

# Un estudio sobre el pago fiscal derivado de los dos sistemas de contabilización de resultados de las sociedades cooperativas

Gustavo Raúl LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS

Profesor titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad III  
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales  
Universidad Complutense de Madrid.  
lejavaca.gus@ccee.ucm.es

Josefina FERNÁNDEZ GUADAÑO

Profesora asociada del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad III  
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales  
Universidad Complutense de Madrid.  
jfernandezguadao@ccee.ucm.es

## RESUMEN

Este trabajo pretende determinar el pago del Impuesto de Sociedades derivado de aplicar cada uno de los dos posibles sistemas de contabilización de Resultados Cooperativos y Extracooperativos que regula la norma estatal de sociedades cooperativas. Teniendo en cuenta además los ajustes y beneficios fiscales que establece tanto la Ley Fiscal de sociedades cooperativas como la Ley del Impuesto de Sociedades. Todo ello con el objeto de establecer una comparativa que le permita al empresario decidirse por un sistema u otro bajo los distintos niveles de protección fiscal.

**Palabras clave:** Sociedad cooperativa, fiscalidad, resultado disponible cooperativo, resultado disponible extracooperativo, contabilización separada, contabilización conjunta.

A study of corporate tax payment derived from two accounting systems for the results of the cooperative societies

## ABSTRACT

This paper seeks to determine the Corporate Tax payment derived from applying each one of the two possible accounting methods for the Cooperative and Extra-cooperative Results, as regulated by the state regulation of cooperative entities. Also, keeping in mind the adjustments and fiscal benefits established by the Fiscal Law of cooperative entities and the Corporate Tax Law. This is to establish a comparative analysis THAT will allow managers to choose an accounting system or another under different levels of fiscal protection.

**Keywords:** Co-operative entity, cooperative available result, extra-cooperative net profit, separate accounting, combined accounting.

**SUMARIO** 1. Sistemas de contabilización de resultados empresariales para las sociedades cooperativas. 2. La autofinanciación obligatoria. 3. El resultado disponible para una sociedad cooperativa de pequeña y mediana dimensión. 4. Conclusiones.

## 1. SISTEMAS DE CONTABILIZACIÓN DE RESULTADOS EMPRESARIALES PARA LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

La reciente norma estatal cooperativa<sup>1</sup> trata de flexibilizar el complejo régimen económico de las sociedades cooperativas abriendo una doble posibilidad en la contabilización de resultados. Tradicionalmente estas empresas han tenido que separar los ingresos y gastos derivados de las operaciones con los socios, denominados Resultados Cooperativos, de las operaciones derivadas con terceros no socios, denominados Resultados Extracooperativos, lo que añadía dificultad para el registro, separación y contabilidad de cada una de las partidas que integraban ambas cuentas de resultados. Ahora bien, la novedad implica la posibilidad de contabilizar conjuntamente los dos tipos de resultados, con el objeto de evitar, tal y como recoge la propia exposición de motivos de la Ley 27/1999, la dificultad y el coste de gestión que supone en determinadas ocasiones la contabilización separada.

Aunque se ha pretendido facilitar la contabilización de los resultados empresariales y presentar esta opción como una alternativa viable para el empresario, sin embargo, la posible 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 determinar cuantitativamente la dotación de fondos de reserva obligatorios y el resultado disponible una vez satisfecho el impuesto de sociedades y dependiendo del grado de protección fiscal<sup>2</sup> que resulta para pequeñas y medianas sociedades cooperativas de la elección de cada una de las opciones de contabilización de resultados.

Para ello se considera la siguiente casuística<sup>3</sup>:

---

<sup>1</sup> ESPAÑA. LEY 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Boletín Oficial del Estado, n.º 170, artículo 57.4.

<sup>2</sup> Teniendo en cuenta:

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

<sup>3</sup> Véase:

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, tercer cuatrimestre, pp. 175-198.

