



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, n° 58, agosto 2007, pp. 191-220

Relevancia y adecuación de la información fiscal suministrada por las cooperativas de segundo grado

Tomás Garrido Pulido

Universidad de Jaén

Carmen Lafuente Ibáñez

Universidad Antonio de Nebrija

Raquel Puentes Poyatos

Universidad de Jaén

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

ISSN: 0213-8093. © 2007 CIRIEC-España

www.ciriec.es

www.ciriec-revistaeconomia.es

Relevancia y adecuación de la información fiscal suministrada por las cooperativas de segundo grado

Tomás Garrido Pulido

Universidad de Jaén

Carmen Lafuente Ibáñez

Universidad Antonio de Nebrija

Raquel Puentes Poyatos

Universidad de Jaén

RESUMEN

Dado que la información fiscal que se suministra en las Cuentas Anuales por las sociedades es un pilar fundamental para mostrar la imagen fiel de éstas, la importancia de presentar esta información acorde con las normas del PGC, así como aportar una información adicional tiene una relevancia incuestionable. Es por ello que este trabajo trata de medir, para una muestra de Cooperativas de Segundo Grado agrarias, el grado de seguimiento de la normativa contable y fiscal, teniendo en cuenta el nivel de información fiscal obligatoria suministrada en las Cuentas Anuales, así como el de información voluntaria aportada

PALABRAS CLAVE: Sociedades Cooperativas Agrarias de Segundo Grado, Cuentas Anuales, Información Fiscal, Impuesto sobre Sociedades.

CLAVES ECONLIT: Q130, M410, M490.

Importance et adéquation des informations fiscales fournies par des coopératives de second degré

RÉSUMÉ: Étant donné que les informations fiscales fournies dans le cadre des comptes annuels par les sociétés constituent une base fondamentale pour en montrer une image fidèle, le fait de présenter ces informations dans le respect des normes du PGC, ainsi que d'apporter des informations supplémentaires revêtent une importance indiscutable. C'est la raison pour laquelle ce travail tente de mesurer, pour un échantillon de coopératives agricoles de second degré, le degré de suivi de la réglementation comptable et fiscale, en tenant compte du niveau d'informations fiscales obligatoires fournies dans les comptes annuels ainsi que de celui des informations apportées volontairement.

MOTS CLÉ: Sociétés coopératives agricoles de second degré, comptes annuels, informations fiscales, impôt sur les sociétés.

The importance and adaptation of the tax information supplied by second level cooperatives

ABSTRACT: Given that the tax information provided by companies in their Annual Accounts is a key factor in providing a reliable image of themselves, it is essential for them to submit this information in accordance with the standards of the General Accounting Plan, as well as providing additional information. This study therefore endeavours to measure the degree to which a sample of Second Level Agrarian Cooperatives follow accounting and tax regulations, bearing in mind the level of obligatory tax information provided in the Annual Accounts and the amount of information voluntarily supplied.

KEY WORDS: Second Level Agrarian Cooperatives, Annual Accounts, Tax Information, Corporation Tax.

1.- Introducción¹

El presente trabajo, partiendo de la diversidad de investigaciones existentes sobre cooperativismo, pretende realizar una aportación en el ámbito contable-fiscal de las Sociedades Cooperativas de Segundo Grado (en adelante SCSG), entendidas como una sociedad con personalidad jurídica propia, constituida por al menos dos sociedades cooperativas de primer grado, de igual o diferente clase, las cuales mantienen su autonomía jurídica y empresarial respecto a la primera.

La finalidad del mismo es realizar un estudio empírico, consistente en analizar el nivel de información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales de una muestra de SCSG agrarias, centrándonos en el Impuesto sobre Sociedades. Queremos determinar el grado de cumplimiento con la normativa contable y fiscal, es decir, medir el nivel de información obligatoria que aportan, así como el de información voluntaria.

A nivel fiscal, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante LRF) es la norma que regula a la sociedad cooperativa, teniendo carácter supletorio respecto a dicho régimen la normativa tributaria general, regulada por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Desde un punto de vista contable, son las Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas (en adelante NCSC) las que las regulan, siéndole de aplicación el Plan General de Contabilidad de 1990 (en adelante PGC), así como las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) que lo desarrollan e interpretan, en todo aquello que no esté preceptuado en las mismas. Además, el 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 establecidos¹.

Por otra parte indicar, que 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. Así, el pasado año 2003 se publicó el Reglamento de la Comisión nº 1725/2003, de introducción obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIFF),

1. - 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.

aplicables a partir del 1 de enero de 2005 a todas las sociedades que coticen en bolsa y respecto a sus cuentas consolidadas².

Señalar que han sido escasos a nivel cooperativo los trabajos empíricos relacionados con el tema objeto de estudio, existiendo en el campo mercantil diversos estudios en los cuales se analiza la situación fiscal, así como la relevancia y adecuación de la información fiscal suministrada en las Cuentas Anuales. Entre la escasa documentación podemos recoger como más relevante la de Carmona Moreno y Carrasco Fenech (1988), Gómez Valls (1995), Gallego Álvarez y Galende del Canto (1995 y 996) y Mata Melo (2001, 166). Este último autor, realiza un análisis de la calidad de la información fiscal suministrada por grandes empresas nacionales que cotizaban en bolsa.

Para la consecución de nuestro objetivo, el análisis ha quedado estructurado en las siguientes secciones:

En primer lugar, expondremos cual ha sido nuestra población objeto de estudio.

En segundo lugar, veremos los problemas a los que nos hemos tenido que enfrentar a la hora de analizar la situación fiscal, y

En tercer lugar, analizaremos la información recogida de las Cuentas Anuales, al objeto de poder determinar el nivel de información fiscal suministrado.

