

## *Las sociedades cooperativas agrarias en España. Su contabilidad y fiscalidad*

ELICIO GONZÁLEZ GARRIGÓS  
Universidad Complutense de Madrid

**Resumen:** La sociedad cooperativa es la forma jurídica por excelencia del asociacionismo de los agricultores en España. Este núcleo del medio rural que tiene una cifra de negocio de más de un billón de pesetas y agrupa a más de un millón de agricultores, se perfila como el primer factor dentro del desarrollo de la agricultura. Por su importancia dentro de nuestra economía y por su función social es necesario precisar los aspectos más característicos de la contabilidad agraria y del especial tratamiento fiscal del que gozan estas entidades.

**Abstract:** The cooperative society is the most used legal form of the agricultural people in Spain. This is the rural environment's core which has more than one billion pesetas on incomes, it joints one million of farmers and it represents the first factor in the agriculture's development. Cooperative Societies are very important in the spanish economy and has a weighty social task. That's why it's necessary to study the more significant characteristics of the agricultural accounting and its tax system.

### 1. RASGOS GENERALES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Las cooperativas se constituyen no como unas asociaciones de fines altruistas y culturales, ni como unas sociedades civiles o mercantiles, sino como un tipo diferenciado capaz de satisfacer: a) necesidades materiales y económicas concretas, y b) necesidades homogéneas.

Las cooperativas, institucionalmente, constituyen un nuevo modelo de empresa social con una gestión, administración, contabilidad y financiación similares a cualquier otra forma empresarial.

Pero esta consideración de las cooperativas como empresas por parte de los agricultores miembros de éstas y sus dirigentes, ha llegado recientemente.

En este punto, me gustaría mencionar el esfuerzo que de siempre los titulados de las antiguas Escuelas de Comercio, hoy Escuelas de Estudios Empresariales, y licenciados en empresariales tuvieron que hacer para acceder a la dirección o a la gestión de una cooperativa, un campo que siempre se reservaba a ingenieros agrónomos.

Para comenzar enmarcándolas diremos que las sociedades cooperativas vienen reguladas por la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas.

Entendemos como sociedades cooperativas aquéllas que, con capital variable y estructura y gestión democráticas, reúnen, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a individuos que tienen intereses o necesidades socio-económicas comunes, para cuya satisfacción desarrollan actividades empresariales, imputándose los resultados económicos a los socios, tras haber destinado las cantidades pertinentes a fondos comunitarios determinados (art. 1.º).

Para llegar a esta definición de sociedad cooperativa se modificó la que en un principio aparecía en el anteproyecto de ley y que comenzaba de la siguiente forma: « las cooperativas son sociedades de capital variable...»

La denominación de la sociedad incluirá imprescindiblemente las palabras «Sociedad Cooperativa» o abreviadas «S. Coop.», sin la opción de poder tomar una denominación idéntica de otra ya existente.

Para constituir legalmente la Sociedad Cooperativa es necesario su inscripción a través de una escritura pública de constitución en el Registro de Cooperativas, momento a partir del cuál la Sociedad Cooperativa adquiere su personalidad jurídica.

Dependiendo de lo que se establezca en los Estatutos la sociedad podrá formarse en régimen de responsabilidad limitada o ilimitada.

La cifra del capital social es variable. Está constituido por aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios y asociados que podrán ser dinerarias o no, dependiendo de lo que establezcan los acuerdos o de lo que se haya acordado en Asamblea General.

Sin embargo, los Estatutos tienen que recoger la cifra del capital social mínimo que deberá estar totalmente suscrito y desembolsado al menos en un 25% correspondiente a las aportaciones obligatorias necesarias para adquirir la condición de socio. También los estatutos deberán recoger la forma y las cantidades en que se deberán desembolsar el capital pendiente.

El importe total de las operaciones de cada socio nunca podrán superar el 25% del capital social.

Si así lo disponen los Estatutos, las aportaciones devengarán intereses, en cuyo caso el tipo a aplicar no podrá exceder en más de tres unidades del interés básico del Banco de España.

Podemos distinguir entre cooperativas de primer grado y cooperativas de segundo grado. Las cooperativas de primer grado estarán integradas como mínimo para su constitución legal, por cinco socios y las de segundo o ulterior grado, al menos, por dos cooperativas.

Se considerará socio de una cooperativa de primer grado cualquier persona física o jurídica, con carácter público o privado, que reúna las condiciones conte-

nidas estatutariamente. Por otro lado, podrán formar parte de las cooperativas de segundo o ulterior grado, las cooperativas, los socios de trabajo, las SAT (Sociedad Agraria de Transformación) y las Agrupaciones de Productores Agrarios que estén integrados por titulares de explotaciones agrarias sin superar el 25% del total de los socios.

Los derechos políticos de voto de estas sociedades se reparten de la siguiente forma:

- En cooperativas de primer grado: 1 hombre = 1 voto.
- Y en cooperativas de segundo grado: según los estatutos, pero ninguna cooperativa podrá tener más de la tercera parte de los votos. Lo normal es distribuir los votos en proporción de los socios de las cooperativas de primer grado que las integran o en proporción a su cuota de participación.

Existen tres órganos fundamentales de Gobierno en una cooperativa que son:

A) *La Asamblea General*, como reunión de los socios, es el órgano supremo y expresión de la voluntad social.

B) *El Consejo Rector*, que es el órgano de gobierno, gestión y representación de la cooperativa nombrado por la Asamblea General.

C) *Los interventores*, que es el órgano de fiscalización de la cooperativa elegido por la Asamblea General.

Los miembros del Consejo Rector que nunca podrá ser inferior a tres (Presidente, Vicepresidente y Secretario) desempeñarán sus funciones con la diligencia de un ordenado gestor y de un representante leal (art. 64) y responderán de los perjuicios que hayan podido provocar a la sociedad con sus acuerdos de forma solidaria. Están exentos de esta responsabilidad los consejeros que no hubieran participado con su voto en los acuerdos dolosos.

El Consejo Rector es válido con la votación de más de la mitad de sus socios.

Por su parte, los miembros del Consejo Rector podrán percibir una remuneración por sus tareas de gestión directa, si así lo recogen los Estatutos o lo ha acordado la Asamblea General. En todo caso, recibirán compensaciones por los gastos que el ejercicio de su función les pueda derivar (art. 59).

Los Interventores tendrán encomendadas como principal función la de censurar las cuentas anuales.

También existe, si lo prevén los estatutos:

A) Un Comité de Recursos, que tramitará y resolverá los recursos contra las sanciones que el Consejo Rector imponga a socios y asociados, y los demás recursos previstos en los estatutos.

B) Un Director de la Cooperativa, contratado, designado y, en su caso, destituido con más de la mitad de los votos del Consejo Rector. Tendría una res-

ponsabilidad que cubrir en caso de que provoque con su gestión perjuicios contra la sociedad.

C) Un Letrado Asesor, obligatorio para cooperativas con más de 250 millones de pesetas de volumen de operaciones. El Letrado tiene una responsabilidad civil por negligencia profesional. Lo normal es que estos servicios de asesoría jurídica los preste las cooperativas de segundo o ulterior grado.

La transmisión de partes sociales se llevará a cabo según los estatutos y entre los socios de la cooperativa o por sucesión.

El socio podrá causar baja de tres formas:

1) Baja voluntaria, mediante un preaviso al Consejo Rector con un plazo de antelación a la fecha que cause baja inferior a los tres meses fijados en los estatutos.

2) Baja obligatoria justificada, si deja de reunir no deliberadamente los requisitos para ser socio. La concede el Consejo Rector previa audiencia del interesado.

3) Baja no justificada, si no concurre ninguna razón para darse de baja, el socio será exigido a continuar hasta el final del ejercicio económico o del período por el que se comprometió ó, en su defecto, exigirle indemnización.

En cualquier caso, el Consejo Rector podrá expulsar a un socio por una falta tipificada en los estatutos como muy grave, como su descubierto en sus obligaciones económicas o su no participación en las actividades cooperativizadas.