**Tabla 1. Casuística fiscal para las sociedades cooperativas de pequeña y mediana dimensión**

<b>Caso</b>	<b>Fiscalmente no protegida (FNP) / Fiscalmente protegida (FP) / Fiscalmente especialmente protegida (FEP)</b>	<b>Opta por contabilidad separada (CS) / Opta por contabilidad conjunta (CC)</b>	<b>Tipo al que tributan resultados (*)</b>	<b>Existencia de bonificación del 50% de la cuota del impuesto</b>
<i>Caso 1</i>	FNP	CS	Todos al 30%	No
<i>Caso 2</i>	FNP	CC	Todos al 30%	No
<i>Caso 3</i>	FP	CS	Resultados Cooperativos al 20% y Resultados Extracooperativos al 30%	No
<i>Caso 4</i>	FP	CC	Todos al 30%	No
<i>Caso 5</i>	FEP	CS	Resultados Cooperativos al 20% y Resultados Extracooperativos al 30%	Si
<i>Caso 6</i>	FEP	CC	Todos al 30%	No

*Fuente:* Elaboración propia a partir de LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, G. (2000).

(\*) En las Pequeñas y Medianas empresas se considera que la base imponible no supera los 90.151 euros. Como se sabe, de ser así, el exceso debería tributar al 35 por ciento.

## 2. LA AUTOFINANCIACIÓN OBLIGATORIA

Las sociedades cooperativas están obligadas a dotar dos fondos de reserva específicos con características sui generis, diferentes a cualquier otro que se pudiera crear en las empresas capitalistas convencionales. Ambos fondos suponen una penalización en el sentido estrictamente financiero, en cuanto a su mayor porcentaje de dotación y en cuanto a su destino final.

En concreto, se trata del Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y el Fondo de Educación y Promoción. Se pueden dotar otras reservas pero ya con carácter voluntario.

La función del Fondo de Reserva Obligatorio es la de incrementar la solvencia financiera de la empresa y reforzar su grado de autofinanciación (García-Gutiérrez, 1988: p.190), y esto queda patente dado su irrepartibilidad entre los socios aún en caso de liquidación de la empresa (Ley 27/1999, artículo 55.1). Sin embargo, esta primera impresión puede ser engañosa si tenemos en cuenta las consecuencias prácticas de su dotación (Ballester, 1979: p. 228). Es decir, al ser fondo irrepartible, no remunerado y que no se pueden recuperar como en las empresas capitalistas convencionales por la imposibilidad de vender las participaciones sociales, puede provocar en algunos casos las bajas de los socios que entienden que una parte

de su riqueza se la queda la sociedad a fondo perdido, sin que por ello obtengan contraprestación alguna.

El Fondo de Educación y Promoción es una cuenta de pasivo típica de una sociedad cooperativa; es obligatoria su dotación y a su vez es inembargable e irrepartible (Ley 27/1999, artículo 56.5). Se dota con el objeto de dar cumplimiento al *principio cooperativo de educación, formación e información a los socios*. Por este motivo se destina a todas aquellas actividades que sean fijadas por la asamblea general y que cumplan con alguna de las siguientes finalidades: la formación y educación de los socios en los principios cooperativos; la promoción del cooperativismo y la promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local más próximo y todas aquellas acciones encaminadas a la protección medioambiental.

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

## 2. 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:

$$FRO_{COS} = 0,2 \times RCOAID$$

$$FRO_{ECS} = 0,5 \times RECAID$$

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

O lo que es lo mismo:

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

De donde:

$FRO_{COS}$  = 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

$RCOAID$  = Resultado Cooperativo antes de Impuestos y dotaciones de fondos

$RECAID$  = Resultado Extracooperativo antes de Impuestos y dotaciones de fondos

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:

$$FEP_{CS} = 0,05 \times RCOAID$$

Donde:

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

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

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

Siendo:

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

## 2.2. 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:

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

Siendo:

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

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).

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

Siendo:

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

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

$$DFO_{CC} = FRO_{CC} + FEP_{CC} = 0,2 \times (RCOAID + RECAID) + 0,05 \times (RCOAID + RECAID) = 0,25 \times (RCOAID + RECAID) = DFO_{CC}$$

Donde:

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

## 3. EL RESULTADO DISPONIBLE PARA UNA SOCIEDAD COOPERATIVA DE PEQUEÑA Y MEDIANA DIMENSIÓN

Teniendo en cuenta los dos sistemas de contabilización de resultados, los distintos niveles de protección fiscal y considerando como únicos ajustes extracontables las diferencias permanentes originadas por la deducción de fondos de reserva obligato-

rios<sup>4</sup>, se determina el pago del Impuesto de Sociedades, el resultado disponible y se establece una comparativa entre ambas formas de contabilización con el objeto de determinar cuál es la más ventajosa para la empresa.