2.- Población objeto de estudio

La población elegida ha sido las SCSG agrarias con actividad económica en el ejercicio 2002, en la Comunidad Autónoma de Andalucía. La elección de esta población ha estado fundamentada por la importancia que el sector agrario tiene en la economía³, así como por el peso que el movimiento cooperativo⁴ tiene en el mismo, ya sea a nivel de primer o segundo grado⁵.

2.- Dicho Reglamento ha sido objeto de varias modificaciones, siendo la última la regulada en el Reglamento (CE) n° 1329/2006 de la Comisión, de 8 de septiembre de 2006, que modifica el Reglamento (CE) n° 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las Interpretaciones (CINIIF) 8 y 9 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (DOUE del 9).

3.- Según datos del Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural (2003) –AA.VV (2003)–, 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.

4.- El peso que el movimiento cooperativo tiene en el sector agrario es considerable, como lo atestiguan los 14.194,17 millones de € que facturaron en el año 2003, según datos de la Confederación de Cooperativas Agrarias de España (en adelante CCAE) (2003), lo que constituye un 43% de la Producción Final Agraria. Por Comunidades Autónomas, es la Comunidad Andaluza la que se encuentra por excelencia a la cabeza.

5.- Según datos económicos obtenidos de la CCAE (2000 y 2003) referidos al conjunto nacional, las SCSG han pasado de representar 175 en el año 2000, a 205 en el año 2003, agrupando a 3.192 entidades con un volumen de facturación que casi se ha duplicado de un ejercicio a otro; de facturar 3.762,85 millones de € en el año 2000 se ha pasado a facturar 7.019,49 millones de € en el año 2003.

Del total de 43 SCSG existentes en Andalucía en el ejercicio 2002, la Unidad Central del Registro de Sociedades Cooperativas⁶ nos facilitó la Cuentas Anuales de 17 sociedades. Sin embargo, fue necesario excluir a una cooperativa, porque no disponíamos de la información correspondiente a la Memoria y su inclusión desvirtuaría el estudio, por lo que la población final analizada fue de 16. De éstas el 62,5% (10 sociedades) presentan Cuentas Anuales en formato normal y el 37,5% (6 sociedades) las muestran en modelo abreviado.

Aunque es en la Memoria normal donde es obligatorio dar una información sobre la situación fiscal de la entidad, se analizarán también aquellas sociedades cooperativas que exponen Memoria abreviada, al objeto de determinar que información adicional aportan sobre la misma⁷. Tendremos, en consecuencia, dos grupos de estudio, el primero referido a sociedades cooperativas que presentan Memoria normal (en adelante Grupo Memoria normal) y el segundo las que presentan Memoria abreviada (en adelante Grupo Memoria abreviada).

Otra información relevante de la muestra es que el 50% de las sociedades suministran 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 ofrecen 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 una cuota íntegra negativa, no teniendo el origen de ésta, en ningún caso, en ajustes extracontables.

3.- 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. El principal de todos ellos se deriva de que los modelos de cuentas utilizados por las sociedades cooperativas son los recogidos en el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), los cuales no registran las singularidades operativas, así como el Régimen económico de éstas.

Esta circunstancia implica que, para poder analizar la situación fiscal hemos tenido que basarnos principalmente en la información voluntaria que exponen. Este problema ha sido subsanado, tras la publicación, el 16 de diciembre de 2003, de las NCSC, las cuales ajustan la normativa contable existente a las particularidades cooperativas.

6.- La Unidad Central, situada en Sevilla, tiene competencia respecto de las cooperativas de crédito, las de seguros, las de segundo o ulterior grado, las de integración, federaciones y sus asociaciones.

7.- Somos de la misma opinión de 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.

Al analizar los estados financieros los supuestos a los que nos hemos enfrentado han sido los 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 éste después de impuestos.
- En cuanto 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 Ley 2/1999 de Sociedades Cooperativas Andaluzas (en adelante LSCA)⁸.
- En relación con *la información contenida en la Memoria sobre la distribución del resultado, y en especial sobre las dotaciones a los fondos obligatorios*, observamos que:
 - No coincide el importe a distribuir con el resultado después de impuestos.
 - La gran mayoría para realizar el reparto no diferencian entre los distintos resultados. Hemos optado por considerar que todo es resultado cooperativo, a no ser que se indique lo contrario. Cuando ofrecían importes 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 Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante LRFIC).
 - No informan sobre los porcentajes de dotaciones a los fondos obligatorios, por lo que se procede a su cálculo en la medida de lo posible⁹.

8.- Solamente una sociedad analizada presentaba una cuenta de Pérdidas y Ganancias adicional, en la cual se identificaban los distintos resultados contables.

9.- Exclusivamente una sociedad presenta en la Memoria información sobre los porcentajes de dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción, así como los movimientos de estos fondos.

- Durante la determinación de los porcentajes de dotación a fondos hemos observado que aplican incorrectamente los mínimos¹⁰ a dotar, lo cual repercute en la presión fiscal soportada:
 - Aplican los porcentajes correspondientes a las sociedades cooperativas de primer grado¹¹, o
 - Aplican porcentajes inferiores.
- Todas las sociedades que han obtenido resultados positivos han realizado la oportuna dotación a los fondos propios, aunque todas de forma incorrecta.
- En otros casos 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 prescrito en el artículo 94 de LSCA.
- Dotan los fondos obligatorios sobre los resultados después de impuestos, no ajustándose a lo establecido en los artículos 91, 92 y 93 de la LSCA, para dicho ejercicio.¹²

• En cuanto, a lo que compete a la conciliación del resultado contable y fiscal, que se hace en la Memoria normal, como información de la situación fiscal, se pone de manifiesto que:

- La gran mayoría concilia el resultado contable y fiscal sin aplicar el modelo establecido en el PGC.

