativas.

Se puede observar como la pregunta P.8 es una pregunta de control, en la medida que la información que queremos obtener a través de ella es la misma que para la pregunta P.1. Su porcentaje, es inferior en 20 puntos al presentado por ésta, lo que nos hace dudar sobre la fiabilidad de las respuestas dadas a la pregunta P.1.

Estos datos, también habría que relacionarlos con el hecho de que únicamente el 65% de las sociedades encuestadas sabían que los resultados con terceros no socios son tratados como resultados extracooperativos a efectos fiscales (P.9). Dicho porcentaje lo consideramos también deficiente, si partimos de la idea de que este tratamiento singular de los resultados con terceros no socios, es la base del Régimen tributario especial de las sociedades cooperativas. El que no sepan que serán tratados como resultados extracooperativos a efectos fiscales, implica, sin lugar a dudas, que no llevan una contabilidad separada de los mismos, por lo que los datos obtenidos en la pregunta P.1 vuelven a ser muy cuestionables.

---

<sup>274</sup> Véase tabla 8.2.

Respecto a si tienen en cuenta la deducción del FRO y del FEP, el 82% han respondido afirmativamente. Este porcentaje está muy próximo al 83,3%<sup>275</sup> que obtenemos a través del análisis de las Cuentas Anuales. En consecuencia, podemos afirmar que este beneficio fiscal es conocido por la mayoría de las sociedades. Sin embargo, del análisis de las cuentas se ha comprobado que ninguna aplica la deducción por tales conceptos de forma correcta.

En cuanto, al tratamiento contable y fiscal<sup>276</sup> de determinadas partidas hemos de indicar que:

a) Para el 71% de las sociedades las *cuotas periódicas solicitadas a los socios* no son consideradas resultados cooperativos, sino extracooperativos. Dichas sociedades incurren en un error conceptual que tendrá repercusión sobre la presión fiscal que soporten, en la medida que las cuotas estarán sujetas a un tipo de gravamen superior al que le correspondería como ingreso cooperativo.

b) Los *ingresos obtenidos de la participación en sociedades no cooperativas*, como una sociedad anónima o limitada, son tratados incorrectamente como resultados cooperativos, por el 71% de las sociedades. En este caso, este error conceptual las beneficiará en términos de presión fiscal, en la medida que este resultado tributará a un 20% en lugar del 35%.

c) Por otra parte, únicamente el 59% de las sociedades encuestadas tratan de forma correcta a *los ingresos derivados de actividades económicas o fuentes ajenas* (explotaciones económicas, etc..), como ingresos extracooperativos.

---

<sup>275</sup> Véase tabla 8.7.

<sup>276</sup> Hablamos de tratamiento contable y fiscal, debido a que las partidas analizadas tienen igual consideración para la normativa contable (LSCA) como para la normativa fiscal (LRFC).



c) Tanto las *subvenciones de capital* traspasadas al resultado del ejercicio como los *intereses procedente de la gestión corriente de tesorería*, son tratadas correctamente como ingresos cooperativos, por el 88% y el 76% de las sociedades encuestadas, respectivamente.

En consecuencia, de estas cinco partidas podemos afirmar que en dos de ellas –las subvenciones de capital y los intereses de la gestión corriente– existe un porcentaje de sociedades elevado que conocen su tratamiento, pero en el resto, los porcentajes son escasos. El 29% de las sociedades saben el tratamiento de las cuotas periódicas y de los ingresos por participaciones en el capital de sociedades no cooperativas y el 59% de las sociedades contabilizan correctamente los ingresos obtenidos de fuentes ajenas.

En definitiva, si a estos porcentajes hasta ahora analizados, le unimos que según datos obtenidos del análisis de las Cuentas Anuales, ninguna sociedad realiza las dotaciones a fondos obligatorios correctamente, que las deducciones por tales conceptos también se aplicaban de forma incorrecta, que no cumplen con la información obligatoria que respecto a la situación fiscal hay que incluir en la Memoria normal, etc., llegamos a la conclusión de que existe un nivel elevado de incumplimiento de la normativa contable y fiscal, cuya repercusión principal será que las Cuentas Anuales no registran fielmente la realidad empresarial de las sociedades. Esta forma de operar, implicará que la situación fiscal presentada por éstas no será ni fiable ni relevante, en la medida que la presión fiscal que se refleja en ellas, no se corresponde con la que realmente deberían de haber soportado.

Todo esto también originará la aparición de contingencias fiscales en los informes de auditoría, y, en el caso de ser inspeccionadas fiscalmente,

que surjan pasivos fiscales adicionales, que podrán tener efectos significativos en las Cuentas Anuales.

➡ **Comparación de los datos facilitados vía encuesta con la información presentada en las Cuentas Anuales por las SCSG objeto de estudio.**

Aunque, al ir analizando los datos de las preguntas P.1, P.2, P.3 y P.8, los hemos ido relacionando con los obtenidos del estudio de las Cuentas Anuales, a través de la **tabla 8.17**, mostramos los resultados obtenidos de la comparación de éstos para las 7 SCSG agrarias que enviaron encuesta y, que además, sus Cuentas Anuales fueron examinadas. La finalidad perseguida es comprobar si la información suministrada vía encuesta se corresponde con la presentada en las Cuentas Anuales.

**TABLA 8.17 COMPARATIVA DATOS ENCUESTA Y CUENTAS ANUALES.**

	P.1		P.8	P.2 y P.3	
	Encuesta	C. Anuales	Encuesta	Encuesta	C. Anuales
<b>SCSG 1</b>	1	0	1	1	1
<b>SCSG 2</b>	1	0	1	1	1
<b>SCSG 3</b>	1	1	1	1	1
<b>SCSG 4</b>	1	1	1	1	1
<b>SCSG 5</b>	0	0	0	1	N.D
<b>SCSG 7</b>	1	0	1	1	1
<b>SCSG 12</b>	0	0	0	1	N.D

Donde:

0 = Pregunta incorrecta.

1 = Pregunta correcta.

N.D = Dato no disponible.

De la **tabla 8.17** anterior podemos comprobar que las sociedades SCSG3, SCSG4, SCSG5 y SCSG12, es decir, el 57% de éste grupo analizado, son congruentes, entre lo afirmado en la encuesta y lo presentando en las Cuentas Anuales, respecto a la pregunta P.1 relativa a la contabilización separada de los resultados cooperativos y extracooperativos. Si comparamos esta información, con la contestada en la pregunta de control, P.8, podemos observar que estas también han sido coherentes en sus respuestas. Sin embargo, el 43% restante, SCSG1, SCSG2 y SCSG7, no realiza una separación de resultados en sus Cuentas Anuales, aún sabiendo que la misma es obligatoria, tal y como lo demuestran las respuestas dadas a las preguntas P.1 y P.8.

Por lo que respecta, a la consideración de la deducción de las dotaciones a los fondos obligatorios en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, todas las entidades excepto la SCSG 5 y SCSG12 aplican tales deducciones, tal y como lo afirman en la encuesta. La SCSG5 y SCSG12 afirman considerar las deducciones, pero debido a que no presentan la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y además obtienen resultados negativos, no podemos corroborar esta información. Es de suponer, que en el supuesto de haber obtenido resultados positivos habrían aplicado tal deducción.

Con este contraste de datos, podemos afirmar que las respuestas dadas por la mayoría de las SCSG en la encuesta, son un fiel reflejo de la operativa contable y fiscal que está llevándose a cabo en las SCSG, la cual como ya se indicó se considera en muchos casos errónea.

En definitiva, las SCSG incumplen la normativa contable y fiscal, lo que nos lleva a pensar que, o bien son gestionadas por personal poco cualificado, cuya principal consecuencia es la falta de conocimiento a nivel contable y fiscal, o bien entienden que por estar protegidas fiscalmente no

les son de aplicación las obligaciones que en éste ámbito y en el contable existen.

A continuación, presentamos los resultados obtenidos mediante el análisis de la presión fiscal, los cuales como veremos estarán influidos por la forma de operar a nivel contable y fiscal.

#### **8.4. ANÁLISIS DE LA PRESIÓN FISCAL SOPORTADA POR LA MUESTRA OBJETO DE ESTUDIO.**

Tras analizar el nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales, y recabar los datos necesarios para el estudio de la presión fiscal, en este epígrafe analizaremos comparativamente la presión fiscal soportada por la muestra y la que se hubiera soportado si se hubieran seguido las normas fiscales y contables correctamente –en adelante **presión fiscal real**–; todo ello bajo una serie de supuestos de partida debido a que, como ya se indicó, la mayoría de las sociedades no aportan información suficiente sobre la situación fiscal y no se ajustan a lo establecido en la normativa contable y fiscal, referente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

La evaluación cuantitativa de la presión fiscal ha requerido la elección de un indicador que permitiera medir la carga tributaria de las SCSG. Tras un repaso en capítulos anteriores –capítulo cuarto– de investigaciones nacionales e internacionales hemos considerado como mejor indicador para ello el Tipo Impositivo Efectivo Medio. Hemos utilizado dos definiciones alternativas para el mismo con el fin de mejorar los resultados del trabajo, el TIE Contable y el TIE Fiscal.

Para este estudio se tomó como referencia las SCSG de la muestra que han presentado beneficios antes de impuestos en el ejercicio 2002,

que tal y como anteriormente se indicó coinciden también con las que presentan cuotas íntegras positivas –8 SCSG: 6 Grupo Memoria normal y 2 Grupo Memoria abreviada–. De éstas hubo que excluir a dos –1 del Grupo Memoria normal (SCSG8) y 1 del Grupo Memoria abreviada (SCSG14)–, para el estudio de la presión fiscal real, debido a que no realizaban conciliación entre el excedente y el resultado fiscal y su consideración podría desvirtuar el estudio ante la necesidad de realizar un sin fin de estimaciones, que no estarían basadas en datos reales debido a la falta de información<sup>277</sup>.

Para la exposición de los resultados obtenidos en éste epígrafe se va abarcar los siguientes aspectos:

En primer lugar, se mostrará la presión fiscal soportada por la muestra en el ejercicio 2002, partiendo de los datos facilitados en la Memoria, analizando las variables que influyen en ésta.

En segundo lugar, se presentará la presión fiscal que deberían haber soportado si se hubiera aplicado correctamente la normativa contable y fiscal. Vamos a determinar la misma bajo la LSCA, antes de la modificación de ésta por Ley 3/2002, de 16 de diciembre, y después de la misma.

Aunque en el ejercicio de estudio, fue de aplicación la LSCA antes de la reforma, hemos creímos interesante analizar, el efecto que la modificación de la LSCA tendrá sobre la presión fiscal. Como ya se señaló en capítulos anteriores, la principal novedad introducida en la LSCA tiene que ver con que las dotaciones a los fondos obligatorios, pasan de realizarse después de impuestos a tenerse en cuenta antes de éstos, tal y como se establece también en la LC. Esta circunstancia hará que la

---

<sup>277</sup> En consecuencia, la muestra analizada fue de 6 SCSG agraria, lo que representa un 14% de las SCSG agrarias de la Comunidad Andaluza.

diferencia permanente que surge en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia del derecho que tienen las sociedades cooperativas a deducirse las dotaciones a los fondos, sea por importe diferente si se aplica la LSCA antes o después de la reformar, lo cual tendrá implicaciones directas sobre el calculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades y de la cuota líquida.

Igualmente, y en tercer lugar, se expondrá la presión fiscal que soportarían si no estuvieran sujetas a un Régimen de tributación especial, y se rigieran por la Ley 43/1995, aplicable a las sociedades mercantiles.

Por último, se presentarán las conclusiones finales a las que hemos llegado.

#### **8.4.1. PRESIÓN FISCAL SOPORTADA POR LAS SCSG DE LA MUESTRA.**

La presión fiscal, tal y como anteriormente se indicó, ha sido determina a través del TIE. Ante la pluralidad de posibilidades a la hora de definirlo, hemos seguido las propuestas apuntadas por Fernández Rodríguez (2001, 136), la cuál propone dos acepciones. La primera de ellas el denominado TIE “Contable”, el cuál mide la presión fiscal por comparación del gasto por impuesto sobre beneficios con el Resultado Contable Antes de Impuestos (en adelante RCAI). Y la segunda el TIE “Fiscal”, en el cuál se compara la cuota líquida con el RCAI.

En consecuencia, una medida posible de la presión fiscal, será utilizar el TIE “Contable”, definido como el cociente entre el impuesto devengado y el RCAI, al objeto de analizar como afecta el gasto por Impuesto sobre Sociedades sobre el resultado de la cooperativa. Este TIE es definido por Fernández Rodríguez (2001, 136) como TIE “Contable”, por

basarse en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades desde el punto de vista contable. Este ratio en las sociedades cooperativas sería:

$$TIE_c = \frac{\text{Impuesto Devengado}}{RCCAI + RCOTAI + RCEAI}$$

Donde:

- ⌘ RCCAI= Resultado contable cooperativo antes de impuestos.
- ⌘ RCOTAI= Resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos.
- ⌘ RCEAI= Resultado contable extraordinario antes de impuestos.

Basándonos en esta definición, en la **tabla 8.18** se muestra el TIE “Contable” soportado por cada una de las SCSG agrarias (en adelante TIE “Contable-Soportado”), calculado con base en datos extraídos de las Cuentas Anuales. Este TIE será comparado con el TIE que realmente tendrían que haber soportado si se hubiera aplicado correctamente la normativa contable y fiscal. A este nuevo TIE lo hemos denominado TIE “Contable-Real”, y para su determinación ha sido necesario plantear unos supuestos de partida.

**TABLA 8.18 TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO SOPORTADO POR LA MUESTRA (TIE “CONTABLE-SOPORTADO”).**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG8	SCSG13	SCSG14
<b>Impuesto Devengado</b>	276.421,84	120.672,00	34.151,61	73.700,18	909,38	6.398,92	22.593,43	810,98
<b>Resultado Antes de Impuestos</b>	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	82.001,41	94.277,08	9.152,44
<b>TIE “Contable-Soportado”</b>	<b>15,66%</b>	<b>13,33%</b>	<b>15,04%</b>	<b>19,19%</b>	<b>17,84%</b>	<b>7,80%</b>	<b>23,96%</b>	<b>8,86%</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Las sociedades cooperativas, SCSG8 y SCSG14, –sociedades que anteriormente hemos indicado que no informan sobre la situación fiscal– han presentado un TIE sumamente inferior al presentado por las demás sociedades. La razón de que presenten éste TIE tan bajo puede ser como

consecuencia de la existencia de diferencias permanentes negativas –por deducciones de las dotaciones a los fondos obligatorios u otras diferencias permanentes– y/o de deducciones y bonificaciones, variables que influyen en el TIE “Contable”. Sin embargo, debido a que no presentan la conciliación del excedente con el resultado fiscal no podemos determinar su procedencia, siendo necesario excluirlas de la muestra para el estudio de la presión fiscal real debido a que su consideración no haría sino desvirtuar los datos que obtengamos, ante la necesidad de realizar estimaciones de datos reales.

La otra medida factible de la presión fiscal, sería tomar en lugar del impuesto devengado, la cuota líquida, en cuyo caso Fernández Rodríguez (2001, 137) le asigna el concepto de TIE “Fiscal”, puesto que la cuota líquida se obtiene de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades a efectos fiscales.

Dado que no disponemos de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades de las SCSG, no podremos calcular ésta con la información suministrada en la Memoria. Procederemos, sin embargo, a determinar el TIE “Fiscal”, que deberían haber soportado aplicando correctamente la normativa contable y fiscal –TIE “Fiscal-Real”–, partiendo igualmente de la formulación de unas premisas previas.

$$TIE_F = \frac{\text{Cuota Líquida}}{RCCAI + RCEXAI}$$

Donde:

⌘ RCEXAI= Resultado contable extracooperativo antes de impuestos.



El RCEXAI se corresponde con la suma del resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos (RCOTAI) y del resultado contable extraordinario antes de impuestos (RCEAI).

#### **8.4.2. PRESIÓN FISCAL REAL: PREMISAS DE PARTIDA.**

En los siguientes apartados se procederá a determinar el TIE “Contable-Real” y el TIE “Fiscal-Real”, mediante la aplicación de unos modelos matemáticos. Sin embargo, previamente al cálculo de éstos, conviene identificar los datos base a partir de los cuales se realizará el estudio, así como las premisas de partida que han sido necesarias definir.

##### **8.4.2.A. Premisas de partida en la determinación de la presión fiscal.**

La deficiente información fiscal aportada en las Cuentas Anuales hace difícil llevar a cabo el análisis de la presión fiscal, sin acudir a unos supuestos de partida, los cuales se presentan a continuación:

**Supuesto 1:** Analizamos la presión fiscal de 6 SCSG, las cuales son consideradas a efectos fiscales como sociedades cooperativas protegidas en la medida que, en la conciliación de resultados aplican los beneficios fiscales atribuidos a éstas y no disponemos de información suficiente para afirmar o negar tal condición.

Como anteriormente se ha expuesto las sociedades a estudiar son las SCSG de la muestra que han presentado beneficios antes de impuestos en el ejercicio 2002, 8 SCSG: 6 Grupo Memoria normal y 2 Grupo Memoria abreviada. De éstas hubo que excluir a dos –1 del Grupo Memoria normal (SCSG8) y 1 del Grupo Memoria abreviada (SCSG14)– debido a que dan escasa o nula información fiscal en sus Memorias, por lo que la muestra total de sociedades analizadas ha sido de 6.

**Supuesto 2:** Partimos de los datos que se facilitan en la Memoria. En el supuesto que se necesite algún otro dato del que no se facilite información, se considera que el mismo tiene valor cero, pues de haber tenido valor, en principio, se tendría que haber informado de él.

**Supuesto 3:** Dado que no todas las sociedades cooperativas comunican los distintos resultados contables, para la determinación de éstos hemos seguido los siguientes pasos:

1.- Para aquellas sociedades cooperativas que presentan una conciliación del resultado contable y fiscal, hemos obtenido ésta información de la misma. Es el caso de la SCSG7 y SCSG2 las cuales no indicaban los resultados a efectos contables, aunque si los resultados a efectos fiscales. Al no presentar resultados extraordinarios en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, el resultado cooperativo a efectos fiscales coincide con el contable y el resultado extracooperativo con el resultado con terceros no socios.

2.- Para aquellas que aún presentando conciliación de resultados no se puedan determinar éstos, hemos considerado que el RCAI de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, es todo resultado cooperativo. Algunas de las SCSG objeto de estudio exponían resultados extraordinarios en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, los cuales se han tratado como resultados cooperativos, al ser consecuencia del traslado al resultado del ejercicio de subvenciones de capital, las cuales, por aplicación de la LSCA, tienen tal consideración. Bajo este punto se han determinado los resultados contables de la SCSG1.

3.- El resto de SCSG –SCSG3, SCSG4 y SCSG13–, identificaban los distintos resultados contables.

**Supuesto 4:** Se decide dotar a fondos obligatorios (FRO y FEP), el mínimo establecido por la LSCA para las SCSG –dotaciones obligatorias–, salvo que la sociedad haya atribuido un importe superior, en cuyo caso consideraremos éste. No obstante, a efectos fiscales, sólo será deducible el 50% de las dotaciones obligatorias al FRO y el 100% de las dotaciones obligatorias al FEP.

Para determinar estas dotaciones, puesto que no todas las SCSG han diferenciado contablemente los resultados cooperativos, con terceros ajenos y extraordinarios, hemos seguido la determinación de resultados presentada en el **Supuesto 3**.

**Supuesto 5:** Existen dos niveles de relación del FRO y el capital social, tal y como prescribe la LSCA:

a) Si el FRO es menor o igual al 50% del capital social, las dotaciones obligatorias serán:

RCCAI→20% FRO y 5% FEP

RCOTA→40% FRO y 10% FEP

RCEAI →100% FRO

b) Si el FRO es mayor que el 50% del capital social, se dotarán obligatoriamente:

RCCAI→15% FRO y 5% FEP

RCOTA→40% FRO y 10% FEP

RCEAI →100% FRO

Ante la imposibilidad de poder determinar para las sociedades objeto de estudio tales relaciones, obtendremos el TIE “Contable-Real” y el TIE “Fiscal-Real” para cada una de las mismas. Indicar, que a partir de ahora hablaremos de que el FRO sea mayor o menor al capital social, refiriéndonos al 50% del capital social y no al total.

**Supuesto 6:** Las dotaciones a fondos se realizarán:

☞ Antes de la modificación de la LSCA: *Una vez compensadas pérdidas y después de impuestos.* Entendemos que para las sociedades cooperativas acogidas a la LSCA, *antes de la modificación de ésta*, los resultados después del Impuesto sobre Sociedades son la base para la dotación de los fondos obligatorios (FRO y FEP). Creemos que la dotación a los fondos obligatorios, en la LSCA, debía realizarse sobre los resultados después de impuestos por dos motivos:

- 1.- El artículo 89 de la LSCA, que trata de la determinación de los resultados cooperativos, recogía en su punto 2 letra e), que entre los gastos que debían deducirse de los ingresos había que considerar *“El Impuesto de Sociedades ...”*. Además el artículo 90 de la mencionada ley que se ocupa de la determinación de los resultados de operaciones con terceros establece que *“... se deducirán de los ingresos mencionados en el apartado 1 del artículo anterior, que sean generados por la actividad cooperativizada con terceros no socios, los gastos enunciados en el apartado 2 de dicho precepto, en proporción a la cifra de ingresos de esta naturaleza, así como los gastos específicos generados por la actividad con terceros no socios”*. Por tanto, el Impuesto sobre Sociedades es una partida de gasto a la hora de determinar el resultado ya sea cooperativo o sea de operaciones con terceros no socios o extraordinarios. Y, en consecuencia, la aplicación de los excedentes se realiza después del Impuesto sobre Sociedades.
- 2.- Por otro lado, el artículo 99 de la LSCA, que trata de la contabilidad, dispone que las sociedades cooperativas llevarán una contabilidad *“... de acuerdo con el Código de Comercio y el Plan*

General Contable ...”, lo que implica que la dotación a los fondos obligatorios (FRO y FEP) deberá hacerse después de deducir de los resultados el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio.

☞ Después de la modificación de la LSCA: La LSCA deja claramente indicado que las dotaciones se realizarán *una vez compensadas pérdidas y antes de la consideración de los impuestos*.

**Supuesto 7:** En aquellos casos que las sociedades presenten resultados cooperativos, con terceros no socios y extraordinarios y no se indique la naturaleza de la pérdida, ésta se considerará *pérdida cooperativa* –es el caso de la SCSG1, SCSG4 y SCSG7–, en la medida que las pérdidas en las sociedades cooperativas, por lo general, se generan como consecuencia del traspaso a los socios de resultados, vía precios o intereses.

**Supuesto 8:** Las diferencias permanentes que existen, son las derivadas de las dotaciones a los fondos obligatorios, así como aquellas que cada sociedad tuviera registrada por otros motivos.

**Supuesto 9:** No existen diferencias temporales, dado que ninguna sociedad cooperativa las ha registrado.

**Supuesto 10:** Se considera que se compensan cuotas íntegras negativas en aquellos casos que se indique su compensación en la Memoria.

**Supuesto 11:** No se tendrán en cuenta las retenciones y pagos a cuenta, pues su consideración o no, no afectará a la determinación de la presión fiscal.

**Supuesto 12:** Consideramos que las deducciones y bonificaciones aplicadas por las SCSG son correctas, y las tomamos en consideración

siempre que proceda. Hemos estimado que las deducciones y bonificaciones aplicadas, están ligadas al resultado cooperativo dado que la gran mayoría de éstas se generan como consecuencia de la actividad principal de las sociedades, que en este caso es la actividad cooperativizada, la cual tiene su reflejo en el resultado cooperativo.

#### **8.4.2.B. Datos obtenidos de las Cuentas Anuales necesarios para la determinación del TIE.**

Para comenzar el análisis es necesario recopilar una serie de datos e información, los cuales se presentan en las tablas siguientes. Indicar, que estos datos, fueron recopilados durante el estudio relativo al análisis del nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales.

La primera de ellas, la **tabla 8.19**, muestra información relativa a las distintas variables implicadas en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, para cuya elaboración nos hemos basado en los datos suministrados en la Memoria, así como de las premisas anteriormente definidas.

Por otra parte, en la **tabla 8.20** se exponen los porcentajes dotados por las SCSG a los fondos obligatorios, partiendo de la clasificación que en cada una de ellas hemos realizados de los resultados contables.

Del análisis de estos datos podemos extraer las siguientes conclusiones:

- a) Únicamente las SCSG1 y SCSG4 han aplicado correctamente los porcentajes de dotación a fondos obligatorios, imputando los mínimos exigidos por ley o importes superiores.
- b) El resto de sociedades, bien aplican porcentajes incorrectos, o bien no realizan las dotaciones considerando los distintos resultados

contables, realizando las dotaciones sobre el RCAI total. Estos errores conceptuales son una de las causas que harán que la presión fiscal soportada difiera de la presión que realmente deberían haber soportado.

**TABLA 8.19 INFORMACIÓN RELEVANTE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DEVENGADO Y DE LA CUOTA LÍQUIDA.**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Resultados a efectos contables</b>						
RCAI <sup>(1)</sup>	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
- RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
- RCOTAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	24.440,11
- RCEAI						13.934,86
<b>Distribución de Beneficios</b>						
Compensación de resultados negativos <sup>(2)</sup>	854.605,98	0,00	0,00	287.638,80	688,75	0,00
<b>Resultados a efectos fiscales</b>						
RCAI <sup>(3)</sup>	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
- RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
- RCEXAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	38.374,97
<b>Diferencias Permanentes distintas de las dotaciones a FO <sup>(4)</sup></b>	0,00	12.039,00	264,72	0,00	2.309,31	0,00
- RCCAI		7.613,00	264,72	0,00	2.309,31	
- RCEXAI		4.426,00	0,00	0,00	0,00	
<b>Compensación CI Negativa</b>	<b>213.651,50</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>492,15</b>	<b>0,00</b>
<b>Deducciones y Bonificaciones <sup>(4)</sup></b>	<b>62.770,34</b>	<b>63.033,00</b>	<b>5.645,54</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
- RCCAI	62.770,34	63.033,00	5.645,54			
- RCEXAI						

<sup>(1)</sup> El Resultado contable antes de impuestos, lo hemos separado en los distintos resultados contables establecidos por la LSCA.

<sup>(2)</sup> Ninguna sociedad indica la naturaleza de la pérdida, por lo que todas son consideradas pérdidas cooperativas.

<sup>(3)</sup> El resultado del ejercicio se ha desglosado a efectos fiscales en resultado cooperativo y extracooperativo, tal y como dispone la LRFC.

<sup>(4)</sup> Las diferencias permanentes y las deducciones y bonificaciones las hemos desglosado en función del resultado que las origina.

<sup>(5)</sup> Unidad monetaria: €

**TABLA 8.20 PORCENTAJES DOTADOS A LOS FONDOS OBLIGATORIOS POR LAS SOCIEDADES DE LA MUESTRA.**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Porcentajes dotados al FRO</b>						
RCAI					0%	95%
RCCAI	20%	13%	20%	77%		
RCOTAI		17%	80%			
RCEAI						
<b>Porcentajes dotados al FEP</b>						
RCAI					11%	5%
RCCAI	10%	4%	5%	22%		
RCOTAI		8%	20%			
RCEAI						

Por otro lado, todas las sociedades objeto de estudio han dotado los fondos obligatorios antes de impuesto, siendo obligatorio en dicho ejercicio dotarlos después de impuestos. Este error hará que la presión fiscal soportada no coincida con la real, como se comprobará en epígrafes siguientes. Igualmente, algunas de ellas los dotan antes de compensar pérdidas.