Con base en la casuística ya referida, el pago fiscal<sup>5</sup> y el resultado disponible derivado de cada caso, queda conformado como sigue:

### 3. 1. PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, FISCALMENTE NO PROTEGIDA (CASOS 1 Y 2)

#### 3. 1. 1. CONTABILIZACIÓN SEPARADA

##### 3. 1. 1. 1. Pago impositivo

El impuesto grava con un 30 por ciento los resultados cooperativos y extracooperativos, considerando como únicos ajustes extracontables las diferencias permanentes originadas por la deducción de fondos de reserva obligatorios, 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.

El impuesto a pagar será por tanto:

$$IMP_{CS} = 0,3 \times (RCOAID - 0,5 \times FRO_{COS} - FEP_{CS}) + 0,3 (RECAID - 0,5 \times FRO_{ECS})$$

Donde:

$$IMP_{CS} = \text{Impuestos a pagar en contabilidad separada}$$

La expresión anterior equivale a:

$$IMP_{CS} = 0,3 \times RCOAID - 0,03 \times RCOAID - 0,015 \times RCOAID + 0,3 \times RECAID - 0,075 \times RECAID$$

De este modo:

$$IMP_{CS} = 0,255 \times RCOAID + 0,225 \times RECAID$$

<sup>4</sup> 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. (1998): Conciliación del resultado contable y fiscal en Cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto de Sociedades. Hacienda Pública Española, n. 144, pp. 175-193.

<sup>5</sup> 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.(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, mayo, pp.15-80.

### 3. 1. 1. 2. Resultado disponible

Con base en lo anterior, el resultado disponible será:

$$\begin{aligned} RDID_{CS} &= RCOAID + RECAID - DFO_{CS} - IMP_{CS} = \\ &= RCOAID + RECAID - 0,25 \times RCOAID - 0,5 \times RECAID - \\ &0,255 \times RCOAID - 0,225 \times RECAID = \\ &= 0,495 \times RCOAID + 0,275 \times RECAID \end{aligned}$$

Siendo:

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

### 3. 1. 2. CONTABILIZACIÓN CONJUNTA

#### 3. 1. 2. 1. Pago impositivo

En el supuesto de contabilización conjunta el pago fiscal quedará conformado como sigue:

$$IMP_{CC} = 0,3 \times (RCOAID + RECAID - 0,5 \times FRO_{CC} - FEP_{CC})$$

Siendo:

$$IMP_{CC} = \text{Impuestos a pagar en contabilidad conjunta}$$

A efectos de cálculo de la Base Imponible se siguen considerando ajustes extra-contables 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.

Donde:

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

y

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

En consecuencia:

$$IMP_{CC} = 0,3 \times (RCOAID + RECAID - 0,5 \times 0,2 \times (RCOAID + RECAID) - 0,05 \times (RCOAID + RECAID))$$

$$IMP_{CC} = 0,255 \times (RCOAID + RECAID)$$

O bien:

$$IMP_{CC} = 0,255 \times RCOAID + 0,255 \times RECAID$$

### 3. 1. 2. 2. Resultado disponible

Con base en lo anterior, el resultado disponible será:

$$\begin{aligned} RDID_{CC} &= RCOAID + RECAID - DFO_{CC} - IMP_{CC} = RCOAID + RECAID - 0,25 \times \\ &(RCOAID + RECAID) - 0,255 \times (RCOAID + RECAID) \\ &= 0,495 \times (RCOAID + RECAID) \end{aligned}$$

Siendo:

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

### 3. 1. 3. COMPARATIVA DEL RESULTADO DISPONIBLE

En virtud del análisis realizado se apreciará que el resultado disponible en contabilización conjunta en pequeñas y medianas empresas fiscalmente no protegidas es siempre superior al de la contabilización separada en un 22 por ciento del Resultado Extracooperativo antes de Impuestos y Dotaciones de Fondos.

$$RDID_{CC} = RDID_{CS} + 0,22 \times RECAID \quad [1]$$

## 3. 2. PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, FISCALMENTE PROTEGIDA (CASOS 3 Y 4)

### 3. 2. 1. CONTABILIZACIÓN SEPARADA

#### 3. 2. 1. 1. Pago impositivo

En este caso el impuesto grava con un 20 por ciento los resultados cooperativos y un 30 por ciento los extracooperativos.