10.- La LSCA establece para las SCSG las siguientes dotaciones mínimas:

- Para los resultados cooperativos: se destinará el 20 % al Fondo de Reserva Obligatorio, hasta que éste alcance un importe igual al 50 % del capital social. Una vez alcanzado dicho importe, se destinará, como mínimo, un 15 % a dicho fondo. Un 5 %, como mínimo, se destinará a dotar el Fondo de Educación y Promoción. (art. 92)

- Para los resultados con terceros no socios: se imputará un 40 % al Fondo de Reserva Obligatorio y un 10 % al Fondo de Educación y Promoción. (art. 158)

- Para los resultados extraordinarios: se destinará en su totalidad al Fondo de Reserva Obligatorio. (art. 93)

11.- La LSCA preceptúa en su artículo 91, 92 y 93 las siguientes dotaciones mínimas a fondos obligatorios, para las sociedades de primer grado:

- Para los resultados cooperativos: se imputará el 20 % al Fondo de Reserva Obligatorio, hasta que éste alcance un importe igual al 50 % del capital social. Una vez alcanzado dicho importe, se destinará, como mínimo, un 15 % a dicho fondo. Un 5 %, como mínimo, se destinará a dotar el Fondo de Educación y Promoción.

- Para los resultados con terceros no socios: se destinará, en un 80 %, al Fondo de Reserva Obligatorio y, en un 20 %, al Fondo de Educación y Promoción.

- Para los resultados extraordinarios: se destinará en su totalidad al Fondo de Reserva Obligatorio.

12.- 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 entró en vigor en el ejercicio 2003.

- Aquellas sociedades cooperativas que llevan 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 las mismas.
- Algunas entidades presentan pérdidas procedentes del inmovilizado material y gastos e ingresos extraordinarios que son tratados como resultados cooperativos.
- Determinadas 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 entidades que ofrecen 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.
- Determinadas sociedades cooperativas que muestran 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 éstos 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.
- Hay sociedades que 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.

• Finalmente, señalar que *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 incurrían en ninguna de las causas que el artículo 13 de la LRFCA ordena como “Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida”.

En definitiva, se ha observado que la mayoría de las sociedades caen en errores conceptuales, tanto contables como fiscales, los cuales tendrán efectos sobre la presión fiscal que soporten. Además, esta forma de actuar nos hace dudar sobre si este tipo de 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.

3.1. Tipo de información fiscal a presentar en la Memoria

Para comenzar el análisis del nivel de información fiscal suministrada en 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 éstas.

En este sentido, hay que hacer una breve mención a la información obligatoria, ligada a la situación fiscal, que el PGC preceptúa para la formulación de la Memoria normal y abreviada, para a partir de ésta exponer la que deberían de mostrar las Cuentas Anuales de las sociedades cooperativas aquí analizadas.

Así, en el cuadro 1 se indican los requisitos de información según el PGC y en la tabla 1 presentamos la información obligatoria y voluntaria que deberían de mostrar las Cuentas Anuales en las sociedades cooperativas, desglosadas en una serie de ítems¹³, que los denominaremos “*ítems de información fiscal*”.

Cuadro 1. Requisitos de información relacionada con la situación fiscal en la memoria normal y abreviada según el PGC

Memoria normal	Memoria abreviada
Punto 3. Distribución de resultados	
<ul style="list-style-type: none"> • Información sobre la propuesta de distribución de beneficios, de acuerdo con un esquema general. Se parte de un resultado total, el Resultado contable después de impuestos. 	
Punto 4. Normas de Valoración	
<ul style="list-style-type: none"> • Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas: l) Impuesto sobre beneficios, indicando los criterios utilizados para su contabilización 	
Memoria normal	
Punto 15. Situación Fiscal	
<ul style="list-style-type: none"> • Conciliación del resultado contable del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre Sociedades (resultado fiscal), de acuerdo con un esquema establecido. Se indicarán las diferencias permanentes, diferencias temporales y compensaciones de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. • Otra información: <ul style="list-style-type: none"> ~ Identificación de impuestos anticipados e impuestos diferidos. ~ Las diferencias que se produzcan entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor. ~ Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer. ~ Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio (deducciones, bonificaciones), así como los pendientes de deducir. ~ Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales. 	

Fuente: Elaboración propia (PGC).

13.- Se entiende por ítem, cada uno de los datos que deberían de presentar las sociedades en la Memoria, respecto a su situación fiscal.

Tabla 1. Items de información fiscal

INFORMACIÓN OBLIGATORIA
I ₀₁ : Informan sobre la distribución de resultados ⁽¹⁾
I ₀₂ : Informan sobre criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades ⁽¹⁾
I ₀₃ : Informan sobre la conciliación del resultado contable y fiscal
I ₀₄ : Concilian el resultado siguiendo el esquema del PGC
I ₀₅ : Diferencias permanentes: Diferencian las positivas de las negativas
I ₀₆ : Diferencias temporales: Diferencian las positivas de las negativas
I ₀₇ : Diferencias temporales: Diferencian entre las originadas en el ejercicio y la que revierten
I ₀₈ : Diferencias temporales: Informan de los saldos de Impuestos anticipados y diferidos
I ₀₉ : Cuotas íntegras negativas: Informan de las cuotas íntegras pendientes de compensar para ejercicios posteriores ⁽²⁾
I ₀₁₀ : Cuotas íntegras negativas: Indican plazo de compensación ⁽²⁾
I ₀₁₁ : Cuotas íntegras negativas: Informan sobre las condiciones para la compensación ⁽²⁾
I ₀₁₂ : Deducciones y Bonificaciones: Informan sobre la naturaleza
I ₀₁₃ : Deducciones y Bonificaciones: Indican el importe pendiente
I ₀₁₄ : Deducciones y Bonificaciones: Indican los compromisos adquiridos
INFORMACIÓN VOLUNTARIA
I _{V1} : Diferenciación de los resultados contables
I _{V2} : Informan sobre la forma de determinación de los resultados contables
I _{V3} : Informan sobre el importe dotado a los fondos obligatorios
I _{V4} : Diferencian el resultado cooperativo y resultado extracooperativo a efectos fiscales
I _{V5} : Concilian fiscalmente el resultado cooperativo y resultado extracooperativo separadamente ⁽³⁾
I _{V6} : Informan sobre la calificación fiscal de la cooperativa
I _{V7} : Informan sobre la cuota líquida
I _{V8} : Diferencias permanentes: Explican el origen
I _{V9} : Diferencias temporales: Explican el origen
I _{V10} : Cuotas íntegras negativas: Informan sobre saldos de créditos impositivos ⁽²⁾
I _{V11} : Cuotas íntegras negativas: Explican el origen ⁽²⁾

(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_{O_i} = Item "i" de información obligatoria; i= 1,.....,14

I_{V_j} = Item "j" de información voluntaria; j= 1,....,11

Se puede observar en la tabla 1, 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.