Respecto a las normas de disciplina social, éstas vendrán recogidas en los Estatutos que tipificará al menos las faltas graves y muy graves y sus sanciones correspondientes, pudiéndose recoger las leves en el Reglamento de Régimen Interno o por acuerdo de la Asamblea General.

La responsabilidad de los socios no es personal, salvo que venga dispuesto lo contrario en los Estatutos, en cuyo caso, determinará el alcance de esta responsabilidad.

El socio que cause baja en la Cooperativa responderá personalmente durante los cinco años posteriores a la fecha de su baja de las deudas sociales, descontado previamente el haber social originadas por la gestión, previa a su baja, de la Cooperativa.

La sociedad cooperativa será disuelta cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias y las incluídas en los estatutos:

- Conclusión de la empresa que constituye su objeto.
- Incumplimiento del término fijado en los estatutos.
- Imposibilidad de desarrollar la actividad cooperativizada.
- Paralización o inactividad de los órganos sociales durante dos años consecutivos.

- Interrupción de la actividad propia de la cooperativa sin causa justificada.
- Disminución del número de socios y del capital social por debajo de los mínimos sin que se restablezca en el plazo de seis meses.
- Fusión o escisión.
- Declaración de quiebra de la entidad.
- Acuerdo en Asamblea General con la mayoría de dos tercios de los votos presentes y representados.

Cumplidas las formas legales para que la Sociedad Cooperativa sea disuelta comienza el periodo de liquidación, exceptuando los casos en que la Sociedad se disuelva por una fusión o escisión.

El haber social fruto de la liquidación se distribuirá saldando en primer lugar las deudas sociales; reintegrando en segundo lugar las aportaciones al capital social, actualizadas en su caso, de los asociados, primero y de los socios, segundo, comenzando en este último caso por las voluntarias para terminar con las obligatorias. Por último, el activo sobrante y el remanente del Fondo de Educación y Promoción se pondrá a disposición del Consejo Superior del Cooperativismo.

Es necesario hacer una salvedad en cuanto a esta adjudicación del haber social puesto que con antelación es obligatorio cubrir la parte del Fondo de Educación y Promoción no cubierto y que no se haya materializado en cuentas de ahorro o en títulos de Deuda Pública.

Anteriormente se citaron las cooperativas de segundo grado y las de ulterior grado. Así pues, es de reseñar que como asociacionismo superior al de las cooperativas de segundo grado podemos encontrar con tres fórmulas fundamentales: Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativa.

Las Uniones son asociaciones de clase o tipo de actividad económica. Podrán ser homogéneas o heterogéneas y estarán formadas por cinco cooperativas o por dos uniones.

Las Federaciones son asociaciones por territorio no superior al de la Comunidad Autónoma. Están integradas por uniones o en su defecto por diez cooperativas como mínimo.

Las Confederaciones se tratan de asociaciones de Estado compuestas como mínimo por cuatro federaciones.

Así, por ejemplo, como asociacionismo agrario superior al de las cooperativas de segundo grado tenemos en España: la Confederación de Cooperativas Agrarias de España, la Federación de Cooperativas Agrarias de la Comunidad Valenciana (FECOAV), la Unión de Cooperativas Agrarias de Castilla-La Mancha (UCAMAN), la Unión de Cooperativas Agrarias de Baleares (UCABAL), la Asociación Gallega de Cooperativas Agrarias (UNEXCA), la Unión Regional de Cooperativas Hortofrutícolas de Canarias (URCHCA) y La Federación de Cooperativas de Agricultores y Ganaderos de Andalucía (FECOAGA) entre un total de quince federaciones territoriales.

Cualquier otra forma de asociacionismo distinta a las citadas con anterioridad, es perfectamente válida siempre y cuando respete la presente legislación.

## 2. PATERNALISMO COOPERATIVO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

El marco jurídico de las sociedades cooperativas está principalmente estructurado en torno a la Ley 3/1987 sobre Sociedades Cooperativas, de 2 de abril.

Se trata de una ley muy extensa que deja poco margen a los Estatutos de las Cooperativas para ser mejorada. Sin embargo, los Estatutos dentro de este margen deben mejorar sus disposiciones.

Tratemos pues ahora las luces y las sombras de esta legislación tan farragosa caracterizada por una fuerte intervención de los Poderes Públicos dentro de la gestión de estas asociaciones.

Con el intervencionismo se pretende lograr la viabilidad de las cooperativas por la función social que representan dentro de la economía y la política del país, a través de una fórmula poco competitiva.

La Ley 3/87 supuso un fuerte acercamiento de las cooperativas hacia un concepto eminentemente más empresarial dentro de un contexto económico en cambio, altamente competitivo y libremercantilista.

Como novedades más importantes con respecto a anteriores normativas jurídicas hay que reseñar la liberalización de las operaciones con terceros y la inclusión de los socios capitalistas enmascarados en una nueva figura jurídica que es la del asociado.

La Ley únicamente recoge como único requisito para adquirir la condición de asociado el ser persona física o jurídica, pública o privada. Sin embargo, no se especifica explícitamente la necesidad de que los asociados tengan que ser titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, en el caso concreto que nos ocupa que son las cooperativas agrarias.

Como notas características de los asociados hay que citar que se les puede exigir, si así viene recogido en los Estatutos, no darse de baja hasta no transcurrido un plazo desde su admisión en cualquier caso nunca superior a cinco años. Las aportaciones de los asociados se contabilizarán en cuentas distintas a las de las de los socios. Las aportaciones de los asociados no podrán superar la tercera parte de la cifra de las aportaciones de la totalidad de los socios al capital social. Los asociados no responderán personalmente de las deudas sociales. Los asociados no tendrán derecho a retorno ni a establecer actividades cooperativizadas.

Por otra parte, podrán devengar un interés por sus aportaciones al capital social nunca inferior al percibido por los socios ni superior en más de cinco puntos al tipo de interés básico del Banco de España. El voto en la Asamblea General no podrá ser más que uno por asociado, no pueden acceder al Consejo Rector, ni al Comité de Recursos, ni al cuerpo de Interventores. Sin embargo, si los Estatutos lo prevén podrán asistir a las reuniones del Consejo Rector con voz, pero sin voto.

La figura del asociado hace que las cooperativas no se consideren sociedades de personas, sino sociedades de capital. Si los cooperativistas quieren conservar su esencia puramente social, no deberían incluir esta figura tan confusa en sus estatutos.

Por lo que se refiere a la intervención del Estado, la más discutible se materializa esencialmente en tres puntos, que son:

- la descalificación de las cooperativas como tal,
- la intervención temporal que pueden ejercer y
- la creación del Consejo Superior del Cooperativismo como órgano mixto.

Si nos amparamos en el artículo 129.2 de nuestra Constitución podemos afirmar que es óptimo que las cooperativas sean protegidas, estimuladas y promovidas desde el Estado y en particular desde el Gobierno a través del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social por el interés público que encierran, pero es incomprensible que este intervencionismo del Estado dentro de la vida de las cooperativas sea tan fuerte en ejemplos como la calificación previa de los estatutos (art. 13), el nombramiento de interventores de la liquidación por parte del ministerio (art. 107) o la autorización previa en operaciones con terceros (art. 5).

En cuanto a la *descalificación de la cooperativa* (art. 104) que puede ejercer la Administración (en el caso, por ejemplo, de que se superen los límites en el porcentaje de las operaciones con terceros), debería corresponder al juez de descalificación (art. 154) como es el caso del resto de formas societarias puesto que las cooperativas disponen de medios jurídicos necesarios y suficientes para defenderse.

Por otra parte, si la *Administración Pública* lo considera oportuno tras un previo informe del Consejo Superior del Cooperativismo *podrá intervenir la cooperativa con carácter temporal* si advierte peligro para los intereses de socios o terceros de tres formas:

1. De forma mínima: designando funcionarios facultados para convocar y presidir una Asamblea General para la adopción de los acuerdos que ellos crean necesarios.
2. De forma media: designando funcionarios que aprueben los acuerdos adoptados y las decisiones tomadas por los órganos rectores de la Cooperativa para que aquéllos gozen de validez.
3. De forma máxima: nombrando administradores provisionales y por consiguiente suspendiendo las actuaciones de los órganos sociales de la Cooperativa.

