



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, nº 51, abril 2005, pp. 167-183**

Un estudio sobre la sensibilidad del coste asociado a la contabilización conjunta o separada de los resultados en la sociedad cooperativa

Gustavo Raúl Lejarriaga Pérez de las Vacas
Josefina Fernández Guadaño

Universidad Complutense de Madrid

Javier Iturrioz Del Campo

Universidad San Pablo-CEU

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa

ISSN: 0213-8093. © 2005 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

Un estudio sobre la sensibilidad del coste asociado a la contabilización conjunta o separada de los resultados en la sociedad cooperativa

Gustavo Raúl Lejarriaga Pérez de las Vacas
Josefina Fernández Guadaño

Universidad Complutense de Madrid

Javier Iturrioz Del Campo

Universidad San Pablo-CEU

RESUMEN

Este trabajo realiza un análisis del coste asociado a cada una de las posibilidades de contabilización, conjunta o separada, de resultados cooperativos y extracooperativos, teniendo en cuenta el grado de protección fiscal de la sociedad cooperativa. Todo ello, para determinar según la variable Resultado Disponible bajo que condiciones es preferible la opción de contabilización conjunta a la separada. Simultáneamente, se cuantifica la dotación a la autofinanciación por enriquecimiento y se calcula el pago fiscal derivado de la casuística propuesta.

PALABRAS CLAVE: Sociedad cooperativa, resultado disponible cooperativo, resultado disponible extracooperativo, contabilización separada, contabilización conjunta.

CLAVES ECONLIT: P130, M400, M410, M420, G300.

Une étude sur la sensibilité du coût lié à la comptabilité conjointe ou séparée des résultats dans la société coopérative

RÉSUMÉ: Ce travail propose une analyse du coût lié à chaque possibilité de comptabilité, conjointe ou séparée, des résultats coopératifs et extra-coopératifs et qui tiennent compte du degré de protection fiscale de la société coopérative. Tout cela détermine, selon la variable Résultat disponible, la meilleure option en matière de comptabilité: conjointe ou séparée. De même, nous pouvons quantifier la dotation de l'autofinancement par enrichissement et calculer le paiement fiscal de la proposition.

MOTS CLÉ: Société coopérative, résultat coopératif disponible, résultat disponible extra-coopératif, comptabilité séparée, comptabilité conjointe.

A study on Cost sensitivity to joint or separate cooperative society results accounting

ABSTRACT: This paper analyses the costs associated with each type of accounting methods, i.e., joint vs. separate accounting, cooperative vs. extra-cooperative results, always keeping in mind the degree of fiscal protection of the cooperative entity. The aim is to determine the circumstances under which the joint accounting option is preferable to separate accounting, on the basis of net profit. The paper also quantifies the endowment for self-financing from retained earnings as well as the fiscal payment derived from the proposed scheme.

KEY WORDS: Cooperative Society, net profit in a cooperative, extra-cooperative net profit, separate accounting, joint accounting.

1.- La realidad representada por las sociedades cooperativas en España

El creciente interés científico por las sociedades cooperativas como empresas de participación integrantes de la denominada economía social, tiene su base en el destacado papel que interpretan en el proceso de creación de empleo y cohesión social contribuyendo decisivamente al desarrollo local. Existe, por tanto, una creciente sensibilidad institucional en este sentido tanto en el ámbito europeo (Lejarriaga; 2002: 84), como en el nacional. Así, por ejemplo, en el primer quinquenio de la década de los años noventa en el conjunto de la economía española se destruyeron cerca de 500.000 empleos, mientras que las sociedades cooperativas evidenciaron una gran capacidad de mantenimiento de puestos de trabajo (Barea y Monzón; 2002: 30).

Según los datos del Ministerio de Trabajo a 30 de septiembre de 2002, las 24.963 sociedades cooperativas con actividad dan empleo a 273.634 trabajadores¹. En el periodo enero-junio de 2002 (y exceptuando la Comunidad Autónoma de Andalucía) se registraron 955 nuevas empresas que integraron a 8.016 socios².

Esta realidad económica y social se encuentra asociada a un complejo panorama legislativo. En la actualidad hay trece Comunidades Autónomas que ya han desarrollado un marco normativo al amparo de la transferencia de competencias en materia de sociedades cooperativas. Además se encuentra vigente la Ley de Cooperativas de ámbito estatal³.