La determinación de los ítems 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. Por su parte, para la determinación de los ítems de información voluntaria, nos hemos ajustado a lo preceptuado por las NCSC como información a incluir en la Memoria sobre la situación fiscal. A pesar de que dicha norma es de aplicación a partir del ejercicio 2004, nos hemos basado en ella para fijar los ítems voluntarios, por considerar que la información que regula para la formulación de la Memoria respecto a la situación fiscal, es la que las sociedades cooperativas deberían de haber incluido, a fin de presentar una imagen fiel de su situación fiscal, caracterizada por un sistema especial de tributación.

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 1, la siguiente¹⁴, analizada hasta ahora como voluntaria:

1. Separación de las partidas de la cuenta de Pérdidas y Ganancias para la determinación de los distintos resultados¹⁵. (Modelo Memoria normal).
2. Información del Fondo de Educación, Formación y Promoción (en adelante FEP). Se exige informar sobre el importe dotado de los beneficios de la cooperativa. (Modelo Memoria normal y abreviada).
3. Informar sobre la propuesta de distribución de beneficios, detallando el importe destinado al Fondo de Reserva Obligatorio (en adelante 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).

14.- Únicamente se muestra aquella que en nuestra opinión es necesaria para analizar la situación fiscal.

15.- 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.

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 ítems 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 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 epígrafe siguiente.

En el árbol se puede observar como los ítems relacionados con las diferencias temporales, no han sido incorporados, y esto es debido a que como ninguna sociedad cooperativa presenta tales diferencias, su integración 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 de los ítems 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 muestran cuota íntegra negativa, al objeto de comprobar si existe alguna relación entre esta variable y el nivel de información aportado.

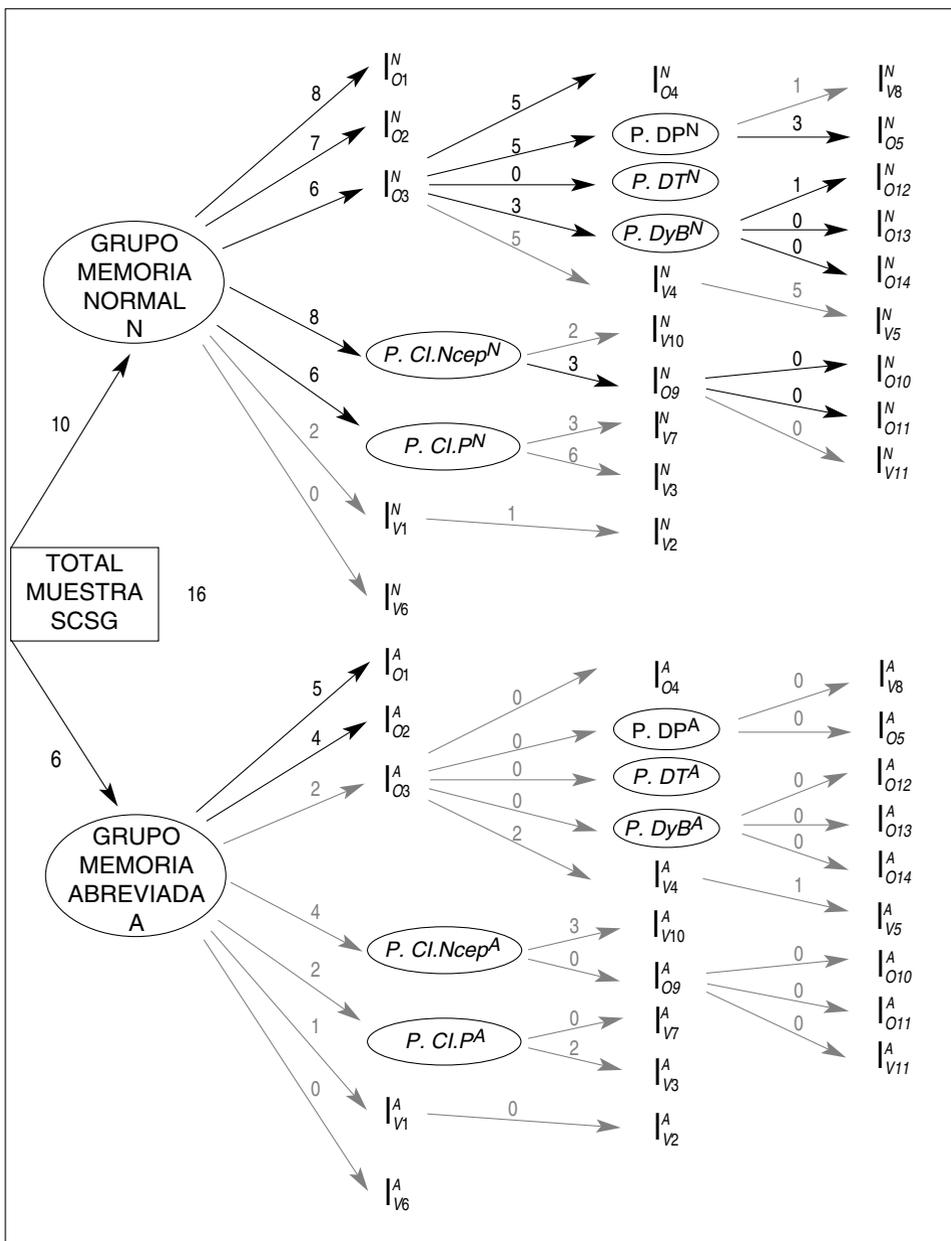
En consecuencia, el procedimiento a seguir para el análisis de la información fiscal se puede subdividir a su vez en tres procesos:

En primer lugar, determinar *el nivel de información que aporta cada grupo o la muestra total en cada uno de los ítems*, 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 ítems cuya valoración porcentual esté condicionada a que se presentase otro ítem previamente, caso de los ítems: I_{O4} ; I_{V2} ; I_{V4} ; I_{V5} , la resolución de su valoración sobre el total de la muestra o grupo, se realizará mediante la utilización de los porcentajes condicionados.