En la **tabla 8.21** se presentan a título informativo, las dotaciones realizadas por las SCSG agrarias, así como los importes deducidos por tales conceptos en la liquidación del Impuesto.

Se puede observar que existen sociedades que todo lo que dotan se lo deducen, sin tener en cuenta lo establecido en la normativa fiscal; otras se deducen importes superiores a lo dotado; y otras no se descuentan ningún importe, a pesar de haber realizado dotaciones a los fondos obligatorios. Estas circunstancias también tendrán efectos sobre la presión fiscal soportada, la cual en algunos casos es mayor y en otros es menor a la que realmente deberían de soportar.



**TABLA 8.21 DOTACIONES Y DEDUCCIONES A LOS FONDOS OBLIGATORIOS REALIZADAS.**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Dotación FRO</b>	<b>139.489,64</b>	<b>132.110,00</b>	<b>68.232,83</b>	<b>65.727,39</b>	<b>0,00</b>	<b>88.620,46</b>
RCCAI	139.489,64	74.611,00	28.706,49	65.727,39		
RCOTAI		57.499,00	39.526,34			
RCEAI						
<b>Dotación FEP</b>	<b>74.464,19</b>	<b>53.619,00</b>	<b>17.058,20</b>	<b>18.598,22</b>	<b>606,46</b>	<b>5.656,63</b>
RCCAI	74.464,19	24.870,00	7.176,62	18.598,22		
RCOTAI		28.749,00	9.881,58			
RCEAI						
<b>Deducción FRO</b>	<b>13.948,96</b>	<b>132.110,00</b>	<b>34.116,42</b>	<b>6.572,7</b>	<b>1.383,10</b>	<b>0,00</b>
RCCAI	13.948,96	74.611,00	14.353,24		445,68	
RCEXAI		57.499,00	19.763,17		937,42	
<b>Deducción FEP</b>	<b>0,00</b>	<b>53.619,00</b>	<b>17.058,20</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
RCCAI		24.870,00	7.176,62			
RCEXAI		28.749,00	9.881,58			

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

### 8.4.3. PRESIÓN FISCAL REAL ANTES DE LA REFORMA DE LA LSCA.

A partir de las premisas de partida definidas anteriormente y tomando en consideración los datos reales obtenidos de las Cuentas Anuales –**tabla 8.19**–, se ha determinado la verdadera presión fiscal –TIE “Contable” y el TIE “Fiscal”–, que deberían de haber soportado en el ejercicio 2002, bajo las normas reguladas en la LSCA para el ejercicio objeto de estudio –LSCA antes de la reforma–.

#### 8.4.3.A. Determinación del TIE “Contable-Real”.

Tal y como se expuso anteriormente, el TIE “Contable” vendrá definido como el cociente entre el impuesto devengado y el resultado antes de impuestos.

$$TIE_c = \frac{\text{Impuesto Devengado}}{RCCAI + RCOTAI + RCEAI}$$

Para el cálculo del impuesto devengado partimos del esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades desde el punto de vista contable, analizado en el capítulo cuarto (**Esquema 4.4**). Si bien, nos encontramos con el problema de que, en el ejercicio 2002, el cálculo del impuesto devengado está en función de las dotaciones a los fondos obligatorios, a la vez que dichas dotaciones dependen del impuesto devengado. La solución radica en plantear el problema siguiendo la mecánica de liquidación del Impuesto sobre Sociedades con la idea de obtener una ecuación que nos permita calcular el impuesto devengado, tal y como a continuación expondremos. En consecuencia el TIE se calculará como sigue:

$$TIE_c = \frac{ID_{RC} + ID_{ROT} + ID_{RE}}{RCCAI + RCOTAI + RCEAI}$$

Donde:

- ⌘  $ID_{RC}$ = Impuesto devengado por los resultados cooperativos.
- ⌘  $ID_{ROT}$ = Impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios.
- ⌘  $ID_{RE}$ = Impuesto devengado por los resultados extraordinarios.

#### A) DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DEVENGADO.

##### ➡ Resultados cooperativos.

En este caso, el impuesto devengado será igual al resultado contable cooperativo antes de impuesto por el tipo impositivo (20%), menos la parte de las dotaciones (100% en la dotación al FEP con ciertas

condiciones<sup>278</sup> y el 50% de la dotación al FRO) a los fondos obligatorios que son consideradas como gasto fiscalmente deducible, más / menos las diferencias permanentes debidas a estos resultados o prorrateadas entre los tres tipos citados, menos las deducciones y bonificaciones que correspondan a estos resultados o debidamente prorrateados entre los referidos tres tipos de resultados.

Siendo:

- $RCCAI$  = Resultado contable cooperativo antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1291 antes de impuestos.
- $PCCEA$  = Compensación de pérdida contable cooperativa de ejercicios anteriores.
- $DP_{RC}$  = Diferencias permanentes de los resultados cooperativos.
- $D_{RC}$  = Deducciones por las operaciones cooperativas.
- $B_{RC}$  = Bonificaciones por las operaciones cooperativas.
- $ID_{RC}$  = Impuesto devengado por los resultados cooperativos.
- $\alpha$  = Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FRO.
- $\beta$  = Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FEP.

Por tanto, partimos de tres ecuaciones y tres incógnitas ( $ID_{RC}$ , dotación al FRO deducible y la dotación al FEP deducible), a saber:

(a) Dotación obligatoria al FRO deducible =  $(RCCAI - PCCEA - ID_{RC}) * 0.5 * \alpha$

(b) Dotación obligatoria al FEP deducible =  $(RCCAI - PCCEA - ID_{RC}) * \beta$

---

<sup>278</sup> Artículos 18.2 y 19 de la LRFC.

$$(c) ID_{RC} = \text{Tipo impositivo} * (0.5^{279}) * (RCCAI - \text{Dotación obligatoria al FRO} - \text{Dotación obligatoria al FEP} \pm DP_{RC}) - D_{RC} - B_{RC}$$

Con lo que el impuesto devengado por los resultados cooperativos en las *sociedades cooperativas protegidas* haciendo la oportuna sustitución de las dos primeras fórmulas en la tercera sería:

$$ID_{RC} = 0.2 * RCCAI - 0.2 * \beta * (RCAAI - PCCEA - ID_{RC}) - 0.2 * 0.5 * \alpha * (RCAAI - PCCEA - ID_{RC}) \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}$$

$$ID_{RC} = 0.2 * RCCAI - 0.2 * \beta * RCCAI + 0.2 * \beta * PCCEA + 0.2 * \beta * ID_{RC} - 0.1 * \alpha * RCCAI + 0.1 * \alpha * PCCEA + 0.1 * \alpha * ID_{RC} \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}$$

$$ID_{RC} = (0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * PCCEA + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * ID_{RC} \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}$$

$$(1 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * ID_{RC} = (0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * PCCEA \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}$$

$$ID_{RC} = \frac{(0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * PCCEA \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}}{(1 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha)}$$

### [Ecuación 8.15]

Para el cálculo del impuesto devengado por los resultados cooperativos en las *sociedades cooperativas especialmente protegidas*, sólo existe la diferencia con las protegidas en la bonificación del 50% en la cuota sería:

$$ID_{RC} = \{0.2 * RCCAI - 0.2 * \beta * (RCAAI - PCCEA - ID_{RC}) - 0.2 * 0.5 * \alpha * (RCAAI - PCCEA - ID_{RC}) \pm 0.2 * DP_{RC}\} * 0.5 - D_{RC} - B_{RC}$$

$$ID_{RC} = 0.1 * RCCAI - 0.1 * \beta * RCCAI + 0.1 * \beta * PCCEA + 0.1 * \beta * ID_{RC} - 0.05 * \alpha * RCCAI + 0.05 * \alpha * PCCEA + 0.05 * \alpha * ID_{RC} \pm 0.1 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}$$

$$ID_{RC} = (0.1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha) * RCCAI + (0.1 * \beta + 0.05 * \alpha) * PCCEA + (0.1 * \beta + 0.05 * \alpha) * ID_{RC} \pm 0.1 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}$$

$$(1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha) * ID_{RC} = (0.1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha) * RCCAI + (0.1 * \beta + 0.05 * \alpha) * PCCEA \pm 0.1 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}$$

<sup>279</sup> Sólo en el caso de las sociedades cooperativas especialmente protegidas, por la bonificación del 50% de la cuota.

$$ID_{RC} = \frac{(0.1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha) * RCCAI + (0.1 * \beta + 0.05 * \alpha) PCCEA \pm 0.1 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}}{(1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha)}$$

**[Ecuación 8.16]**

➤ **Resultados de operaciones con terceros no socios.**

En este caso, el impuesto devengado será igual al resultado contable de las operaciones con terceros antes de impuestos por el tipo impositivo (35%), menos el 50% de la dotación obligatoria al FRO –40% de los resultados– y el 100% de la dotación obligatoria al FEP –10% de los resultados–, más / menos las diferencias permanentes imputables a estos resultados o debidamente prorrateados entre los tres tipos de resultados, menos las deducciones y bonificaciones imputables a los mismos o prorrateados entre los tres tipos de resultados.

Siendo:

- RCOTAI= Resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1292 antes de impuestos.
- PCOTEAI= Pérdida contable de operaciones con terceros no socios de ejercicios anteriores.
- DP<sub>ROT</sub>= Diferencias permanentes de los resultados de operaciones con terceros no socios.
- D<sub>ROT</sub>= Deducciones por los resultados de operaciones con terceros no socios.
- B<sub>ROT</sub>= Bonificaciones por los resultados de operaciones con terceros no socios.
- ID<sub>OT</sub>= Impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios.

- $\lambda =$  Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FRO.
- $\phi =$  Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FEP.

Por tanto, partimos de tres ecuaciones y tres incógnitas ( $ID_{ROT}$ , dotación al FRO deducible y la dotación al FEP deducible), a saber:

$$(a) \text{ Dotación obligatoria al FRO deducible} = (RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) * 0.5 * \lambda$$

$$(b) \text{ Dotación obligatoria al FEP deducible} = (RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) * \phi$$

$$(c) ID_{ROT} = \text{Tipo impositivo} * (0.5^{280}) * (RCOTAI - \text{Dotación obligatoria al FRO deducible} - \text{Dotación obligatoria al FEP} \pm DP_{ROT}) - D_{ROT} - B_{ROT}$$

Con lo que el impuesto devengado por los resultados cooperativos en las *sociedades cooperativas protegidas* haciendo la oportuna sustitución de las dos primeras fórmulas en la tercera sería:

$$ID_{ROT} = 0.35 * RCOTAI - 0.35 * \phi * (RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) - 0.35 * 0.5 * \lambda * (RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) \pm 0.35 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}$$

$$ID_{ROT} = 0.35 * RCOTAI - 0.35 * \phi * RCOTAI + 0.35 * \phi * PCOTEA + 0.35 * \phi * ID_{ROT} - 0.175 * \lambda * RCOTAI + 0.175 * \lambda * PCOTEA + 0.175 * \lambda * ID_{ROT} \pm 0.35 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}$$

$$ID_{ROT} = (0.35 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * RCOTAI + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * PCOTEA + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * ID_{ROT} \pm 0.35 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}$$

$$(1 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * ID_{ROT} = (0.35 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * RCOTAI + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * PCOTEA \pm 0.35 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}$$

$$ID_{ROT} = \frac{(0.35 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * RCOTAI + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * PCOTEA \pm 0.35 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}}{(1 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda)}$$

### [Ecuación 8.17]

<sup>280</sup> Sólo en el caso de las sociedades cooperativas especialmente protegidas, por la bonificación del 50% de la cuota.

Para el cálculo del impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios en las *sociedades cooperativas especialmente protegidas*, se produce sólo la diferencia con las protegidas en la bonificación del 50% en la cuota, sería:

$$ID_{ROT} = \left\{ \frac{0.35 * RCOTAI - 0.35 * \phi * (RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) - 0.35 * 0.5 * \lambda * (RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) \pm 0.35 * DP_{ROT}}{0.35} \right\} * 0.5 - D_{ROT} - B_{ROT}$$

$$ID_{ROT} = 0.175 * RCOTAI - 0.175 * \phi * RCOTAI + 0.175 * \phi * PCOTEA + 0.175 * \phi * ID_{ROT} - 0.0875 * \lambda * RCOTAI + 0.0875 * \lambda * PCOTEA + 0.0875 * \lambda * ID_{ROT} \pm 0.175 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}$$

$$ID_{ROT} = (0.175 - 0.175 * \phi - 0.0875 * \lambda) * RCOTAI + (0.175 * \phi + 0.0875 * \lambda) * PCOTEA + (0.175 * \phi + 0.0875 * \lambda) * ID_{ROT} \pm 0.175 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}$$

$$(1 - 0.175 * \phi - 0.0875 * \lambda) * ID_{ROT} = (0.175 - 0.175 * \phi - 0.0875 * \lambda) * RCOTAI + (0.175 * \phi + 0.0875 * \lambda) * PCOTEA \pm 0.175 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}$$

$$ID_{ROT} = \frac{(0.175 - 0.175 * \phi - 0.0875 * \lambda) * RCOTAI + (0.175 * \phi + 0.0875 * \lambda) * PCOTEA \pm 0.175 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}}{(1 - 0.175 * \phi - 0.0875 * \lambda)}$$

### [Ecuación 8.18]

#### ➔ Resultados extraordinarios.

En este supuesto, el impuesto devengado será igual al resultado contable extraordinario antes de impuestos por el tipo impositivo (35%), menos el 50% de la dotación obligatoria al FRO (que en este caso es del 100% de los mismos), más / menos las diferencias permanentes imputables a estos resultados o debidamente prorrateados entre éstos tres tipos, menos las deducciones y bonificaciones imputables a estos resultados o prorrateados entre los tres tipos referidos.

Siendo:

- RCEAI= Resultado contable extraordinario antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1293 antes de impuestos.
- PCEEA= Pérdida contable extraordinaria de ejercicios anteriores.
- $DP_{RE}$ = Diferencias permanentes de los resultados extraordinarios.
- $D_{RE}$ = Deducciones por los resultados extraordinarios.
- $B_{RE}$ = Bonificaciones por los resultados extraordinarios.
- $ID_{RE}$ = Impuesto devengado por los resultados extraordinarios.
- $\omega$ = Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FRO.

Partimos para su resolución de dos ecuaciones y dos incógnitas ( $ID_{RE}$ , dotación al FRO deducible), a saber:

$$(a) \text{Dotación obligatoria al FRO deducible} = (RCEAI - PCEEA - ID_{OT}) * 0.5 * \omega$$

$$(b) ID_{RE} = \text{Tipo impositivo} * (0.5^{281}) * (RCEAI - \text{Dotación obligatoria al FRO deducible} \pm DP_{RE}) - D_{RE} - B_{RE}$$

Con lo que el impuesto devengado por los resultados extraordinarios en las *sociedades cooperativas protegidas* haciendo la oportuna sustitución de la primera fórmula en la segunda nos daría:

$$ID_{RE} = 0.35 * RCEAI - 0.35 * \omega * 0.5 * (RCEAI - PCEEA - ID_{RE}) \pm 0.35 DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}$$

$$ID_{RE} = 0.35 * RCEAI - 0.175 * \omega * RCEAI + 0.175 * \omega * PCEEA + 0.175 * \omega * ID_{RE} \pm 0.35 DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}$$

$$(1 - 0.175 * \omega) * ID_{RE} = (0.35 - 0.175 * \omega) * RCEAI + 0.175 * \omega * PCEEA \pm 0.35 * DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}$$

---

<sup>281</sup> Sólo en el caso de las sociedades cooperativas especialmente protegidas, por la bonificación del 50% de la cuota.



$$ID_{RE} = \frac{(0.35 - 0.175 * \omega) * RCEAI + 0.175 * \omega * PCEEA \pm 0.35 * DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}}{(1 - 0.175 * \omega)}$$

**[Ecuación 8.19]**

Para el cálculo del impuesto devengado por los resultados extraordinarios en las *sociedades cooperativas especialmente protegidas*, sólo existe la diferencia con las protegidas en la bonificación del 50% en la cuota, por lo que nos quedaría:

$$ID_{RE} = [0.35 * RCEAI - 0.35 * 0.5 * \omega * (RCEAI - PCEEA - ID_{RE}) \pm 0.35 DP_{RE}] * 0.5 - D_{RE} - B_{RE}$$

$$ID_{RE} = (0.175 - 0.0875 * \omega) * RCEAI + 0.0875 * \omega * PCEEA + 0.0875 * \omega * ID_{RE} \pm 0.175 DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}$$

$$(1 - 0.0875 * \omega) * ID_{RE} = (0.175 - 0.0875 * \omega) * RCEAI + 0.0875 * \omega * PCEEA \pm 0.175 DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}$$

$$ID_{RE} = \frac{(0.175 - 0.0875 * \omega) * RCEAI + 0.0875 * \omega * PCEEA \pm 0.175 DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}}{(1 - 0.0875 * \omega)}$$

**[Ecuación 8.20]**

En definitiva, el impuesto devengado para las SCSG protegidas sería determinado a través de las fórmulas siguientes.

$$ID_{RC} = \frac{(0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * PCCEA \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}}{(1 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha)}$$

**[Ecuación 8.15]**

$$ID_{ROT} = \frac{(0.35 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * RCOTAI + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * PCOTEA \pm 0.35 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}}{(1 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda)}$$

**[Ecuación 8.17]**

$$ID_{RE} = \frac{(0.35 - 0.175 * \omega) * RCEAI + 0.175 * \omega * PCEEA \pm 0.35 * DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}}{(1 - 0.175 * \omega)}$$

**[Ecuación 8.19]**

Aplicando sobre las **ecuaciones 8.15, 8.17 y 8.19**, los porcentajes a dotar a los fondos obligatorios en las SCSG determinaremos los impuestos devengados para cada resultado. Dado que los porcentajes de dotación para los resultados cooperativos, van a depender de la relación del FRO con el capital social, determinaremos el impuesto devengado de los resultados cooperativos ( $ID_{RC}$ ) para cada relación. El resto de impuestos devengados  $-ID_{ROT}$  e  $ID_{RE}$  no están afectados por esa relación.

#### **a) Impuesto Devengado por los Resultados Cooperativo ( $ID_{RC}$ )**

*Si  $FRO < CS$*

$\alpha$  (porcentaje de dotación al FRO)=20%

$\beta$  (porcentaje de dotación al FEP)=5%

$$ID_{RC} = \frac{0,17 * RCCAI + 0,03 * PCCEA \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}}{0,97} \quad \text{[Ecuación 8.21]}$$

*Si  $FRO > CS$*

$\alpha$  (porcentaje de dotación al FRO)=15%

$\beta$  (porcentaje de dotación al FEP)=5%

$$ID_{RC} = \frac{0,175 * RCCAI + 0,025 PCCEA \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}}{0,975} \quad \text{[Ecuación 8.22]}$$

#### **b) Impuesto Devengado por los Resultados en Operaciones con Terceros ( $ID_{ROT}$ )**

$\lambda$  (porcentaje de dotación al FRO) = 40%

$\phi$  (porcentaje de dotación al FEP) = 10%

$$ID_{ROT} = \frac{0,245 * RCOTAI + 0,105 * PCOTEA \pm 0,35 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}}{0,895} \quad [\text{Ecuación 8.23}]$$

### c) Impuesto Devengado por los Resultados Extraordinarios (ID<sub>RE</sub>)

$\omega$  (porcentaje de dotación al FRO) = 100%

$$ID_{RE} = \frac{0,175 * RCEAI + 0,175 * PCEEA \pm 0,35 * DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}}{0,825} \quad [\text{Ecuación 8.24}]$$

Si aplicamos en las **ecuaciones 8.21, 8.22, 8.23 y 8.24** los datos recogidos en la **tabla 8.19** sobre resultados, pérdidas compensables del resultado, diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones, extraídos de la Memoria para cada SCSG agraria, podemos determinar el impuesto devengado para cada resultado y a partir de ahí determinar el TIE “Contable-Real”. En la **tabla 8.22 y 8.23**, se indica el TIE “Contable-Real”, para cada una de las relaciones entre el FRO y el capital social.

**TABLA 8.22 TIE “CONTABLE-REAL” CUANDO FRO ES MENOR AL CS. ANTES DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

FRO < CS	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Impuestos Devengados</b>						
IDTotal	271.173,00	124.654,95	39.838,90	76.199,79	669,52	19.443,47
ID <sub>RC</sub>	271.173,00	31.245,86	23.400,74	76.199,79	27,99	9.797,28
ID <sub>ROT</sub>	0,00	93.409,09	16.438,17	0,00	641,53	6.690,31
ID <sub>RE</sub>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.955,88
<b>Resultados contables</b>						
RCAI	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
RCOTAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	24.440,11
RCEAI						13.934,86
TIE <sub>A1</sub> "Contable-Real"	15,36%	13,77%	17,54%	19,84%	13,13%	20,62%

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

$\omega$  TIE<sub>A1</sub> "Contable-Real" = TIE “Contable-Real” antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.

**TABLA 8.23 TIE “CONTABLE-REAL” CUANDO FRO ES MAYOR AL CS. ANTES DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

FRO > CS	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Impuestos Devengados</b>						
ID <sub>Total</sub>	274.454,67	127.356,38	40.575,53	76.303,32	679,97	19.679,90
ID <sub>RC</sub>	274.454,67	33.947,28	24.137,36	76.303,32	38,44	10.033,71
ID <sub>ROT</sub>	0,00	93.409,09	16.438,17	0,00	641,53	6.690,31
ID <sub>RE</sub>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.955,88
<b>Resultados contables</b>						
RCAI	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
RCOTAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	24.440,11
REAI						13.934,86
<b>TIE<sub>A2</sub> "Contable-Real"</b>	<b>15,54%</b>	<b>14,06%</b>	<b>17,87%</b>	<b>19,87%</b>	<b>13,34%</b>	<b>20,87%</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

$\alpha$  TIE<sub>A2</sub> "Contable-Real" = TIE “Contable-Real” antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.

**B) DOTACIONES A LOS FONDOS OBLIGATORIOS.**

Una vez calculados los impuestos devengados, podemos también determinar las dotaciones obligatorias al FRO y FEP, que se tomarán como dato para la determinación de la cuota líquida. Su determinación se realizará a partir de las siguientes ecuaciones:

**Para el RCCAI →**

- Dotación obligatoria al FRO = (RCCAI - PCCEA - ID<sub>RC</sub>) \*  $\alpha$

**[Ecuación 8.25]**

- Dotación obligatoria al FEP = (RCCAI - PCCEA - ID<sub>RC</sub>) \*  $\beta$

**[Ecuación 8.26]**

**Para el RCOTAI →**

- Dotación obligatoria al FRO =  $(RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) * \lambda$

[Ecuación 8.27]

- Dotación obligatoria al FEP =  $(RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) * \phi$

[Ecuación 8.28]

**Para el RCEAI →**

- Dotación obligatoria al FRO =  $(RCEAI - PCEEA - ID_{RE}) * \omega$

[Ecuación 8.29]

A continuación en la **tabla 8.24** se muestran las dotaciones obligatorias –dotaciones mínimas exigidas por ley– a los fondos, con base en las cuales las sociedades cooperativas realizan sus deducciones en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Se deducirán de estos importes el 50% de lo dotado al FRO y el 100% de lo dotado al FEP, tal y como ya se expuso anteriormente.

**TABLA 8.24 DOTACIONES OBLIGATORIAS A LOS FONDOS ANTES DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Dotaciones al FRO</b>						
RCCAI						
FRO<CS	127.985,34	105.355,62	28.728,32	4.037,73	407,65	9.220,97
FRO>CS	95.496,76	78.611,507	21.435,75	3.012,77	304,17	6.880,26
RCOTAI	0,00	101.657,16	17.444,58	0,00	680,81	7.099,92
RCEAI	0,00	0	0,00	0,00	0,00	10.978,98
<b>Dotaciones al FEP</b>						
RCCAI	31.996,34	26.338,90	7.182,08	1.009,43	101,91	2.305,24
RCOTAI	0,00	25.414,29	4.361,15	0,00	170,20	1.774,98
RCEAI	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Total Dotado FRO&lt;CS</b>	<b>159.981,68</b>	<b>258.765,99</b>	<b>57.716,13</b>	<b>5.047,17</b>	<b>1.360,58</b>	<b>31.380,09</b>
<b>Total Dotado FRO&gt;CS</b>	<b>127.493,09</b>	<b>232.021,87</b>	<b>50.423,56</b>	<b>4.022,20</b>	<b>1.257,10</b>	<b>29.039,38</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

#### 8.4.3.B. Determinación del TIE “Fiscal-Real”.

Como se indicó en epígrafes anteriores el TIE “Fiscal” vendrá determinado por el cociente entre la cuota líquida y el resultado antes de impuestos.

$$TIE_F = \frac{\text{Cuota Líquida}}{RCCAI + RCEXAI}$$

Para el cálculo de la cuota líquida partimos del esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades desde el punto de vista fiscal, analizado en el capítulo cuarto (**esquema 4.5**).

El problema que nos encontrábamos anteriormente para la determinación del impuesto devengado (derivado de que el cálculo de éste estaba en función de las dotaciones a los fondos obligatorios, y a su vez dichas dotaciones dependían del impuesto devengado) no ocurrirá en el cálculo de la cuota líquida, puesto que el importe de la dotación obligatoria susceptible de deducción ya es conocido, y ha quedado recogido en la **tabla 8.24**.

##### A) DOTACIONES A LOS FONDOS OBLIGATORIOS.

Partiendo de que a efectos fiscales existen dos resultados, uno cooperativo y otro extracooperativo, y efectos contables tres, las dotaciones a tener en cuenta para el cálculo de la cuota líquida, serían:

**Para el RCCAI** → Lo dotado por los resultados cooperativos (RCCAI), recogidos en las **Ecuaciones 8.25 y 8.26**.

**Para el RCEXAI** → Lo dotado por los resultados de operaciones con terceros no socios y extraordinarios.

- *Dotación al FRO de Resultados Extracooperativos* ( $DFRO_{REX}$ ) → Dotaciones realizadas al FRO por el RCOTAI y el RCEAI. **Ecuaciones 8.27 y 8.29.**
- *Dotación al FEP de Resultados Extracooperativos* ( $DFEP_{REX}$ ) → Dotaciones realizadas al FRO por el RCOTAI. **Ecuación 8.28.**

## B) DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA.

En consecuencia, la cuota líquida se determinará como sigue:

### 1º Paso. Cálculo de las Bases Imponibles.

$$BI_C = RCCAI - 0.5 * DFRO_{RC} - DFEP_{RC} \pm DP_{RC} \pm DT_{RC}$$

$$BI_{EX} = RCEXAI - 0.5 * DFRO_{REX} - DFEP_{REX} \pm DP_{REX} \pm DT_{REX}$$

### 2º Paso. Determinación de la Cuota Íntegra.

$$CI = 0.2 * BI_C + 0.35 * BI_{EX} - CIN$$

$$CI = 0.2 * RCCAI - 0.1 * DFRO_{RC} - 0.2 * DFEP_{RC} + 0.35 * RCEXAI - 0.175 * DFRO_{REX} - 0.35 * DFEP_{REX} \pm 0.2 * DP_{RC} \pm 0.2 * DT_{RC} \pm 0.35 * DP_{REX} \pm 0.35 * DT_{REX} - CIN$$

### 3º Paso. Cálculo de la Cuota Líquida.

$$CL = CI - DyB$$

$$CL = 0.2 * RCCAI - 0.1 * DFRO_{RC} - 0.2 * DFEP_{RC} + 0.35 * RCEXAI - 0.175 * DFRO_{REX} - 0.35 * DFEP_{REX} \pm 0.2 * DP_{RC} \pm 0.2 * DT_{RC} \pm 0.35 * DP_{REX} \pm 0.35 * DT_{REX} - CIN - DyB$$

**[Ecuación 8.30]**

Donde:

➤  $RCCAI$  = Resultado contable cooperativo antes de impuestos.