A la referida diversidad de normativa cooperativa hay que añadirle la legislación fiscal específica⁴. Como señalan Server y Marín (1998: 177) esto tiene como consecuencia "divergencias tributarias inter-cooperativas en función de su ubicación en el territorio español debido fundamentalmente a la heterogeneidad de los regímenes económicos contenidos en las distintas leyes cooperativas".

Sin embargo dichas divergencias tributarias no afectan al objeto de estudio de este trabajo, al menos hasta la fecha. La posibilidad de contabilización conjunta de Resultados Cooperativos y

1.- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES. *Base de Datos de la Economía Social. Sociedades Cooperativas y Laborales en situación de alta en la Seguridad Social a 30 de septiembre de 2002*. Madrid: Subdirección General de Fomento y Desarrollo Empresarial y Registro de Entidades, 2002.

2.- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES. *Sociedades Cooperativas Registradas. Año 2002*. Madrid: Subdirección General de Fomento y Desarrollo Empresarial y Registro de Entidades, 2002.

3.- ESPAÑA. LEY 27/1999, de 16 de julio, Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, n.º 170.

4.- ESPAÑA. Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, n.º 304, de 20 de diciembre.

Extracooperativos la ha recogido la Ley 27/1999 de Cooperativas, de ámbito estatal, y también la legislación cooperativa de Valencia⁵, Madrid⁶, y Aragón⁷.

2.- El cambio de sistema de contabilización de resultados con la promulgación de la vigente Ley estatal de Cooperativas

En las sociedades cooperativas los resultados están estructurados en dos categorías según sea el origen de las operaciones que lo generan, dando lugar a un sistema de contabilización de resultados bipartito⁸ frente al sistema tripartito que existía en la anterior Ley 3/1987, General de Cooperativas, hoy derogada. Este SISTEMA BIPARTITO distingue (Ley 27/1999, artículo 57.3):

- El Resultado COOPERATIVO (RC) es el que se obtiene detrayendo de los ingresos procedentes de la actividad que la sociedad desarrolla con sus socios los gastos necesarios para conseguir aquellos.
- El Resultado EXTRACOOPERATIVO (REC) que incluye los ingresos y gastos derivados de las actividades que la sociedad cooperativa realiza con terceros no socios; los resultados obtenidos de actividades económicas ajenas a los fines específicos de la sociedad cooperativa; los resultados derivados de algunas inversiones o participaciones en otras sociedades; y las plusvalías o minusvalías obtenidas en la enajenación de ciertos elementos de inmovilizado.

Pues bien, una importante novedad que establece la norma cooperativa (Ley 27/1999, artículo 57.4), siempre que se recoja en los Estatutos, es la posibilidad de contabilizar conjuntamente los Resultados Cooperativos y Extracooperativos, bajo el argumento, recogido en la propia exposición de motivos de la Ley, de que así se evita la dificultad y el coste de gestión que supone en determinadas ocasiones la contabilización separada.

Sin embargo, en la Ley 27/1999, no se regula un criterio para la distribución del resultado total; por lo que se puede interpretar que es de aplicación el criterio establecido para el reparto del Resultado Cooperativo, teniendo en consideración las importantes implicaciones que esta medida tiene en la dotación de los fondos obligatorios y en el reparto del resultado disponible⁹.

5.- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE VALENCIA. LEY 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, artículo 65.3.

6.- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID. LEY 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, nº 87, de 14 de abril, artículo 59.5.

7.- COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN. LEY 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón, Boletín Oficial de Aragón, n.º 151, de 31 de diciembre, artículo 57.4.

8.- No obstante, la redacción de los artículos 57.3 y 58.3 de la Ley de Cooperativas 27/1999 se prestan a ambigüedad pudiendo incluso interpretarse que se continua con un sistema tripartito de resultados. Véase, por ejemplo:

ITURRIOZ DEL CAMPO, J. El resultado de las sociedades cooperativas y su distribución en la nueva Ley de Cooperativas 27/1999. REVESCO, n.º 69, tercer cuatrimestre 1999, pp. 127-149.