Gráfico 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_i = Items de información obligatoria; $i= 1, \dots, 14$.
- V_j = Items de información voluntaria; $j= 1, \dots, 11$.

ITEMS

- $\sum_{O_i}^N$ = Item "i" de información obligatoria que se presenta en el Grupo Memoria normal.
- $\sum_{O_i}^A$ = Item "i" de información obligatoria que se presenta en el Grupo Memoria abreviada.
- $\sum_{V_j}^N$ = Item "j" de información voluntaria que se presenta en el Grupo Memoria normal.
- $\sum_{V_j}^A$ = Item "j" de información voluntaria que se presenta en el Grupo Memoria abreviada.

CIRCUNSTANCIAS COYUNTURALES

- $\sum P.DP^N$ = Presentan Diferencias Permanentes en el Grupo Memoria normal.
- $P.DP^A$ = Presentan Diferencias Permanentes en el Grupo Memoria abreviada.
- $P.DT^N$ = Presentan Diferencias Temporales en el Grupo Memoria normal.
- $P.DT^A$ = Presentan Diferencias Temporales en el Grupo Memoria abreviada.
- $P.CI.P^N$ = Presentan cuotas íntegras positivas en el Grupo Memoria normal.
- $P.CI.P^A$ = Presentan cuotas íntegras positivas en el Grupo Memoria abreviada.
- $P.DyB^N$ = Presentan deducciones y bonificaciones en el Grupo Memoria normal.
- $P.DyB^A$ = Presentan deducciones y bonificaciones en el Grupo Memoria abreviada.
- $P.CI.Ncep^N$ = Presentan cuotas íntegras negativas a compensar en ejercicios posteriores en el Grupo Memoria normal.
- $P.CI.Ncep^A$ = Presentan cuotas íntegras negativas a compensar en ejercicios posteriores en el Grupo Memoria abreviada.

3) Por su parte, aquellos ítems que estén condicionados a la existencia de una circunstancia coyuntural previa –por ejemplo, presentar diferencias permanentes, mostrar cuotas íntegras negativas o positivas, presentar deducciones y bonificaciones, etc.–, el caso de los ítems 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 exhiben 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 ofrecen 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 ítems I_{09} ; I_{012} ; I_{013} ; I_{014} ; I_{V3} ; I_{V7} ; I_{V8} ; I_{V10} .

En el caso de los ítems, I_{010} ; I_{011} ; I_{V11} que están condicionados tanto a que se produzca previamente el ítem I_{09} , como a mostrar 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 1 y 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 1]

B) Porcentaje total de sociedades que muestran 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 2]

Donde:

- $P [I_{O_i}^N]$ = Porcentaje de sociedades que presentan el ítem “O_i” en el Grupo Memoria normal.
- $P [I_{O_i}^A]$ = Porcentaje de sociedades que presentan el ítem “O_i” en el Grupo Memoria abreviada.
- $P [I_{V_i}^N]$ = Porcentaje de sociedades que presentan el ítem “V_j” en el Grupo Memoria normal.
- $P [I_{V_i}^A]$ = Porcentaje de sociedades que presentan el ítem “V_j” en el Grupo Memoria normal.
- $P[N]$ = 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, y como ya se indicó anteriormente, para aquellos ítems que estén condicionados a la existencia de un hecho coyuntural, como era que ofrecieran 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 de la muestra que 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”:

$$P [I_{O_i}] = P [I_{O_i} \cap Z_T^N] + P [I_{O_i} \cap Z_T^A] = P [I_{O_i} / Z_T^N] * P [Z_T^N] + P [I_{O_i} / Z_T^A] * P [Z_T^A]$$

$$\Rightarrow P [I_{O_i}] = P [I_{O_i}^N] * P [Z_T^N] + P [I_{O_i}^A] * P [Z_T^A]$$

[Ecuación 3]

B) Porcentaje total de sociedades que mostrando la circunstancia coyuntural “Z”, exponen el ítem de información voluntaria “j”:

$$P [I_{V_j}] = P [I_{V_j} \cap Z_T^N] + P [I_{V_j} \cap Z_T^A] = P [I_{V_j} / Z_T^N] * P [Z_T^N] + P [I_{V_j} / Z_T^A] * P [Z_T^A]$$

$$\Rightarrow P [I_{V_j}] = P [I_{V_j}^N] * P [Z_T^N] + P [I_{V_j}^A] * P [Z_T^A]$$

[Ecuación 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 muestran 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 análisis se han seguido los siguientes pasos:

- 1.- Se asignan los valores cero o uno a los diferentes ítems anteriormente definidos, dependiendo de si la sociedad los presentan o no.
- 2.- Los ítems en los que no procede contestación por no mostrarlos no se les ha fijado ninguna valoración.
- 3.- Para las sociedades que ofrezcan resultados positivos en el ejercicio, y no presenten diferencias permanentes, hemos asignado el valor cero a los ítems 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 ítems valorados. Dependiendo de si la tasación a determinar era el importe de información total, obligatoria o voluntaria que han presentado, los ítems 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 muestran dicha circunstancia.