- $RCEXAI$ = Resultado contable extracooperativo antes de impuestos. Correspondiéndose con la agregación del  $RCOTAI$  y el  $RCEAI$ .
- $DFRO_{RC}$ = Dotación al FRO de Resultados Cooperativos.
- $DFEP_{RC}$ = Dotación al FEP de Resultados Cooperativos.
- $DFRO_{REX}$ = Dotación al FRO de Resultados Extracooperativos.
- $DFEP_{REX}$ = Dotación al FEP de Resultados Extracooperativos.
- $DP_{RC}$ = Diferencias Permanentes del Resultado Cooperativo.
- $DP_{REX}$ = Diferencias Permanentes del Resultado Extracooperativo.
- $DT_{RC}$ = Diferencias Temporales del Resultado Cooperativo.
- $DT_{REX}$ = Diferencias Temporales del Resultado Extracooperativo.
- $BI$ = Base Imponible Total.
- $BI_C$ = Base Imponible Cooperativa.
- $BI_{EX}$ = Base Imponible Extracooperativa.
- $CI$ = Cuota Íntegra.
- $CIN$ = Cuota Íntegra negativa de ejercicios anteriores.
- $DyB$ = Deducciones y bonificaciones.
- $CL$ = Cuota Líquida.

Sustituyendo en la **ecuación 8.30**, las ecuaciones sobre dotación obligatoria a los fondos obligatorios —**ecuaciones 8.25 a 8.29**—, podemos llegar a un mayor nivel de detalle de la cuota líquida. Dado que el importe de tales dotaciones ya es conocido previamente no es necesario que sigamos desarrollando esta fórmula matemática.



Para el cálculo de la cuota líquida en las *sociedades cooperativas especialmente protegidas*, solo existe la diferencia con las protegidas en la bonificación del 50% en la cuota.

En cuanto al orden lógico de aplicación de la bonificación especial del 50% de la cuota en sociedades cooperativas especialmente protegidas y la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores, la normativa no dispone nada al respecto, pero tal y como indica Martín Fernández (1994, 139) "... el orden lógico sería minorar la cuota íntegra en las cuotas negativas de ejercicios anteriores y, posteriormente, aplicar la bonificación sobre la diferencia en el impuesto que sea positiva". En consecuencia la cuota líquida resultante sería:

### 1º Paso. Bases Imponibles.

$$BI_C = RCCAI - 0.5 * DFRO_{RC} - DFEP_{RC} \pm DP_{RC} \pm DT_{RC}$$

$$BI_{EX} = RCEXAI - 0.5 * DFRO_{REX} - DFEP_{REX} \pm DP_{REX} \pm DT_{REX}$$

### 2º Paso. Cuota Íntegra.

$$CI = 0,5 * [(0,2 * BI_C + 0,35 * BI_{EX}) - CIN]$$

$$CI = 0,1 * RCCAI - 0,05 * DFRO_{RC} - 0,1 * DFEP_{RC} + 0,175 * RCEXAI - 0,0875 * DFRO_{REX} - 0,175 * DFEP_{REX} \pm 0,1 * DP_{RC} \pm 0,1 * DT_{RC} \pm 0,175 * DP_{REX} \pm 0,175 * DT_{REX} - 0,5 * CIN$$

### 3º Paso. Cuota Líquida.

$$CL = 0,1 * RCCAI - 0,05 * DFRO_{RC} - 0,1 * DFEP_{RC} + 0,175 * RCEXAI - 0,0875 * DFRO_{REX} - 0,175 * DFEP_{REX} \pm 0,1 * DP_{RC} \pm 0,1 * DT_{RC} \pm 0,175 * DP_{REX} \pm 0,175 * DT_{REX} - 0,5 * CIN - DyB$$

### [Ecuación 8.31]

Partiendo nuevamente de los datos obtenidos de la Memoria de las SCSG agrarias, presentados en la **tabla 8.19**, así como de las dotaciones obligatorias a fondos, recogidas en la **tabla 8.24**, podemos calcular la cuota líquida para cada sociedad cooperativa y a partir de ésta el TIE

“Fiscal-Real”. Calcularemos el mismo para las dos relaciones existentes entre el FRO y el capital social.

En la **tabla 8.25 y 8.26** se muestra el TIE “Fiscal-Real” para las dos relaciones del FRO con el capital social.

**TABLA 8.25 TIE “FISCAL-REAL” CUANDO EL FRO ES MENOR AL CS. ANTES DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

FRO < CS	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
Cuota Líquida	57.521,50	124.654,95	39.838,90	76.199,79	177,37	19.443,47
<b>Resultados a efectos Fiscales</b>						
RCAI	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
RCEXCAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	38.374,97
TIE <sub>A1</sub> "Fiscal-Real"	3,26%	13,77%	17,54%	19,84%	3,48%	20,62%

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

☞ TIE<sub>A1</sub> "Fiscal-Real" = TIE “Fiscal-Real” antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.

**TABLA 8.26 TIE “FISCAL-REAL” CUANDO EL FRO ES MAYOR AL CS. ANTES DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

FRO > CS	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
Cuota Líquida	60.770,36	127.329,36	40.568,16	76.302,29	187,72	19.677,54
<b>Resultados a efectos Fiscales</b>						
RCAI	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
RCEXCAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	38.374,97
TIE <sub>A2</sub> "Fiscal-Real"	3,44%	14,06%	17,86%	19,87%	3,68%	20,87%

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

☞ TIE<sub>A2</sub> "Fiscal-Real" = TIE “Fiscal-Real” antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.

Por otra parte, es lógico que el TIE<sub>A2</sub> “Fiscal-Real” sea mayor al TIE<sub>A1</sub> “Fiscal-Real”, debido a que el importe dotado a FRO es menor y en consecuencia el importe a deducir también será menor.

#### **8.4.4. PRESIÓN FISCAL REAL DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

Aunque las modificaciones introducidas en la LSCA no han sido de aplicación hasta el ejercicio 2003, hemos creído interesante analizar el efecto que sobre la presión fiscal tendrán las mismas.

Para ello hemos tomado como base los datos económicos que las SCSG presentan en el ejercicio 2002, dado que es independiente el ejercicio que tomemos para observar la variabilidad de la presión fiscal, siempre y cuando los datos de base para calcular el TIE, antes y después de la reforma, sean los mismos.

##### **8.4.4.A. Determinación del TIE “Contable-Real”.**

Anteriormente a la reforma de la LSCA, la determinación el Impuesto Devengado exigía la realización de un sin fin de ecuaciones para llegar a determinar el importe de los mismos. Tras la Ley 3/2002, por la que se modifica la LSCA, queda expresamente establecido que las dotaciones a los fondos obligatorios se realizarán antes de la consideración de los impuestos. Por tanto, ya no nos enfrentamos al problema de que el impuesto devengado esté en función de la dotación de los fondos y a su vez estas dotaciones del impuesto devengado. No surge la necesidad de realizar ningún desarrollo matemático.

Para comenzar el cálculo del TIE, en primer lugar, partimos de la determinación de las dotaciones a los fondos obligatorios, puesto que éstas son una de las variables a considerar para el cálculo del gasto devengado y al no estar condicionadas al impuesto, su determinación se puede hacer de forma directa.

**A) DOTACIONES A LOS FONDOS OBLIGATORIOS.**

El cálculo de las dotaciones obligatorias se determinará como sigue:

**Para el RCCAI →**

- Dotación obligatoria al FRO =  $(RCCAI - PCCEA) * \alpha$

**[Ecuación 8.32]**

- Dotación obligatoria al FEP =  $(RCCAI - PCCEA) * \beta$

**[Ecuación 8.33]**

**Para el RCOTAI →**

- Dotación obligatoria al FRO =  $(RCOTAI - PCOTEA) * \lambda$

**[Ecuación 8.34]**

- Dotación obligatoria al FEP =  $(RCOTAI - PCOTEA) * \phi$

**[Ecuación 8.35]**

**Para el RCEAI →**

- Dotación obligatoria al FRO =  $(RCEAI - PCEEA) * \omega$

**[Ecuación 8.36]**

En la **tabla 8.27** se muestran las asignaciones obligatorias que tendrían que realizar las sociedades cooperativas si aplicaran la LSCA tras la reforma.

Si comparamos las dotaciones a realizar a los fondos obligatorios, antes y después de la reforma de la ley, **tablas 8.24 y 8.27**, podemos observar como tras la reforma todas las sociedades han de dotar un importe mayor a fondos. En consecuencia, se podrán deducir por dicho

concepto un valor mayor, lo que repercutirá directamente sobre la presión fiscal, como se comprobará en próximos epígrafes.

**TABLA 8.27 DOTACIONES OBLIGATORIAS A LOS FONDOS TRAS LA REFORMA DE LA LSCA.**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Dotaciones al FRO</b>						
RCCAI						
FRO<CS	182.219,94	111.604,80	33.408,47	19.277,69	413,25	11.180,42
FRO>CS	136.664,96	83.703,60	25.056,35	14.458,27	309,94	8.385,32
RCOTAI	0,00	139.020,80	24.019,85	0,00	937,43	9.776,04
RCEAI	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.934,86
<b>Dotaciones al FEP</b>						
RCCAI	45.554,99	27.901,20	8.352,12	4.819,42	103,31	2.795,11
RCOTAI	0,00	34.755,20	6.004,96	0,00	234,36	2.444,01
RCEAI	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Total Dotado FRO&lt;CS</b>	<b>227.774,93</b>	<b>313.282,00</b>	<b>71.785,40</b>	<b>24.097,11</b>	<b>1.688,34</b>	<b>40.130,44</b>
<b>Total Dotado FRO&gt;CS</b>	<b>182.219,94</b>	<b>285.380,80</b>	<b>63.433,28</b>	<b>19.277,69</b>	<b>1.585,03</b>	<b>37.335,33</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

## B) DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DEVENGADO.

La determinación del impuesto devengado en las *sociedades cooperativas protegidas* partiendo del cálculo del Impuesto Bruto para cada resultado, será:

### 1º Paso. Determinación del Impuesto Bruto.

*Impuesto Bruto: Resultado Cooperativo.*

$$IB_{RC} = 0.2 * RCCAI - 0.2 * \beta * (RCAAI - PCCEA) - 0.2 * 0.5 * \alpha * (RCAAI - PCCEA) \pm 0.2 * DP_{RC}$$

$$IB_{RC} = 0.2 * RCCAI - 0.2 * \beta * RCCAI + 0.2 * \beta * PCCEA - 0.1 * \alpha * RCCAI + 0.1 * \alpha * PCCEA \pm 0.2 * DP_{RC}$$

$$IB_{RC} = (0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * PCCEA \pm 0.2 * DP_{RC}$$

**Impuesto Bruto: Resultado Operaciones con terceros no socios.**

$$IB_{ROT} = 0.35 * RCOTAI - 0.35 * \phi * (RCOTAI - PCOTEA) - 0.35 * 0.5 * \lambda * (RCOTAI - PCOTEA) \pm 0.35 * DP_{ROT}$$

$$IB_{ROT} = 0.35 * RCOTAI - 0.35 * \phi * RCOTAI + 0.35 * \phi * PCOTEA - 0.175 * \lambda * RCOTAI + 0.175 * \lambda * PCOTEA \pm 0.35 * DP_{ROT}$$

$$IB_{ROT} = (0.35 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * RCOTAI + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * PCOTEA \pm 0.35 * DP_{ROT}$$

**Impuesto Bruto: Resultado Extraordinario.**

$$IB_{RE} = 0.35 * RCEAI - 0.35 * \omega * 0.5 * (RCEAI - PCEEA) \pm 0.35 * DP_{RE}$$

$$IB_{RE} = (0.35 - 0.175 * \omega) * RCEAI + 0.175 * \omega * PCEEA \pm 0.35 * DP_{RE}$$

**2º Paso. Cálculo del Impuesto Devengado.**

$$ID = IB_{RC} + IB_{OT} + IB_{RE} - DyB$$

$ID = (0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * PCCEA + (0.35 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * RCOTAI + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * PCOTEA + (0.35 - 0.175 * \omega) * RCEAI + 0.175 * \omega * PCEEA \pm 0.2 * DP_{RC} \pm 0.35 * DP_{OT} \pm 0.35 * DP_{RE} - DYB$
--

**[Ecuación 8.37]**

Donde:

- ID= Impuesto Devengado.
- IB<sub>RC</sub>= Impuesto Bruto procedente del resultado cooperativo.
- IB<sub>ROT</sub>= Impuesto Bruto procedente del resultado de operaciones con terceros no socios.
- IB<sub>RE</sub>= Impuesto Bruto procedente del resultado extraordinario.

Para el cálculo del impuesto devengado en las *sociedades cooperativas especialmente protegidas*, se produce sólo la diferencia con las protegidas en la bonificación del 50% en la cuota, sería:

## 2º Paso. Cálculo del Impuesto Devengado.

$$ID = 0,5 * (IB_{RC} + IB_{ROT} + IB_{RE}) - DyB$$

$$ID = (0,1 - 0,1 * \beta - 0,05 * \alpha) * RCCAI + (0,1 * \beta + 0,05 * \alpha) * PCCEA + (0,175 - 0,175 * \phi - 0,0875 * \lambda) * RCOTAI + (0,175 * \phi + 0,0875 * \lambda) * PCOTEa + 0,175 * RCEAI - 0,0875 * \omega * RCEAI + 0,0875 * \omega * PCEEa \pm 0,1 * DP_{RC} \pm 0,175 * DP_{ROT} \pm 0,175 * DP_{RE} - DYB$$

### [Ecuación 8.38]

A partir de la **ecuación 8.37** se puede determinar el TIE “Contable-Real”, que soportarían las SCSG si se aplicara la LSCA tras la reforma, tal y como se muestra en las **tablas 8.28 y 8.29**.

**TABLA 8.28 TIE “CONTABLE-REAL” CUANDO FRO ES MENOR AL CS. DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

FRO < CS	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Impuestos Devengados</b>	263.037,81	113.909,62	37.410,87	73.913,80	601,32	17.929,79
<b>Resultados contables</b>						
RCAI	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
RCOTAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	24.440,11
RCEAI						13.934,86
<b>TIE<sub>D1</sub> "Contable-Real"</b>	<b>14,90%</b>	<b>12,58%</b>	<b>16,47%</b>	<b>19,25%</b>	<b>11,79%</b>	<b>19,02%</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

ℳ TIE<sub>D1</sub> "Contable-Real" = TIE “Contable-Real” después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.

**TABLA 8.29 TIE “CONTABLE-REAL” CUANDO FRO ES MAYOR AL CS. DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

FRO>CS	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
Impuestos Devengados	267.593,31	116.699,74	38.246,08	74.395,74	611,65	18.209,30
Resultados contable						
RCAI	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
RCOTAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	24.440,11
RCEAI						13.934,86
TIE <sub>D2</sub> "Contable-Real"	15,16%	12,89%	16,84%	19,37%	12,00%	19,31%

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

∝ TIE<sub>D2</sub> "Contable-Real" = TIE “Contable-Real” después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.

#### 8.4.4.B. Determinación del TIE “Fiscal-Real”.

Para la determinación el TIE “Fiscal-Real” después de la reforma, partimos de la **ecuación 8.30** anteriormente calculada para la obtención de la cuota líquida antes de la reforma de la LSCA, pues la única diferencia respecto a ésta tiene que ver con las dotaciones a los fondos obligatorios, las cuales se harán antes de impuestos. Esta ecuación se puede aplicar directamente debido a que el importe de dotación a fondos ya es conocido –véase **tabla 8.27**–.

Así en la **tabla 8.30** y **8.31** se recoge el TIE “Fiscal-Real” después de la reforma.



**TABLA 8.30 TIE “FISCAL-REAL” CUANDO EL FRO ES MENOR AL CS. DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

FRO<CS	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Cuota Líquida</b>	49.386,31	113.909,62	37.410,87	73.913,80	109,17	17.929,79
<b>Resultados a efectos Fiscales</b>						
RCAI	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
RCEXCAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	38.374,97
<b>TIE<sub>D1</sub> "Fiscal-Real"</b>	<b>2,80%</b>	<b>12,58%</b>	<b>16,47%</b>	<b>19,25%</b>	<b>2,14%</b>	<b>19,02%</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

⌘ TIE<sub>D1</sub> "Fiscal-Real" = TIE "Fiscal-Real" después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.

**TABLA 8.31 TIE “FISCAL-REAL” CUANDO EL FRO ES MAYOR AL CS. DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA.**

FRO>CS	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Cuota Líquida</b>	53.941,81	116.699,74	38.246,08	74.395,74	119,50	18.209,30
<b>Resultados a efectos Fiscales</b>						
RCAI	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
RCCAI	1.765.705,70	558.024,00	167.042,35	384.027,26	2.754,99	55.902,12
RCEXCAI		347.552,00	60.049,63		2.343,56	38.374,97
<b>TIE<sub>D2</sub> "Fiscal-Real"</b>	<b>3,05%</b>	<b>12,89%</b>	<b>16,84%</b>	<b>19,37%</b>	<b>2,34%</b>	<b>19,31%</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

⌘ TIE<sub>D2</sub> "Fiscal-Real" = TIE “Fiscal-Real” después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.

#### 8.4.5. PRESIÓN FISCAL SIGUIENDO LA LEY 43/1995.

Con la finalidad de poder analizar las ventajas fiscales que presentan las SCSG agrarias en relación con el resto de sociedades, en las **tablas 8.32 y 8.33** se expone la presión fiscal que soportarían, tomando como

referencia el TIE “Contable” y el TIE “Fiscal”, si les fuera de aplicación la Ley 43/1995, y no estuvieran sujetas a un Régimen especial.

**TABLA 8.32 TIE “CONTABLE” SIGUIENDO LA LEY 43/1995.**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Impuesto Devengado pyme</b>	<b>550.719,06</b>	<b>245.197,36</b>	<b>69.236,41</b>	<b>129.901,95</b>	<b>836,77</b>	<b>28.489,39</b>
I.Bruto	1.765.705,70	893.537,00	226.827,26	384.027,26	2.789,24	94.277,08
< 90.151,81	90.151,81	90.151,81	90.151,81	90.151,81	2.789,24	90.151,81
> 90.151,81	1.675.553,89	803.385,19	136.675,45	293.875,45		4.125,27
<b>Impuesto Devengado no pyme</b>	<b>555.226,65</b>	<b>249.704,95</b>	<b>73.744,00</b>	<b>134.409,54</b>	<b>976,24</b>	<b>32.996,98</b>
<b>RCAI</b>	<b>1.765.705,70</b>	<b>905.576,00</b>	<b>227.091,98</b>	<b>384.027,26</b>	<b>5.098,55</b>	<b>94.277,08</b>
<b>TIE "Contable-S.Mercantil" pyme</b>	<b>31,19%</b>	<b>27,08%</b>	<b>30,49%</b>	<b>33,83%</b>	<b>16,41%</b>	<b>30,22%</b>
<b>TIE "Contable-S.Mercantil"</b>	<b>31,45%</b>	<b>27,57%</b>	<b>32,47%</b>	<b>35,00%</b>	<b>19,15%</b>	<b>35,00%</b>
<b>Variación</b>	<b>0,26</b>	<b>0,50</b>	<b>1,98</b>	<b>1,17</b>	<b>2,74</b>	<b>4,78</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde:

- ⌘ TIE "Contable-S.Mercantil" = TIE "Contable" según la LIS.
- ⌘ TIE "Contable-S.Mercantil" pyme = TIE "Contable" según la LIS y para sociedades calificadas como PYME.

**TABLA 8.33 TIE “FISCAL” SIGUIENDO LA LEY 43/1995.**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13
<b>Cuota Líquida pyme</b>	<b>176.828,95</b>	<b>245.197,36</b>	<b>69.236,41</b>	<b>129.901,95</b>	<b>98,55</b>	<b>28.489,39</b>
B.Imponible	697.448,22	893.537,00	226.827,26	384.027,26	328,49	94.277,08
< 90.151,81	90.151,81	90.151,81	90.151,81	90.151,81	328,49	90.151,81
> 90.151,81	607.296,41	803.385,19	136.675,45	293.875,45		4.125,27
<b>Cuota Líquida no pyme</b>	<b>181.336,54</b>	<b>249.704,95</b>	<b>73.744,00</b>	<b>134.409,54</b>	<b>114,97</b>	<b>32.996,9</b>
<b>RCAI</b>	<b>1.765.705,70</b>	<b>905.576,00</b>	<b>227.091,98</b>	<b>384.027,26</b>	<b>5.098,55</b>	<b>94.277,08</b>
<b>TIE "Fiscal-S.Mercantil" pyme</b>	<b>10,01%</b>	<b>27,08%</b>	<b>30,49%</b>	<b>33,83%</b>	<b>1,93%</b>	<b>30,22%</b>
<b>TIE "Fiscal-S.Mercantil"</b>	<b>10,27%</b>	<b>27,57%</b>	<b>32,47%</b>	<b>35,00%</b>	<b>2,25%</b>	<b>35,00%</b>
<b>Variación</b>	<b>0,26</b>	<b>0,50</b>	<b>1,98</b>	<b>1,17</b>	<b>0,32</b>	<b>4,78</b>

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

Donde

- ⌘ TIE "Fiscal-S.Mercantil" = TIE "Fiscal" según la LIS.

- ⌘ TIE "Fiscal-S.Mercantil" pyme = TIE "Fiscal" según la LIS y para sociedades calificadas como PYME.

Para la determinación de las presiones fiscales anteriores, hemos partido de las siguientes premisas:

**A.-** Se ha calculado el TIE para dos supuestos:

- El primero, en el caso de que las sociedades cooperativas sean consideradas como PYMES.

Para que una sociedad tenga la consideración de entidad de reducida dimensión, el artículo 122.1 de la LIS, preceptúa que en el periodo impositivo inmediato anterior, su importe neto de cifra de negocios ha de ser inferior a 6 millones de euros.

Los incentivos fiscales aplicables en este caso son los siguientes:

- Libertad de amortización del inmovilizado material nuevo que sea susceptible de creación de empleo.
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.
- Amortización Acelerada del inmovilizado material nuevo.
- Creación de fondo especial para posibles insolvencias.
- Tipo de gravamen especial.
- Exención por reinversión de determinadas rentas (*hasta periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 1999*). Actualmente existe la posibilidad de realizar la Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, aplicable a todo tipo de sociedades.

De todos estos incentivos, hemos aplicado el relativo al tipo de gravamen especial, según el cual por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros, se tributará al tipo del 30% y por la parte de base imponible restante, al tipo del 35%, pues el resto de incentivos son más coyunturales.

- En el segundo, para el supuesto que las sociedades cooperativas no cumplan con el requisito anterior.

Este es el caso de las sociedades cooperativas de nuestro estudio. Todas ellas presentan una cifra de negocios en el ejercicio inmediato anterior superior a 6 millones de euros.

**B.-** Las dotaciones realizadas a los fondos obligatorios no se consideran fiscalmente deducibles, por Ley 43/1995.

**C.-** Las cuotas íntegras negativas a compensar, se han considerado que provienen de resultados cooperativos, para poder determinar la base imponible negativa que las origina, la cual será la que se tome de referencia para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades siguiendo la LIS.

De las **tablas 8.32 y 8.33** se puede deducir, en primer lugar, como el nivel de presión fiscal está condicionado a la consideración de la sociedad como entidad de reducida dimensión o no, soportando una menor presión fiscal cuando la entidad es considerada como PYME, en cuyo caso la presión fiscal se vería reducida entre 0 y 5 puntos. En segundo lugar, que el TIE “Contable” en todos los casos es muy superior al que soportarían tributando como sociedad cooperativa protegida, ya sea antes o después de la reforma de la LSCA.

#### **8.4.6. RESULTADOS FINALES. COMPARACIÓN DE TIEs.**

A continuación se presentan los resultados obtenidos al objeto de comparar los valores calculados en los distintos TIEs, y poder analizar los siguientes hechos:

En primer lugar, comprobar si la presión fiscal soportada por las SCSG en el ejercicio 2002 es la correcta, o por el contrario están soportando una presión fiscal mayor o menor a la que deberían.

En segundo lugar, analizar como ha afectado la reforma de la LSCA a la presión fiscal soportada por las SCSG.

En tercer lugar, poner de manifiesto, a través de la presión fiscal soportada, las ventajas fiscales que presentan al estar sujetas a un Régimen de tributación especial, frente al régimen establecido en la Ley 43/1995, aplicable a las sociedades mercantiles.

##### **8.4.6.A. Variación en el TIE “Contable” antes y después de la reforma de la LSCA.**

En las **tablas 8.34 y 8.35** se muestra la variación experimentada en el TIE “Contable”, para cada una de las sociedades objeto de estudio así como para la muestra total. Para facilitar la comparación entre los TIEs se presentan dos gráficos, **gráfico 8.3** y **gráfico 8.4**, que recogen el TIE “Contable”, y la variación de éste, para cada sociedad y para el total de la muestra.