Puede verse un estudio comparativo de ambas formas de contabilización y distribución de los resultados, en:

9.- ITURRIOZ DEL CAMPO, J. La formación de los resultados cooperativos y su distribución entre los socios. REVESCO, n.º 77, segundo cuatrimestre 2002, pp. 67-88.

3.- El coste de la decisión de contabilización de resultados: casuística y terminología

Presumiblemente, con la opción de la contabilización conjunta de resultados, la intención del legislador es ofrecer “una ventaja”. Pero esta ventaja se diluye al tener en cuenta la Disposición Adicional Sexta de la Ley en la que se recoge que “será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la falta de contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios”.

El objeto de este trabajo es realizar un análisis de la sensibilidad del coste asociado a la decisión de contabilización de resultados con base en el grado de protección fiscal (Ley 20/1990) de la sociedad cooperativa.

Para ello se considera la siguiente casuística (Lejarriaga; 2000):

Tabla 1. Casuística fiscal para las sociedades cooperativas

Caso	Fiscalmente no protegida / Fiscalmente protegida / Fiscalmente especialmente protegida	Opta por contabilidad separada / Opta por contabilidad conjunta	Tipo al que tributan resultados	Existencia de bonificación del 50% de la cuota del impuesto
Caso 1	FNP	CS	Todos al 35%	No
Caso 2	FNP	CC	Todos al 35%	No
Caso 3	FP	CS	Resultados Cooperativos al 20% y Resultados Extracooperativos al 35%	No
Caso 4	FP	CC	Todos al 35%	No
Caso 5	FEP	CS	Resultados Cooperativos al 20% y Resultados Extracooperativos al 35%	Si
Caso 6	FEP	CC	Todos al 35%	No

Fuente: Elaboración propia.

Se plantea la siguiente terminología:

FRO_{COS} = Dotación a Fondo de Reserva Obligatorio por Resultados Cooperativos en contabilidad separada

FRO_{ECS} = Dotación a Fondo de Reserva Obligatorio por Resultados Extracooperativos en contabilidad separada

FRO_{CS} = Dotación a Fondo de Reserva Obligatorio en contabilidad separada

FRO_{CC} = Dotación a Fondo de Reserva Obligatorio en contabilidad conjunta

FEP_{CS} = Dotación a Fondo de Educación y Promoción Cooperativa en contabilidad separada

FEP_{CC} = Dotación a Fondo de Educación y Promoción Cooperativa en contabilidad conjunta

DFO_{CS} = Dotación conjunta a fondos obligatorios en contabilidad separada

DFO_{CC} = Dotación conjunta a fondos obligatorios en contabilidad conjunta

RCO_{AID} = Resultado Cooperativo antes de Impuestos y dotaciones de fondos

$RECA_{ID}$ = Resultado Extracooperativo antes de Impuestos y dotaciones de fondos

$RDID_{CS}$ = Resultado disponible después de Impuestos y dotaciones a fondos obligatorios en contabilidad separada

$RDID_{CC}$ = Resultado después de Impuestos y dotaciones a fondos obligatorios en contabilidad conjunta

IMP_{CS} = Impuestos a pagar en contabilidad separada

IMP_{CC} = Impuestos a pagar en contabilidad conjunta

4.- La dotación a los fondos de reserva obligatorios

Las sociedades cooperativas dotan por obligación legal una mayor autofinanciación por enriquecimiento comparado con el resto de las empresas capitalistas convencionales. En concreto, se trata de dos fondos de reserva con finalidades distintas.

Por un lado, el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) que cumple las clásicas funciones, igual que el resto de reservas, financiera y garantista, pero además tiene una función específica solidaria derivada de su irrepartibilidad (Bel y Fernández; 2002: 110), esto es, genera un patrimonio colectivo separado del de los socios (Pastor, 2002: 264).

Por otro lado, el Fondo de Educación y Promoción (FEP), es una fuente de financiación específica de las sociedades cooperativas, inembargable, irrepartible y que se dota para dar cumplimiento al *principio cooperativo de educación, formación e información* enunciado por la Alianza Cooperativa Internacional (Ley 27/1999, artículo 56).