Se ha tratado de resolver 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 varianza¹⁶.

16.- Siendo el estadístico t utilizado el siguiente:
$$t = \frac{X - Y}{\sqrt{\frac{(n-1)S_1^2 + (m-1)S_2^2}{n+m-2} \left(\frac{1}{n} + \frac{1}{m} \right)}}$$

4.- Análisis global de la información fiscal

Una vez analizadas las Cuentas Anuales y tras examinar de forma individualizada para cada uno de los ítems 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 ítems 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 muestran cuota íntegra positiva respecto a las que exhiben cuota íntegra negativa, al objeto de comprobar si existe alguna relación entre esta variable y el nivel de información aportado.

4.1. Nivel medio de información aportado en los distintos ítems de información fiscal

En la tabla 2 se expone de forma global las valoraciones obtenidas en cada uno de los ítems, por cada grupo, y, por la muestra total, informándose así del grado de cumplimiento.

Tabla 2. Nivel de información aportado para cada uno de los ítems

	Grupo Memoria normal N	Grupo Memoria abreviada A	Total Muestra
INFORMACIÓN OBLIGATORIA (I_{Oj})			
I _{O1} : Informan sobre la distribución de resultados (1)	80%	83,3%	81,3%
I _{O2} : Informan sobre criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades (1)	70%	66,7%	68,8%
I _{O3} : Informan sobre la conciliación del resultado contable y fiscal	60%	33,3%	50%
I _{O4} : Concilian el resultado siguiendo el esquema del PGC	49,8%	0%	31,1%
I _{O5} : Diferencias Permanentes: Diferencian las positivas de las negativas	60%	0%	60%
I _{O9} : Cuotas íntegras negativas: Informan de las cuotas íntegras pendientes de compensar para ejercicios posteriores	37,5%	0%	25%
I _{O10} : Cuotas íntegras negativas: Indican plazo de compensación	0%	0%	0%
I _{O11} : Cuotas íntegras negativas: Informan sobre las condiciones para la compensación	0%	0%	0%
I _{O12} : Deducciones y Bonificaciones: Informan sobre la naturaleza	33,3%	0%	33,3%
I _{O13} : Deducciones y Bonificaciones: Indican el importe pendiente	0%	0%	0%
I _{O14} : Deducciones y Bonificaciones: Indican los compromisos adquiridos	0%	0%	0%
INFORMACIÓN VOLUNTARIA (I_{Vj})			
I _{V1} : Diferenciación de los resultados contables	20%	16,7%	18,8%
I _{V2} : Informan sobre la forma de determinación de los resultados contables	10%	0%	6,3%
I _{V3} : Informan sobre las dotaciones a los fondos obligatorios	100%	100%	100%
I _{V4} : Diferencian el resultado cooperativo y extracooperativo a efectos fiscales	49,8%	33,3%	43,8%
I _{V5} : Concilian fiscalmente el resultado cooperativo y extracooperativo por separado	49,8%	16,7%	37,5%
I _{V6} : Informa sobre la calificación fiscal de la cooperativa	0%	0%	0%
I _{V7} : Informan sobre la cuota líquida	50%	0%	37,5%
I _{V8} : Diferencias Permanentes: Explican el origen	20%	0%	20%
I _{V10} : Cuotas íntegras negativas: Informan sobre saldos de créditos impositivos	25%	75%	41,7%
I _{V11} : Cuotas íntegras negativas: Explican el origen	0%	0%	0%

(1) Únicamente obligatorias para el Grupo Memoria abreviada.

Dicha tabla nos indica, que los mayores datos que aportan las sociedades de la muestra están relacionados con los ítems de información obligatoria relativos a la distribución de resultados y a los criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades, cuyos niveles se sitúan entre 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 comunican los porcentajes de dotación.

La muestra total aporta una información de los ítems directamente relacionados con la situación fiscal – I_{03} ; I_{04} ; I_{05} ; I_{09} ; I_{010} ; I_{011} ; I_{012} ; I_{013} ; I_{014} ; 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 ítems directamente relacionados con la situación fiscal es prácticamente nula. El 33,3% de las sociedades concilian el resultado contable y fiscal y diferencias fiscalmente el resultado cooperativo y extracooperativo, pero únicamente el 16,7% concilian estos resultados por separado. 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 ítems de información obligatoria –ítems I_{01} , I_{02} –.

Por su parte el Grupo Memoria normal, presenta una mayor información en los diversos ítems 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 ítems 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 ítems –excepto el ítem I_{V3} – ha superado una valoración del 50% sobre el total posible.

El que el total de empresas estudiadas no ofrezcan un nivel del 100% para los distintos ítems de información obligatoria, además de aportar una información voluntaria donde todos los ítems, 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 2 y 3, una comparativa de la información aportada por cada grupo y por la muestra en cada uno de los ítems.