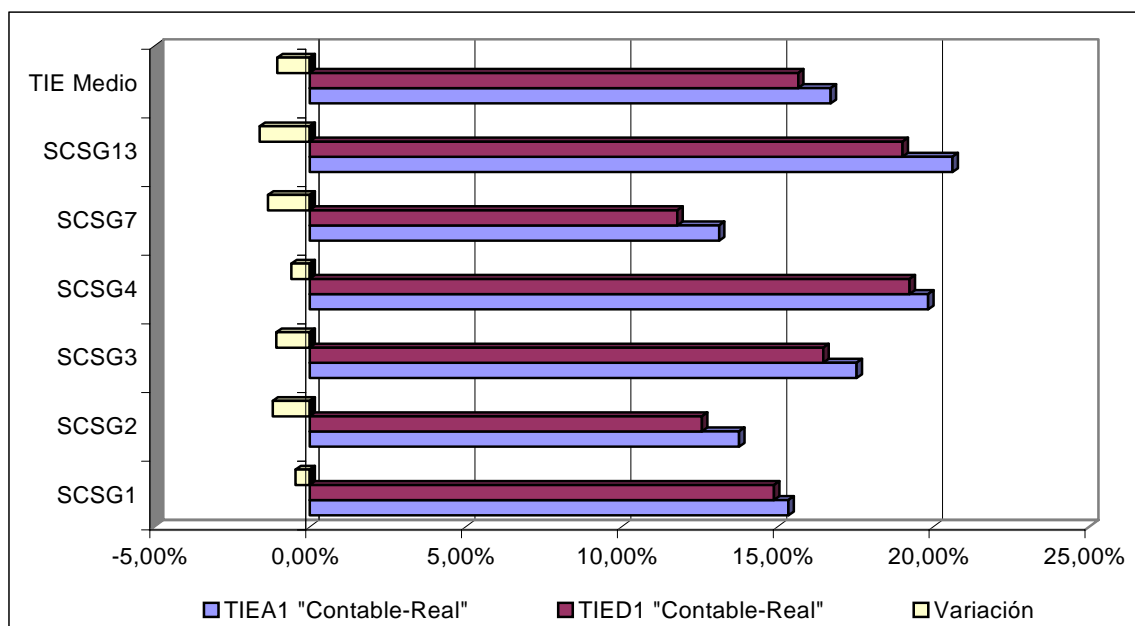
**TABLA 8.34 VARIACIÓN DEL TIE “CONTABLE” ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA CUANDO EL FRO ES MENOR AL CS.**

FRO<CS	TIE <sub>A1</sub> "Contable-Real"	TIE <sub>D1</sub> "Contable-Real"	VARIACIÓN
SCSG1	15,36%	14,90%	-0,46
SCSG2	13,77%	12,58%	-1,19
SCSG3	17,54%	16,47%	-1,07
SCSG4	19,84%	19,25%	-0,60
SCSG7	13,13%	11,79%	-1,34
SCSG13	20,62%	19,02%	-1,61
<b>TIE Medio</b>	<b>16,71%</b>	<b>15,67%</b>	<b>-1,04</b>

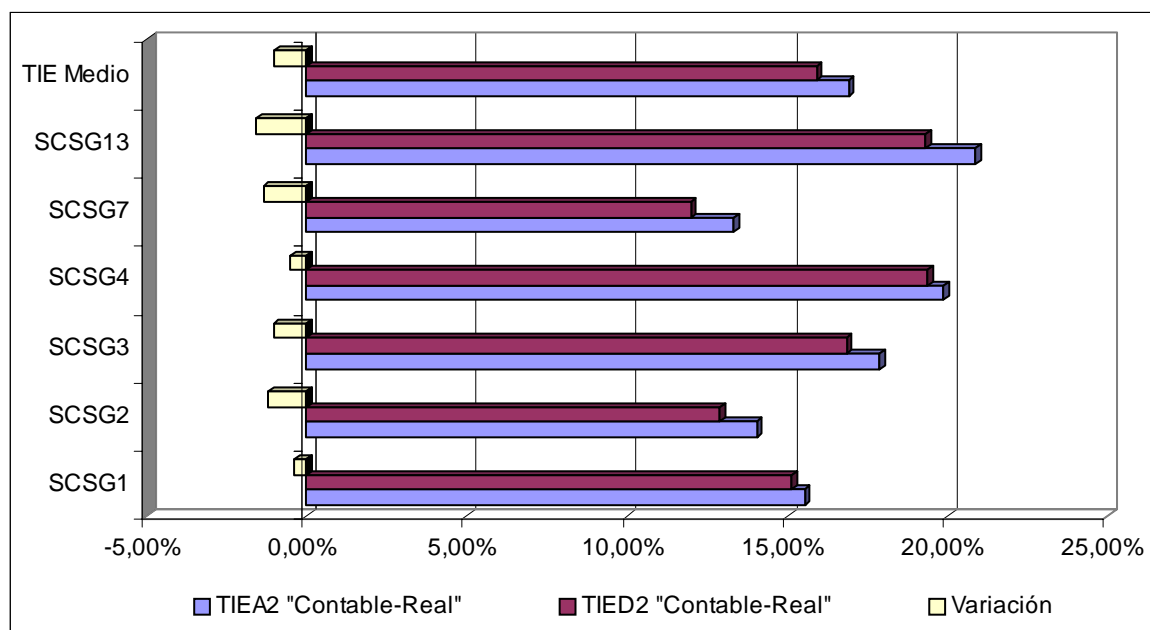
**TABLA 8.35 VARIACIÓN DEL TIE “CONTABLE” ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA CUANDO EL FRO ES MAYOR AL CS.**

FRO>CS	TIE <sub>A2</sub> "Contable-Real"	TIE <sub>D2</sub> "Contable-Real"	VARIACIÓN
SCSG1	15,54%	15,16%	-0,39
SCSG2	14,06%	12,89%	-1,17
SCSG3	17,87%	16,84%	-1,03
SCSG4	19,87%	19,37%	-0,50
SCSG7	13,34%	12,00%	-1,34
SCSG13	20,87%	19,31%	-1,56
<b>TIE Medio</b>	<b>16,93%</b>	<b>15,93%</b>	<b>-1,00</b>

**GRÁFICO 8.3 COMPARATIVA TIE “CONTABLE” ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA LSCA CUANDO EL FRO ES MENOR AL CS.**



**GRÁFICO 8.4 COMPARATIVA TIE “CONTABLE” ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA LSCA CUANDO EL FRO ES MAYOR AL CS.**



Como se puede observar a través de los gráficos y tablas tras la reforma de la LSCA la presión fiscal soportada por las sociedades cooperativas desciende. En concreto, la muestra total refleja una caída de un punto en el TIE “Contable” (tanto cuando el  $FRO < CS$  como cuando el  $FRO > CS$ ).

Para comprobar si tales variaciones son estadísticamente significativas se ha realizado un test de comparación de medias, obteniéndose un valor del estadístico  $t^{282}$  de 0,573, cuando el FRO sea

<sup>282</sup> El test de comparación de medias se ha basado en el test t de Student, cuyo estadístico es el siguiente:

$$t = \frac{\bar{X} - \bar{Y}}{\sqrt{\frac{(n-1)\hat{S}_1^2 + (m-1)\hat{S}_2^2}{n+m-2}} \sqrt{\frac{1}{n} + \frac{1}{m}}}$$

menor al capital social, y de 0,553, cuando el FRO es mayor, que no resulta significativo<sup>283</sup>. Por tanto, las discrepancias existentes entre el TIE “Contable” antes o después de la reforma no son estadísticamente significativas.

Igualmente las variaciones que existen entre los TIEs “Contables”, en función de la relación existente entre el FRO y el capital social no son estadísticamente significativas, obteniéndose un valor del estadístico t de – 0,12, antes de la reforma de la LSCA, y de –0,1430, después de ésta.

Por otra parte, se puede observar como la variación que experimenta la presión fiscal en todas las SCSG es negativa (favorable para las SCSG) y desigual, siendo las sociedades SCSG1 y SCSG4 las que han experimentado una menor variación. Coincide este hecho con que ambas sociedades han presentado exclusivamente resultados cooperativos y además, han compensado pérdidas antes de dotar los fondos obligatorios. La sociedad más beneficiada ha sido la SCSG13, seguida de la SCSG7.

Sabiendo que las variables que inciden sobre el TIE “Contable”, son:

a) Las diferencias permanentes (ente otras):

- Deducción de dotaciones obligatorias a los fondos obligatorios.

b) Las deducciones y bonificaciones<sup>284</sup>.

Y la principal novedad de la reforma de la LSCA ha sido la dotación a los fondos obligatorios antes de impuestos. Podemos precisar que el

---

<sup>283</sup> Los resultados obtenidos han sido:

<b>G. de libertad</b>	10	
		<b>Valor crítico</b>
<b>Nivel de confianza</b>	95%	1,812
	99%	2,764
	90%	1,372

<sup>284</sup> Esta variable ha permanecido constante durante todo el estudio.



origen de la reducción de la presión fiscal tras la reforma está en las dotaciones a los fondos obligatorios, las cuales al realizarse después de la reforma antes de impuestos permiten una mayor deducción en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, lo que origina una menor carga tributaria.

Otra variable de influencia en la presión fiscal, aunque de carácter más coyuntural, es la compensación de pérdidas antes de la dotación de los fondos obligatorios. Esta variable hará que los importes a dotar de los excedentes sean menores a los que se dotarían si no existieran, y en consecuencia la sociedad soportaría una mayor presión fiscal. Si bien, al permanecer este factor constante antes y después de la reforma no afectará a la variación experimentada por la presión fiscal en dichos momentos.

Igualmente, se puede observar como las sociedades presentan un mayor TIE “Contable”, cuando el FRO es mayor al capital social, y ello es debido a que en dicho caso la dotación mínima al FRO por parte de los resultados cooperativos –15%– es inferior a la exigida cuando el FRO es menor al capital social –20%–. Tal circunstancia originará una menor deducción en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades por dotación a fondos obligatorios y en consecuencia un mayor gasto por Impuesto sobre Sociedades y mayor cuota a pagar, es decir, una mayor presión fiscal.

Otro aspecto a resaltar es que todos los TIEs determinados son menores que el tipo de gravamen especial de 20%, a excepción de la SCSG13 antes de la reforma.

Por otro lado, si comparamos la presión fiscal de cada una de las sociedades, es de resaltar que todas han obtenido unos TIEs diferentes, ya sea antes o después de la reforma, y ello es debido a que las variables de influencia en la presión fiscal han afectado a éstas de forma distinta. Así,

hay sociedades que han presentado deducciones y bonificaciones y otras no; en algunas existen diferencias permanentes distintas de las que surgen por las dotaciones a los fondos obligatorios; las dotaciones a los fondos han sido diferentes; tres de ellas presentan pérdidas pendientes de compensación antes de dotar los fondos obligatorios, etc..

Sin embargo, aún en el supuesto de que todas tuvieran el mismo resultado contable, en importe aunque no en concepto, y las variables de influencia en la presión fiscal fueran idénticas, no coincidirían sus presiones fiscales, a diferencia de lo que ocurriría en las sociedades mercantiles, debido a las siguientes circunstancias:

a) Los resultados contables –resultados cooperativos, de operaciones con terceros no socios y extraordinarios– están gravados por distintos tipos impositivos.

b) La existencia de distinta tipología de resultados hará que las dotaciones a los fondos obligatorios difieran, en cuanto a importes y tipología de fondo a dotar. Cuantos más tipos de resultados muestren, las dotaciones a fondos obligatorios serán mayores y las deducciones por dicho concepto también.

Así, bajo el supuesto de variables que afectan a la presión fiscal constantes –excepto las dotaciones a los FRO que varían en función de la tipología de resultados– se puede comprobar que:

Aquellas que mostrando resultados cooperativos presenten únicamente resultados extracooperativos, soportarán una mayor presión fiscal que si expusieran también resultados extraordinarios. Esta situación se debe, a que cuando tengan también resultados extraordinarios sus dotaciones a los fondos obligatorios son mayores, al tener que destinar

todo éste al FRO, y en consecuencia sus deducciones por dicho concepto también.

En la **tabla 8.36** se recoge una simulación partiendo de los datos obtenidos de la SCSG2 y SCSG13, y de la LSCA después de la reforma.

**TABLA 8.36 SIMULACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL EN FUNCIÓN DE LA TIPOLOGÍA DE RESULTADOS QUE PRESENTEN.**

FRO<CS	Datos de SCSG2			Datos de SCSG13		
	SCSGX	SCSGY	SCSGZ	SCSGX	SCSGY	SCSGZ
Impuestos Devengados	89.392,32	113.909,62	113.209,62	16.027,10	18.905,23	17.929,79
+ IB <sub>RC</sub>	152.425,32	93.341,48	93.341,48	16.027,10	9.503,36	9.503,36
+ IB <sub>ROT</sub>		83.601,14	81.151,14	0,00	9.401,87	5.987,83
+ IB <sub>RE</sub>	0,00	0,00	1.750,00	0,00	0,00	2.438,60
- DyB	63.033,00	63.033,00	63.033,00	0,00	0,00	0,00
Resultados contable						
RCAI	905.576,00	905.576,00	905.576,00	94.277,08	94.277,08	94.277,08
RCCAI	905.576,00	558.024,00	558.024,00	94.277,08	55.902,12	55.902,12
RCOTAI		347.552,00	337.552,00		38.374,97	24.440,11
RCEAI			10.000,00			13.934,86
TIE "Contable-Real"	9,87%	12,58%	12,50%	17,00%	20,05%	19,02%

<sup>(1)</sup> Unidad monetaria: €

#### 8.4.6.B. Variación en el TIE “Fiscal” antes y después de la reforma de la LSCA.

A continuación en las **tablas 8.37** y **tabla 8.38** se muestra la variación experimentada por el TIE “Fiscal”, para cada sociedad y para el total de la muestra.

Tal y como recogen las **tablas 8.37** y **8.38** la presión fiscal medida por el TIE “Fiscal” ha sufrido una reducción tras la reforma, tanto para el caso en el que el FRO sea menor al capital social como para cuando sea mayor. El descenso de éste ha sido de un punto.

**TABLA 8.37 VARIACIÓN DEL TIE “FISCAL” ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA CUANDO EL FRO ES MENOR QUE EL CS.**

FRO<CS	TIE <sub>A1</sub> "Fiscal-Real"	TIE <sub>D1</sub> "Fiscal-Real"	VARIACIÓN
SCSG1	3,26%	2,80%	-0,46
SCSG2	13,77%	12,58%	-1,19
SCSG3	17,54%	16,47%	-1,07
SCSG4	19,84%	19,25%	-0,60
SCSG7	3,48%	2,14%	-1,34
SCSG13	20,62%	19,02%	-1,61
<b>TIE Medio</b>	<b>13,09%</b>	<b>12,04%</b>	<b>-1,04</b>

**TABLA 8.38 VARIACIÓN DEL TIE “FISCAL” ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LSCA CUANDO EL FRO ES MAYOR QUE EL CS.**

FRO>CS	TIE <sub>A2</sub> "Fiscal-Real"	TIE <sub>D2</sub> "Fiscal-Real"	VARIACIÓN
SCSG1	3,44%	3,05%	-0,39
SCSG2	14,06%	12,89%	-1,17
SCSG3	17,86%	16,84%	-1,02
SCSG4	19,87%	19,37%	-0,50
SCSG7	3,68%	2,34%	-1,34
SCSG13	20,87%	19,31%	-1,56
<b>TIE Medio</b>	<b>13,30%</b>	<b>12,30%</b>	<b>-1,00</b>

A su vez se ha realizado un test de comparación de medias para conocer si las diferencias entre el TIE “Fiscal” antes y después de la reforma son significativas, obteniéndose un valor del estadístico t de 0,230, cuando el FRO sea menor al capital social, y de 0,220, cuando el FRO es mayor, que no resulta significativo<sup>285</sup>. Tal resultado, coincidente con el obtenido con el TIE “Contable”, indica que las diferencias existentes entre la presión fiscal, medida a través del TIE “Fiscal”, no son estadísticamente significativas.

<sup>285</sup> Los resultados obtenidos han sido:

<b>G. de libertad</b>	10	
		<b>Valor crítico</b>
<b>Nivel de confianza</b>	95%	1,812
	99%	2,764
	90%	1,372

El origen del descenso de la presión fiscal tras la reforma, también hay que buscarlo en las variables que influyen en el TIE “Fiscal”, las cuales son:

- Diferencias permanentes: (entre otras)
  - Deducciones de las dotaciones a los fondos obligatorios.
- Diferencias temporales.
- Compensación de cuotas íntegras negativas.
- Deducciones y bonificaciones.

Como ya se indicó, ninguna sociedad ha aplicado diferencias temporales, por lo que esta variable puede ser desechada como origen de la variación.

Por lo que respecta a la compensación de cuotas íntegras negativas y a las deducciones y bonificaciones, estas variables han permanecido constantes durante todo el estudio.

Por último, las diferencias permanentes, variable también existente en el TIE “Contable”, han permanecido constantes, a excepción de la diferencia permanente que surge por la deducción de las dotaciones a los fondos obligatorios, cuyo procedimiento de determinación ha sido modificado tras la reforma de la LSCA.

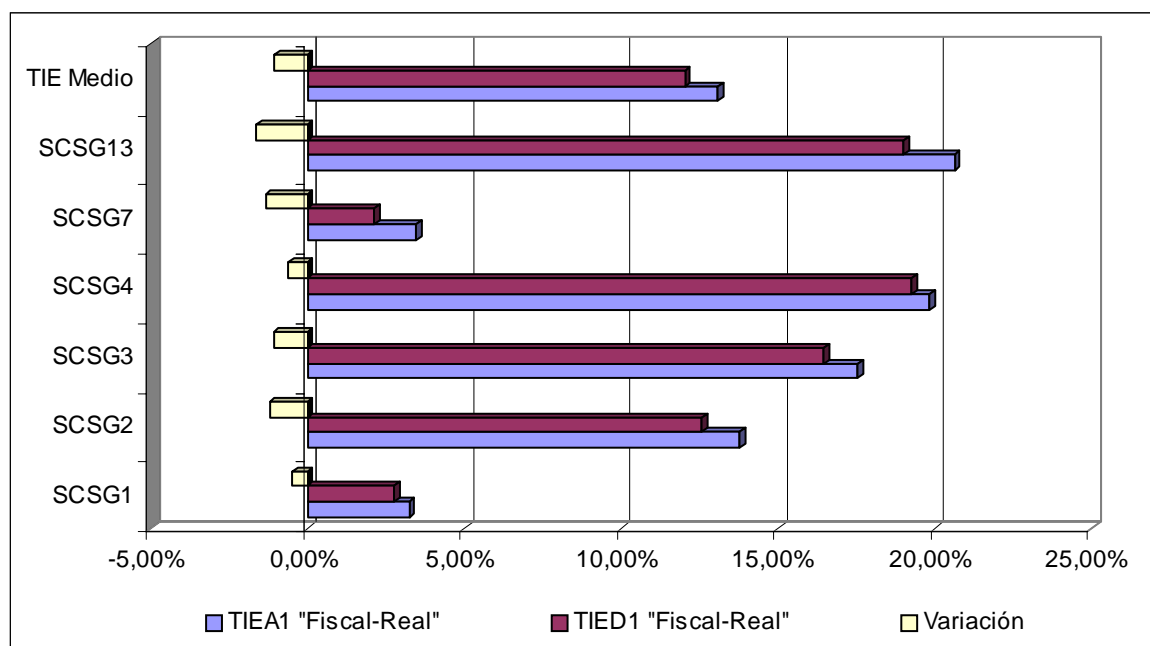
Hemos de resaltar que las reducciones experimentadas por el TIE “Fiscal” después de impuesto son idénticas a las experimentadas por el TIE “Contable”, lo que implica que ha sido la misma variable que ha afectado a éste la que lo ha hecho en el TIE “Fiscal”. En consecuencia, las variaciones experimentadas por ambos TIEs –Contable y Fiscal– tienen su origen en una misma causa: Las dotaciones a los fondos obligatorios.

Al igual que en el caso anterior, se puede observar como las sociedades presentan un mayor TIE “Fiscal”, cuando el FRO es mayor al capital social, también originado por la diferencia (en cuanto a porcentajes se refiere) de la dotación mínima al FRO por parte de los resultados cooperativos cuando el FRO es menor o mayor a éste.

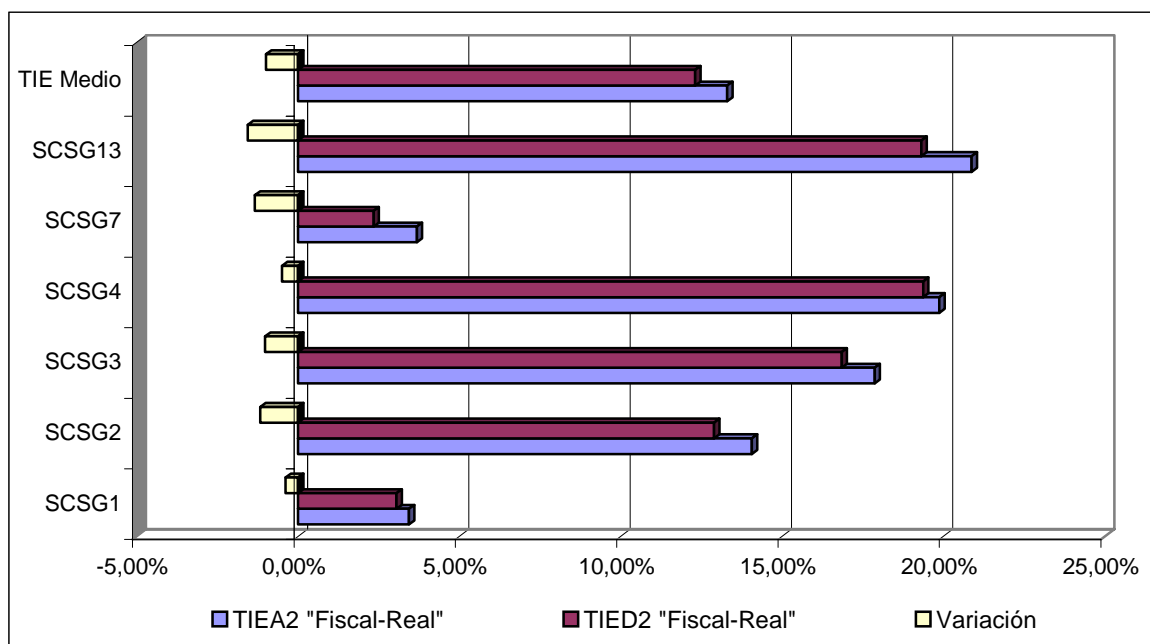
Es preciso remarcar que los resultados obtenidos con el TIE “Contable” por cada sociedad son coincidentes con los obtenidos con el TIE “Fiscal” a excepción de la SCSG1 y SCSG7, debido a que salvo en éstas últimas las variables que han afectado a ambos TIEs han sido las mismas –diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones–. Las sociedades SCSG1 y SCSG7, no han presentado iguales TIEs debido a que a efectos fiscales han compensado pérdidas de ejercicios anteriores, hecho que ha originado una menor carga fiscal.

Finalmente, para facilitar la comparación entre los TIEs “Fiscales” se presentan dos gráficos, **gráfico 8.5** y **gráfico 8.6**.

**GRÁFICO 8.5 COMPARATIVA TIE “FISCAL” ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA LSCA CUANDO EL FRO ES MENOR AL CS.**



**GRÁFICO 8.6 COMPARATIVA TIE “FISCAL” ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA LSCA CUANDO EL FRO ES MAYOR AL CS.**



#### 8.4.6.C. Comparativa de presiones fiscales según las distintas normativas.

A continuación, en la **tabla 8.39** se muestra una comparativa de los distintos TIEs calculados, y así poder observar como afecta la consideración de una u otra normativa.

De dicha tabla se pueden obtener las siguientes conclusiones finales:

- Al comparar la presión fiscal soportada por las sociedades cooperativas, medida por el TIE Soportado, con la presión fiscal que deberían de haber soportado si hubieran seguido correctamente la normativa fiscal ( $TIE_{A1}$  “Contable-Real”;  $TIE_{A2}$  “Contable-Real”), observamos que en ningún caso éstas han coincidido, bien por exceso o por defecto. Así, las sociedades SCSG1, SCSG7 y SCSG13 han soportado

una presión fiscal mayor a la que debía haber soportado, y el resto ha presentado una presión fiscal menor.

**TABLA 8.39 COMPARATIVA DE PRESIONES FISCALES SEGÚN LAS DISTINTAS NORMATIVAS.**

**TIE "Contable-Soportado"**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13	TIE Medio
<b>TIE Soportado</b>	15,66%	13,33%	15,04%	19,19%	17,84%	23,96%	<b>17,50%</b>

**TIEs cuando el FRO es menor al CS**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13	TIE Medio
<b>TIE<sub>A1</sub> "Contable-Real"</b>	15,36%	13,77%	17,54%	19,84%	13,13%	20,62%	<b>16,71%</b>
<b>TIE<sub>D1</sub> "Contable-Real"</b>	14,90%	12,58%	16,47%	19,25%	11,79%	19,02%	<b>15,67%</b>
<b>TIE<sub>A1</sub> "Fiscal-Real"</b>	3,26%	13,77%	17,54%	19,84%	3,48%	20,62%	<b>13,09%</b>
<b>TIE<sub>D1</sub> "Fiscal-Real"</b>	2,80%	12,58%	16,47%	19,25%	2,14%	19,02%	<b>12,04%</b>
<b>TIE "Contable-S.Mercantil" pyme</b>	31,19%	27,08%	30,49%	33,83%	16,41%	30,22%	<b>28,20%</b>
<b>TIE "Contable-S.Mercantil"</b>	31,45%	27,57%	32,47%	35,00%	19,15%	35,00%	<b>30,11%</b>
<b>TIE "Fiscal-S.Mercantil" pyme</b>	10,01%	27,08%	30,49%	33,83%	1,93%	30,22%	<b>22,26%</b>
<b>TIE "Fiscal-S.Mercantil"</b>	10,27%	27,57%	32,47%	35,00%	2,25%	35,00%	<b>23,76%</b>

**TIEs cuando el FRO es mayor al CS**

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG7	SCSG13	TIE Medio
<b>TIE<sub>A2</sub> "Contable-Real"</b>	15,54%	14,06%	17,87%	19,87%	13,34%	20,87%	<b>16,93%</b>
<b>TIE<sub>D2</sub> "Contable-Real"</b>	15,16%	12,89%	16,84%	19,37%	12,00%	19,31%	<b>15,93%</b>
<b>TIE<sub>A2</sub> "Fiscal-Real"</b>	3,44%	14,06%	17,87%	19,87%	3,68%	20,87%	<b>13,30%</b>
<b>TIE<sub>D2</sub> "Fiscal-Real"</b>	3,05%	12,89%	16,84%	19,37%	2,34%	19,31%	<b>12,30%</b>
<b>TIE "Contable-S.Mercantil" pyme</b>	31,19%	27,08%	30,49%	33,83%	16,41%	30,22%	<b>28,20%</b>
<b>TIE "Contable-S.Mercantil"</b>	31,45%	27,57%	32,47%	35,00%	19,15%	35,00%	<b>30,11%</b>
<b>TIE "Fiscal-S.Mercantil" pyme</b>	10,01%	27,08%	30,49%	33,83%	1,93%	30,22%	<b>22,26%</b>
<b>TIE "Fiscal-S.Mercantil"</b>	10,27%	27,57%	32,47%	35,00%	2,25%	35,00%	<b>23,76%</b>



- Los errores conceptuales incurridos por las sociedades de la muestra han implicado que la presión fiscal soportada por el total de la muestra, TIE medio de 17,50%, obtenida como una media de las presiones fiscales soportadas por cada una de las sociedades que componen ésta, sea mayor a la que se tendría que haber soportado, la cual ha sido calculada en 16,71%, cuando el FRO sea menor al capital social y en 16,93% cuando fuera mayor. En ambos casos la variación es superior a medio punto.

No obstante, las diferencias que presentan respecto a la presión fiscal que debería de haber soportado la muestra (TIE “Contable-Real”) no son estadísticamente significativas. Se ha realizado un test de comparación de medias, obteniéndose un valor del estadístico t de 0,396, cuando el FRO es menor al capital social, y de 0,289, cuando el FRO es mayor al capital social, que no resulta significativo.

- Tras la reforma de la LSCA, la presión fiscal disminuye, circunstancia que ha implicado que el TIE medio, contable o fiscal, de la muestra haya sufrido una variación de un punto, respecto al valor que toma antes de la reforma. Tal variación, como ya se indicó anteriormente, no es estadísticamente significativa.

- De entre los diferentes TIEs analizados, el que menor carga tributaria implica para las sociedades y para la muestra en su conjunto es el determinado después de la reforma de la LSCA y para un FRO menor al capital social. En consecuencia, las SCSG han de evitar que el FRO sea mayor al capital social –al 50% de éste–, pues ello originará una mayor carga tributaria. Una posible vía para conseguirlo es que la sociedad acuerde en sus estatutos la repartibilidad parcial del FRO, opción permitida en la LSCA, y en el momento que éste sobrepase el 50% del capital social

reducir el mismo. Otra opción, sería llevar a cabo un aumento del capital social, de tal modo que el FRO quedara por debajo del 50% de éste.

No obstante, indicar que desde un punto de vista estadístico la ventaja fiscal que obtienen si el FRO es menor al capital frente a si es mayor, no es significativa, como se demostró con anterioridad.

- Si comparamos los resultados de las TIEs, antes o después de la reforma de la LSCA, con los obtenidos en el supuesto de que tributen bajo la LIS (TIE "Contable-S.Mercantil"; TIE "Fiscal-S.Mercantil"), observamos que éstos últimos son siempre muy superiores, en más de 10 puntos. Circunstancia que nos muestra que las sociedades cooperativas están protegidas mediante una legislación fiscal más tolerante, en orden a sus especiales características como entes asociativos que realizan una función social clara, que muy probablemente no sería realizada por otras formas empresariales.

Igualmente, la presión fiscal media de la muestra tributando bajo el Régimen de la LRFC, es siempre menor a la que soportarían si tributaran como sociedad mercantil, con independencia de su calificación o no como entidad de reducida dimensión.