La dotación de dichos fondos depende de la forma de contabilización de resultados. Así:

4.1. Contabilización separada

En este caso el Fondo de Reserva Obligatorio se nutre tanto del Resultado Cooperativo (en un 20%) como del Extracooperativo (en un 50%). Así:

$$FRO_{COS} = 0,2 _ RCOAID$$

$$FRO_{ECS} = 0,5 _ RECAID$$

$$FRO_{CS} = FRO_{COS} + FRO_{ECS}$$

O lo que es lo mismo:

$$FRO_{CS} = FRO_{COS} + FRO_{ECS} = 0,2 _ RCOAID + 0,5 _ RECAID$$

Por lo que respecta al Fondo de Educación y Promoción, se nutre con el 5 por ciento del Resultado Cooperativo antes de Impuestos y Dotaciones:

$$FEP_{CS} = 0,05 _ RCOAID$$

De este modo, la dotación conjunta a fondos obligatorios quedará como sigue:

$$DFO_{CS} = FRO_{CS} + FEP_{CS} = 0,2 _ RCOAID + 0,5 _ RECAID + 0,05 _ RCOAID = \\ = 0,25 _ RCOAID + 0,5 _ RECAID = DFO_{CS}$$

4.2. Contabilización conjunta

La contabilización conjunta de resultados supone que sobre la totalidad de los mismos han de conformarse la dotación obligatoria del 20 por ciento como si de Resultado Cooperativo se tratara. De este modo:

$$FRO_{CC} = 0,2 _ (RCOAID + RECAID)$$

En cuanto a la dotación al fondo de educación y promoción, el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 5 por ciento sería la suma de los resultados cooperativos y extracooperativos (que no llegan a diferenciarse, claro está).

$$FEP_{CC} = 0,05 _ (RCOAID + RECAID)$$

De este modo, la dotación conjunta de fondos queda reducida a la expresión:

$$DFO_{CC} = FRO_{CC} + FEP_{CC} = 0,2 _ (R\text{COAID} + \text{RECAID}) + 0,05 _ (R\text{COAID} + \text{RECAID}) = 0,25 _ (R\text{COAID} + \text{RECAID}) = DFO_{CC}$$

5.- El resultado disponible según los dos sistemas de contabilización de resultados

Una importante novedad de la Ley 27/1999 en relación con su predecesora y lo legislado en otras Comunidades Autónomas en materia de sociedades cooperativas, es que se ha facilitado el cálculo del Impuesto de Sociedades, puesto que ahora la dotación de reservas obligatorias se practica antes de deducir el impuesto (artículo 58.1). Por tanto, se evitan las complejas formulaciones (Juliá y Server; 1996: 125-127) que obligaban a establecer sistemas de ecuaciones para determinar la cuota del ejercicio puesto que los fondos obligatorios, siendo deducibles, se dotaban a partir de los excedentes netos.

Adicionalmente, este hecho tiene importantes implicaciones para la solvencia financiera de la empresa puesto que los porcentajes para dotar reservas se aplican ahora sobre cantidades mayores, lo que hace que la dotación a los fondos propios de la sociedad cooperativa aumenten.

Con base en la casuística ya referida, el resultado disponible después de impuestos, que dependerá del pago fiscal¹⁰ derivado del propio caso, queda conformado como sigue:

5.1. Sociedad cooperativa fiscalmente no protegida (Casos 1 y 2)

5.1.1. Contabilización separada

5.1.1.1. Pago impositivo

El impuesto grava con un 35 por ciento los resultados cooperativos y extracooperativos, considerando como únicos ajustes extracontables las diferencias permanentes originadas por la deducción de fondos de reserva obligatorios¹¹, esto es, el 50 por ciento de las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y el cien por cien de las aportaciones obligatorias al Fondo de Educación y Promoción.

10.- Un caso práctico que analiza el impacto fiscal de la contabilización conjunta de la Ley 27/1999, de Cooperativas, comparada con la antigua y extinguida Ley 3/1987, se recoge en:

CAPARRÓS NAVARRO, A. Impactos fiscales de la nueva Ley estatal de cooperativas (Ley 27/1999, de 26 de julio, de Cooperativas). *Revista de Contabilidad y Tributación. Estudios Financieros*. n.º 33, 2001, pp.15-80.