Gráfico 2. Información obligatoria aportada por las SCSG agrarias

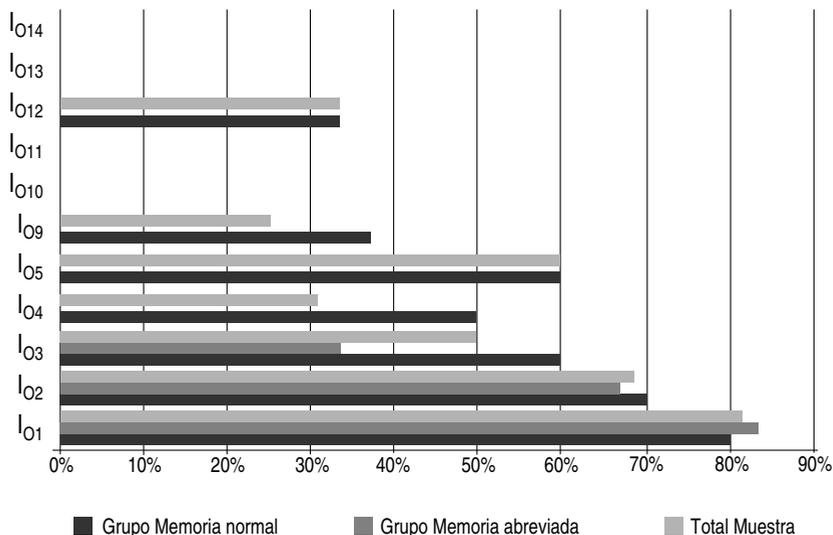
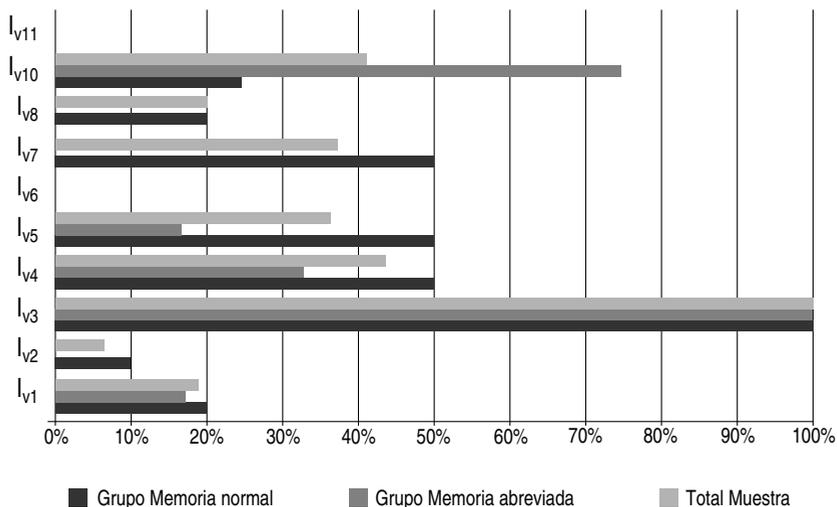


Gráfico 3. Información voluntaria aportada por las SCSG agrarias



4.2 Nivel medio de información fiscal aportado por las distintas sociedades

A continuación, reflejamos en las tablas 3 y 4, 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.

De la observación de las tablas 3 y 4, 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.

Tabla 3. 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 4. Nivel de información fiscal suministrada por las SCSG del Grupo Memoria Abreviada

Grupo Memoria normal	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 SCSG1, SCSG2, SCSG3, SCSG4, SCSG7 y SCSG8 han presentado cuotas íntegras positivas.

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. Llama 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 lleven 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 expone las particularidades del Régimen económico de las mismas.

Podemos 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 (ofrece cuota íntegra negativa)-. Por su parte, las sociedades del Grupo Memoria abreviada, salvo dos de ellas -SCSG13 (exhibe 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.

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 examinar la situación fiscal.

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^{17} de -3,10 para la

17.- El test de comparación de medias se ha basado en el test t de Student, cuyo estadístico es el siguiente:

$$t = \frac{X - Y}{\sqrt{\frac{(n-1)S_1^2 + (m-1)S_2^2}{n+m-2}} \sqrt{\frac{1}{n} + \frac{1}{m}}}$$

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 significativo¹⁸. En consecuencia, según estos datos, las únicas variaciones que son estadísticamente significativas son las relativas al nivel de información obligatoria, no siendo importante la variación de información fiscal total que aportan.

4.3. 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 5 muestra el nivel medio de información suministrada tanto por las sociedades con cuotas íntegras positivas, como negativas.

Tabla 5. 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
NIVEL MEDIO DE INFORMACIÓN OBLIGATORIA			
Sociedades con cuotas íntegras positivas	46%	100%	60%
Sociedades con cuotas íntegras negativas	34%	63%	48%
NIVEL MEDIO DE INFORMACIÓN VOLUNTARIA			
Sociedades con cuotas íntegras positivas	38%	23%	34%
Sociedades con cuotas íntegras negativas	22%	12%	17%
NIVEL MEDIO DE INFORMACIÓN FISCAL TOTAL			
Sociedades con cuotas íntegras positivas	40%	35%	39%
Sociedades con cuotas íntegras negativas	25%	18%	22%

18.- Los resultados obtenidos han sido:

G. de libertad	14	
		Valor crítico
Nivel de confianza	95%	1,761
	99%	2,624
	90%	1,345

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 íntegras 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, ofrecen un nivel de comunicación 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% mostrado 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 de comunicación fiscal obligatoria a presentar en las Cuentas Anuales abreviadas, es insignificante 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 muestran cuotas íntegras positivas en el Grupo Memoria abreviada es muy próximo al suministrado por este tipo de sociedades en el Grupo Memoria normal. Sin embargo, en ambos casos dicho nivel es muy escaso, situándose el promedio en el 39%.

Además, el mayor nivel medio de información en las sociedades con cuotas íntegras positivas se debe a que la mayoría de las entidades que han presentado cuotas íntegras negativas no concilian resultados, indicando exclusivamente que obtienen pérdidas, por lo que la valoración de los ítems relacionados con la situación fiscal ha tomado valor cero.

5.- Conclusiones

Las conclusiones más relevantes a las que hemos llegado con el presente estudio, se pueden concretar en las siguientes:

- La mayor información que aportan las sociedades de la muestra está relacionada con los ítems de comunicación obligatoria relativos a la distribución de resultados y a los criterios de contabilización del Impuesto sobre Sociedades, cuyos niveles se sitúan entre el 80% y el 70%, y con el ítem de información voluntaria relativo a la información sobre las dotaciones a los fondos obligatorios, el cual adquiere un valor del 100%.
- En el Grupo Memoria abreviada, la información sobre los ítems directamente relacionados con la situación fiscal es nula, limitándose a facilitar datos el 33,3% de sus sociedades de la conciliación de resultados, aunque no la 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 comunican la conciliación de resultados, siendo el 49,8% las que lo concilian basándose en el esquema del PGC. El resto de ítems 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, que adquiere el valor de 60%.
- 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 comunicación 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 comunicación obligatoria, no resulta significativo. En consecuencia, según estos datos las únicas variaciones, respecto al nivel de información fiscal mostrada por uno y otro grupo, que son estadísticamente significativas son las relativas al nivel de información obligatoria, no siendo relevante la variación de información fiscal total que aportan.