El impuesto a pagar será por tanto:

$$IMP_{CS} = 0,2 \times (RCOAID - 0,5 \times FRO_{COS} - FEP_{CS}) + 0,3 (RECAID - 0,5 \times FRO_{ECS})$$

La expresión anterior equivale a:

$$IMP_{CS} = 0,2 \times RCOAID - 0,02 \times RCOAID - 0,01 \times RCOAID + 0,3 \times RECAID - 0,075 \times RECAID$$

De este modo:

$$IMP_{CS} = 0,17 \times RCOAID + 0,225 \times RECAID$$



### 3. 2. 1. 2. Resultado disponible

Con base en lo anterior:

$$\begin{aligned} RDID_{CS} &= RCOAID + RECAID - DFO_{CS} - IMP_{CS} = \\ &= RCOAID + RECAID - 0,25 \times RCOAID - 0,5 \times RECAID - \\ &0,17 \times RCOAID - 0,225 \times RECAID = \\ &= 0,58 \times RCOAID + 0,275 \times RECAID \end{aligned}$$

### 3. 2. 2. CONTABILIZACIÓN CONJUNTA

#### 3. 2. 2. 1. Pago impositivo

El pago fiscal quedará como en el caso anterior:

$$IMP_{CC} = 0,3 \times (RCOAID + RECAID - 0,5 \times FRO_{CC} - FEP_{CC})$$

O lo que es lo mismo:

$$IMP_{CC} = 0,255 \times (RCOAID + RECAID)$$

#### 3. 2. 2. 2. Resultado disponible

De este modo, y por lo que se refiere al resultado disponible:

$$\begin{aligned} RDID_{CC} &= RCOAID + RECAID - DFO_{CC} - IMP_{CC} = \\ &= RCOAID + RECAID - 0,25 \times (RCOAID + RECAID) - 0,255 \times (RCOAID + RECAID) \\ &= 0,495 \times (RCOAID + RECAID) \end{aligned}$$

### 3. 2. 3. COMPARATIVA DEL RESULTADO DISPONIBLE

Pues bien, tratándose de una pequeña y mediana empresa fiscalmente protegida el que el resultado disponible sea mayor o menor en contabilización conjunta o separada depende tanto del Resultado Cooperativo antes de Impuestos y Dotaciones como del Resultado Extracooperativo antes de Impuestos y Dotaciones según la relación:

$$RDID_{CC} = RDID_{CS} - 0,085 \times RCOAID + 0,22 \times RECAID \quad [2]$$

### 3.3. PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, FISCALMENTE ESPECIALMENTE PROTEGIDA (CASOS 5 Y 6)

#### 3. 3. 1. CONTABILIZACIÓN SEPARADA

##### 3. 3. 1. 1. Pago impositivo

En este caso el impuesto grava con un 20 por ciento los resultados cooperativos y un 30 por ciento los extracooperativos. Además existe una bonificación de la cuota del 50 por ciento del impuesto.

El impuesto a pagar será por tanto:

$$IMP_{CS} = 0,5 \times (0,2 \times (RCOAID - 0,5 \times FRO_{COS} - FEP_{CS}) + 0,3 (RECAID - 0,5 \times FRO_{ECS}))$$

La expresión anterior equivale a:

$$IMP_{CS} = 0,5 \times (0,2 \times RCOAID - 0,02 \times RCOAID - 0,01 \times RCOAID + 0,3 \times RECAID - 0,075 \times RECAID)$$

De este modo:

$$IMP_{CS} = 0,085 \times RCOAID + 0,1125 \times RECAID$$

### 3. 3. 1. 2. Resultado disponible

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

$$\begin{aligned} RDID_{CS} &= RCOAID + RECAID - DFO_{CS} - IMP_{CS} = \\ &= RCOAID + RECAID - 0,25 \times RCOAID - 0,5 \times RECAID - \\ &0,085 \times RCOAID - 0,1125 \times RECAID = \\ &= 0,665 \times RCOAID + 0,3875 \times RECAID \end{aligned}$$