No obstante, además de esta facultad de la Administración de intervenir temporalmente la Cooperativa, existe la posibilidad de la expropiación forzosa por utilidad social o interés público por parte del Estado.

Otra novedad de esta ley es la creación del *Consejo Superior del Cooperativismo* como órgano mixto tripartito (Administración Central, Administración Autonómica y Cooperativas de ámbito estatal) de carácter consultivo con funciones de consulta, información y asesoría de la Administración Central del Estado, que en muchas ocasiones se solapan con las funciones propias que desarrollan las Federaciones y Uniones.

Este Consejo, además del fomento del cooperativismo, se estructura como instrumento de arbitraje y conciliación en los conflictos que puedan surgir entre cooperativas.

En un principio, debería utilizarse como instrumento para que las cooperativas formen parte de las tareas de gobierno y administración del Estado.

El Consejo debería carecer de funciones ejecutivas para hacer programas de desarrollo, fomento, formación y educación en pro de la autonomía asociacionista de las cooperativas.

No sólo el paternalismo del Estado se concentra en estas tres notas sino, que además éste se pone de manifiesto de nuevo en el proceso de liquidación de la Sociedad.

El artículo 112 que trata la liquidación de una cooperativa enmascara una expropiación forzosa por la cual los remanentes del Fondo de Educación y Promoción se consignan para que el Consejo lo destine, como mejor considere, al desarrollo del cooperativismo.

Lo ideal sería que el activo sobrante y los remanentes de la liquidación deberían ir destinados donde los Estatutos designen como más apropiados.

En un principio, la facultad de designar a los liquidadores de la sociedad cooperativa reside en los socios, quienes designarán a los interventores liquidadores.

En caso de desacuerdo en cuanto a la designación de los interventores liquidadores, la sociedad cooperativa enmarcada dentro del Derecho Privado, en caso de liquidación debería recurrir a un Juez de 1.<sup>a</sup> Instancia en todo caso. Sin embargo, el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social podrá designar los liquidadores de las cuentas de la Sociedad Cooperativa, si lo encuentra conveniente.

Como otra muestra del intervencionismo administrativo tan alto que sufren las cooperativas, tenemos que añadir la posibilidad que tiene el Gobierno de cambiar los tipos de interés máximos a obtener por los socios y asociados por sus aportaciones al capital social.

Es necesario darle mayor independencia y autonomía a las cooperativas a través de la Confederación de Cooperativas Agrarias de España o a las Federaciones y Uniones que ya hay creadas.

Debería haberse previsto y haberse dispuesto la posibilidad de que las sociedades cooperativas puedan convertirse en sociedades mercantiles normales inscribiéndose, por tanto, en el Registro Mercantil dentro del marco jurídico de su Reglamento, sin perjuicio del mantenimiento de un Órgano de Control o un registro administrativo censal e informativo por parte de la Administración para la tutela y supervisión de las cooperativas.

Por otro lado, es necesario resaltar que la Ley debería haber promocionado mucho más la asistencia de los socios a las Asambleas Generales. El socio tiene la obligación de asistir y participar en actividades de formación y no practicar la competencia desleal. Sería necesario que la Ley contemplara que el incumplimiento de esta obligación se considere como falta leve, pudiéndose convertir en falta grave sancionándolas, bien económicamente o bien con la suspensión de derechos o llegada la necesidad su expulsión. Ya se recoge la posibilidad de suspender tempo-



ralmente sus derechos de socio si no participa en actividades cooperativizadas pero sin la posibilidad de retirarle su derecho a la información o sus derechos económicos.

Por otro lado, la Asamblea puede exigir la destitución del Consejo mediante acuerdo de más de la mitad de los socios. Se presenta un problema y es que ante el absentismo de los socios en las Asambleas unos pocos socios podrían destituir el Consejo Rector, produciéndose un monopolio y una manipulación en cuanto al acceso a este órgano de gobierno. Este fenómeno se ha dado en llamar «asalto al Consejo Rector».

Deberían fomentarse a su vez, la creación, como así permite la ley, de Comisiones Informativas sobre mejoras de cultivo, actual situación de las reformas de las OCM's, la PAC, asesoría tributaria, etc.

Es excesivo que todos los asuntos propios de la Cooperativa puedan ser objeto de debate y acuerdo de la Asamblea General aunque sea de la competencia de otros órganos sociales como ocurre en el caso de adopción de decisiones empresariales.

La Asamblea debería exclusivamente fijar la política general para concederle mayor agilidad al Consejo Rector. Éste debería concentrar mayor independencia con respecto a la Asamblea para una toma de decisiones más rápida.

Se debería recoger la posibilidad de permitir a los socios con una aportación económica más alta, acceder al puesto de vocal directamente.

### 3. LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AGRARIAS

Las cooperativas agrarias constituyen «un instituto principal de Derecho Cooperativo y de Derecho Agrario» como afirma Juan José Sanz Jarque. Se trata de un sujeto especial de la relación jurídico-agraria que afecta a las explotaciones agrarias y sus estructuras y que estabiliza la actividad agraria dentro del entorno ecológico en el que se desarrolla.

Las cooperativas agrarias o antiguas cooperativas del campo, son objeto de especial estudio en el presente artículo. Este tipo de cooperativas vienen reguladas en la Sección 5.<sup>a</sup> del capítulo XII del título I de la Ley General 3/1987 de Cooperativas (LGC) de 2 de abril. Sin perjuicio del contenido de las legislaciones autonómicas de Andalucía (Ley 2/1995, de 2 de mayo); Cataluña (Decreto Legislativo 1/1992, de 10 de febrero); Navarra (Ley Foral 12 /1989, de 3 de junio); Valencia (Ley 11/1985, de 25 de octubre y la Ley 3/1995, de 2 de marzo); y País Vasco (Ley 4/1993, de 24 de junio), que poseen competencias en materia de sociedades cooperativas.

Las actuales cooperativas agrarias nacieron hacia 1870 como sociedades de campesinos o labradores. Pero el impulso más fuerte de estas asociaciones se produjo con la Ley de Sindicatos Agrícolas de 1906 bajo el auspicio de la Confederación Nacional Católica. Ya en la Segunda República, apareció la Ley de Cooperativas de 1931 que fué substituida, más tarde, por una nueva Ley en 1938.

El fin de la guerra civil española las denominó con un nuevo nombre, el de cooperativas del campo (1942), para terminar llamándose a partir de la llegada de la democracia (Ley de Cooperativas de 1974 y su posterior Reglamento de 1978) con la denominación que conocemos actualmente.

El desarrollo de las autonomías durante la década de los ochenta hizo necesario que se actualizará la Ley del 1974, por lo que en 1987 apareció la actual Ley de Cooperativas (Ley 3/87 de 2 de Abril) con un concepto más actualizado del asociacionismo cooperativo en pro de una mayor competitividad dentro de la UE.

Para centrarnos en el estudio de las cooperativas agrícolas tendremos que conocer cuál es la denominación que la ley hace de éstas en su artículo 133:

«Son Cooperativas Agrarias las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las explotaciones de sus socios».

Podemos entender que existen diversas tipologías de cooperativas que son las de servicios, las de transformación, de comercialización, de suministro o de explotación agraria.

Para que las cooperativas agrícolas cumplan con su objeto, deberán realizar las siguientes actividades, siempre dentro del ámbito territorial que registran los estatutos de la cooperativa:

- Adquirir, elaborar, producir y fabricar por cualquier procedimiento todos los elementos necesarios o convenientes para la producción y el fomento agrario.
- Conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir y comercializar los productos, bien transformados o directamente, que se obtengan de las explotaciones de la cooperativa.
- Adquirir, parcelar, sanear e introducir mejoras en los terrenos empleados en la agricultura, así como la construcción y explotación de las obras e instalaciones necesarias para los objetivos cooperativizados.
- Cualesquiera otras actividades necesarias o convenientes que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las propias explotaciones de los socios.