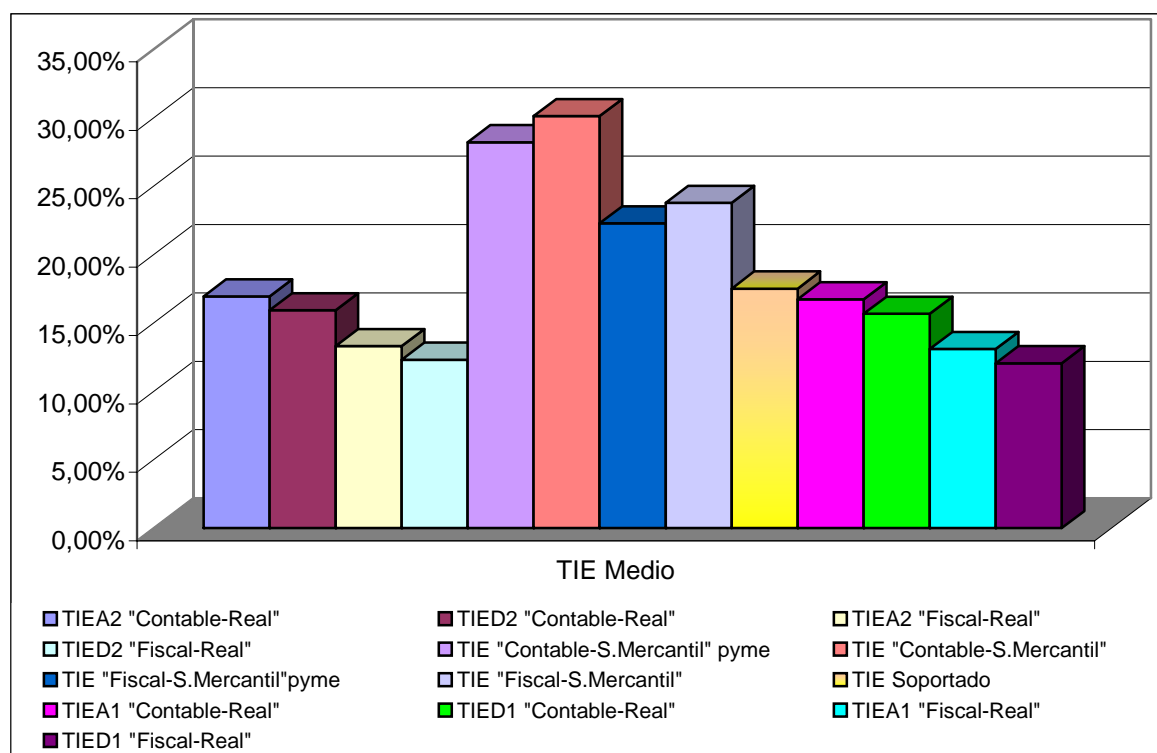
Se ha realizado nuevamente un test de comparación de medias al objeto de concluir si las diferencias existentes entre dichos TIEs determinados según la LRFC y la LIS son significativas, obteniéndose los resultados del estadístico t, que se presentan en la **tabla 8.40**. Según dicha tabla estas variaciones son siempre estadísticamente significativas, salvo para el TIE Fiscal, cuando el FRO sea mayor al capital social.

**TABLA 8.40 SIGNIFICATIVIDAD ESTADÍSTICA ENTRE LAS VARIACIONES DE LA TIE SEGÚN LA LRFC Y LA LIS.**

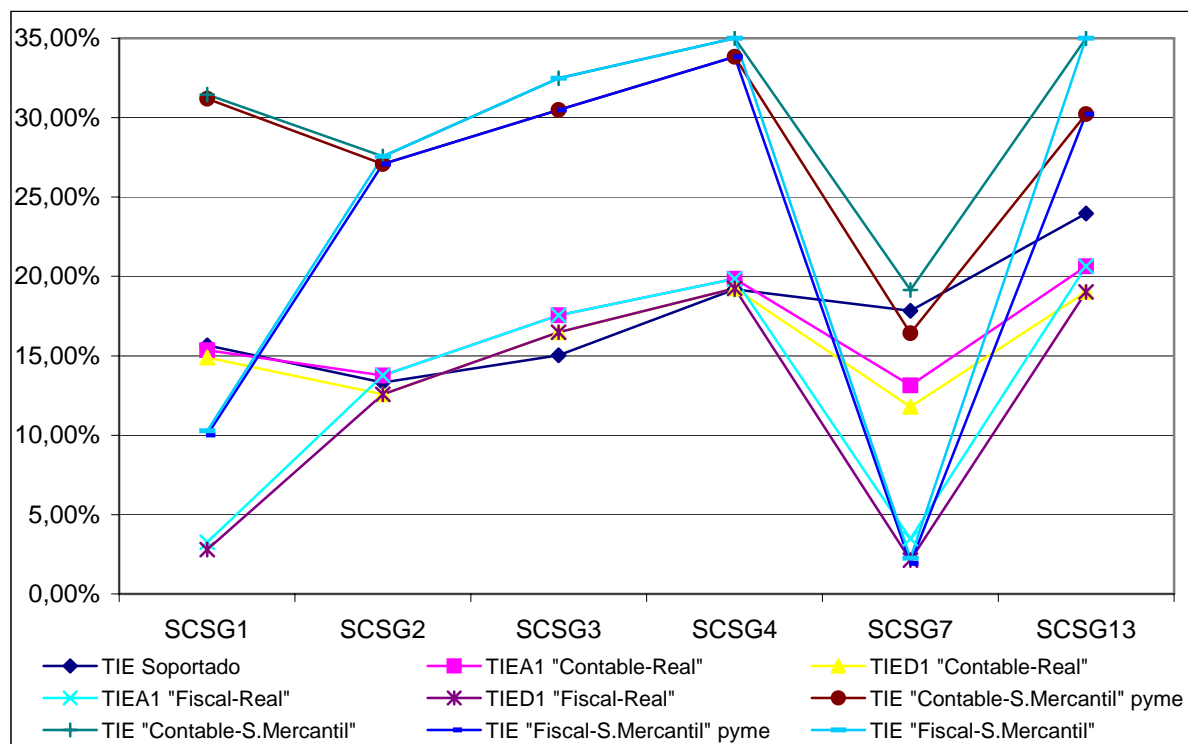
	Estadístico t	Significatividad Estadística /Nivel de confianza (NC)
TIE <sub>A1</sub> "Contable-Real" - TIE "Contable-S.M" pyme	-4,069836272	Significatividad estadística NC del 90, 95 y 99%
TIE <sub>A1</sub> "Contable-Real" - TIE "Contable-S.Mercantil"	-4,829063465	Significatividad estadística NC del 90, 95 y 99%
TIE <sub>A2</sub> "Contable-Real"- TIE "Contable-S.M" pyme	-4,001745604	Significatividad estadística NC del 90, 95 y 99%
TIE <sub>A2</sub> "Contable-Real" - TIE "Contable-S.Mercantil"	-4,761565036	Significatividad estadística NC del 90, 95 y 99%
TIE <sub>A1</sub> "Fiscal-Real" - TIE "Fiscal-S.M" pyme	-1,473584932	Significatividad estadística NC del 90%
TIE <sub>A1</sub> "Fiscal-Real" - TIE "Fiscal-S.Mercantil"	-1,622390251	Significatividad estadística NC del 90%
TIE <sub>A2</sub> "Fiscal-Real"- TIE "Fiscal-S.M" pyme	-0,974340475	No significatividad estadística
TIE <sub>A2</sub> "Fiscal-Real" - TIE "Fiscal-S.Mercantil"	-1,163622167	No significatividad estadística

Para finalizar se muestra, en los **gráficos 8.7, 8.8 y 8.9** siguientes, una comparativa de los distintos TIEs obtenidos para cada una de las sociedades que componen la muestra, así como para la muestra total.

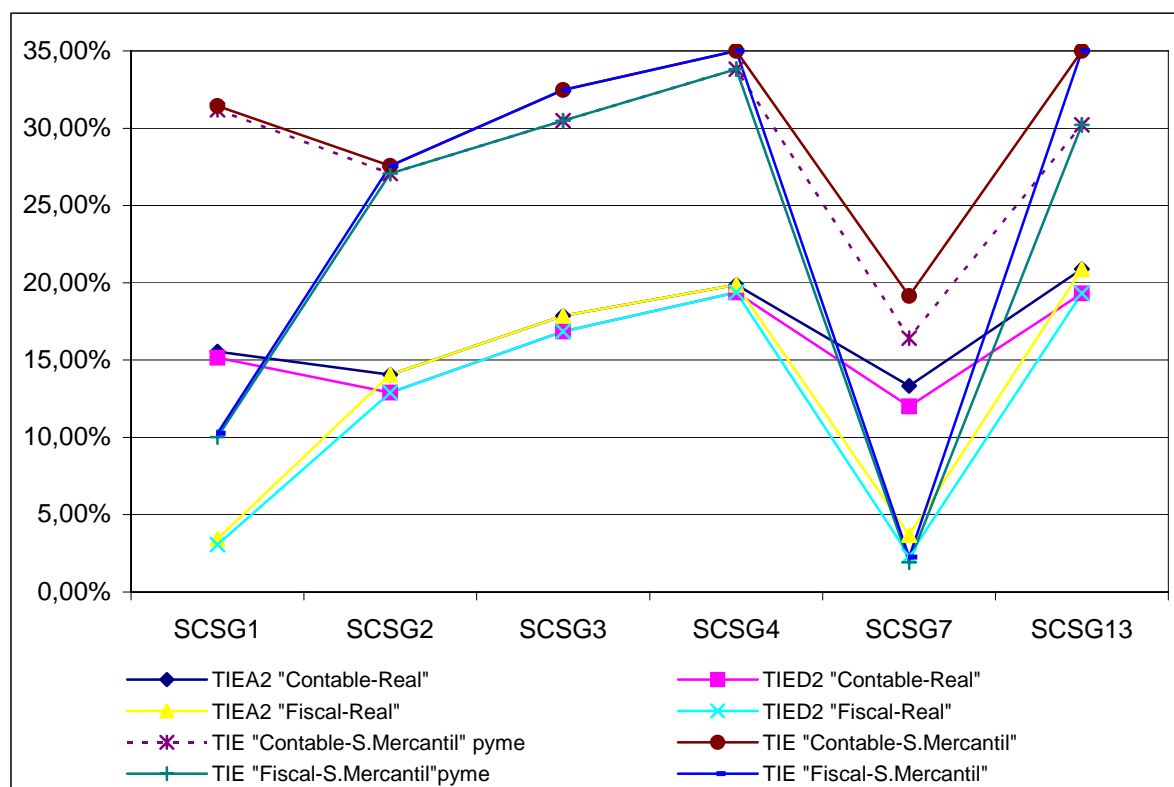
**GRÁFICO 8.7 COMPARATIVA DE TIES MEDIOS.**



**GRÁFICO 8.8 COMPARATIVA DE TIES CUANDO EL FRO ES MENOR AL CS.**



**GRÁFICO 8.9 COMPARATIVA DE TIES CUANDO EL FRO ES MAYOR AL CS.**



## **8.5. RECAPITULACIÓN.**

Respecto al estudio del nivel medio de información fiscal aportada, los resultados obtenidos ponen de relieve que:

- La mayor información que aportan las sociedades de la muestra está relacionada con los ítemes de información obligatoria relativos a la distribución de resultados y a los criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades, cuyos niveles se sitúan ente el 80% y 70%, y con el ítem de información voluntaria relativo a si informan o no sobre las dotaciones a los fondos obligatorios, el cual adquiere un valor del 100%.
- En el Grupo Memoria abreviada, la información sobre los ítemes directamente relacionados con la situación fiscal es nula, limitándose a informar el 33,3% de sus sociedades de la conciliación de resultados, aunque no lo hacen en base al esquema establecido en el PGC, y el 16,7% diferenciando en la misma los resultados cooperativos y extracooperativos.
- En el Grupo Memoria normal, el 60% de las sociedades de este grupo informan de la conciliación de resultados, siendo el 49,8% las que concilian basándose en el esquema del PGC. El resto de ítemes directamente relacionados con la situación fiscal no superan un nivel del 50%, excepto el ítem relativo a la diferenciación de las diferencias permanentes positivas y negativas.
- El nivel medio de información obligatoria aportado por las sociedades del Grupo Memoria normal es sumamente inferior al presentado por el Grupo Memoria abreviada, un 41% frente un 75%, no cumpliendo este grupo con los mínimos exigidos en el

PGC. Este nivel de información fiscal nos parece muy deficiente, máxime cuando se trata de información obligatoria.

- El nivel medio de información voluntaria aportado por las sociedades del Grupo Memoria normal es mayor al presentado por el Grupo Memoria abreviada, un 32% frente a un 18%, niveles que en ambos casos consideramos insuficientes, puesto que es a partir de esta información voluntaria donde se muestran las singularidades tributarias de este tipo social.
- A pesar de que el nivel medio de información fiscal total en el Grupo Memoria normal es mayor al presentado en el grupo Memoria abreviada, en 5 puntos, tal variación no es estadísticamente significativa. Se ha obtenido un valor del estadístico t que salvo para la información obligatoria, no resulta significativo. En consecuencia, según estos datos, las únicas variaciones, respecto al nivel de información fiscal presentada por uno y otro grupo, que son estadísticamente significativas son las relativas al nivel de información obligatoria, no siendo significativa la variación de información fiscal total que aportan.
- Aquellas sociedades que aportan mayor información obligatoria, son también las que presentan mayor información voluntaria.
- El nivel medio de información fiscal, ya sea obligatoria o voluntaria, aportado por las sociedades, es mayor cuando éstas presentan cuotas integrales positivas en el ejercicio.

En definitiva, existe una deficiente información contenida en la Memoria, la cual es poco relevante y fiable. Se hace imposible poder analizar de forma objetiva la situación fiscal y el efecto impositivo en las

sociedades cooperativas, debido a que dicha información no cumple con las características básicas de la información financiera.

La falta de relevancia y fiabilidad, origina que las Cuentas Anuales de las sociedades cooperativas sean difíciles de analizar por parte de los usuarios externos de dicha información, además de dificultar la comparabilidad de éstas entre sí, así como con el resto de empresas del mercado.

El origen de esta desinformación a nivel fiscal, no está sólo en que las sociedades sean reacias a informar sobre los aspectos fiscales, sino también en la falta de una regulación contable que considere las características de éstas. Como ya se indicó en capítulos anteriores, recientemente se han publicado las NCSC, cuyo objetivo es adaptar las normas del PGC a las sociedades cooperativas. Por lo tanto, a partir de la entrada en vigor de estas normas, en el 2004, las Cuentas Anuales recogerán las singularidades propias de las sociedades cooperativas, debiendo de suministrar como información fiscal obligatoria la información que hemos establecido en el análisis como voluntaria.

Del análisis de las cuentas anuales, se ha observado también que la mayoría de las sociedades incurre en errores conceptuales, tanto contables como fiscales, los cuales tendrán efectos sobre la presión fiscal soportada. Tal y como ya se indicó, no realizan las dotaciones a fondos obligatorios correctamente, las deducciones por tales conceptos tampoco se aplican de forma adecuada, la gran mayoría no consideran separadamente los resultados cooperativos y extracooperativos, no imputan diferencias temporales, y, en determinados casos no compensan resultados negativos de ejercicios anteriores, etc..

La situación aquí expuesta, junto con los datos obtenidos vía encuesta ha hecho que lleguemos a la conclusión de que la operativa

contable y fiscal en éstas no se adecua en la mayoría de los casos a las reglas establecidas en la normativa contable y fiscal. Ésto nos lleva a pensar que son gestionadas por personal poco cualificado, cuya principal consecuencia es la falta de conocimiento a nivel contable y fiscal.

Ante esta situación planteada recomendamos que:

- Las sociedades actualicen sus conocimientos contables y fiscales, máxime cuando la normativa contable está siendo modificada actualmente.
- Dado que la contabilidad y la fiscalidad están íntimamente relacionadas recomendamos que sea una persona cualificada o experta, sea la encargada de estos dos ámbitos.
- Se cumplan con los mínimos exigidos por ley para la elaboración de los estados financieros, pues éstos son la presentación de la entidad ante futuros socios y ante la sociedad en general, y si no presentan una imagen fiel su información carece de fiabilidad y relevancia.

En cuanto, al estudio de la presión fiscal, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

- El TIE Soportado por las sociedades, calculado en base al gasto por impuesto devengado y el resultado contable antes de impuesto, tomados de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, no es representativo de la verdadera presión fiscal soportada debido a que las sociedades han cometido errores conceptuales a la hora de la determinación del gasto por impuesto.
- Al determinar el TIE Contable que tendrían que haber soportado aplicando la LSCA antes de la reforma, se ha observado que en



ningún caso éste ha coincidido con el TIE Soportado, bien por exceso o por defecto.

- Tras la reforma de la LSCA la presión fiscal, medida por el TIE Contable o por el TIE Fiscal, desciende, debido a que las dotaciones a los fondos obligatorios después de impuestos permiten una mayor deducción en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, las discrepancias entre los TIEs antes y después de la reforma no son estadísticamente significativas.
- El TIE medio soportado por el total de la muestra ha sido superior al que realmente deberían haber soportado. En consecuencia, las SCSG en su conjunto están incurriendo en un coste de oportunidad, en la medida que la mayor presión fiscal que soportan implicará una menor rentabilidad para el conjunto de la muestra. No obstante, dicha variación no es estadísticamente representativa.

Así mismo, después de la reforma de la LSCA, la presión fiscal media de la muestra calculada, es inferior, en un punto, a la que realmente soportarían antes de la misma. Es necesario indicar, que este descenso no es significativo estadísticamente.

- Las SCSG tendrán un mayor TIE, tanto Contable como Fiscal, cuando el FRO sea mayor al capital social –al 50% de éste–, que cuando éste sea menor. Sin embargo, la variación de presión fiscal que implica este hecho no es estadísticamente significativa.
- La presión fiscal soportada por las SCSG, antes o después de la reforma de la LSCA, es sumamente inferior si éstas tributarán por la LRFC, que si estuvieran sujetas a la LIS. Con ésto se prueba la

protección fiscal de la que gozan. Protección que tienen aún en el caso de ser consideradas como sociedades no protegidas a efectos fiscales, pues aunque éstas no van a gozar de los beneficios fiscales que se establecen para las protegidas y especialmente protegidas, sí que estarán sujetas a las reglas especiales o técnicas aplicables para la determinación del Impuesto sobre Sociedades. Esto implicará, en éste caso también, que su TIE sea menor que el que presentarían si estuvieran sujetas a la LIS. El ahorro fiscal que supone tributar por la LRFC y no por la LIS, es significativo desde un punto de vista estadístico.

- Las variables que mayor influencia han tenido sobre la presión fiscal calculada a través del TIE “Contable” y del TIE “Fiscal”, han sido:

- ⌘ La tipología de resultados que presente la sociedad.  
Ante un importe dado de resultado contable:

- Aquellas que presenten exclusivamente resultados cooperativos soportarán una menor presión fiscal que aquellas que presenten resultados extracooperativos y extraordinarios.
- Aquellas que presentando resultados cooperativos únicamente presenten resultados extracooperativos, soportarán una mayor presión fiscal que si presentarán también resultados extraordinarios.

- ⌘ Las dotaciones a los fondos obligatorios antes o después de impuestos.

- ✎ Los porcentajes aplicados sobre los excedentes que deben destinarse obligatoriamente a los fondos obligatorios, condicionado a que el FRO sea mayor o menor al capital social.
- ✎ La aplicación de deducciones y bonificaciones.
- ✎ La compensación de pérdidas antes de dotar fondos.
- ✎ La compensación de cuotas íntegras negativas.

En definitiva, con la información manejada, se ha observado que las SCSG no aplican correctamente la normativa contable y menos aún la fiscal. Esta situación ha originado que unas hayan soportado una carga tributaria superior y, estén dejando de ganar –coste de oportunidad–, y otras hayan soportado una presión fiscal menor, con la consecuente posibilidad de la apertura de una inspección fiscal.





## **CAPÍTULO 9:**

### **CONCLUSIONES FINALES Y LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS**

Una vez finalizado el trabajo y en correspondencia con lo expuesto en la introducción, a continuación, exponemos las conclusiones finales del trabajo realizado y las posibles líneas de investigación futuras que puedan ampliar el bagaje de conocimiento en este campo.

#### **9.1. CONCLUSIONES FINALES.**

Con el fin de no ser reiterativos, dado que al final de cada uno de los capítulos ya se han reseñado las principales conclusiones, en este capítulo incluiremos únicamente las de mayor relevancia.

Ponemos de manifiesto la necesidad de que su estudio se mantenga desde muy diferentes perspectivas para que los resultados de este esfuerzo conjunto faciliten a estas sociedades cooperativas la elección del rumbo que ofrezca mayores perspectivas de eficiencia y racionalidad.

Primeramente, se expondrán las relativas a los **capítulos 1 a 6**, que se centran en analizar el ámbito económico, jurídico, contable y fiscal de las SCSG, para a continuación recoger las principales conclusiones que

hemos extraído del estudio empírico llevado a cabo en el **capítulo 7 y 8**, como principal aportación presentada en esta investigación.

## **CONCLUSIONES CAPÍTULO 1 A 6: INVESTIGACIÓN TEÓRICA**

1. La situación económica actual caracterizada por la apertura de los grandes espacios económicos, la innovación tecnológica y la concentración empresarial, ha traído consigo un incremento en el grado de competitividad del mercado, lo que hace preciso una rápida y eficiente respuesta al mismo. Las sociedades cooperativas como organizaciones empresariales han de reaccionar inevitablemente a través de la realización de procesos de integración o concentración, siendo la constitución de SCSG o la fusión las vías más utilizadas.
2. Aún cuando la no integración del cooperativismo no viniera impuesta de una manera más o menos forzada por la necesidad de supervivencia en una economía competitiva, el sexto principio cooperativo (el principio de intercooperación) convierte en un requerimiento o recomendación la necesidad de desarrollar procesos de concentración.
3. Nosotros hemos apostado por la SCSG, frente a la fusión, como la fórmula de concentración más idónea para que las sociedades cooperativas, y en especial las agrarias, lleven a cabo sus procesos de integración. Entre las razones que nos han llevado a elegir esta fórmula están:
  - Es un instrumento de integración que permite no obviar los principios cooperativos.

- Las sociedades que se integran no desaparecen y siguen manteniendo su autonomía jurídica y empresarial respecto a la primera.
  - Reporta una serie de ventajas a las sociedades cooperativas que la integran, en aspectos tales como Administración, Producción y Comercialización.
  - Sirve de apoyo a causas sociales.
  - Permite mantener la participación de los socios en el ente de mayor tamaño evitando así problemas de pérdida de interés que podrían surgir.
  - Reducido coste de puesta en marcha. Se puede valer de las instalaciones de sus miembros para llevar a cabo su objeto social y su gestión sin necesidad de realizar inversiones adicionales a este respecto.
  - Su versatilidad o flexibilidad, pues tan pronto puede constituirse como sociedades cooperativas propiamente dichas, o como grupo cooperativo.
4. A pesar de que existen numerosas ventajas que incitan a las sociedades cooperativas a integrarse en estructuras superiores, como son las SCSG, también existen determinados problemas que dificultan la misma, los cuales no han de obviarse. Entre éstos podemos citar: la resistencia de los socios a participar mediante representantes elegidos de forma democrática y su desinterés en la sociedad al no verse involucrados directamente, el posible abandono del sistema democrático al ceder el poder a representantes, la ralentización en la toma de decisiones ante la no profesionalización de la gerencia, la adversidad al cambio, etc..



5. Es una realidad que los procesos de fusión entre sociedades cooperativas no han sido demasiado utilizados hasta la fecha, a pesar de tener como principal ventaja la disminución de los costes de funcionamiento, al desaparecer alguna de las sociedades que se fusionan. Sin embargo, la fusión tiene como inconveniente que las partes que se fusionan pierden autonomía y capacidad de decisión ya que desaparecen como tales. Además, es más costosa en términos sociales, en la medida que se tendrá que realizar reestructuración de plantilla y de equipos técnicos, cesión de protagonismo de una entidad a favor de otra, no mantenimiento de los valores y culturas de todas las sociedades que se fusionan, etc.. Por todas estas razones, la fusión no puede ser considerada como instrumento de integración.
6. En cuanto al desarrollo cooperativo y de procesos de integración en el sector agrario, debemos subrayar que durante los últimos años se ha producido una gran proliferación de las estructuras de segundo grado a nivel nacional. Se ha pasado de 175 sociedades en el año 2000, a 191 en el año 2001, agrupando a 3.090 entidades. Además el volumen de facturación casi se ha duplicado de un ejercicio a otro, pasando de facturar 3.762,85 M€ en el año 2000 a facturar 6.302,21 M€ en el año 2001, lo que representa que el 23,60 % de la Producción Final Agraria pasa por estas estructuras.
7. Respecto al cooperativismo de segundo grado en Andalucía, el censo real de SCSG en el año 2003 recoge a 65 SCSG, de las cuales el 66,15% (43 SCSG) son sociedades agrarias, lo que muestra que las SCSG agrarias han sido el instrumento de integración que ha primado en la Comunidad Andaluza. La primera provincia por importancia, en cuanto a número de SCSG agrarias, es Jaén, seguida de la provincia de Córdoba y Sevilla, en la que se concentra el 23,26% de las SCSG agrarias existentes en Andalucía. Esta región, es también la que

mayor número de SCSG de servicios (el 45,45%) agrupa, las cuales en su mayoría son sociedades ligadas con el sector agrario.

8. Existe una falta de creación de SCSG a niveles mayores al estrictamente autonómico –nacional y europeo– derivada de la existencia de un marco legal plurilegislativo, que a veces hace, aunque no incompatible, sí muy difícil dicha expansión.
9. La SCSG también se enfrenta a otro problema, la falta de regulación específica respecto a determinados aspectos, en cuyo caso le es de aplicación el Régimen de la SCPG. Este Régimen presenta el inconveniente de que no tiene en cuenta las singularidades de este tipo societario. Es por ello que ciertas leyes como la LSCE, LCPV y LCCM, en defecto de previsiones expresas para la SCSG, conceden primacía a la autonomía de la voluntad a través de la regulación estatutaria o reglamentaria de régimen de funcionamiento interno.
10. Conviene advertir que la estructura orgánica en las SCSG es coincidente con la de las SCPG, aunque el Régimen jurídico de sus órganos sociales varía con el objetivo de adecuarse a la especial naturaleza de aquellas. Los aspectos más significativos de éste son la existencia de una democracia delegada, un sistema de representación que impide la coincidencia de personas en cada órgano y la existencia de voto plural.
11. Aunque se podría pensar que con el voto plural se da la posibilidad de que un socio controle la SCSG, esto no ocurre debido a que las leyes regulan determinadas medidas que impiden dicha situación. Una de ellas es el establecimiento de un número de votos máximo por socio y, también en determinados casos para el conjunto de una categoría de socio, como pueden ser los asociados, los socios colaboradores, etc..
12. Otras divergencias con respecto a las SCPG tienen que ver con:

- a) *El sistema de adjudicación del haber líquido en caso de disolución y posterior liquidación.* En la SCSG será distribuido entre las sociedades cooperativas asociadas, las cuales lo transferirán a su FRO, a diferencia de lo que ocurre en las SCPG, que tendrá que ser puesto a disposición de una sociedad cooperativa o de una Confederación Estatal de sociedades cooperativas o de alguna Administración.
  - b) *Los porcentajes de dotaciones a los fondos obligatorios.* Existen diferencias entre los porcentajes dotados por la LC y LSCA, y entre las SCPG y las SCSG sujetas a la LSCA. La LC dispone iguales porcentajes para las SCPG y para las SCSG, permitiendo el reparto, en ambos casos, del 50% del resultado obtenido por desarrollar su actividad con terceros no socios así como el derivado de actividades extraordinarias. Por su parte, la LSCA establece distintos porcentajes de dotaciones para unas y otras, gozando las SCSG de ciertos privilegios, al tener a su disposición para cualquier fin que acuerde la Asamblea general el 50% de los resultados por operaciones con terceros, resultados que en la SCPG se destinan totalmente a fondos obligatorios.
13. Respecto al Régimen fiscal aplicable a las SCSG, éste, al igual que en las SCPG, queda recogido en la LRFC, siéndole de aplicación la LIS para lo no previsto en la misma. Dicha ley confiere a las sociedades cooperativas un tratamiento fiscal diferenciado en la medida que establece una forma particular de tributación que aporta determinados beneficios fiscales a las mismas, tanto en la imposición directa como en la indirecta. Igualmente, las SCSG pueden también beneficiarse de los beneficios previstos en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas.