11.- Véase el tratamiento de los ajustes extracontables específicos para sociedades cooperativas, así como las diferencias interautonómicas entre las leyes de cooperativas y los regímenes tributarios especiales aplicables, en:

SERVER IZQUIERDO, R.J.; MARÍN SÁNCHEZ, M. *Conciliación del resultado contable y fiscal...* opus cit.

El impuesto a pagar sería por tanto:

$$\text{IMP}_{\text{CS}} = 0,35 _ (\text{RCOAID} - 0,5 _ \text{FRO}_{\text{COS}} - \text{FEP}_{\text{CS}}) + 0,35 (\text{RECAID} - 0,5 _ \text{FRO}_{\text{ECS}})$$

La expresión anterior equivale a:

$$\begin{aligned} \text{IMP}_{\text{CS}} &= 0,35 _ \text{RCOAID} - 0,035 _ \text{RCOAID} - 0,0175 _ \text{RCOAID} \\ &+ 0,35 _ \text{RECAID} - 0,0875 _ \text{RECAID} \end{aligned}$$

De este modo:

$$\text{IMP}_{\text{CS}} = 0,2975 _ \text{RCOAID} + 0,2625 _ \text{RECAID}$$

5.1.1.2. Resultado disponible

Con base en lo anterior, el resultado disponible en contabilidad separada será:

$$\begin{aligned} \text{RDID}_{\text{CS}} &= \text{RCOAID} + \text{RECAID} - \text{DFO}_{\text{CS}} - \text{IMP}_{\text{CS}} = \text{RCOAID} + \text{RECAID} - 0,25 _ \text{RCOAID} - 0,5 _ \\ &\text{RECAID} - 0,2975 _ \text{RCOAID} - 0,2625 _ \text{RECAID} = \\ &= 0,4525 _ \text{RCOAID} + 0,2375 _ \text{RECAID} \end{aligned}$$

5.1.2. Contabilización conjunta

5.1.2.1. Pago impositivo.

El pago fiscal en contabilización conjunta, quedará para el caso contemplado:

$$\text{IMP}_{\text{CC}} = 0,35 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID} - 0,5 _ \text{FRO}_{\text{CC}} - \text{FEP}_{\text{CC}})$$

A efectos de cálculo de la Base Imponible se siguen considerando ajustes extracontables específicos la deducción del 50 por ciento de la dotación al FRO y el 100 por cien de la dotación al FEP. A pesar de que este último sólo se considera un ajuste del Rendimiento Cooperativo (artículo 18.2 de la Ley del Régimen Fiscal de Cooperativas), ya que perder la protección fiscal, supone según el artículo 6.2 de la Ley del Régimen Fiscal de Cooperativas tributar al tipo general del Impuesto de Sociedades, pero no implica dejar de utilizar las reglas especiales para el cálculo del Impuesto contenidas en el Capítulo IV de la citada ley.

Por tanto:

$$\text{IMP}_{\text{CC}} = 0,35 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID} - 0,5 _ 0,2 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID}) - 0,05 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID}))$$

En consecuencia:

$$\text{IMP}_{\text{CC}} = 0,2975 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID})$$

5.1.2.2. Resultado disponible

Con base en lo anterior:

$$\begin{aligned} \text{RDID}_{\text{CC}} &= \text{RCOAID} + \text{RECAID} - \text{DFO}_{\text{CC}} - \text{IMP}_{\text{CC}} = \text{RCOAID} + \text{RECAID} - 0,25 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID}) - 0,2975 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID}) \\ &= 0,4525 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID}) \end{aligned}$$

5.1.3. Comparativa del resultado disponible

Para sociedades cooperativas fiscalmente no protegidas el resultado disponible en contabilización conjunta siempre será mayor que en contabilización separada en un 21,5 por ciento del Resultado Extracooperativo antes de Impuestos y Dotaciones de Fondos.

$$\text{RDID}_{\text{CC}} = \text{RDID}_{\text{CS}} + 0,215 _ \text{RECAID} \quad [1]$$

5.2. Sociedad cooperativa fiscalmente protegida (Casos 3 y 4)

5.2.1. Contabilización separada

5.2.1.1. Pago impositivo.

En este caso el impuesto grava con un 20 por ciento los resultados cooperativos y un 35 por ciento los extracooperativos.