No por norma general las cooperativas establecen operaciones con terceros, una circunstancia que puede derivar en la atracción por parte de terceros no socios a formar parte de la entidad. Este tráfico con terceros, deberá ser especificado en la contabilidad por separado de otras rúbricas y de manera clara e inequívoca.

La LGC refleja unos casos particulares en los cuales se pueden realizar las anteriores actividades con terceros. Estas operaciones con productos agrícolas no procedente de las explotaciones de la Cooperativa o de sus socios, podrán realizarse en los siguientes casos:

- Hasta un 5% de cada una de las actividades en las que utilice productos agrarios de terceros.
- Hasta un 40 % en cada ejercicio económico, como máximo, si lo prevén así los estatutos.

Las cooperativas agrarias están afianzadas como figura jurídica por excelencia de los agricultores. Como tal, y por considerarse como piedra angular del nacimiento de las sociedades cooperativas genéricas y, en consecuencia, del movimiento cooperativista, las cooperativas del campo copan el protagonismo en todas las reformas, reestructuras y desarrollos agrarios que se han acometido en España.

Fuera de nuestras fronteras podemos observar esta importancia determinante de las cooperativas agrarias en la actual Política Agraria Común (PAC) o las distintas Organizaciones Comunes de Mercado (OCM's) de la Unión Europea.

Los beneficios o pérdidas que produce una cooperativa agraria no sólo se reflejan en la cuenta de resultados del ejercicio, sino que se exterioriza en el progreso técnico y económico de sus socios en las explotaciones que desarrollan.

Las cooperativas agrarias consiguen combatir el individualismo de nuestro campesinado, reducir costes en los procesos de producción y la introducción de economías de escala para optimizar la comercialización de los productos gracias a la confianza depositada en profesionales no campesinos, más liberales que éstos.

Pero aún es necesario imprimir a las cooperativas agrarias un fuerte impulso para conseguir que alcancen una dimensión física óptima y puedan desarrollar a través de inversiones, avances e innovaciones tecnológicas que les reporten una mejora en su rentabilidad y en su eficiencia técnica y económica y les convierta en organizaciones empresariales competitivas.

Los socios de una cooperativa agraria se sienten partícipes directos de su gestión. Por este motivo, llega a ser difícil de comprender que los agricultores se asocien en una forma empresarial distinta a la de la Sociedad Cooperativa, por ejemplo en una Sociedad Anónima, donde las decisiones, siempre dentro de un mercado competitivo y dinámico, son más personales y el trabajo no es estrictamente en unión.

#### 4. LAS COOPERATIVAS AGRARIAS EN EUROPA

Las cooperativas europeas concentran en sí mismas más de la mitad de la actividad económica global. Gracias al desarrollo del asociacionismo, las cooperativas han conseguido en las últimas décadas duplicar su cifra de negocio.

El origen de las cooperativas agrarias reside en la unión de esfuerzos de los agricultores para mejorar sus rentas y dar salida a sus productos a través de una estructura empresarial que minimice los costes de producción, concentre la oferta, influya de manera determinante en el mercado y aumente la competitividad.

Se trata de mantener la renta de los agricultores más desfavorecidos a través del beneficio colectivo.

Con referencia al marco jurídico que regulan las sociedades cooperativas dentro del viejo continente y más concretamente en la escindida CEE podemos diferenciar entre aquellos países con una legislación propia para las cooperativas como es el caso de Francia, Grecia, Luxemburgo y Portugal, y aquellos otros que regulan las cooperativas dentro de un marco jurídico general como son Italia, Holanda y Bélgica.

La inminente entrada de España en el Mercado Único Europeo, hizo que nuestra Ley de Cooperativas de 1987 recogiera algunas de las ventajas que ya se incluían en legislaciones europeas como es la introducción de la posibilidad de las operaciones con terceros y la auditoría de cuentas, posponiendo otras medidas de reforma como es el voto plural en las cooperativas para venideras reglamentaciones.

Aún no se han normalizado todas las normas que existen vigentes dentro de cada uno de los países miembros de la UE sobre cooperativas. Estamos a la espera de que los proyectos ya existentes se materialicen en un Estatuto de Sociedad Cooperativa Europea con el fin de agilizar y favorecer el comercio intracomunitario y el extracomunitario.

No nos podemos olvidar, en este caso, de los intentos de regularización de los mercados agroalimentarios que se han establecido a través de la Organización Común de Mercados (OCM's). Unos cambios estructurales que entrañan una serie de dificultades tales que podrían ser objeto de estudio crítico en próximos trabajos de investigación.

Por otra parte las cooperativas agrarias europeas disponen institucionalmente de órganos de representación a nivel comunitario como son el Comité General de las Cooperativas Agrarias (COGECA) creado en 1959, el Comité de las Organizaciones Profesionales Agrarias (COPA) que sirve de instrumento de defensa de los cooperativistas ante la Política Agraria Comunitaria (PAC) y el Comité de Coordinación de las Asociaciones de Cooperativas (CCACC) creado en 1983.

La anteriormente citada PAC, ha impulsado fuertemente desde sus albores la concentración de la oferta agroalimentaria focalizada en las cooperativas como fórmula más viable de organización empresarial y de representación social de la agricultura comunitaria.

Dificultades como la reducción tanto en la población activa europea empleada en el sector agrícola y ganadero como en la renta de sus agricultores y en los excedentes de producción han provocado que la PAC haya intentado absorber siempre los desajustes que se producen entre una oferta excedentaria y una demanda agroalimentaria variable y en los últimos años en retroceso.

Para ello se diseñó una política de precios y una política estructural con el fin de atacar a la base de los problemas de una agricultura europea tan dispar, con una oferta tan desordenada, una grave deficiencia productiva, con explotaciones minifundistas como es el caso español, un acusado desequilibrio medioambiental, una mecanización en muchos casos primitiva y unas organizaciones agrarias prácticamente de subsistencia.

Ya dentro de cada país comunitario hay que destacar la disparidad de sistemas organizativos que existen. Así, se pueden observar países como Italia y Bélgica

que tienen organizaciones nacionales afines a ideologías políticas o países como Holanda y Luxemburgo que no disponen de asociaciones cooperativas de carácter nacional, ni siquiera auspiciadas por sendas Administraciones.

En el polo opuesto es de destacar la compleja maraña organizacional que los agricultores franceses tienen para la representación de sus intereses cooperativistas. Las cooperativas francesas son ejemplares, con una cifra de negocio que supera los 30.000 millones de pesetas representan una cuota de mercado del 70% en el sector de Cereales y oleaginosas, del 60% en el sector vinícola y del 50% en el lácteo.

## 5. LA CONTABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGRARIAS

Puede afirmarse que a pesar de que el sector de las cooperativas es determinante en nuestro país, nunca se ha hecho un esfuerzo por normalizar la contabilidad del sector agrario español, ni en la legislación anterior ni en la actual. En especial en el caso de las cooperativas agrícolas que se encuentra en un sector trascendental de cualquier país y más concretamente si hablamos de España.

Resultaría útil disponer de una adaptación del Plan General de Contabilidad a un sector tan importante como el cooperativo que mueve una cifra de negocio muy superior al billón de pesetas y donde están incluidos más de un millón de agricultores.

Sin más preámbulos, haré mención a las notas más definidoras de la contabilidad de una sociedad cooperativa.

El ejercicio económico, salvo disposición en contrario de los estatutos, coincidirá con el año natural. A partir del cierre del ejercicio económico los miembros del Consejo Rector disponen de cuatro meses para elaborar las cuentas anuales que serán: el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria explicativa, y la propuesta de distribución de excedentes y destino de los beneficios extracooperativos o de la imputación de las pérdidas.

Por tanto, para la determinación de los resultados de la Cooperativa, las cuentas anuales constituyen un instrumento básico.