- Aquellas sociedades que suministran 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 ofrecen cuotas integrales positivas en el ejercicio.

En definitiva, en el ejercicio 2002 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 comunicación 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, y 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 tenga en cuenta las características de éstas. A partir del ejercicio 2004, con la aplicación de las NCSC, cuyo objetivo es adaptar las normas del PGC a las sociedades cooperativas, las Cuentas Anuales recogerán las singularidades propias de las sociedades cooperativas, debiendo suministrar como información fiscal obligatoria, gran parte de la que hemos señalado en el análisis como voluntaria.

Del examen 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 expuso, 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 ha hecho que lleguemos a la conclusión de que la operativa contable y fiscal en este tipo societario no se ha adecuado 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 tanto a nivel contable como fiscal. Para ahondar más sobre los motivos del escaso cumplimiento de la normativa aplicable, sería necesario realizar un análisis más en profundidad sobre el conocimiento que tienen las entidades de las normas que las regulan, el cual no es el objeto de este estudio.

Es de esperar, que con la nueva regulación contable -las NCSC aprobadas el 16 de diciembre de 2003, así como la adaptación que se avecina de la normativa española a las NIFF- se contribuya a mejorar la situación aquí presentada y que las sociedades la adopten como norma básica. Proponemos como futuro estudio, un análisis del nivel de información fiscal antes y después de la aplicación de las NCSC.

6.- Bibliografía

- AA.VV (2003): *Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid.
- ANDERSON, D.R., SWEENEY, D. J. y WILLIAMS, T. A. (1999): *Estadística para administración y economía*, International thomson editores, Madrid.
- CARMONA MORENO, S. y CARRASCO FENECH, F. (1988): "Información de contenido social y estados contables: una aproximación empírica y algunas consideraciones teóricas". *Actualidad Financiera*, núm. 2, pp. 275-292.
- CASAS SANCHEZ J. M. y SANTOS PEÑA, J. (1999): *Estadística Empresarial*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- CORONA ROMERO E. (1990): "La contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el nuevo PGC", *Partida Doble*, núm. 2, pp. 48-52.
- CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA. (2000-2003): *Informe socioeconómico del cooperativismo agrario español*.
- GANDÍA CABEDO, J. L., LABATUT SERER, G. y RODRÍGUEZ COLLELL, V. (1993): "La relevancia en la información contable consolidada del tratamiento del Impuesto sobre Beneficios". En VII Congreso de la AECA., tomo 2, Vitoria, pp. 113-136.
- GANDÍA CABEDO, J. L. et al. (1994): "The Relevance in the Financial Statements of the Income Tax Treatment in Spain: An Empirical Research in 1991 and 1992". En The 17th Annual Congress of The European Accounting Associations, April, Venice.
- 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.
- GARCÍA BENAOU, M. A. y MONTERREY MAYORAL, J. (1992): "Voluntary Financial Disclosure by Listed Spanish Companies: Extend and Corporate Characteristics". En The 15th Annual Congress of The European Accounting Associations, Madrid.
- GINER INCHÁUSTI, B. (1995): *Los factores que condicionan la divulgación de información financiera. Una investigación empírica*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- 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.

- IBARROLA, P. (1997): *Teoría de la probabilidad*, Síntesis, Madrid.
- JULIÁ IGUAL, J. F. y SERVER IZQUIERDO, R. J. (1996): *Fiscalidad de Cooperativas. Teoría y Práctica*, Madrid: Editorial Pirámide, 3ª Ed.
- JETER, D. C. (1993): "An Empirical Analysis by Industry of the Stock Market Effects of Deferred Taxes". *Advances in Quantitative Analysis of Finance and Accounting*. Vol. 2, Part. A, pp. 155-170.
- KUMAR, K. R. y VISVANATHAN, G. (2000): "The Information Content of the Deferred Tax Allowance". Comunicación presentada al Congreso de la European Accounting Association. Marzo.
- MARTIN MARTIN Q. (2001): *Contraste de hipótesis*, Madrid, LA MURALLA y Salamanca, HESPERIDES
- 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.
- LLORENTE SANZ, Mª. S. (1993): "Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades", *Actualidad Financiera*, núm. 37, Octubre.
- POLO GARRIDO, F. y GARCÍA MARTÍNEZ, G. (2003): "La regulación en materia contable contenida en la legislación cooperativa: análisis comparado", *CIRIEC-España*, núm. 45, pp. 33-55.
- RIVERO FERNÁNDEZ, D. (1998): *La Calidad de la Información en las Empresas Gallegas en el periodo 1991-1994*. Tesis Doctoral, Vigo.
- 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". *CIRIEC-España*, núm. 45, pp. 111-137.
- SERVER IZQUIERDO, R. J. y MARÍN SÁNCHEZ, Mª. 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.
- 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.

NORMATIVA

- 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).

- International Accounting Standards Board (IASB): International Financial Reporting Standards 2003 (London: IASB). Cada año se edita un volumen actualizado.
- (ICAC) Instituto De Contabilidad Y Auditoría De Cuentas. 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, 1997. (BOE de 6 de noviembre).
- Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOJA de 20 de abril).
- ICAC. Resolución, de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría 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, 2000. (BOE de 20 de marzo).
- 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).
- 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).
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de contabilidad. (BOE de 27 de febrero).
- Reglamento (CE) nº 1329/2006 de la Comisión, de 8 de septiembre de 2006, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003 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 en lo relativo a las Interpretaciones (CINIIF) 8 y 9 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (DOUE del 9).