El impuesto a pagar será por tanto:

$$\text{IMP}_{\text{CS}} = 0,2 _ (\text{RCOAID} - 0,5 _ \text{FRO}_{\text{COS}} - \text{FEP}_{\text{CS}}) + 0,35 (\text{RECAID} - 0,5 _ \text{FRO}_{\text{ECS}})$$

La expresión anterior equivale a:

$$IMP_{CS} = 0,2 _ RCOAID - 0,02 _ RCOAID - 0,01 _ RCOAID + 0,35 _ RECAID - 0,0875 _ RECAID$$

De este modo:

$$IMP_{CS} = 0,17 _ RCOAID + 0,2625 _ RECAID$$

5.2.1.2. Resultado disponible

Con base en lo anterior:

$$\begin{aligned} RDID_{CS} &= RCOAID + RECAID - DFO_{CS} - IMP_{CS} = RCOAID + RECAID - 0,25 _ RCOAID - \\ &0,5 _ RECAID - 0,17 _ RCOAID - 0,2625 _ RECAID = \\ &= 0,58 _ RCOAID + 0,2375 _ RECAID \end{aligned}$$

5.2.2. Contabilización conjunta

5.2.2.1. Pago impositivo

El pago fiscal también quedará como en el caso anterior:

$$IMP_{CC} = 0,35 _ (RCOAID + RECAID - 0,5 _ FRO_{CC} - FEP_{CC})$$

O lo que es lo mismo:

$$IMP_{CC} = 0,35 _ (RCOAID + RECAID - 0,5 _ 0,2 _ (RCOAID + RECAID) - 0,05 _ (RCOAID + RECAID))$$

Es decir:

$$IMP_{CC} = 0,2975 _ (RCOAID + RECAID)$$

5.2.2.2. Resultado disponible

De este modo, el resultado disponible en contabilización conjunta será:

$$\begin{aligned} \text{RDID}_{\text{CC}} &= \text{RCOAID} + \text{RECAID} - \text{DFO}_{\text{CC}} - \text{IMP}_{\text{CC}} = \text{RCOAID} + \text{RECAID} - 0,25 _ (\text{RCOAID} + \\ &\text{RECAID}) - 0,2975 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID}) \\ &= \mathbf{0,4525 _ (\text{RCOAID} + \text{RECAID})} \end{aligned}$$

5.2.3. Comparativa del resultado disponible

La relación entre el resultado disponible en contabilización conjunta y contabilización separada será en consecuencia la siguiente:

$$\text{RDID}_{\text{CC}} = \text{RDID}_{\text{CS}} - 0,1275 _ \text{RCOAID} + 0,215 _ \text{RECAID} \quad [2]$$

5.3. Sociedad cooperativa fiscalmente especialmente protegida (Casos 5 y 6)

5.3.1. Contabilización separada

5.3.1.1. Pago impositivo

En este caso el impuesto grava con un 20 por ciento los resultados cooperativos y un 35 por ciento los extracooperativos. Además existe una bonificación de la cuota del 50 por ciento del impuesto.

$$\text{IMP}_{\text{CS}} = 0,5 _ (0,2 _ (\text{RCOAID} - 0,5 _ \text{FRO}_{\text{COS}} - \text{FEP}_{\text{CS}})) + 0,35 _ (\text{RECAID} - 0,5 _ \text{FRO}_{\text{ECS}}))$$

La expresión anterior equivale a:

$$\text{IMP}_{\text{CS}} = 0,5 _ (0,2 _ \text{RCOAID} - 0,02 _ \text{RCOAID} - 0,01 _ \text{RCOAID}) + 0,35 _ \text{RECAID} - 0,0875 _ \text{RECAID}$$

Así, el impuesto en contabilidad separada resultará ser:

$$\text{IMP}_{\text{CS}} = \mathbf{0,085 _ \text{RCOAID} + 0,2625 _ \text{RECAID}}$$

5.3.1.2. Resultado disponible

Con base en lo anterior:

$$\begin{aligned} \text{RDID}_{\text{CS}} &= \text{RCOAID} + \text{RECAID} - \text{DFO}_{\text{CS}} - \text{IMP}_{\text{CS}} = \text{RCOAID} + \text{RECAID} - 0,25 _ \text{RCOAID} - 0,5 _ \\ &\text{RECAID} - 0,085 _ \text{RCOAID} - 0,2625 _ \text{RECAID} = \\ &= \mathbf{0,665 _ \text{RCOAID} + 0,2375 _ \text{RECAID}} \end{aligned}$$