Como condición necesaria, una vez elaboradas las cuentas anuales deberán ser censuradas por los Interventores de la entidad en el plazo de un mes para presentarlas más tarde a su aprobación por la Asamblea General Ordinaria, órgano social supremo que examina la gestión social.

### 5.1. Auditores externos

En muchas ocasiones la actuación de los Interventores no es suficiente debido a que en su gran mayoría no se trata de profesionales y es necesario recurrir a los servicios de unos auditores externos para verificar las cuentas anuales.

La LGC, en sus arts. 69.1 y 69.8, señala que una cooperativa tendrá obligación de auditar sus cuentas anuales en caso de que:

- lo establezca la Ley,
- lo dispongan los Estatutos,
- se acuerde en Asamblea General, o
- lo soliciten por escrito al Consejo Rector un mínimo del 15% de los socios de la cooperativa;

Todo ello, sin perjuicio de las circunstancias determinadas que añaden las Comunidades Autónomas de Andalucía, Cataluña, Valencia y País Vasco.

La Ley de Auditoría de Cuentas (RD 1936/1990, de 20 de diciembre) que regula la obligatoriedad de auditar las cuentas de las cooperativas, dispone que, como en el resto de sociedades, deberán practicarla aquéllas que se consideran que tienen un tamaño considerado. Por tanto, tendrán la obligación de auditar sus cuentas las que cumplan (durante dos ejercicios consecutivos), al menos, dos de las tres cifras siguientes:

- que el total de las partidas de Activo supere los 300 millones de pesetas
- que el importe neto de su cifra anual de negocio supere los 600 millones de pesetas.
- que el número anual medio de empleados supere los 50.

Estas cifras vienen previstas en el artículo 181 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/ 1989), más tarde modificadas por la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de Responsabilidad Limitada.

Al superar dos de estas cifras la sociedad cooperativa tendrá que presentar su Balance y su Memoria en formato normal. Para establecer el formato de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se siguen las mismas condiciones que para el resto de sociedades: 1200 mm, 2400 mm y 250 empleados, para el Activo, para las ventas y para los empleados, respectivamente.

Cuando la auditoría es solicitada por los socios, los gastos de auditoría externa serán por cuenta de los solicitantes, excepto si se advierten vicios o irregularidades esenciales en la contabilidad.

La designación de los auditores la hará la Asamblea General, excepto en el caso de que lo soliciten el 15 % de los socios que serán quienes nombrarán a los revisores.

Si se designan como revisores bien a personas que o desempeñen o hayan desempeñado en los últimos cuatro años puestos de administración o funciones de asesoramiento o de confianza en la cooperativa; bien a personas que forman o hayan formado parte del personal de la misma en el periodo indicado; o bien a personas que estén afectadas por algunas de las prohibiciones que la LGC establece en su artículo 67 para los Interventores; habrá que estar a lo que dispone la legislación.

Si concurre alguna de estas circunstancias o las personas nombradas no están capacitados para cumplir sus funciones, el Consejo Rector, los Interventores o a cualquier socio podrá solicitar al Juez de Primera Instancia del domicilio social de la cooperativa, la designación de quiénes deben realizar la auditoría.

## **5.2. Interventores**

En lo que respecta a la figura de los Interventores de Cuentas, su función es la de fiscalizar las cuentas anuales para emitir un informe a posteriori dirigido a la Asamblea General, en el que propongan su aprobación o formulen los reparos que estimen convenientes. La LGC en su sección tercera capítulo VI, dispone que el número de Interventores venga recogido en los Estatutos y que nunca sea superior a tres e inferior a uno y que su periodo de actuación no sea inferior a un año ni superior a tres.

## **5.3. Documentación social**

La LGC establece en su artículo 90 que las cooperativas deben llevar en orden y al día los siguientes libros:

- a) Libro de Registro de Socios y , en su caso, Libro de Registro de Asociados.
- b) Libro de Registro de Aportaciones al Capital Social.
- c) Libro de Actas de Asamblea General del Consejo Rector y, en su caso, del Comité de Recursos y de las Juntas Preparatorias.

El primer libro, según establece la LGC en su artículo 11.2, deberá contener los siguientes datos: los de identificación de los promotores y las fechas de admisión y baja.

Los libros se encontrarán bajo la custodia, vigilancia y responsabilidad del Consejo Rector, con la obligación de conservarlos durante cinco años.

Los libros, previamente a su uso, tienen que ser diligenciados por el Registrador Mercantil (en la derogada legislación esta figura de diligencia residía en el Juzgado de Distrito o de Paz) del domicilio de la cooperativa en los términos que prevé el Reglamento Mercantil (RD 1597/1989).

## **5.4. Contabilidad**

En el artículo 91 de la LGC viene regulada la contabilidad que ha de llevar cualquier cooperativa.

Se trata de una contabilidad especial que dispone que son de obligado cumplimiento las reglas comunes a toda contabilidad, que es necesario precisar quiénes

tienen que realizarla, cuáles son las reglas específicas de la contabilidad cooperativa y cuáles es la doctrina y los principios cooperativos.

Este artículo 91 establece la obligatoriedad de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad que se regirá por los principios de veracidad, claridad, exactitud, responsabilidad y secreto contable, que se aplicarán teniendo en cuenta la consideración que tenga la Sociedad Cooperativa. Sin perjuicio de que cumpliendo estos principios y las siguientes normas, las cooperativas podrán organizar su contabilidad según el sistema y método que entiendan como más conveniente.

Los libros obligatorios de llevar por parte de una cooperativa son:

- a) Libro de Inventarios y Balances: se abre con el Balance Inicial detallado de la Sociedad Cooperativa, y recogerá anualmente el Inventario, el Balance del ejercicio y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- b) Libro Diario.
- c) Libro de Informes de la Censura de Cuentas: está formado por los informes emitidos por los Interventores y, en su caso, por la auditoría externa.
- d) Los Libros que establezca la legislación especial aplicable por razón de su actividad empresarial.

Los libros contables serán diligenciados de la misma forma que la documentación social mencionada en el artículo 90 LGC. Este artículo fué corregido por la Ley 10/1992.

Como ocurre en el resto de las sociedades, es válido llevar la contabilidad informáticamente a través de hojas sueltas que posteriormente se encuadernen, se folien y se habiliten correctamente en el correspondiente Registro Mercantil.

Los libros los custodiará el Consejo Rector.

Como régimen subsidiario aplicable tendremos lo dispuesto en el Código de Comercio y en la legislación mercantil.

Además de estos libros contables obligatorios, a efectos fiscales las cooperativas deberán llevar libros de IVA, de facturas recibidas y de facturas emitidas.

El RD 1643/1990, de 20 de diciembre, en su disposición final cuarta dispone que el Plan General de Contabilidad para todas las empresas, cualesquiera que sea su fórmula jurídica, individual o societaria, es de obligado cumplimiento para los ejercicios que se inicien con posterioridad al 31 de diciembre de 1990.

Sin embargo, no tendrán carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y a denominación de cuentas y los movimientos de las mismas incluidas en el PGC en sus segunda y tercera parte.

Lo normal es atenerse a la nomenclatura dispuesta en el PGC ya que resultará más sencillo elaborar más tarde las cuentas anuales cuyos formatos sí son obligatorios. Sin embargo lo más usual es que, para las cuentas específicas de las cooperativas se busque una codificación propia pero siempre dentro del grupo que le corresponde dentro del cuadro de cuentas.

La primera parte del PGC recoge los Principios Generales de Contabilidad que todos conocemos pero, es preciso añadir a éstos los principios fundamentales de la



actividad de las cooperativas que fueron aprobados el 8 de septiembre de 1966 en el Congreso de Viena y que son:

1.º *Principio de Adhesión*: la adhesión a una sociedad cooperativa debe ser voluntaria y abierta a todas las personas que puedan hacer uso de sus servicios y acepten las responsabilidades inherentes a su afiliación.