14. Entre las reglas especiales de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, podemos citar las siguientes:

- Se prescribe un *doble nivel de protección* en base al cual las SCSG disfrutarán de unas determinadas ventajas fiscales. Clasifica a las mismas en función del nivel de protección del que gocen sus socios, sociedades cooperativas. Así, en la medida que asocie a una sociedad no protegida o entidad no cooperativa, la SCSG será calificada como entidad sin protección fiscal.
- La conformación de dos bases imponibles, una cooperativa y otra extracooperativa, las cuales tributan a tipos de gravamen distintos, como incentivo a la realización de la actividad cooperativizada con los socios.
- *Deducción en las bases imponibles de las dotaciones obligatorias al FRO y FEP.* Deducción a efectos de liquidación del 50% de la parte de los resultados que se destinen obligatoriamente al FRO y en el 100% de la parte que se destinen obligatoriamente al FEP, situación que no se produce en el resto de sociedades con las dotaciones a reservas.
- Un procedimiento singular de compensación de pérdidas, basado en la compensación de cuotas íntegras negativas, frente al procedimiento de compensación de bases imponibles negativas vigente para el resto de sociedades, como consecuencia del especial sistema de liquidación a diferentes tipos de gravamen. La LRFC, únicamente permite la compensación de cuotas íntegras negativas con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, periodo aplicable también en la LIS.

15. Cuando actúen como grupo cooperativo, al igual que los grupos de sociedades, pueden acogerse al Régimen de tributación consolidada. Para ello las normas generales de la tributación consolidada en el grupo de sociedades, se han adaptado a las sociedades cooperativas. A efectos fiscales una SCSG actuando como grupo cooperativo, podrá acogerse a la tributación consolidada cuando:
- Sus socios sean exclusivamente SCPG.
  - Las relaciones entre éstas se realicen por acuerdo paritario y libre.
  - Exista un acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto.
16. El aspecto más singular de este Régimen es que los grupos cooperativos no precisan determinar una base imponible consolidada de grupo, sino que cada una de las sociedades integrantes han de calcular la suya propia, centrándose la liquidación del impuesto en la fijación de la cuota integra consolidada.
17. En el ámbito contable, indicar que recientemente se han aprobado las primeras normas contables aplicables a las sociedades cooperativas, las NCSC. A pesar de que las mismas se han elaborado a fin de lograr una armonización contable en este ámbito, permiten diversas alternativas en el tratamiento contable de ciertas partidas –para ajustarse a los distintos regímenes económicos– que dificultará la comparabilidad de la información financiera entre sociedades.
18. Las NCSC se han desarrollado teniendo en cuenta la normativa contable en vigor y, en consecuencia, las Directivas que puedan afectar a éstas. Los importantes cambios que se avecinan en el ámbito contable, como resultado de la adopción de las NIC afectarán a las sociedades cooperativas, tarde o temprano, a pesar de que no

exista una intención declarada por parte del legislador comunitario de regularlas.

19. Las aportaciones más significativas de estas normas, las podemos concretar en:

- *Incorporación de información específica* en los modelos normal y abreviado de la Memoria.

Uno de los puntos de mayor interés, es el relativo a la Situación Fiscal, apartado que se adapta a las singulares normas de tributación cooperativa. Este apartado, obligatorio en la Memoria normal, debería de haber sido también exigido en la Memoria abreviada, por la relevancia de la información que aporta.

Otra novedad, es que en estas normas se definen las reglas para llevar la contabilización separada de los resultados contables. Hasta ahora, existía la obligación por parte de algunas leyes, como la LSCA, de la separación contable pero no se determinaban las normas para su realización.

- *Agregación tanto en Balance como en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, de partidas específicas* que surgen de la especial relación de las sociedades con sus socios.

Por ejemplo, se crea la partida “Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos”, para registra la remuneración, vía intereses, de las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social y, en su caso, de otras partidas de los fondos propios. Su tratamiento contable, como gasto del ejercicio o no, estará condicionado a la existencia de excedente disponible previo.

En nuestra opinión, solo deberían considerarse como gasto los intereses devengados por las aportaciones voluntarias realizadas

a la sociedad, pero no por las obligatorias, en la medida que éstas son la condición “sine cuanum” para ser socio de la sociedad cooperativa, por cuya categoría obtiene unos beneficios, no sólo económicos –retorno cooperativo– sino también sociales.

- *Nuevo tratamiento contable de las dotaciones al FEP.* Pasan de ser tratadas como aplicación de resultados a ser consideradas gasto del ejercicio.
- *Sistema especial de registro contable de las adquisiciones de bienes a los socios,* en el caso de que el precio de liquidación al socio dependa del precio de venta de los bienes, circunstancia que se origina en las SCSG agrarias. Este sistema consistirá en reconocer la operación en el momento de la entrega, valorando la misma a un precio de adquisición estimado inicialmente. Éste será ajustado, mediante una nueva estimación, si entre la fecha de adquisición y de liquidación definitiva mediase un cierre de ejercicio o elaboración de un estado financiero.

20. Hemos propuesto un modelo contable para el caso que la SCSG se conforme como grupo cooperativo, el cual se caracteriza porque la SCPG lleva su propia contabilidad y la SCSG no reflejará más operaciones que aquellas que tengan conexión directa con ella. Para el registro de las transacciones económicas realizadas entre la SCPG y la SCSG se utilizará la cuenta (554) “Cuenta corriente con socios/SCSG”, la cual al final del ejercicio deberá quedar saldada, de no ser así, figurará en el activo o en el pasivo del Balance en función del saldo que presente.

Si existiera acuerdo de redistribución solidaria del excedente, el generado por la SCPG al final del ejercicio se tendrá que traspasar, total o parcialmente, a la propia SCSG.

21. En cuanto a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, ésta no muestra diferencias respecto a la llevada a cabo en las sociedades mercantiles. Se seguirá el método del efecto impositivo, y dentro de éste el método de la deuda basado en la cuenta de resultados, debiendo de registrarse el efecto impositivo de las diferencias que surjan entre contabilidad y fiscalidad, relativas a partidas de gastos e ingresos. Dichas diferencias se clasifican en permanentes, temporales, créditos por compensación y créditos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a efectos fiscales.
22. En las sociedades cooperativas, y por ende en las SCSG, a parte de las diferencias generales que pueden surgir entre el ámbito contable y fiscal, aparecerán una serie de diferencias específicas, reflejo de las singularidades de este tipo social. Entre éstas podemos citar:
- Deducción del 50% de la dotación al FRO (diferencia permanente).
  - Intereses de las aportaciones al capital social, cuando se hubieran repartido sin existir excedente (diferencia permanente o temporal).
  - Libertad de amortización de activo fijo nuevo como incentivo a las sociedades cooperativas protegidas (diferencia temporal).
23. El método del efecto impositivo permite otra variante, el método de la deuda basado en el balance de situación, seguido por la NIC 12. Este método opera a partir de magnitudes del Balance de Situación, y no del estado de Pérdidas y Ganancias. En la medida que la normativa contable está siendo adaptada a las normas internacionales, este método puede que reemplace al actualmente existente. No obstante, en la elaboración del “Libro Blanco” se ha optado por no incluir esta



norma dentro de las reformas llevadas a cabo en el mismo, por considerar que ambos enfoques son muy parecidos.

## **CONCLUSIONES CAPÍTULO 7 Y 8:**

### **INVESTIGACIÓN EMPÍRICA**

Tras exponer las conclusiones más significativas relativas al ámbito económico, jurídico, contable y fiscal de las SCSG, a continuación se recogen los resultados obtenidos del estudio empírico, relativo a: por un lado, análisis del nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales y grado de seguimiento de la normativa contable y fiscal; y, por otro, la presión fiscal en las SCSG agrarias de la Comunidad Andaluza.

24. Nos hemos encontrado con una serie de problemas a la hora de analizar el nivel de información fiscal suministrado en las Cuentas Anuales por las SCSG agrarias, los cuales ponen de relieve el incumplimiento de la normativa contable y fiscal por parte de éstas. Los más significativos son:

- No realizan una separación de resultados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- No aplican los resultados positivos, en función de la tipología del resultado.
- Algunas no concilian de resultado contable y fiscal cuando le es obligatorio.
- Los porcentajes aplicados a los fondos obligatorios son incorrectos: Unas aplican los correspondientes a las SCPG y otras unos inferiores a los establecidos para las SCSG, etc..

25. Respecto al nivel medio de información fiscal aportada por la muestra, éste varía en función del tipo de información a presentar, es decir, si es obligatoria o voluntaria, y dependiendo de si presentan Memoria normal o abreviada. En base a estas dos variables, y a los items de información fiscal que hemos definido previamente, los resultados obtenidos han sido:

- a) *Nivel medio de información obligatoria aportada:* En este caso las sociedades del Grupo Memoria normal presentan un nivel inferior al ofrecido por el Grupo Memoria abreviada, un 41% frente un 75%. Esta diferencia se debe a que la información obligatoria exigida a las sociedades con Memoria abreviada es sumamente menor a la requerida a las entidades que presentan Memoria normal, dos items frente a once.
- b) *Nivel medio de información voluntaria aportada:* Para este tipo de información, es el Grupo Memoria normal el que aporta mayores datos. El nivel de información dada es de un 32% frente a un 18% en el Grupo Memoria abreviada, niveles que en ambos casos consideramos muy bajos, puesto que es a partir de esta información voluntaria donde se muestran las singularidades tributarias de este tipo social.
- c) *Nivel medio de información fiscal total:* El nivel total de información fiscal suministrada por el Grupo Memoria normal es de un 34%, y mayor al presentado en el grupo Memoria abreviada (29%) en 5 puntos. Por otra parte, los datos obtenidos para cada sociedad, muestran que salvo en dos sociedades, pertenecientes al Grupo Memoria normal, este nivel se sitúa por debajo del 50%. Estos porcentajes de información son pobres para poder llevar a cabo un análisis de

la presión fiscal, sin necesidad de recurrir a hipótesis o estimaciones.

- d) Según los datos presentados, las únicas variaciones, entre el nivel de información aportado por el Grupo Memoria normal y el Grupo Memoria abreviada, que son estadísticamente significativas, son las relativas al nivel de información obligatoria, no siendo significativo la variación de información fiscal total que aportan.
  - e) Se ha observado igualmente que aquellas sociedades que aportan mayor información obligatoria, son también las que presentan mayor información voluntaria, si bien ambos niveles son muy bajos.
  - f) Por otra parte, el nivel medio de información fiscal, ya sea obligatoria o voluntaria, aportado por las sociedades, es mayor cuando éstas presentan cuotas integras positivas en el ejercicio.
26. En definitiva, el nivel de información fiscal contenida en la Memoria es escaso, lo que hace imposible poder analizar de forma objetiva la situación fiscal y el efecto impositivo en las sociedades cooperativas. Además, dicha información no cumple con las características básicas de relevancia y fiabilidad de la información financiera.
27. Han sido muchos los errores e incumplimientos en los que han incurrido, lo que nos hace dudar, sobre el nivel de conocimiento contable y fiscal que existe en este tipo social. Con los datos obtenidos vía encuesta hemos corroborado que existe un nivel elevado de ignorancia a nivel cooperativo sobre la norma contable y fiscal, cuya repercusión principal estará en que las Cuentas Anuales verán mermada su eficacia como instrumento de registro de la imagen

fiel de la sociedad cooperativa, y, la situación fiscal presentada en éstas no será ni fiable ni relevante, en la medida que la presión fiscal que se refleja es mayor o menor a la presión fiscal que realmente deberían de soportar.

28. Se ha recomendado a las SCSG que:

- Actualicen sus conocimientos contables y fiscales, máxime cuando la normativa contable está siendo modificada actualmente.
- Dado que la contabilidad y la fiscalidad están íntimamente relacionadas recomendamos que sea una misma persona la encargada de estos dos ámbitos.
- Cumplan con los mínimos exigidos por ley para la elaboración de los estados financieros, pues éstos son la carta de presentación de la entidad ante futuros socios y ante la sociedad en general, y si no presentan una imagen fiel su información carece de fiabilidad y relevancia.

29. Ante la situación presentada, la presión fiscal soportada por las SCSG en el ejercicio 2002 (TIE Soportado) no es muy representativa debido a que, como ya se ha indicado, las sociedades han incurrido en errores conceptuales a la hora de la determinación del gasto por impuesto. Algunos de ellos se han derivado de:

- a) No realizar una conciliación separada para los resultados cooperativos y extracooperativos.
- b) Dotar los fondos obligatorios antes de impuestos, cuando deberían haberlo hecho después de impuestos.
- c) Aplicar incorrectamente la deducción por dotación a fondos obligatorios.

En consecuencia, la segunda de nuestras investigaciones ha sido determinar cual sería la verdadera presión fiscal que soportarían si se hubiera seguido correctamente la normativa contable y fiscal, y bajo una serie de hipótesis de partida. Se ha determinado la misma tomando como referencia la LSCA, antes y después de la reforma de ésta en el 2002, al objeto de observar la repercusión que la reforma tendrá en la presión fiscal, llegando a las conclusiones que a continuación se enumeran.

30. La presión fiscal real, calculada a través del TIE “Contable-Real”, que tendrían que haber soportado en el ejercicio 2002 si no hubieran incurrido en errores, en ningún caso ha coincidido con la soportada en dicho ejercicio, bien en exceso o en defecto. Este hecho, implica que algunas sociedades están ganando actuando incorrectamente (50% de la muestra) y otras están dejando de ganar, con el consecuente coste de oportunidad que ello genera.
31. Por otra parte, la presión fiscal media soportada por toda la muestra en el 2002 (TIE medio soportado) ha sido superior en 0,79 puntos a la que realmente deberían de haber sostenido (presión media real antes de la reforma de la LSCA). No obstante, dicha variación no es estadísticamente representativa.
32. La reforma de la LSCA ha implicado una mejora fiscal para las SCSG. Así, la presión fiscal desciende en todas las sociedades, en mayor o menor medida, lo que ha implicado que sobre la muestra total el descenso haya sido de un punto respecto a la que se soportaría antes de la reforma de la ley. Es necesario indicar, que este descenso no es significativo estadísticamente.
33. La variable que ha contribuido al descenso de la presión fiscal después de la reforma ha sido la modificación del proceso de determinación de las dotaciones a los fondos obligatorios, las cuales han pasado de realizarse antes de impuestos, a realizarse después de

éstos. Esta actuación, implicará, por un lado, que las sociedades deban de destinar más excedentes a los fondos obligatorios, y, por otro, que se deduzcan en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades un importe mayor por dotación a fondos.

34. Las SCSG tendrán un mayor TIE, tanto Contable como Fiscal, cuando el FRO sea mayor al 50% del capital social, que cuando éste sea menor, como consecuencia de que los porcentajes a dotar a fondos varían en función de la relación existente entre el FRO y el capital social. En consecuencia, al objeto de soportar una menor presión fiscal han de evitar que el FRO supere el 50% del capital social. Sin embargo, la variación de presión fiscal que implica este hecho no es estadísticamente significativa.
35. En el estudio se ha puesto de manifiesto la ventaja fiscal de la que gozan las SCSG, y, las sociedades cooperativas, en general. Así, la presión fiscal que soportan, ya sea antes o después de la reforma de la LSCA, es sumamente inferior si éstas tributan por la LRFC, que si estuvieran sujetas a la LIS, con independencia de su calificación como pyme o no. El ahorro fiscal que supone tributar por la LRFC y no por la LIS, es significativo desde un punto de vista estadístico.
36. Por último indicar que, además de la variable dotación a los fondos obligatorios, antes o después de impuestos, otras variables que han influido a que las sociedades soporten distinta presión fiscal, calculada a través del TIE “Contable” o del TIE “Fiscal”, son:
  - ⌘ Tipología de resultados que presente la sociedad, pues estos tributarán a tipos de gravamen distintos y, además, en función de la tipología del resultado, los porcentajes de dotación a fondos obligatorios también variarán.
  - ⌘ Relación entre el FRO y el capital social.

- ⌘ Presentar diferencias permanentes, distintas a las correspondientes a la deducción por dotaciones a fondos.
- ⌘ Presentar diferencias temporales.
- ⌘ Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.
- ⌘ Compensación de cuotas íntegras negativas.
- ⌘ Aplicación de deducciones y bonificaciones.

## **CONCLUSIÓN FINAL**

En definitiva, el trabajo realizado pone de manifiesto que:

- A) Con la información manejada, se ha observado que las SCSG incumplen la normativa contable y fiscal, aportando un nivel de información fiscal en la Memoria muy pobre. Esta situación, nos ha llevado a pensar que, o bien son gestionadas por personal poco cualificado, cuya principal consecuencia es la falta de conocimiento a nivel contable y fiscal, o bien entienden que por estar protegidas fiscalmente no les son de aplicación las obligaciones que en el ámbito fiscal y contable existen.
- B) Incurren en errores conceptuales tanto contables como fiscales, que tendrá efectos directos sobre la presión fiscal que soportan. Esta actuación, lleva a que unas soporten una tributación superior a la que debieran y, en consecuencia, están dejando de ganar, y a que otras soporten una presión fiscal menor, incurriendo en fraude fiscal, con las consecuentes implicaciones que esto tiene si son objeto de inspección
- C) El cambio normativo de la LSCA ha implicado una mejora de la presión fiscal soportada por las sociedades, además de eliminar, en el plano práctico, todos los problemas que la determinación de las dotaciones a los fondos obligatorios después de impuestos provocaba.

## **9.2. LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURAS.**

Son diversas las investigaciones futuras que en este campo se pueden llevar a cabo, dada la singularidad de este tipo social.

Respecto al análisis de la información fiscal suministrada, uno de los futuros desarrollos podría ser analizar la evolución del nivel de información obligatoria y voluntaria que aportan, tras la publicación de las NCSC. La finalidad de la misma será comprobar, si el deficiente nivel de información fiscal suministrada en las cuentas anuales, detectado en nuestra investigación, estaba derivado de la no adaptación de la normativa contable a éstas, o por el contrario éste es como consecuencia del no seguimiento de las normas por parte de las sociedades cooperativas.

Además, la localización de este trabajo en la Comunidad Andaluza, abre la posibilidad de realizar el estudio en otras Comunidad Autónomas, al objeto de realizar una comparativa territorial. Igualmente, el hecho de centrarnos en las sociedades agrarias, ofrece la posibilidad de analizar el mismo para el resto de clases de SCSG, y permitir un estudio por sectores de actividad.

Otra línea de trabajo interesante, en relación con la presión fiscal sería el realizar una comparativa para las SCSG a nivel europeo, nacional y territorial. Sería interesante, analizar si la existencia de SCSG interautónómicas y/o europeas es ventajosa desde un punto de vista fiscal.

Por otra parte, el análisis del Régimen de tributación consolidada en las SCSG puede ser otro de los aspectos a estudiar, analizando la conveniencia o no de acogerse al mismo.

Por último, ante los cambios normativos que se avecinan, el análisis de la influencia que la NIC 12 pueda tener a nivel cooperativo, podría ser otro tema de estudio.



Como puede observarse, existe un amplio abanico de futuras líneas de investigación, por lo cual proyectamos la realización de ulteriores estudios en alguno de estos ámbitos.





## **BIBLIOGRAFÍA**

AA.VV (2000): *Cuestiones de economía social*. Edita Marcial Pons y el Instituto de derecho cooperativo y economía social de la Universidad del País Vasco.

AA.VV (2003): *Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural*. Edita Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid.

AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. Y VALIÑANI GONZÁLEZ, E. (2003): “Las cooperativas de segundo grado, grupo cooperativo y otras formas de colaboración económica”. *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 79, pp. 7-34.

ALEMANY I COSTA, J. Y ARGILÉS I BOSCH, J.M<sup>a</sup>. (1998): “Contabilización de las pérdidas en las sociedades cooperativas: casuística y problemática”. *Técnica Contable*, núm. 590, pp. 116-138.

ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2000): *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado*. Editorial Tirant lo blanch, Valencia.

ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2001): “La integración cooperativa. La cooperativa de segundo grado”. En: ALONSO ESPINOSA (Coord.). *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*. Editorial Comares, Granada, pp. 355-386.

ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL (ACI) (1995): *Declaración de la Alianza Cooperativas Internacional sobre la identidad cooperativa: los principios cooperativos*. Valencia. CONCOBAL.

ÁLVAREZ PÉREZ, M<sup>a</sup>.B. (2000): "Implicaciones contables de la nueva legislación cooperativa (Ley 3/1987 versus Ley 27/1999)". *Técnica Contable*, núm. 623, pp. 837-849.

ÁLVAREZ VEGA, M<sup>a</sup>. I. (Coord.) (2002): *Aspectos jurídico y económico de las empresas de economía social*. Edita Consejería de Trabajo y Promoción de Empleo del Principado de Asturias y Universidad de Oviedo, Asturias.

ARCAS LARIO, N. (1999): *La realización entre las cooperativas agrarias de comercialización de primer y segundo grado: Un modelo explicativo de sus características y resultados*. Tesis doctoral, Universidad de Murcia, Murcia.

ARCAS LARIO, N. (2001): "Proceso de formación y desarrollo de la relación entre las cooperativas agrarias de primer y segundo grado". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 73, pp. 7-24.

ARCAS LARIO, N. (2002): "Contribución de las cooperativas agrarias de segundo grado a la orientación al mercado de sus cooperativas asociadas: efectos en el desempeño de la relación". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 41, pp. 139-161.

ARCAS LARIO, N., MUNERA ALEMÁN, J.L. Y HERNÁNDEZ ESPALLARDO, M. (2002): "Beneficios de las cooperativas agrarias de segundo grado: Contribución a los objetivos de sus socios". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 76, pp. 7-25.

(AECA) ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1991): *Principios contables*, núm. 9, "Impuesto sobre Beneficios", Madrid.

(AECA) (1998): *Principios contables*, núm. 21, "Impuesto sobre Beneficios en las Cuentas Consolidadas", Madrid.

AYALA BLANCO, J.L. (Coord.) Y OTROS (2000): *Memento Práctico Contable*. Editorial Francis y Taylor, Madrid.

BALLESTERO PAREJA, E. (1969): *Contabilidad agraria*. Edita Mundi-Prensa, Madrid.

BALLESTERO PAREJA, E. (1983): *Teoría Económica de las Cooperativas*. Alianza Editorial, Madrid.

BALLESTERO PAREJA, E. (1990): *Economía Social y Empresas Cooperativas*. Alianza Editorial, Madrid.

BARBERENA BELZUNDE, I. (1992): *Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen Fiscal*. Editorial Aranzadi, Pamplona.

BAREA TEJEIRO, J. (1991): "La economía social en España". *Revista de Economía y Sociología del Trabajo*, núm. 12, junio, pp. 8-16.

BAREA TEJEIRO, J. Y MONZÓN CAMPOS, J.L. (1992): *Libro Blanco de la Economía Social en España*. Editorial Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid.

BAREA TEJEIRO, J. Y MONZÓN CAMPOS, J.L. (2002): *La Economía social en España en el año 2000*. Edita CIRIEC-España, Valencia.

BEAMONDE NOCHE, E. (2002): "Informe Socioeconómico del Cooperativismo Agrario Español en el 2000. (Aportación de CCAE sobre Cooperativismo)". En: Jornada Temática "Empresa Agraria y Cooperativismo", Madrid 18 y 19 de abril.  
[http://www.libroblancoagricultura.com/libroblanco/jtematica/empresa\\_agraria/ponencias.asp](http://www.libroblancoagricultura.com/libroblanco/jtematica/empresa_agraria/ponencias.asp)

BEL DURÁN, P. (1997): *Las Cooperativas agrarias en España. Análisis de los flujos financieros y de la concentración empresarial*. Edita CIRIEC-España, Valencia.

BEL DURÁN, P. (1998): “La concentración empresarial de las Sociedades Cooperativas Agrarias como empresas de participación”, Papeles de trabajo presentados al Curso de especialistas Universitarios en Gestión de Cooperativas Agrarias, celebrado en la Universidad Internacional de Andalucía, sede Antonio Machado, de abril a octubre de 1998.

BEL DURÁN, P. Y FERNÁNDEZ GUADAÑO, J. (2002): “La financiación propia y ajena de las sociedades cooperativas”. *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 42, pp. 101-130.

BESTEIRO VARELA, M.A. Y SÁNCHEZ ARROYO, G. (1992): *Contabilidad Financiera y de Sociedades*. Editorial Pirámide, Madrid.

BORJABAD GONZALO, P. (1993): *Manual de Derecho Cooperativo. General y Catalán*. Editorial Bosch, Barcelona.

BORREGO CUESTA, A. (1999): “La fiscalidad de las empresas españolas”. *Papeles de Economía Española*, núm. 18-19, pp. 269-281.

BREALEY, R. Y MYERS, S.C. (1993): *Fundamentos de financiación empresarial*. Editorial McGraw-Hill, Madrid.

BUENDÍA MARTÍNEZ, I. (1999): *La Integración Comercial de las Sociedades Cooperativas*. Editorial Consejo Económico y Social, Madrid.

BUENO CAMPOS, E. (1996): *Dirección estratégica de la empresa. Metodología, Técnicas y Casos*. Editorial Pirámide, Madrid.

CABALLER MELLADO, V. (1988): “Reflexiones en torno al cooperativismo (La situación española actual)”. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 5, pp. 165-178.

CABALLER MELLADO, V. (1992): *Gestión y contabilidad de cooperativas*. 4ª. Mundiprensa Editorial, Madrid.

CABALLER, V., JULIÁ, J.F. Y SEGURA, B. (1987): "Marco jurídico y fiscal del asociacionismo agrario en la CEE". En: I Congreso Internacional de Organizaciones de Productores Agrarios de la Cuenca Mediterránea, pp. 211-228.

CALLIHAM, D.S. (1994): "Corporate Effective Tax Rates. A synthesis of the literature". *Journal of Accounting Literature*, vol. 13, pp. 1-43.

CALVÉ PEREZ, J.L., LABATUT SERER, G., MOLINA LLOPIS, R. Y VERES FERRER, E.J. (2002): "La evolución de la presión fiscal en las PYMES de la comunidad Valenciana: una valoración de los efectos de la entrada en vigor de la Ley 43/1995". Universitat de Valencia, Valencia.

CAPARRÓS NAVARRO, A. (1991): "Las sociedades cooperativas y el Impuesto sobre Sociedades: Armonización contable y fiscal". *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 104.

CAPARRÓS NAVARRO, A. (1994): "El tratamiento de las pérdidas en las sociedades cooperativas". *Técnica Contable*, núm. 542, pp. 111-130.

CASTAÑO, J. Y GONZÁLEZ, J.J. (1996): *Manual de Constitución y Funcionamiento de las Cooperativas*. Ediciones J.M. Bosch Editor. S.L, Barcelona.

CERVERA PAZ, A. Y BOHÓRQUEZ BOTANA, M. (2000): "El asociacionismo como fuente de ventaja en el sector agroalimentario andaluz". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 70, pp. 47-70.