5.3.2. Contabilización conjunta

5.3.2.1. Pago impositivo

El pago fiscal es igual que en el caso anterior dado que se pierde la posibilidad de la deducción del 50 por ciento de la cuota:

$$IMP_{CC} = 0,35 _ (RCOAID + RECAID - 0,5 _ FRO_{CC} - FEP_{CC})$$

O lo que es lo mismo:

$$IMP_{CC} = 0,2975 _ (RCOAID + RECAID)$$

5.3.2.2. Resultado disponible

Así, el resultado disponible en contabilización conjunta se atiene a la expresión:

$$\begin{aligned} RDID_{CC} &= RCOAID + RECAID - DFO_{CC} - IMP_{CC} = RCOAID + RECAID - 0,25 _ (RCOAID + \\ &RECAID) - 0,2975 _ (RCOAID + RECAID) \\ &= 0,4525 _ (RCOAID + RECAID) \end{aligned}$$

5.3.3. Comparativa del resultado disponible

En definitiva, el resultado en una forma de contabilización de resultados u otra será la siguiente:

$$RDID_{CC} = RDID_{CS} - 0,2125 _ RCOAID + 0,215 _ RECAID \quad [3]$$

La tabla 2 recoge el cuadro resumen de la casuística considerada y de la relación entre el resultado disponible según se opte por una modalidad de contabilización u otra:

Tabla 2. Comparativa del resultado disponible según casuística

Caso	Fiscalmente no protegida / Fiscalmente protegida / Fiscalmente especialmente protegida	Diferencia de resultado disponible
Caso 1 y 2	FNP	$RDID_{CC} = RDID_{CS} + 0,215 _ RECAID$ [1]
Caso 3 y 4	FP	$RDID_{CC} = RDID_{CS} - 0,1275 _ RCOAID + 0,215 _ RECAID$ [2]
Caso 5 y 6	FEP	$RDID_{CC} = RDID_{CS} - 0,2125 _ RCOAID + 0,215 _ RECAID$ [3]

Fuente: elaboración propia.

Evidentemente, las anteriores diferencias se justifican por el diferente pago impositivo en cada caso (recogido en la tabla 3) y por la distinta dotación a los fondos obligatorios, que, tal y como se señaló en el apartado 4, para todos los casos se cuantifica en:

$$DFO_{CC} + 0,25 _ RECAID = DFO_{CS}$$

Tabla 3 Comparativa del pago fiscal

Caso	Fiscalmente no protegida / Fiscalmente protegida / Fiscalmente especialmente protegida	Diferencia del pago fiscal
Caso 1 y 2	FNP	$IMPC = IMPCS + 0,035 _ RECAID$
Caso 3 y 4	FP	$IMPC = IMPCS + 0,1275 _ RCOAID + 0,035 _ RECAID$
Caso 5 y 6	FEP	$IMPC = IMPCS + 0,2125 _ RCOAID + 0,035 _ RECAID$

Fuente: elaboración propia.

6.- Conclusiones

La condición para que el Resultado Disponible con la contabilización conjunta supere al Resultado Disponible con contabilización separada dependerá del peso del Resultado Extracooperativo antes de Dotaciones e Impuestos.

Para cada caso, aparece recogido en la Tabla 4.

Tabla 4. Condición para que el resultado en contabilización conjunta supere al resultado en contabilización separada

Caso	Fiscalmente no protegida / Fiscalmente protegida / Fiscalmente especialmente protegida	Condición
Caso 1 y 2	FNP	RECAID > 0
Caso 3 y 4	FP	RECAID > 0,59 RCOAID
Caso 5 y 6	FEP	RECAID > 0,98 RCOAID

Fuente: elaboración propia.

Por tanto, sin protección fiscal, basta con que haya un Resultado Extracooperativo antes de Intereses y Dotación de Fondos positivo para que interese, en términos estrictamente económicos, la opción de la contabilización conjunta.