2.º *Principio de Democracia*: sus operaciones deben ser administradas por personas elegidas o designadas a través de un método democrático.

3.º *Principio de Interés limitado al capital*: el capital accionario, en el caso de recibir interés, debe ser en una tasa estrictamente limitada.

4.º *Principio de Retorno de Excedentes*: los excedentes o ahorros que produzcan en las operaciones de una cooperativa pertenecen, si los hay, a los socios y debe distribuirse equitativamente, evitando el enriquecimiento de un socio a costa de otro.

5.º *Principio de Educación*: las cooperativas educarán a todos sus miembros, empleados y dirigentes y público en general.

6.º *Principio de Integración*: las cooperativas, para servir mejor a los intereses de sus miembros y sus comunidades, deben colaborar por todos los medios con otras cooperativas a niveles local, nacional e internacional.

Todos estos principios cooperativos están en vigencia y deben considerarse «como esenciales para la efectiva y genuina práctica cooperativa, en el presente y tan allá como pueda preverse en el futuro» (Congreso de Viena de 1966).

La contabilidad debe organizarse de manera que al final del ejercicio económico se puedan diferenciar los resultados de la cooperativa en cooperativos y en extracooperativos. Así, por ejemplo, para cuentas que recojan tanto operaciones con socios como con no socios se utilizará un sistema de dígitos desdoblado.

## 5.5. Cuentas especiales

Ahora estudiemos algunas cuentas específicas que más podríamos resaltar en las sociedades cooperativas:

### (1291) *Resultado cooperativo*

Entendemos como tal al derivado de las operaciones realizadas entre los socios y la cooperativa, es decir, la diferencia entre los ingresos y los gastos que en el apartado de fiscalidad se trata.

### (1292) *Resultado extracooperativo*

Se obtiene de efectuar la diferencia entre los ingresos y los gastos derivados de las siguientes operaciones: actividades realizadas con personas no socios, inver-

siones o participaciones financieras en sociedades que no son cooperativas, operaciones de las secciones de crédito realizadas con personas no socios y las inversiones de los fondos de las secciones de crédito en depósitos diferentes de la Deuda Pública o de valores emitidos por empresas públicas.

Las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que son los incrementos y las disminuciones patrimoniales que no se consideran como tal en la contabilidad de las cooperativas son:

a) *Como incrementos*

- las aportaciones voluntarias y obligatorias de los socios,
- las cuotas de ingreso de los socios,
- las deducciones que se efectúen en la baja de uno de los socios. Estas deducciones en el reembolso de sus aportaciones irán destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio,
- la compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas, y
- los resultados de la regularización de los elementos de activo cuando así lo disponga la Ley que lo autorice.

b) *Como disminuciones*

- la reducción de capital al causar baja un socio.

(1001) *Aportaciones Obligatorias*

Contiene todas las aportaciones obligatorias suscritas por los socios a pesar de que no estén totalmente desembolsadas, las nuevas aportaciones obligatorias acordadas en Asamblea General y las aportaciones obligatorias de los nuevos socios, sin incluir las cuotas de ingreso que se abonarán en el Fondo de Reserva Obligatorio.

El funcionamiento de esta cuenta es el siguiente: se cargará cuando un socio cause baja, por el reembolso de sus aportaciones obligatorias, aunque no se abone *íntegramente a tesorería puesto que habrá que descontar los desembolsos no exigidos* (190 - Socios, aportaciones no exigidas) y los exigidos y no abonados (556 - Socios deudores por aportaciones exigidas). También se cargarán las pérdidas del ejercicio o de los ejercicios anteriores imputadas al socio y que no han sido satisfechas, con abono a la cuenta (197) Socios, participación en resultados negativos.

Se cargará esta cuenta cuando el Consejo Rector practique las deducciones a aplicar sobre las aportaciones obligatorias, con abono a la cuenta (111) Fondo de Reserva Obligatorio.

Por último, se cargará la cuenta de aportaciones obligatorias para el caso en el que un ejercicio económico presente pérdidas y se decida que se satisfagan a través de deducciones en las aportaciones obligatorias del socio al capital social, abo-

nándose en una cuenta que crearíamos y llamaríamos (197) Socios, participación en resultados negativos.

(1002) *Aportaciones voluntarias*

La suscripción y el desembolso de estas aportaciones debe hacerse simultáneamente. Estas aportaciones deben ser acordadas por la Asamblea General o, en su caso el Consejo Rector si así lo prevén los Estatutos.

Se carga a esta cuenta abonando a tesorería las devoluciones de las aportaciones a los socios que se den de baja, o cuando se le imputan pérdidas, o bien, cuando las aportaciones voluntarias deben transformarse en obligatorias con abono a la cuenta de aportaciones obligatorias.

Se abona a esta cuenta las aportaciones voluntarias que se suscriban con cargo a tesorería.

(111) *Fondo de Reserva Obligatorio*

Se trata de una cuenta de pasivo y como tal los incrementos de estos fondos se anotarán en el haber y como contrapartida en el debe cargaremos a las siguientes cuentas:

- Resultado cooperativo, la parte de los excedentes netos cooperativos que acuerde la Asamblea General.
- Resultado extracooperativo, los beneficios extracooperativos tras haberse imputado el IS.
- Aportaciones obligatorias de los socios, las deducciones sobre las aportaciones obligatorias en los casos de baja del socio.
- Tesorería, las cuotas de ingreso.
- Reserva de Revalorización, la parte que corresponda del resultado de la regularización del balance.

Por otro lado, se cargará esta cuenta con abono a las cuentas:

- Fondo de Educación y Promoción, por la liquidación de la cooperativa.
- Resultados negativos por operaciones cooperativas, por la absorción de pérdidas hasta un límite del 50%.
- Resultados negativos por operaciones extracooperativas, por la absorción hasta un límite del 100% de pérdidas.

(112) *Fondo de Reserva Voluntario*

Si previamente existen excedentes disponibles, la Asamblea General podrá disponer la creación de este fondo con un abono en esta cuenta (112) y con cargo a la cuenta de resultado cooperativo.

Este fondo junto al anterior tienen el carácter de ser irrepartibles y sólo se podrán cargar sus cuentas en caso de disolución de la entidad o para absorber pérdidas con la misma operativa que antes se detalló.

#### (166) *Fondo Especial*

Este fondo se crea con los retornos cooperativos no pagados. Se crea temporalmente hasta el momento de su distribución a los socios o la aplicación que cada uno le desee dar. Este fondo, según la Ley, se repartirá transcurridos cinco años de su creación. Los retornos cooperativos de este fondo están exentos de la retención del 25% del Impuesto por Rendimientos del Capital Mobiliario, hasta que se distribuyan al socio, o bien éste los destine a otro fin.

Esta cuenta (166) se abonará con cargo al Resultado cooperativo cuando la distribución de resultados se aplique a la dotación de este Fondo.

Los cargos a la cuenta (166) se harán con abono a:

- (525) Retorno Cooperativo pendiente de pago y a (475) Hacienda Pública acreedora por conceptos fiscales por el 25%, si se reparte al socio dentro de los cinco años siguientes a su dotación.
- (1001) Aportaciones obligatorias, si la Asamblea General acuerda una nueva aportación y el socio decide cubrirla con los retornos que constituyen este fondo y que le corresponden.
- (122) Aportaciones de socios para compensación de pérdidas, si en un ejercicio se producen pérdidas y el socio decide cubrirlos con los retornos no distribuidos.

Por estos dos últimos casos el Fisco no efectúa retenciones por rendimientos del capital mobiliario.

La cooperativa deberá saber en cualquier momento, la cantidad que le corresponde de este fondo a cada socio.

#### (145) *Fondo de Educación y Promoción*

Constituye un gasto deducible fiscalmente en el IS siempre y cuando la cooperativa cumpla con las siguientes condiciones:

- La Asamblea General debe ser quién planifique la aplicación de estos fondos bien en inversiones, bien en gastos corrientes pro-cooperativistas. Estas inversiones y las operaciones con éstas deberán contabilizarse por separado y distinguiéndose las que se realicen con los socios de las que se realicen con los no socios.
- Si durante el ejercicio siguiente no se gasta o invierte todo el Fondo, se materializará el resto en cuentas de ahorro o en títulos de Deuda Pública.