CHAVES, R. Y MONZÓN, J.L. (2000): "Las cooperativas en las modernas economías de mercado". *Economistas*, núm. 83, pp. 113-123.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (2000): *Estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir*. Documento de Consulta. Brussels, 13 de junio de 2000. [COM (2000) 359 final - no publicada en el Diario Oficial].



COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (2001): *Las cooperativas en la Europa de las empresas*. Documento de Consulta. Brussels, 7 de diciembre de 2001. <http://europa.eu.int/comm/enterprise/entrepreneurship/coop>

CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA (2000): Informe socioeconómico del cooperativismo agrario español en 2000.

CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA (2001): Informe socioeconómico del asociacionismo agrario español en 2001.

CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA (2002): "Borrador de Ponencia del Grupo II: Dimensión Empresarial del Cooperativismo". En: IV Congreso de Cooperativismo Agrario, Salamanca 15 de noviembre.

CORONA MARTÍN, M.A. Y CORONA ROMERO, E. (1997): "El resultado contable como elemento básico del impuesto de sociedades". *Expansión*, núm. 2, pp. 93-125, Madrid.

CORONA ROMERO, E. (2002): "Reforma contable y fiscal". *Partida Doble*, núm. 136, pp. 90-99.

CORONA ROMERO, E. Y GONZÁLEZ GARCÍA, J.R. (2003): "Normas y doctrina contable en 2002". *Partida Doble*, núm. 140, pp. 6-23.

CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1999): *Régimen fiscal de las cooperativas*. Editorial Aranzadi, Navarra.

CRUELLS, M. (1973): *Los movimientos sociales en la era industrial*. Editorial Labor, Barcelona.

CUBEDO TORTONDA, M. (2000): "Contabilidad cooperativa: Una adaptación del Plan contable para el sector cooperativo". En: AA.VV. *Cuestiones de economía social*. Edita Marcial Pons y el Instituto de derecho cooperativo y economía social de la Universidad del País Vasco, pp. 119-139.

CUBEDO TORTONDA, M. (2003a): “La contabilidad de las cooperativas al día”. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 45, pp. 9-31.

CUBEDO TORTONDA, M. (2003b): *La contabilidad de las empresas cooperativas. Adaptada al proyecto de normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas*. Edita CIRIEC-España, Valencia.

CUBEDO TORTONDA, M. Y CERDÁ ABAD, F. (1997): *Contabilidad de cooperativas. Aplicación del P.G.C. a las cooperativas de trabajo asociado*. Edita CIRIEC-España, Valencia.

CUENCA GARCÍA, A. (2000): “Las cooperativas de segundo grado en la ley 27/1999 de 16 de julio de cooperativas”. *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC- España, núm. 11, pp. 69-118.

CUERVO-ARAGÓN, C. Y TRUJILLO DEL VALLE, J.A. (1987): “Estructura fiscal e incentivos a la inversión”. *Papeles de Economía Española*, núm. 30-31, pp. 220-235.

DEFOURNY, J. Y MONZÓN, J.L. (1992): *Economía Social. Entre economía capitalista y economía pública*. Edita CIRIEC-ESPAÑA, Valencia.

DE LA CÁMARA ÁLVAREZ, M. (1977): *Estudios de Derecho Mercantil*, vol I. Centro de Estudios Tributarios, Madrid.

DE LUIS ESTEBAN, J.M. (1977): *Las sociedades cooperativas y su régimen tributario*. Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

DE LUIS ESTEBAN, J.M. (2001): “La Fiscalidad de las Cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación”. En: *La Fiscalidad de las Cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación*. I Congreso Nacional de fiscalidad de la agricultura y sus especialidades tributarias. Valencia 26 y 27 de abril.

DOMÍNGUEZ PÉREZ, J.L. (1998): "Las cooperativas y su problemática contable: El efecto impositivo". *Técnica Contable*, mayo, pp. 349-358.

EKELUND, R.B. Y HÉBERT, R.F. (1997): *Historia de la teoría económica y de su método*. Editorial McGraw-Hill, Madrid.

EMBED IRUJO, J.M. (1991): *Concentración de empresas y Derecho de cooperativas*. Editorial Universidad de Murcia, Murcia.

ESPÍRITU NAVARRO, I.M. (1997): *Contabilidad para Cooperativas*. Editorial CISSPRAXIS., Valencia.

ESPÍTIA M., HUERTA, E., LECHA, G., Y SALAS, V. (1989): "Impuestos efectivos sobre beneficios y rentas de los activos productivos". *Papeles de Economía Española*, núm. 39, pp. 433-450.

FAJARDO GARCÍA, I.G. (2003): "Reflexiones sobre el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea. Nuevas posibilidades". En: *Integración empresarial, cooperativas y economía social: Posibilidades, ventajas e inconvenientes*. II Coloquio Ibérico de cooperativismo y economía social. Valencia 13 y 14 de marzo. Universitat de Valencia.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. (1992): *Empresa Cooperativa y Economía Social*. Editorial Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU), Barcelona.

FERNÁNDEZ MÉNDEZ, M. (1996): "Estrategias empresariales de las cooperativas agrarias. El fenómeno concentratorio". *Cuadernos de Trabajo de CIRIEC-España*, núm. 27, pp. 3-36.

FERNÁNDEZ, M., JULIÁ, J.F. Y SERVER, R.J. (1997): "La relación de canje como método valorativo de las aportaciones sociales en los procesos de fusión de cooperativas". *Revista Investigación Agraria: Economía*, núm. 12 (1, 2 y 3), pp. 173-188.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup>.E. (2001): *La reforma del impuesto sobre sociedades a través de las diferencias contabilidad versus fiscalidad y su incidencia en el tipo impositivo efectivo*. Tesis Doctoral. Universidad de Oviedo.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup>.E. (2002): "El Tipo Impositivo Efectivo (TIE) como indicador de la presión fiscal empresarial. Aplicación práctica sobre las empresas cotizadas". *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59, pp. 29-59.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Z. (2003): "Los grupos de la economía social. El caso español". En: *Integración empresarial, cooperativas y economía social: Posibilidades, ventajas e inconvenientes*. II Coloquio Ibérico de cooperativismo y economía social. Valencia 13 y 14 de marzo. Universitat de Valencia.

FULLERTON, D. (1984): "Which Effective Tax Rate?". *National Tax Journal*, Vol. XXXVII, núm. 1, pp. 23-41.

GALLEGO ÁLVAREZ, I. Y GALENDE DEL CANTO, J. (1995): "Los estudios anglosajones sobre las diferencias entre el resultado contable y el fiscal: una aplicación empírica en las empresas de Castilla y León". En: VIII Congreso de la AECA. Sevilla, pp. 395-416.

GALLEGO ÁLVAREZ, I. Y GALENDE DEL CANTO, J. (1996): "Un análisis empírico de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal por sectores de actividad". *Actualidad Financiera*. Enero, pp. 125-136.

GALLEGO SEVILLA, L.P. (2001): "Divergencias territoriales en el tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas agrarias en el impuesto sobre sociedades". En: *La Fiscalidad de las Cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación*. I Congreso Nacional de fiscalidad de la agricultura y sus especialidades tributarias. Valencia 26 y 27 de abril.

GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. (1992): "La concentración económica-empresarial (Los Conglomerados) de Sociedades Cooperativas", En: *Las empresas públicas sociales y cooperativas en la nueva Europa*, XIX Congreso Internacional del CIRIEC, Valencia: CIRIEC-España, pp. 419-442.

GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. (1994): “Las personas jurídicas como socios de las sociedades cooperativas de primer grado o cooperativas propiamente dichas: necesidad de una revisión legal”. *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 60, pp. 61-75.

GARCÍA-GUTIERREZ FERNÁNDEZ, C. (1999): “Economía financiera de las sociedades cooperativas (y de las organizaciones de participación)”. En: PRIETO JUÁREZ, J.A. (Coord.): *Sociedades cooperativas: régimen jurídico y gestión económica*. Ibidem Ediciones, Madrid, pp. 229-303.

GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. Y OTROS (2001): *Economía Financiera de las empresas de empresarios –sociedades cooperativas– (y de las organizaciones de participación)*. Documentación. Universidad Complutense de Madrid. <http://www.ucm.info/ecofin3/ecosocial>.

GARCÍA MARTÍ, E. (2001): “Los objetivos de la sociedad cooperativa almazarera”. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 37, pp. 203-221.

GARCÍA ORDAZ, M. (1995): *Análisis desde la perspectiva contable de las cooperativas agrícolas andaluzas*. Tesis Doctoral. Universidad de Huelva, Huelva.

GARCÍA SANZ, D. (2001): *Concentración de Empresas Cooperativas. Aspectos Económico-Contables y Financieros*. Editorial Consejo Económico y Social, Madrid.

GARCÍA SANZ, D. Y ROJO RAMÍREZ, A. (1995): “El excedente cooperativo: Problemática contable y fiscal”. *Técnica Contable*, núm. 556, pp. 217-244.

GARRIDO PULIDO, T. (1997): *Contabilidad y tributación de las fusiones: Estudio del efecto impositivo*. Tesis Doctoral. Universidad de Jaén, Jaén.

GARRIDO PULIDO, T. (1999): “Los procesos de concentración empresarial: contabilidad y tributación”, apuntes del curso de Doctorado, Universidad de Jaén.

GARRIDO PULIDO, T. Y DE LAS HERAS JIMÉNEZ, M.V. (2001): *Reducción de capital. Aspectos contables y fiscales*. Editorial Pirámide, Madrid.

GARRIDO PULIDO, T. Y GARRIDO CASTRO, R. (2000): "Análisis contable-mercantil de las reducciones de capital en las cooperativas: breve referencia fiscal". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 34, pp. 119-167.

GASCÓN HERNÁNDEZ, J. (1957): "Las cooperativas desde el punto de vista del Derecho Mercantil". *Revista de Derecho Mercantil (RDM)*, núm. 65, pp. 97-102.

GIANNINI, D. Y MAGGIULLI, D. (2002): "The Effective Tax Rates in the EU commission Study on Corporate Taxation: Methodological Aspects, Main Results and Policy Implications". *CESifo Working Papers*, núm. 666, February.

GIRÓN TENA, J. (1976): *Derecho de sociedades*. Tomo I: parte general, Sociedades Colectivas y Comanditarias. Editorial G.T., Madrid.

GÓMEZ VALLS, F. (1995): "Aplicación y Consecuencias del Método del Efecto Impositivo en las Grandes Empresas Españolas". En: VIII Congreso de la AECA. Sevilla, pp. 523-539.

GÓMEZ VALLS, F. (1997): *Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Pirámide. Madrid.

GONZÁLEZ PASCUAL, J. (2000): "Las implicaciones contables de la nueva Ley de Cooperativas". *Partida Doble*, núm. 109, pp. 48-55.

GONZALO ANGULO, J.A. (Presidente) (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España)*, elaborado por la Comisión de Expertos nombrada al efecto por el Ministerio de Economía. Edita ICAC, Madrid.

HERRANZ GUILLÉN, J.L. (1994): "Los principios cooperativos: ayer y hoy". En: Coloquio Internacional *Los Principios Cooperativos en la Europa Actual*, Alianza

Cooperativa Internacional – Centro Internacional para la Investigación en la Economía Pública, Social y Cooperativa, Sevilla.

(IASB) INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2001): Norma Internacional de Contabilidad Núm. 12, del “Impuesto sobre Beneficios” revisada en 2000. Puede verse en: *Las Normas Internacionales de Contabilidad 2001*. Edita CISSPRAXIS, Madrid.

(ICAC) INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS, (1997): “Resolución de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración núm. 16 del Plan General de Contabilidad”. BOICAC núm. 31, (BOE de 6 de noviembre).

(ICAC) (2002): “Resolución, de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de cuentas, por la que se modifica parcialmente la de fecha 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad”. BOICAC núm. 49, (BOE de 20 de marzo).

(IEA) INSTITUTO DE ESTADÍSTICA DE ANDALUCÍA (2003): *Directorio de establecimientos con actividad económica en Andalucía 2003*. Edita IEA-Junta de Andalucía y Fondo Europeo de Desarrollo Regional

(IFA) INSTITUTO DE FOMENTO ANDALUZ (1992): *Industria del aceite de oliva. Programa operativo del Sur y Este de Jaén y Norte de Granada 1991-1993*. Edita IFA-Junta de Andalucía y Fondo Europeo de Desarrollo Regional.

IRURETAGOYENA OSUNA, M<sup>a</sup>.T. (1999): “La omisión e incumplimiento de principios y normas contables. El caso de algunas cooperativas agroalimentarias”. *Técnica Contable*, núm. 604, pp. 265-287.

ITURRIOZ DEL CAMPO, J. (1997): “La integración de las sociedades cooperativas en el sector de la salud: la cooperativa de segundo grado en la salud”, *InfoSOC*. Vol.0, núm. 0. <http://members.tripod.com/JavierVB/199707/199707ci.htm>

ITURRIOZ DEL CAMPO, J. (1998): "La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas ante el nuevo ordenamiento jurídico". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 28, pp. 93-113.

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)*, núm. 69, pp. 127-149.

JEANTET, T. (2000): *La economía social europea o la tentación de la democracia en todas las cosas*. Edita CIRIEC-España, Valencia. Traducción al español por Raquel Boix y M<sup>a</sup> José Miquel de la versión original francesa de 1999, editada en París.

JULIÁ IGUAL, J.F. (1991): "El cooperativismo agrario ante el reto europeo". *Revista Economía y Sociología del Trabajo*, núm. 12, pp. 25-37.

JULIÁ IGUAL, J.F. (1993): "La Economía Social y el cooperativismo agrario. Sus nuevas estrategias empresariales". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 15, pp. 43-68.

JULIÁ IGUAL, J.F. (2003): "La memoria y la información económico financiera en las cooperativas. Una nueva formulación en el marco de las normas contables y las normas sustantivas cooperativas". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 45, pp. 81-109.

JULIÁ IGUAL, J.F. Y MELIÁ MARTÍ, E. (2002): "Los Agentes de la Economía Social: Las cooperativas agrarias". En: BAREA TEJEIRO Y MONZÓN CAMPOS. *Economía Social en España en el año 2000*. Edita CIRIEC-España, Valencia, pp. 169-193.

JULIÁ IGUAL, J.F. Y POLO GARRIDO, F. (2002): "La legalización de libros contables y el depósito de cuentas anuales". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 77, pp. 89-107.

JULIÁ IGUAL, J.F. Y SERVER IZQUIERDO, R.J. (1993): *Contabilidad Agraria*, 1<sup>a</sup> ed. Editorial Pirámide, Madrid.



JULIÁ IGUAL, J.F. Y SERVER IZQUIERDO, R.J. (1996): *Fiscalidad de Cooperativas. Teoría y Práctica*, 3ª ed. Editorial Pirámide. Madrid.

JULIÁ IGUAL, J.F. Y SERVER IZQUIERDO, R.J. (1999): "Retos y praxis del cooperativismo agrario en la Unión Europea. Especial referencia al cooperativismo agrario en España". *Cuadernos de desarrollo rural*, núm. 42, pp. 13-33.

KAPLAN, R.L. (1975): "Effective Corporate Tax Rates". *The Journal of Corporate Taxation*, Summer, pp. 187-198.

LABATUT SERER, T. Y MARTÍNEZ VARGAS, J. (2000): "Tratamiento contable y fiscal de las fusiones en España. Evidencia empírica para el período 1992-1996". En: IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). Las Palmas de Gran Canaria, mayo.

LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1999): "Modificaciones en la Ley de Sociedades Anónimas (introducidas por la Ley de Reforma del Mercado de Valores". *Partida Doble*, núm. 97, pp. 24-41.

LLOBREGAT HURTADO, M.L. (1999): "Régimen Económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley General de Cooperativas de 16 de julio de 1999 (BOE de 17 de julio)". *Revista de Derecho de Sociedades (RDS)*, núm. 13, pp. 190-228.

LLORENTE SANZ, M<sup>a</sup>.S. (1993): "Aspectos contables del impuesto sobre sociedades". *Actualidad Financiera*, núm. 37, Octubre.

LLUIS Y NAVAS, J. (1972): *Derecho de Cooperativas*. Editorial Librería Bosch, Barcelona.

LÓPEZ NIETO, F. (1992): *Manual de Asociaciones*, 3ª ed. Editorial Tecnos, Madrid.

MAJUELO GIL, E. Y PASCUAL BONIS, A. (1991): *Del catolicismo agrario al cooperativismo empresarial. Setenta y cinco años de la Federación de*

*cooperativas Navarra 1919-1985*. Edita Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid.

MARÍ VIDAL, S. (2000): "El nuevo marco legal del Cooperativismo en España: Régimen económico". En: *Jornadas Cooperativas en Canarias*. Valsequillo (Gran Canaria), 18 de diciembre.

MARÍ VIDAL, S. (2003): "El proyecto de normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, y sus repercusiones fiscales". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 45, pp. 139-157.

MARÍ VIDAL, S. Y JULIÁ IGUAL, J.F. (2001): "Evolución del cooperativismo agrario en España. De los sindicatos agrícolas a la actualidad". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 73, pp. 59-80.

MARTÍN DE PRADO, A. (2003): "Adaptación del nuevo plan contable sectorial para cooperativas a las cooperativas agrarias de España". *Revista Noticias de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIDE/CIRIEC-España, núm. 39, pp. 43-49.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1994): "*Las Cooperativas y su régimen tributario. Análisis de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas*". Distribuciones La Ley S.A., Madrid.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1995): "Las cooperativas y los tributos locales". *La Ley*, pp. 268-278.

MARTÍN ZAMORA, M.P., PUY FERNÁNDEZ, G. Y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, S. (2001): *Constitución y funcionamiento de las Sociedades Cooperativas Andaluzas*. Editorial Universidad de Huelva, Huelva.

MARTÍNEZ ARIAS, A., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. Y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2001): "La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa". *Documento de Trabajo*, núm. 23, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MARTÍNEZ CHARTERINA, A. (1990): *Análisis de la integración cooperativa*. Universidad de Deusto, Bilbao.

MASCAREÑAS J. Y OTROS (1993): *Manual de fusiones y adquisiciones de empresas*. Editorial McGraw-Hill, Madrid.

MATA MELO, J. (2001): *El efecto impositivo: calidad de la información fiscal suministrada e incidencia de su aplicación en las cuentas anuales. Un estudio empírico*. Tesis doctoral. Universidad de Burgos.

MELIÁ MARTÍ, E. (2001): *La concentración empresarial en las cooperativas agrarias, estudio metodológico de los procesos de fusión*. Tesis doctoral. Universidad Politécnica de Valencia, Valencia.

MELIÁ MARTÍ, E. (2003): "Cooperativas de segundo grado versus fusión. Ventajas e inconvenientes". En: *Integración empresarial, cooperativas y economía social: Posibilidades, ventajas e inconvenientes*. II Coloquio Ibérico de cooperativismo y economía social. Valencia 13 y 14 de marzo. Universitat de Valencia.

MELIÁN NAVARRO, M<sup>a</sup>.D. (1998): *La competitividad de las secciones de crédito*. Editorial Universidad Politécnica de Valencia, Valencia.

MELLADO BENAVENTE, F.M. (Coord.) Y OTROS (2000): "Régimen especial de las sociedades cooperativas". En: *Todo Fiscal 2001*, Edita CISSPRAXIS, Madrid, pp. 1015-1034.

MENGUZZATO, M. Y RENAU, J.J. (1991): *La dirección estratégica de la empresa: Un enfoque innovador del management*. Editorial Ariel Economía, Barcelona.

MINTZBERG, H. (1991): *La estructura de las organizaciones*. Editorial Ariel, Barcelona.

MOLINA CABRERA, J. (1991): *Legislación sobre cooperativas y sociedades laborales. General y autonómica*, 3<sup>o</sup> ed. Editorial Trivium, S.A., Madrid.

MOLINA LLOPIS, R. (2003): *La evolución de la presión fiscal en las PYMEs: una aproximación a su incidencia sobre la situación financiera de las empresas de la Comunidad Valenciana*. Tesis Doctoral. Universitat de Valencia, Valencia.

MONGE GIL, A.L. (1999): "Algunas reflexiones a propósito y sobre la Ley de Cooperativas de Aragón". *Revista de Derecho Mercantil (RDM)*, núm. 232, pp. 723-754.

MONTERO GARCÍA, A. (1988): "Cooperativismo Agrario de Segundo Grado". *Revista Agricultura y Cooperación*, núm. 61, septiembre, pp. 29-36.

MONTERO GARCÍA, A. (1991): *Cooperativismo Agrario de Segundo Grado*. Edita Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid.

MONTERO GARCÍA, A. (1998): "Integración empresarial", Papeles de trabajo presentados al Curso de especialistas Universitarios en Gestión de Cooperativas Agrarias, celebrado en la Universidad Internacional de Andalucía, sede Antonio Machado, de abril a octubre de 1998.

MONTERO GARCÍA, A. (1999): *El cooperativismo agroalimentario y formas de integración*. Edita Ministerio de Agricultura, Pesa y Alimentación, Madrid.

MONTERO SIMÓ, M. (2002): "Beneficios fiscales aplicables a las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades". *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC- España, núm. 13, pp. 49-68.

MONZÓN CAMPOS, J.L. (2000): "La economía social como nuevo marco conceptual del cooperativismo agrario. Una referencia a los grupos cooperativos". En: Jornadas Cooperativas en Canarias. Valsequillo (Gran Canaria), 18 de diciembre.

MORALES GUTIERREZ, A.C. (2002): "La construcción de capital social a través de la economía social. El caso andaluz". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 78, pp. 89-120.

MORENO CEREZO, F.J. (1979): *El Impuesto sobre Sociedades*, 2ª ed. Editorial Pirámide, Madrid.

MORENO RUIZ, R. (2001): "Las empresas de participación aseguradoras ante la cooperación o concentración empresarial". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 73, pp. 81-94.

MORILLAS JARILLO, M.J. Y FELIÚ REY, M.I. (2000): *Curso de Cooperativas*. Editorial Técnos, Madrid.

MOZAS MORAL, A. (1998): *Análisis de la organización de las almazaras cooperativas jiennenses*. Tesis Doctoral. Universidad de Jaén, Jaén.

MOZAS MORAL, A. (2001a): "Los órganos de gobierno y administración de la sociedad cooperativa: las entradas y salidas de socios". En: MOYANO FUENTES (Coord.). *La Sociedad Cooperativa: un análisis de sus características societarias y empresariales*. Edita Universidad de Jaén y Caja Rural de Jaén, Jaén, pp. 143-162.

MOZAS MORAL, A. (2001b): "Curso gestión de empresas cooperativas agroalimentarias". Jaén.

MOZAS MORAL, A. Y BERNAL JURADO, E. (2001): "El impacto de las nuevas tecnologías en el cooperativismo agrario-agroalimentario: perspectivas de futuro". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 73, pp. 123-147.

NAMORADO, R. (2003): "A Sociedade Cooperativa Europeia: problemas e perspectivas". En: *Integración empresarial, cooperativas y economía social: Posibilidades, ventajas e inconvenientes*. II Coloquio Ibérico de cooperativismo y economía social. Valencia 13 y 14 de marzo. Universitat de Valencia.

ORMAECHEA J.M. (1993): "Tributación consolidada de grupos cooperativos". *Partida Doble*, núm. 43, pp. 9-13.

PAREDES GÓMEZ, R. (1992): “Análisis comparado de los tipos marginales efectivos por Impuesto de Sociedades en los países de la CEE”. *Hacienda Pública Española*, Monografía nº 2: *Impuesto sobre Sociedades*, pp. 87–105.

PAREDES GÓMEZ, R. (1994): “Efectos de incentivo a la inversión del sistema fiscal: el tipo impositivo efectivo como herramienta de análisis”. *Actualidad financiera*, núm. 11, pp. 31-57.

PARRAS DE MÁS, S. (1974): *La integración de la empresa cooperativa (Evolución de los principios cooperativos)*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

PASTOR SEMPERE, M.C. (2002): *Los recursos propios en las sociedades cooperativas*. Ediciones Derecho Reunidas, Madrid.

PAZ CANALEJO, N. (1977): “Las cooperativas de segundo y ulterior grado”. *Revista de Derecho Privado (RDP)*, julio, pp. 495-522.

PAZ CANALEJO, N. (1989): “Ley General de Cooperativas”. En: SÁNCHEZ Y ALBALADEJO (Dir.). *Comentarios al Código de Comercio y Legislación Mercantil Especial*. Tomo XX, vol. 3, pp. 867-868.

PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C. (1991): “Ánimo de lucro y concepto de sociedad (Breves consideraciones a propósito del artículo 2.2 LAIE)”. En: AA.VV. *Derecho mercantil de la Comunidad Económica Europea: estudios en homenaje a José Girón Tena*. Edita Consejo General de los Colegios Oficiales de Corredores de Comercio/Cívitas, Madrid, pp. 729-753.

PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C. (1999): “La sociedad mercantil: mercantilidad e irregularidad de las sociedades”. En: ÚRIA Y MENÉNDEZ. *Curso de Derecho Mercantil I*. Editorial Cívitas, Madrid.

PEINO JANEIRO, V. Y VEIGA CARBALLIDO, M. (1994): “Contabilidad cooperativa: El balance”. *Partida Doble*, núm. 46, pp. 55-59.

PENDÁS DÍAZ, B. (Dir.) Y OTROS (1987): *Manual de derecho cooperativo: adaptado a la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas*. Editorial Praxis, S.A., Madrid.

PÉREZ GRACIA, J. (1971): *Iniciación al cooperativismo*. Edita Centro Nacional de Educación Cooperativa, Zaragoza.

PERIS GARCÍA, P. (2002): “Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos”. *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC- España, núm. 13, pp. 69-109.

POLO GARRIDO, F. Y GARCÍA MARTÍNEZ, G. (2003): “La regulación en materia contable contenida en la legislación cooperativa: análisis comparado”. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, nº 45, pp. 33-55.

PULIDO ÁLVAREZ, A. (1996): “La armonización contable en Europa ¿estamos en el buen camino?”. *Partida Doble*, núm. 66, pp. 40-45.

REVENTÓS CARNER, J. (1960): *El movimiento cooperativo en España*. Editorial Ariel, Barcelona.

ROJO RAMÍREZ, A. (1987a). “Análisis económico contable del excedente de las cooperativas según la ley de 1987”. *Técnica Contable*, núm. 464-465, pp. 399-412.

ROJO RAMÍREZ, A. (1987b): *La fusión de sociedades anónimas en la reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*. Editorial Cívitas, Madrid.

ROMERO CANDAU, P.A. (1996): “Cooperativas de segundo y ulterior grado (comentarios a los artículos 148 y 149 de la Ley General de Cooperativas)”. En: AA.VV. *Comunidades de bienes, cooperativas y otras formas de empresa*, t. II. Edita Colegios Notariales de España, Madrid, pp. 1171 y ss.

ROSEMBUJ, T. (1987): "La economía de las cooperativas de segundo grado". En AA.VV. *Cooperativismo sanitario de segundo grado*. Edita Gabinete de Estudios y Promoción del Cooperativismo Sanitario, Madrid.

ROSEMBUJ, T. (1989): "Economía de la cooperativa de segundo grado". *Anuario de Estudios Cooperativos*. Universidad de Deusto, Bilbao, pp. 167-182.

ROSEMBUJ, T. (1991): *Régimen fiscal de las Cooperativas. Ley 20/1990, de 19 de diciembre*. Editorial Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU), Barcelona.

SALAS FUMAS, V. (1985): *La presión fiscal sobre la empresa española. Un estudio comparado*. Edita Ministerio de Industria y Energía. Secretaría General Técnica, Madrid.