Dicho de otro modo, la opción de contabilizar conjuntamente resultados tiene un coste para la empresa de un 21,5 por ciento del Resultado Extracooperativo antes de Impuestos y Dotaciones de Fondos. Dependiendo de la cuantía del mismo puede ser una opción asumible por la empresa.

Sin embargo, la contabilización conjunta sólo es una opción interesante para sociedades cooperativas fiscalmente protegidas cuando el Resultado Extracooperativo antes de Impuestos y Dotaciones

de Fondos sea superior a 0,59 veces el Resultado Cooperativo antes de Impuestos y Dotaciones de Fondos, y cuando se trata de fiscalmente especialmente protegidas dicha relación ha de ser de 0,98.

Verificándose las condiciones contempladas en la tabla 4 en sentido contrario al expresado se incurre en un coste fiscal por elegir la opción en la contabilización separada que la sociedad puede cuantificar a partir de las relaciones contempladas en la tabla 2.

Evidentemente la decisión última entraña una gran subjetividad por parte de quienes tienen que tomar la decisión de optar por una forma de contabilización u otra, pero en ningún caso cabe hacerse sin realizar los cálculos oportunos a partir de las relaciones aquí expuestas.

7.- Referencias Bibliográficas

- BAREA TEJEIRO, J. y MONZÓN CAMPOS, J.L. (2002): *La Economía Social en España en el año 2000*. Valencia: CIRIEC-España.
- CAPARRÓS NAVARRO, A. (2001) "Impactos fiscales de la nueva Ley estatal de cooperativas (Ley 27/1999, de 26 de julio, de Cooperativas)". *Revista de Contabilidad y Tributación. Estudios Financieros*. n.º 33, pp.15-80.
- BEL DURÁN, P.; FERNÁNDEZ GUADAÑO, J. (2002): "La financiación propia y ajena de las sociedades cooperativas". *CIRIEC-España*, n.º 42, pp. 101-130.
- ITURRIOZ DEL CAMPO, J. (2002): "La formación de los resultados cooperativos y su distribución entre los socios". *REVESCO*, n.º 77, pp. 67-88.
- ITURRIOZ DEL CAMPO, J. (1999): "El resultado de las sociedades cooperativas y su distribución en la nueva Ley de Cooperativas 27/1999". *REVESCO*, n.º 69, pp. 127-149.
- JULIÁ IGUAL, J.F. y SERVER IZQUIERDO, R.J. (1996): *Fiscalidad de cooperativas: teoría y práctica*. 3ª ed. Madrid: Pirámide.
- LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G. (2002): "Las empresas de participación como base del contenido de la 'economía social' en el marco de la Unión Europea". En VARGAS SÁNCHEZ, A. y LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G. (Coord.). *Las empresas de participación en Europa: el reto del siglo XXI (en homenaje al Prof. Dr. Carlos GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ)*. Madrid: Escuela de Estudios Cooperativos.
- LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G. (2000): "Valoración económica del coste implícito asociado a la decisión de contabilizar conjuntamente resultados cooperativos y extracooperativos en las sociedades cooperativas especialmente protegidas". *REVESCO*, n.º 72, pp. 175-198.

MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (2002): *Base de Datos de la Economía Social. Sociedades Cooperativas y Laborales en situación de alta en la Seguridad Social a 30 de septiembre de 2002*. Madrid: Subdirección General de Fomento y Desarrollo Empresarial y Registro de Entidades.

MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (2002): *Sociedades Cooperativas Registradas. Año 2002*. Madrid: Subdirección General de Fomento y Desarrollo Empresarial y Registro de Entidades.

PASTOR SEMPERE, M.C. (2002): *Los recursos propios en las sociedades cooperativas*. Madrid: Derecho Reunidas.

SERVER IZQUIERDO, R.J. y MARÍN SÁNCHEZ, M. (1998): "Conciliación del resultado contable y fiscal en Cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto de Sociedades". *Hacienda Pública Española*, nº 144, pp. 175-193.

Normativa

ESPAÑA. Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, n.º 304, de 20 de diciembre.

ESPAÑA. LEY 27/1999, de 16 de julio, Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, n.º 170.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN. LEY 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón, *Boletín Oficial de Aragón*, n.º 151, de 31 de diciembre.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID. LEY 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, *Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid*, nº 87, de 14 de abril.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE VALENCIA. LEY 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.