- Si el destino de estos fondos a actividades diferentes de las previstas, se pierde la deducción fiscal aplicada en el año de su dotación y se imputará como un ingreso.

Para resumir, decir que la cooperativa finalmente llegará al cálculo de resultados diferenciándolos entre cooperativos y extracooperativos, tras ello y deduciendo el Impuesto de Sociedades llegaremos al resultado neto total del que una vez destinados los importes a dotar los fondos obligatorios como son el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción, nos encontraremos con el excedente disponible para distribuir voluntariamente entre los retornos cooperativos, la participación de los trabajadores asalariados en los resultados, el FRO y el FEP y el Fondo de Reserva Voluntario.

## 6. LA CONTABILIDAD AGRARIA

Dentro del término de contabilidad agraria se incluye no sólo al empresario individual agrícola, sino también a las sociedades cooperativas como forma típica de agruparse de los agricultores, sin minusvalorar a las Sociedades Agrarias de Transformación, que gozan, por ejemplo, de una fiscalidad mejor regulada.

Al día de hoy, como ya se apuntó antes, las sociedades cooperativas no tienen una adaptación del Plan General Contable. Por tanto la contabilidad de estas sociedades viene regulada por el contenido del Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre. Un Reglamento que nació como respuesta a la IV y VI Directiva de la extinguida Comunidad Económica Europea.

Los agricultores, como empresarios individuales, no llevan una contabilidad exhaustiva de su actividad ya que la Administración no se lo exige. Se trata de una actividad agrícola que podremos subdividir en cultivos anuales o herbáceos y plurianuales o leñosos. Los ingresos y los gastos que el agricultor obtiene de sus explotaciones no reflejan datos fiables.

Para empezar, indicar que las Sociedades Cooperativas y los empresarios agrícolas establecen sus ejercicios económicos por campañas, más los segundos que las primeras, no coincidiendo con el año natural en algunas ocasiones. El inicio del ejercicio económico de una sociedad vitícola, por ejemplo, coincide con la recolección del producto de la vid. Sin embargo, para la liquidación de las cuentas del Impuesto con las Administraciones Públicas por parte tanto de la cooperativa como del empresario agrícola, se toma el año natural.

Una peculiaridad dentro de la contabilidad de empresarios y cooperativas agrarias es la problemática del almacén de productos terminados. La existencia de productos terminados son uno de los problemas más graves en las empresas agrarias como consecuencia de la acusada estacionalidad productiva del sector. La capacidad de almacenamiento es un mecanismo de defensa de los precios percibidos por el sector, ya que permite a las empresas productoras ofertar su producto cuando el mercado padezca menos saturación, obteniendo, de este modo, mejores precios.

Pero el almacenamiento supone inmovilizaciones de recursos, costes de inversión en instalaciones (ejemplo: equipos de frío para mantener en condiciones óptimas el vino), gastos de mano de obra y el riesgo empresarial de que los precios al final sean más bajos que al principio de campaña.

Estas decisiones sobre los periodos de almacenamiento dependerá de la estrategia comercial de las empresas agrícolas.

También es cierto que cada vez en más cooperativas, se le está abonando al socio el precio de mercado de su aportación anual de productos en el instante en que los deposita en la cooperativa. Estos precios se establecen por ejemplo en el caso del vino por la media estimada de los precios de compra que ofrecen las bodegas. Un precio que se establece por kilo/grado.

Dependiendo del número de productos que una cooperativa ó, en su caso, el empresario agrícola pueda obtener, llevará una contabilidad bien global, sin distinguir entre los gastos y los ingresos por producto, o bien, una contabilidad por actividades que diferencie los resultados del ejercicio por ejemplo entre los productos de secano o de regadío, de vino tinto o de vino blanco. Todo dependerá del grado de detalle que se desee alcanzar. Por simplicidad se utilizan generalmente cuentas comunes para llegar al final del ejercicio por aplicación del PGC a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Otra peculiaridad de la contabilidad agraria consiste en calcular las amortizaciones de los elementos inmovilizados. Estas depreciaciones técnicas suponen una partida de gastos muy considerable en el montante total debido a la costosa maquinaria necesaria para llevar a cabo la producción de vino. Para estimar la cuota de amortización anual que se debe dotar de estos elementos se tiene en cuenta el precio de adquisición o coste de producción, el valor residual y la vida útil del inmovilizado. Sin embargo al encontrarse las cooperativas fuertemente aconsejadas más por fiscalistas que por contables se procede por norma general a aplicar las tablas de coeficientes anuales de amortización del Ministerio de Economía y Hacienda. La dificultad surge cuando nos encontramos con elementos que no están contenidos en estas tablas de elementos comunes. Así por ejemplo, tenemos las plantaciones de vid que por su indudable depreciación debería ser amortizada. Rara vez se procede a estimar su pérdida de valor.

Por otro lado, recientes auditorías de empresas agrícolas advierten la inexistencia de fichas de inmovilizado. Ante la última ley de actualización de elementos de inmovilizado del año 1996, ésto ha supuesto una dificultad añadida a los auditores para indicar la revalorización que se debía efectuar. La pretensión de los Consejos Rectores era aumentar el valor de los elementos de inmovilizado de la sociedad para de esta forma incrementar los gastos por amortización y reducir la cuota a ingresar por el Impuesto de Sociedades.

En otras ocasiones se presentan casos en los que, por ejemplo, en una cooperativa agraria que tenía una cifra de negocio superior al millar de millones, mantenía una ridícula cifra de capital social de dos millones de pesetas.

En lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido que soportan los empresarios agrícolas, el Ministerio de Economía y Hacienda ha establecido un Régimen

Especial para la Agricultura, Ganadería y Pesca. No tendrán obligación de llevar la contabilidad, ni de efectuar la liquidación y el pago de este impuesto. Sin embargo, podrán repercutir un 4% en sus ventas a las sociedades cooperativas como compensación del IVA que soportan en sus adquisiciones de bienes y servicios necesarios para la realización de su actividad.

Para el cálculo de las bases imponibles imputables en sus declaraciones de IRPF, podrán acogerse a la Estimación Directa si se ha renunciado a la Estimación Objetiva por Módulos. En lugar de ser por coeficientes, a partir de la Orden Ministerial de 29/11/94 y del Real Decreto 2.414/1994, de 16 de diciembre, se fijó como nueva forma de tributación la aplicación de unos porcentajes calculados como rendimientos que se han de aplicar sobre el total de los ingresos obtenidos. Ello provocó que las cooperativas tuvieran que empezar a practicar retenciones a sus socios a pesar de que las operaciones de las cooperativas con sus socios no sean consideradas como compras. Es un asunto muy conflictivo, que ha provocado una mayor opacidad entre los operadores del mercado agropecuario.

## 7. FISCALIDAD DE LAS COOPERATIVAS

Antes de entrar en consideraciones expondré varias cuestiones sobre fiscalidad cooperativa.

Las Sociedades Cooperativas deben registrar su domicilio fiscal según el artículo 3 de la Ley General de Cooperativas «en el lugar donde realice preferentemente las actividades con sus socios o centralice su gestión administrativa y la dirección empresarial».

Este domicilio fiscal deberá ser notificado a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente, en un plazo máximo de 31 días contados a partir del día de la inscripción de esta sociedad en el Registro de Cooperativas, para poner en su conocimiento el hecho de su constitución. En caso de la disolución de las cooperativas se toma el mismo plazo a partir del acuerdo de disolución o de la correspondiente notificación de la resolución judicial o administrativa, si fuera así.

La inscripción por parte de los gestores o, en su caso, de los promotores designados en la escritura de constitución en el Registro de Cooperativas deberá efectuarse en el plazo de dos meses a partir de la fecha de su designación. Para su inscripción en este registro es necesario presentar una copia de la escritura de constitución o, en su caso, del acta de la Asamblea constituyente.