### 3. 3. 2. CONTABILIZACIÓN CONJUNTA

#### 3. 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:

$$IMP_{CC} = 0,3 \times (RCOAID + RECAID - 0,5 \times FRO_{CC} - FEP_{CC})$$

O lo que es lo mismo:

$$IMP_{CC} = 0,255 \times (RCOAID + RECAID)$$

#### 3. 3. 2. 2. Resultado disponible

Así, el resultado disponible en contabilidad conjunta vendrá dado por la expresión:

$$\begin{aligned} RDID_{CC} &= RCOAID + RECAID - DFO_{CC} - IMP_{CC} = RCOAID + RECAID - 0,25 \times \\ &(RCOAID + RECAID) - 0,255 \times (RCOAID + RECAID) \\ &= 0,495 \times (RCOAID + RECAID) \end{aligned}$$

### 3. 3. 3. COMPARATIVA DEL RESULTADO DISPONIBLE

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

$$RDID_{CC} = RDID_{CS} - 0,17 \times RCOAID + 0,1075 \times RECAID \quad [3]$$

En resumen:

**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	$RDID_{CC} = RDID_{CS} + 0,22 \times RECAID$ [1]
Caso 3 y 4	FP	$RDID_{CC} = RDID_{CS} - 0,085 \times RCOAID + 0,22 \times RECAID$ [2]
Caso 5 y 6	FEP	$RDID_{CC} = RDID_{CS} - 0,17 \times RCOAID + 0,1075 \times RECAID$ [3]

#### 4. CONCLUSIONES

La complejidad de la fórmula cooperativa tiene múltiples manifestaciones. Una de ellas es su particular forma de tributación, con la diferenciación entre tres tipos de sociedades cooperativas: las fiscalmente no protegidas, las fiscalmente protegidas y las fiscalmente especialmente protegidas. Otra, de índole contable, la naturaleza particular de sus resultados, pudiéndose diferenciar entre resultados cooperativos y extracooperativos. Y otra, que tiene implicaciones contables y fiscales, la posibilidad de contabilización conjunta o separada de dichos resultados.

Pues bien, en este trabajo se ha cuantificado la diferencia de coste fiscal para la sociedad cooperativa en términos de resultado disponible derivada del distinto grado de protección fiscal.

Es particularmente destacable el hecho de que mientras que en una sociedad cooperativa fiscalmente no protegida la opción de la contabilización conjunta de resultados es claramente ventajosa porque supone un ahorro en términos de pago fiscal por importe del 22 por ciento del resultado extracooperativo antes de intereses y dotaciones de fondos, no ocurre lo mismo cuando existe protección fiscal en cualquiera de sus grados.

En la sociedad cooperativa fiscalmente protegida se minorra el citado ahorro fiscal referido en un 8,5 por ciento del resultado cooperativo antes de impuestos y dotaciones a fondos (es, por tanto, una penalización fiscal) y tratándose de una sociedad cooperativa con especial protección fiscal, el efecto se reduce aún en mayor medida: la penalización por optar por la contabilización conjunta es de un 17 por ciento del resultado cooperativo antes de impuestos y dotaciones de fondos que se reduce a un 10,75 por ciento del resultado extracooperativo también antes de impuestos y dotaciones de fondos. Así, la mayor penalización es para aquellas sociedades cooperativas con mayor grado de protección fiscal.

Los cálculos referidos han de ser la base de la decisión por parte de la sociedad cooperativa de si es aceptable o no la nueva opción de contabilización permitida por la Ley. La decisión última dependerá de cada empresa y la variable determinante será la relación entre resultados cooperativos y extracooperativos.

## BIBLIOGRAFÍA

- BALLESTERO PAREJA, E.(1979): «La cooperativa, ¿puede funcionar como una sociedad anónima?». *Agricultura y Sociedad*, n.º 10, pp. 217-243.
- 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.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C. (1988): «Estudio del régimen económico y de la contabilidad de la empresa cooperativa en relación con la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas». *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, n.º 54 y 55, pp. 169-224.
- 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». *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, n.º 72, pp. 175-198.
- SERVER IZQUIERDO, R. J.; MARÍN SÁNCHEZ, M. (1998): «Conciliación del resultado contable y fiscal en Cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto de Sociedades». *Hacienda Pública Española*, n. 144, pp. 175-193.

## NORMATIVA

- ESPAÑA. LEY 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Boletín Oficial del Estado, n.º 170.
- ESPAÑA. Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas. Boletín Oficial del Estado, n.º 304, de 20 de diciembre.