SALLES, P. (1978): *Problemes economiques generaux*, 2 Tomos. Dunod, París.

SÁNCHEZ AGESTA, L. (1964): *El cooperativismo en la coyuntura española actual*. Edita Centro de Estudios Sociales de la Santa Cruz del Valle de los Caídos, Madrid.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, S. (2001): "Aspectos económicos contables de las sociedades cooperativas: las cooperativas agrarias". Tema oposición Titular Escuela Universitaria. Universidad de Jaén, Jaén.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, S. (2002): "El sector cooperativo desde una perspectiva económica de gestión: El caso particular del cooperativismo agrario". *Revista de Estudios Financieros*, núm. 228, pp. 179-224.

SANCHIS, J. (1995): *Análisis estratégico de la empresa cooperativa*. Editorial Tirant lo blanch, Valencia.

SANZ GADEA, E. (1988): *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*. Edita Centro de Estudios Financieros, tomo II, Madrid.



SANZ JARQUE, J.J. (1986-87): "Derechos y Obligaciones de los Socios de las Cooperativas". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 54-55.

SANZ JARQUE, J.J. (1994): *Cooperación. Teoría General y Régimen de las Sociedades Cooperativas. El nuevo Derecho Cooperativo*. Editorial Comares, Granada.

SENISE BARRIO, O. (2003): *Integración cooperativa y orientación al mercado: El caso de las cooperativas oleícolas andaluzas*. Tesis doctoral. Universidad de Jaén, Jaén.

SERVER IZQUIERDO, R.J. (2000): "Las nuevas estrategias empresariales del cooperativismo agrario. Análisis del caso español". En: Jornadas Cooperativas en Canarias. Valsequillo (Gran Canaria), 18 de diciembre.

SERVER IZQUIERDO, R.J. (2003): "La Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Componentes conceptuales operativos y normas específicas para su formulación, en el ámbito del Proyecto de Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 45, pp. 111-137.

SERVER, R.J., GALINDO, J.A. Y POLO, F. (1996): "Divergencia de presión fiscal en las cooperativas agrarias. Evaluación económico-cuantitativa". *Revista Investigación Agraria: Economía*, vol. 11, núm. 3, pp. 499-519.

SERVER IZQUIERDO, R.J. Y MARÍN SÁNCHEZ, M<sup>a</sup>.M. (1998): "Conciliación del resultado contable y fiscal en Cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto sobre Sociedades". *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 144, pp. 175-193.

SERVER IZQUIERDO, R.J. Y MARÍN SÁNCHEZ, M<sup>a</sup>.M. (2002): "La presión fiscal como factor de economía de opción en la localización de las cooperativas. El caso de la Comunidad Valenciana". En: VII Jornadas de Investigadores en Economía Social y Cooperativa. Tenerife, 4-5 de abril.

SERVER IZQUIERDO, R.J. Y MELIÁ MARTÍ, E. (1999): "Caracterización empresarial de los grupos y otras formas de integración cooperativa al amparo del nuevo marco legislativo". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 69, pp. 199-216.

SERVER IZQUIERDO, R.J. Y MELIÁ MARTÍ, E. (2004): "Estudio económico, contable y fiscal de los procesos de fusión en cooperativas". *Revista de Estudios Financieros*, núm. 254, pp. 139-224.

SPOONER, G.M (1986): "Effective Tax Rates from Financial Statements". *National Tax Journal*, Vol. XXXIX, núm. 3, pp. 293-306.

STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING CONCEPTS (1987): "Elements of Financial Statements", núm. 6. FASB, Stamford, diciembre.

TOMÁS CARPI, J.A. (1997): "La Economía Social en un mundo en transformación". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 25, pp. 83-116.

TORRES RUIZ, F.J. (1998): *Las Cooperativas Jiennenses y la comercialización de los aceites de oliva: una perspectiva estratégica*. Edita Diputación Provincial de Jaén, Instituto de Estudios Jiennenses. Jaén.

TORRES RUIZ, F.J. Y OTROS (2000): "La competitividad de las cooperativas oleícolas: Limitaciones estructurales internas y estrategias de cooperación". *Edita CIRIEC/IFIG*. <http://www.unites.uqam.ca/ciriec/actes/Mozas.htm>

TÚA PEREDA, J. (1999): "¿Hacia el triunfo definitivo de las NIC? Influencia sobre las normas contables españolas". *Partida Doble*, núm. 105, pp. 32-51.

URÍA, R. (1999): *Derecho Mercantil*, 26ª ed. Editorial Marcial Pons, Madrid.

VALIÑANI, E. (2003): "Una visión general de las nuevas normas contables de cooperativas". *Revista Noticias de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIDEA/CIRIEC-España, núm. 39, pp. 31-37.

VALLE DE JUANA, L.I. (1993): "Los resultados cooperativos: Algunas consideraciones acerca de sus componentes". *Técnica Contable*, núm. 536-537, pp. 573-588.

VARGAS SÁNCHEZ, A. (1993): "La integración del cooperativismo agrario. Justificación de una necesidad. Especial referencia la sector olivarero-oleícola onubense". *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 14, pp. 127-154.

VARGAS SÁNCHEZ, A. (1995): *Claves para el desarrollo del cooperativismo agrario. Concentración empresarial y asociacionismo*. Edita Universidad de Huelva, Huelva.

VARGAS SÁNCHEZ, A. (2001): "La concentración económica de sociedades cooperativas". En: MOYANO FUENTES (Coord.). *La Sociedad Cooperativa: un análisis de sus características societarias y empresariales*. Edita Universidad de Jaén y Caja Rural de Jaén, Jaén, pp. 237-256.

VÁZQUEZ PENA, M.J. (2002): *Las cooperativas de segundo grado: peculiaridades societarias*. Editorial Tirant lo blanch, Valencia.

VEIGA CARBALLIDO, M. (1996): "La memoria en las cooperativas agrícolas". *Partida Doble*, núm. 67, pp. 33-41.

VELA RÓDENAS, J.J. (2000): "¿Contabilizamos correctamente el Impuesto sobre Beneficios? Los problemas conceptuales y operativos de su tratamiento". *Técnica Contable*, núm. 620-621, pp. 611-626.

VICENT CHULÍA, F. (1976): "Las empresas mutualísticas y el Derecho Mercantil en el Ordenamiento español". *RCDI*, núm. 512, pp. 69-135.

VICENT CHULIÁ, F. (1994): "Ley General de Cooperativas". En: PAZ CANALEJO Y VICENT CHULIÁ. *Comentarios al Código de comercio y legislación mercantil especial*, dirigidos por Sánchez Calero, F. y Albaladejo, M., tomo. XX, vol 3º, EDERSA, Madrid, pp. 203-386.

VIORRETA, C. (2001): "La Economía Social y el seguimiento de los Fondos Estructurales". *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, núm. 75, pp. 97-113.

## **LEGISLACIÓN Y NORMATIVA.**

Código de Comercio. Decreto de 22 de agosto de 1885. Revisado por Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades. (BOE de 27 de julio).

Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957 (RCL-1999/1205 ter).

Ley 230/1963, de 18 de diciembre, General Tributaria. (BOE de 31 de diciembre).

Primera Directiva 68/151/CEE del Consejo, de 9 de marzo de 1968, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados Miembros a las sociedades definidas en el segundo párrafo del artículo 58 del Tratado, para proteger los intereses de socios y terceros. (DOCE L 65 de 14 de marzo, pp.8-12).

Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedades. (DOCE L 222 de 14 de agosto, pp. 11-31).

Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Andalucía. (BOE de 11 de enero).

Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Regional. (BOE de 9 de junio).

Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades. (DOCE L 193 de 18 de julio).

Octava Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. (DOCE L 126 de 12 de mayo, pp. 20-26).

Ley 2/1985, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOE de 4 de junio).

Reglamento 2137/85/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la Constitución de las Agrupaciones Europeas de Interés Económico. (DOCE N.L. 199/1-11 de 31 de julio).

Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas. (BOE de 8 de abril).

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. (BOE de 30 de diciembre).

Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito. (BOE de 31 de mayo).

Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 27 de diciembre).

Directiva 90/605/CEE del Consejo, de 8 de noviembre de 1990, por la que modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, relativas, respectivamente, a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas, en lo relativo a su ámbito de aplicación. (DOCE L 317 de 16 de noviembre, pp. 60-62).

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas. (BOE de 20 de diciembre).

Real Decreto Legislativo 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (BOE de 27 de diciembre).

Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. (BOE de 30 de abril).

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto Extraordinario del Patrimonio. (BOE de 7 de junio).

Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. (BOE de 17 de diciembre).

Norma Foral 9/1991, de 19 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. (BOB de 15 de enero de 1992).

Real Decreto 1915/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas de formulación de cuentas anuales consolidadas. (BOE de 27 de diciembre).

Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades cooperativas. (BOE de 5 de diciembre).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE de 29 de diciembre).

Real Decreto 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito. (BOE de 29 de enero).

Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. (BOPV de 19 de julio).

Propuesta de Reglamento (CEE) del Consejo, de 6 julio de 1993, por el que se establece el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea.

Real Decreto 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOE de 20 de octubre).

Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, de Régimen Fiscal de las Cooperativas de Navarra. (BON de 4 de julio).

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOE de 22 de junio).

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. (BOE de 5 de julio).

Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE de 28 de diciembre).

Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista. (BOE de 17 de enero).

Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra. (BON de 19 de julio).

Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. (BOE de 31 de julio).

Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOE de 24 de abril).

Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura. (BOE de 2 de mayo).

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y otras Normas Tributarias. (BOE de 10 de diciembre).

Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia. (DOG de 3 de diciembre y BOE de 25 de marzo de 1999).

Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón. (BOA de 31 de diciembre y BOE de 27 de marzo de 1999).

Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE de 9 de febrero).

Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (BOCM de 15 de abril y BOE de 2 de junio de 1999).

Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOJA de 20 de abril).

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. (BOE de 17 de julio).

Consulta de la Dirección General de Tributos 0280-00 de 21-02-2000.

Consulta de la Dirección General de Tributos 0298-00 de 22-02-2000.

Consulta de la Dirección General de Tributos 1202-00 de 22-06-2000.

Ley 1/2000, de 29 de junio, de modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi. (BOPV de 1 de agosto).

Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte. (BOE de 7 de octubre)

Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. (BOE de 30 de diciembre).

Directiva 2001/65/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2001, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras. (DOCE L 283-de 27 de octubre, pp.28)

Orden de 8 de octubre de 2001 por la que se aprueban los modelos de presentación de cuentas anuales para su depósito en el Registro Mercantil. (BOE de 8 de octubre).

Reglamento (CE) n° 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea. (DOCE L 294 de 10 de noviembre).



Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja. (BOE de 19 de julio).

Ley 24/2001, de 27 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. (BOE de 31 de diciembre).

Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas. (BOE de 15 de febrero).

Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León. (BOE de 15 de mayo).

Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de la Comunidad de Cataluña. (BOE de 27 de julio).

Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. (DOCE L 243 de 11 de septiembre).

Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha. (BOE de 17 de diciembre).

Ley 3/2002, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOE de 11 de enero).

Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. (BOE 28 de diciembre).

Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (BOE de 31 de diciembre).

Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Illes Balears. (BOE de 16 de abril).

Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana. (BOE de 11 de abril).

Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. (BOE de 2 de abril).

Directiva 2003/51/CE del Parlamento europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros. (DOCE L 178 de 17 de julio, pp. 16–22).

Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la sociedad cooperativa europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores. (DOCE L 207 de 18 de agosto).

Reglamento (CE) nº 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE). (DOCE L 207 de 18 de agosto).

Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. (DOCE L 161 de 13 de octubre)

ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas. (BOE de 27 de diciembre).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de contabilidad. (BOE de 27 de febrero).

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. (BOE de 9 de marzo).

# **ANEXO I**

## **ENCUESTA POSTAL**

## ENCUESTA

Nombre de la Sociedad Cooperativa \_\_\_\_\_

Año de Fundación \_\_\_\_\_ N° actual de socios (cooperativa) \_\_\_\_\_

Actividad realizada \_\_\_\_\_

N° total de trabajadores \_\_\_\_\_

Volumen de facturación anual en el año 2002 \_\_\_\_\_

### PREGUNTAS

1) ¿Contablemente separa los resultados cooperativos y extracooperativos?

☐ Sí ☐ NO

2) ¿Tiene en cuenta la deducción del 50% de la dotación al Fondo de Reserva Obligatorio como menor gasto del Impuesto sobre Sociedades?

☐ Sí ☐ NO

3) ¿Aplica también la deducción del Fondo de Educación y Promoción?

☐ Sí ☐ NO

4) Cuando se solicita a los socios cuotas periódicas, ¿éstas se tratan como resultados cooperativos a efectos de la liquidación del impuesto?

☐ Sí ☐ NO

5) ¿Se consideran las subvenciones de capital, cuando se traspasan al resultado del ejercicio, como resultados cooperativos?

☐ Sí ☐ NO

6) Los ingresos financieros de la gestión de tesorería de la sociedad cooperativa, se tratan como:

☐ Resultados Cooperativos ☐ Resultados Extracooperativos

7) Tiene participación de capital en alguna entidad comercializadora. En el supuesto de que sea una sociedad anónima o limitada ¿cómo considera los dividendos?

☐ Resultados Cooperativos      ☐ Resultados Extracooperativos

8) Si se realizan operaciones con terceros no socios, ¿tienen que llevar una contabilización independiente de las mismas?

☐ Sí      ☐ NO

9) Si se realizan operaciones con terceros no socios, ¿fiscalmente se consideran resultados extracooperativos?

☐ Sí      ☐ NO

10) ¿Los ingresos obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas (explotaciones económicas, etc..) se consideran resultados extracooperativos?

☐ Sí      ☐ NO

# **ANEXO II**

## **LISTADO DE SCSG ANDALUZAS**

### **ADAPTADAS Y NO ADAPTADAS**

### **A LA LSCA DE 1999**

DENOMINACIÓN	Municipio	Provincia	Tipo Cooperativa	Fecha Constitución	Capital Social Inicial	Nº Socios Constitución	Situación
CAPRINA DE ALMERIA, SCA	Taberno	Almería	De Suministros	24/01/1991	36.061	2	Adaptada
COSUPRAL, SCA	Almeria	Almería	Agrarias	28/10/1980	3.005	8	Adaptada
SUCA, SCA	Ejido (El)	Almería	Agrarias	16/12/1984	60.000	5	Adaptada
AECОВI - JEREZ, SCA	Jerez De La Frontera	Cádiz	De Servicios	23/01/1990	3.005	7	Adaptada
CABATRANS	Jerez De La Frontera	Cádiz	Sin Definir	09/10/1990	ND	5	No Adaptada
CAPRINA DEL SUR (CAPRISUR)	Trebujena	Cádiz	Sin Definir	08/09/1989	ND	2	No Adaptada
COOPERATIVA TEXTIL CAMPO DE GIBRALTAR	Jimena De La Frontera	Cádiz	Sin Definir	04/06/1992	ND	4	No Adaptada
EXPLOTACIONES DEPORTIVAS PORTUENSES, SCA	Puerto De Santa Maria	Cádiz	De Trabajo Asociado	28/10/1994	6.010	2	Adaptada
PUERTO FLOR	Puerto De Santa Maria	Cádiz	Sin Definir	29/03/1989	ND	3	No Adaptada
UNICOOP	San Lucar De Barrameda	Cádiz	Sin Definir	08/08/1988	ND	5	No Adaptada
UNIÓN DE ACUICULTORES GADITANOS	Cadiz	Cádiz	De Servicios	21/01/1987	841	7	No Adaptada
UNIÓN DE ARTESANOS DEL QUESO	Villamartin	Cádiz	Sin Definir	26/03/1990	ND	2	No Adaptada
UNION DE HILANDEROS DE LA SIERRA DE CADIZ,	Olvera	Cádiz	De Trabajo Asociado	16/05/1989	2.705	3	Adaptada
VERDEOLIVA SCA	Villamartin	Cádiz	Sin Definir	24/06/1998	ND	3	No Adaptada
ACEITUNAS DE MONTURQUE, SCA	Monturque	Córdoba	Agrarias	15/12/1981	36.060	10	No Adaptada
ACORSA ACEITUNAS DE MESA DE CORDOBA	Monturque	Córdoba	Agrarias	15/12/1981	116.298	6	Adaptada
AGROCORDOBA	Cordoba	Córdoba	Agrarias	07/06/2001	15.000	16	Adaptada
ALMAZARAS DE LA SUBBETICA, SCA	Priego De Cordoba	Córdoba	De Servicios	25/06/1998	27.046	6	Adaptada
ANDOLEUM, SCA	Cordoba	Córdoba	Agrarias	23/03/1995	3.005	3	Adaptada
BODEGAS COOPERATIVAS VINÍCOLAS, SCA	Cordoba	Córdoba	Agrarias	22/05/2000	6.010	6	Adaptada
COMARCAL DE BAENA, SCA	Baena	Córdoba	Agrarias	10/11/1988	3.005	9	Adaptada
CORDOLIVA, SCA	Cordoba	Córdoba	Agrarias	20/05/1980	250.000	24	Adaptada
CULTIVOS HERBÁCEOS DE CÓRDOBA	Cordoba	Córdoba	Agrarias	19/10/2000	3.100	6	Adaptada
DEHESAS CORDOBESAS, SCA	Hinojosa Del Duque	Córdoba	De Servicios	14/10/1999	12.020	2	Adaptada
OLEICOLA EL TEJAR NTRA. SRA. DE ARACELI, SCA	Benameji	Córdoba	Agrarias	19/06/2001	3.000.000	85	Adaptada
SUBBETICA DE CONFECCIONES, SCA	Iznajar	Córdoba	De Trabajo Asociado	11/09/1992	2.404	4	No Adaptada
SUFECO, SCA	Cordoba	Córdoba	Agrarias	20/06/1995	3.005	7	Adaptada

DENOMINACIÓN	Municipio	Provincia	Tipo Cooperativa	Fecha Constitución	Capital Social Inicial	Nº Socios Constitución	Situación
AGROPECUARIA GRANADINA	Santa Fe	Granada	Agrarias	09/07/1997	60.101	9	Adaptada
ESPARRAGOS DE HUETOR-TAJAR, SCA	Santa Fe	Granada	Agrarias	26/07/1992	6.010	3	Adaptada
COPROSER-GRANADA	Granada	Granada	Agrarias	06/07/2001	3.005	4	Adaptada
HACHOLIVA, SCA	Loja	Granada	Agrarias	26/10/2000	6.010	4	Adaptada
LACTEOS ALBORÁN	Motril	Granada	Agrarias	07/10/1986	6.010	3	No Adaptada
OPROMONTES, SCA	Montillana	Granada	Sin Definir	18/11/1992	ND	3	No Adaptada
SACRATIF	Motril	Granada	Agrarias	12/03/1992	ND	2	No Adaptada
AGRO ONUBA, SCA	Huelva	Huelva	Agrarias	14/02/1983	3.005	37	Adaptada
ASOCIACIÓN VINOS DEL CONDADO	Galaroza	Huelva	Agrarias	04/10/1985	601	2	No Adaptada
CASTAÑERA SERRANA	Lepe	Huelva	Agrarias	22/11/1985	102.172	15	No Adaptada
CENTRO REGULA. OFERTA DEL MOLUSCO ONUBENSE	Almonte	Huelva	Agrarias	26/10/1988	6.010	2	Adaptada
COOPERACIÓN Y DESARROLLO DE BONARES SCA	Rociana Del Condado	Huelva	Agrarias	18/05/1989	106.229	2	Adaptada
COPROSER-HUELVA	Bonares	Huelva	De Servicios	26/01/2000	7.513	5	Adaptada
FRESUR SCA	Almonte	Huelva	Agrarias	14/11/1991	ND	6	No Adaptada
ROCINA EXPORT, SCA	Huelva	Huelva	Sin Definir	11/12/1989	ND	2	No Adaptada
ACEITES GUADALQUIVIR, SCA	Villanueva De La Reina	Jaén	Agrarias	05/07/1993	600.000	3	Adaptada
ACEBA SERVICOOOP	Bailen	Jaén	Agrarias	22/11/1994	ND	4	No Adaptada
ACEITES DE MARTOS	Martos	Jaén	Agrarias	24/05/1990	ND	2	No Adaptada
ACEITES SIERRA DE SEGURA, SCA	Orcera	Jaén	Agrarias	24/06/1999	3.005	2	Adaptada
ALCALA SIERRA FRAILES, SCA	Alcala La Real	Jaén	Agrarias	03/09/1999	3.005	5	Adaptada
CAMPO PROVINCIAL UTECO	Jaen	Jaén	Agrarias	10/01/1981	ND	122	No Adaptada
CAZORLA Y LAS VILLAS, SCA	Cazorla	Jaén	De Servicios	05/12/1995	3.005	2	Adaptada
COPERUNIÓN, SCA	Ubeda	Jaén	De Servicios	08/07/2003			Adaptada
FEDEOLIVA JAEN, SCA	Jaen	Jaén	Agrarias	06/03/1989	4.027	5	Adaptada
HORTÍCOLAS GUARROMÁN	Guarromán	Jaén	Agrarias	07/05/1996	ND	5	No Adaptada
JAENCOOP, SCA	Villanueva Del Arzobispo	Jaén	Agrarias	03/02/1987	500.000	12	Adaptada
OLEOCAMPO, SCA	Torredonjimeno	Jaén	Agrarias	06/11/1995	6.010	2	Adaptada
OLIVAR DE SEGURA, SCA	Puente De Genave	Jaén	Agrarias	04/07/1989	30.652	17	Adaptada
ORUJERA UBETENSE, SCA	Torreperogil	Jaén	Agrarias	06/08/1987	1.000.000	5	Adaptada
SCA ENTRE RIOS	Baeza	Jaén	De Servicios	31/08/1987	3.005	2	Adaptada
SIERRA DE CAZORLA, SCA	Peal De Becerro	Jaén	De Servicios	24/09/1991	16.979	6	Adaptada



DENOMINACIÓN	Municipio	Provincia	Tipo Cooperativa	Fecha Constitución	Capital Social Inicial	Nº Socios Constitución	Situación
SIERRA MAGINA EXTRACTORA DE ORUJO, SCA	Mancha Real	Jaén	Agrarias	30/09/1998	3.005	5	Adaptada
TORREDELCAMPO	Jaén	Jaén	Agrarias	31/08/1987	ND	5	No Adaptada
TORREDONJIMENO, SCA	Torredonjimeno	Jaén	De Suministros	31/08/1987	3.005	4	Adaptada
VALDEPEÑAS DE JAÉN	Jaén	Jaén	Agrarias	30/07/1987	ND	3	No Adaptada
VALLEOLIVO, SCA	Jaén	Jaén	De Servicios	14/10/1999	10.818	3	Adaptada
VILLA-OLIVA, SCA	Villares (Los)	Jaén	Agrarias	26/02/1999	301	3	Adaptada
AGROMALAGA, SCA	Málaga	Málaga	Agrarias	17/09/1981	60.101	21	Adaptada
AGROPECUARIA DEL SUR, SCA	Campillos	Málaga	Agrarias	18/10/1994	30.606	4	Adaptada
CASTAÑAS VALLE DEL GENAL, SCA	Pujerra	Málaga	Agrarias	21/07/1994	150.253	2	Adaptada
COAX	Velez Málaga	Málaga	Sin Definir	07/04/1988	ND	4	No Adaptada
COMERCIA.DE PRODUCTOS DE LA MADERA (COPROMA)	Málaga	Málaga	De Servicios	28/09/1998	7.212	6	No Adaptada
MÁLAGA CINCO, SCA	Villanueva De Algaidas	Málaga	De Trabajo Asociado	17/05/1982	55.293	5	Adaptada
OLEICOLA HOJIBLANCA DE MÁLAGA, SCA	Antequera	Málaga	Agrarias	23/10/1987	10.000	9	Adaptada
SURAGRO, SCA	Ronda	Málaga	Agrarias	03/09/1993	3.005	3	Adaptada
UCOAR	Archidona	Málaga	Sin Definir	10/11/1988	ND	4	No Adaptada
UCOPAXA, SCA	Velez Málaga	Málaga	Agrarias	15/09/1981	4.207	8	Adaptada
ULIMA	Málaga	Málaga	Sin Definir	29/01/1988	ND	2	No Adaptada
A2A, SCA	Sevilla	Sevilla	De Servicios	05/03/2003	3.005	2	Adaptada
ACEITES COOPERATIVOS, SCA	Sevilla	Sevilla	Agrarias	27/05/1998	ND	8	Adaptada
ACOE ASOCIACIÓN CONSTRUCTURA ESTEPEÑA	Estepa	Sevilla	De Viviendas	15/11/1988	ND	5	No Adaptada
AGRO SEVILLA ACEITUNAS	Roda De Andalucía (La)	Sevilla	Agrarias	05/05/1997	450.000	8	Adaptada
AGRO SEVILLA, SCA	Sevilla	Sevilla	Agrarias	18/12/1979	ND	69	No Adaptada
AGROQUIVIR, SCA	Utrera	Sevilla	Agrarias	26/07/2001	603.005	4	Adaptada
ARCILLAS DE LA PUEBLA DE CAZALLA	Puebla De Cazalla (La)	Sevilla	Industrial	14/05/2001	4.207	7	Adaptada
ARROCES DEL GUADALQUIVIR, SCA	Villafranco Del Guadal.	Sevilla	Agrarias	16/04/1998	9.015	3	No Adaptada
AS SARAF	San Lucar La Mayor	Sevilla	Sin Definir	19/06/1989	ND	8	No Adaptada
CENTRAL DE COMPRAS PECUARIAS CECOPE, SCA	Sevilla	Sevilla	De Suministros	02/12/2002	3.005	9	Adaptada
CEREALES SEVILLA, SCA	Sevilla	Sevilla	Agrarias	07/08/1986	6.000	4	Adaptada
COMERCIALIZADORA HORTOFRUTÍCOLA	Sevilla	Sevilla	Agrarias	29/08/1989	ND	4	No Adaptada
CONSUR, SCA	Mairena Del Aljarafe	Sevilla	De Servicios	25/10/2001	7.212	5	Adaptada
COOPERA. OLIVARERA PROVINCIAL SEVILLANA	Marchena	Sevilla	Agrarias	22/02/1964	60.500	16	Adaptada

DENOMINACIÓN	Municipio	Provincia	Tipo Cooperativa	Fecha Constitución	Capital Social Inicial	Nº Socios Constitución	Situación
ECIJA-2	Ecija	Sevilla	Sin Definir	18/06/1990	ND	0	No Adaptada
MARINALEDA	Marinaleda	Sevilla	Agrarias	09/04/1990	240.415	15	Adaptada
NACES	Viator	Sevilla	Agrarias	12/11/2001	360.607	4	Adaptada
OLIVARERA SIERRA SUR, SCA		Sevilla	Agrarias	06/05/1991	3.150	5	Adaptada
PRODUCTOS DEL CANGREJO	Sevilla	Sevilla	Agrarias	01/08/1988	ND	3	No Adaptada
SETECO SELECCIONADORA DE SEMILLAS SCA	Sevilla	Sevilla	De Suministros	20/10/1994	3.606	2	Adaptada
SIERRA MORENA, SCA	Cazalla De La Sierra	Sevilla	De Trabajo Asociado	03/09/1993	12.020	2	Adaptada
SIERRA NORTE DE SEVILLA, SCA	Lora Del Rio	Sevilla	Agrarias	08/05/1974	8.985	12	Adaptada
SUMINISTROS COOPERATIVOS DEL SUR	Sevilla	Sevilla	De Suministros	18/11/2002	90.151	21	Adaptada
UNION DE COOPERATIVAS DE LAS MARISMAS	Isla Mayor	Sevilla	De Trabajo Asociado	20/01/1993	1.459.268	8	Adaptada