Notificada su inscripción, las cooperativas solicitarán el alta en el índice de entidades jurídicas para su inscripción en el Censo Nacional de Entidades Jurídicas y para que le sea adjudicado el código de identificación fiscal.

### **7.1. Protección fiscal**

Una vez apuntadas estas notas previas, entremos en el núcleo central de las cooperativas en el campo tributario. El marco jurídico en materia fiscal en el que se desarrollan las cooperativas, se resume a nivel nacional en la ley 20/1990, de 20 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas (LRFC).

Esta ley considera en su artículo 9 a las cooperativas, como sociedades protegidas y, en particular, en los siguientes casos como sociedades especialmente protegidas: 1) que los socios sean titulares de explotaciones agrícolas dentro de los límites que considere los estatutos de la cooperativa; 2) que las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados o producidos por la cooperativa, con destino a sus explotaciones o a sus socios, no se cedan a personas ajenas no socios; 3) que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza rústica, la antigua contribución, de cada socio no exceda de 6.500.000 pesetas, considerando exclusivamente el territorio geográfico en el que la cooperativa opera; y 4) que no se manipulen, conserven, transporten o comercialicen productos procedentes de terceros, es decir, de otras explotaciones similares a los de la cooperativa, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5% del precio obtenido por los productos propios, o al 40% si así lo prevén los Estatutos, como ya se indicó antes en el funcionamiento especial de las cooperativas agrarias.

Esta consideración especial de protección fiscal de la que gozan las cooperativas podrá ser retirada de acuerdo al contenido del artículo 13 de la LRFC en el caso de que se incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, consideraciones y cuantía exigidos en la ley.

2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva con carácter de no repartibles durante la vida de la sociedad y el activo sobrante en el momento de la liquidación.

3. Destinar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas en la normativa vigente.

4. Presentar irregularidades en la aplicación de las normas sobre el destino del resultado de la regularización del Balance o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.

5. Retribuir las aportaciones de los socios o de los asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales, o superar dichos límites a la hora de abonar los intereses por demora en el caso que sea necesario reembolsar dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incluirse en un Fondo Especial constituido por la Asamblea General.

6. Si los retornos sociales se acreditan a los socios en una proporción distinta a su participación en la actividad de la cooperativa o fueran distribuidos a terceros no socios.



7. No atender a lo dispuesto en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General en el momento de imputar las pérdidas que se hayan ocasionado en un ejercicio económico.

8. Cuando las aportaciones de los socios al capital social, exceda de los límites legales.

9. La cooperativa participe en una sociedad no cooperativa en un porcentaje superior al 10% del capital social de ésta; la participación en una entidad complementaria, preparatoria o subordinada de la cooperativa supere el 40%, o bien, se destinen a dichas inversiones más del 50% de los recursos propios de la cooperativa. Sólo estará permitido la inversión de más de la mitad de los recursos propios si el Ministerio de Economía y Hacienda lo estima oportuno por considerar que favorezca la consecución de los fines cooperativos.

10. Realizar operaciones con terceros distintas a las consideradas legalmente. Ninguna cooperativa, bien sea protegida o especialmente protegida, tiene permitido llevar a cabo operaciones con terceros en una cantidad superior al 50% del volumen de negocio que posea.

11. El resultado de las operaciones con terceros no se destine al Fondo de Reserva Obligatorio.

12. Empleo de trabajadores asalariados en un número superior al que se haya establecido para las cooperativas que tengan limitado este aspecto.

13. Si trascurridos seis meses de su incumplimiento no se haya restablecido el capital y el número de socios mínimos fijados en los estatutos.

14. Se paralice la actividad cooperativizada o se produzca una inactividad de los órganos sociales de la entidad durante más de dos años, sin razón que lo justifique.

15. La imposibilidad en el desarrollo de la actividad cooperativizada o el objetivo social no haya desaparecido.

El Estado concede unos beneficios a las cooperativas con la condición de que operen con los socios en régimen de mutualidad.

Las peculiaridades que presentan las cooperativas en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Sobre Beneficios respecto a otras figuras jurídicas son las que se exponen a continuación.

## 7.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

En cuanto al IVA, las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios no están sujetas a este impuesto de acuerdo a lo que reza el artículo 155.2 de la LGC: « las entregas de bienes y prestaciones de servicios proporcionados por las Sociedades Cooperativas a sus socios, ya sean producidos por ellas o adquiridos a terceros para el cumplimiento de sus fines sociales, no tendrán la consideración de ventas». Dichas entregas no se consideran más que meros depósitos puesto que la función de las cooperativas es almacenar y comercializar los productos que los agricultores les entregan.

Además de esta consideración, Juliá Igual añade en su «Manual de Fiscalidad de Cooperativas» que el socio en sus operaciones con la cooperativa no adquiere el poder de disposición con las facultades atribuidas al propietario, pues no puede disponer con absoluta libertad de los bienes recibidos de la cooperativa, puesto que ha de utilizarlos en sus explotaciones, sin poder venderlos a terceros por ejemplo.

### 7.3. Impuesto de Sociedades

En relación al Impuesto de Sociedades, las cooperativas gozan de unos privilegios en cuanto al tipo impositivo aplicable para sus operaciones con los socios y de una serie de ajustes que disminuyen la base imponible. Para ello han de reunir una serie de requisitos.

A partir de la entrada en vigencia de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades, las cooperativas del campo dejaron de valorar las operaciones realizadas con sus socios por su valor de mercado, como hasta entonces se venía haciendo (cumpliendo con el artículo 15 de la LRFC), pasándose a computar las operaciones con los socios por aquel valor por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre y cuando permanezca por debajo de los costes. Con esta medida se consiguió erradicar una improduyente práctica que ha existido en la gestión de las cooperativas y que consiste en considerar el resultado de la entidad nulo, esto es, los socios no podían percibir nada por sus operaciones con la cooperativa hasta que ésta no vendiese los productos y reportase a sus socios el precio de venta menos los costes necesarios para el desarrollo de la actividad.

Para el cálculo de la base imponible de este Impuesto sobre Beneficios, habrá que distinguir la constituida por los resultados procedentes de la actividad cooperativizada de la sociedad con sus socios y los procedentes de las operaciones extracooperativas con los no socios.

La base imponible final debe ser reducida a la mitad, destinando la otra mitad al Fondo de Reserva Obligatorio.

Por el artículo 17 de la LRFC se considerarán ingresos a imputar en los resultados cooperativos los procedentes de las operaciones de la cooperativa con sus socios, las cuotas que satisfagan éstos periódicamente para atender los gastos generales, las subvenciones corrientes percibidas en concepto de explotación, la imputación de las subvenciones de capital que se hagan en el ejercicio económico en la misma proporción en que se amorticen los activos adquiridos con dichas subvenciones (con un máximo de diez años), los intereses y retornos que perciba la cooperativa por su participación en otras cooperativas y los ingresos financieros procedentes de las inversiones de tesorería necesarias para llevar a cabo el objeto social de la entidad, los ingresos de aquellas operaciones de las secciones de crédito realizadas con los socios y los ingresos financieros que generen los fondos de las secciones de crédito, siempre que estén invertidos en cooperativas de crédito, en fondos públicos o en empresas públicas.

Como gastos deducibles que estima el artículo 18 tenemos los siguientes: el importe de las entregas de bienes, servicios, suministros y prestaciones de trabajo de los socios, las rentas de los bienes cedidos por los socios a la cooperativa (estimados por su valor de mercado a pesar de que figuren en contabilidad por un valor inferior), las cantidades destinadas obligatoriamente por las cooperativas al Fondo de Educación y Promoción, los intereses que devenguen los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social, los intereses derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial (artículo 85.2.c LGC) siempre y cuando el tipo de interés no supere el básico del Banco de España incrementado en tres puntos para socios y en cinco para asociados, los gastos de aquellas operaciones de las secciones de crédito realizadas con los socios y los gastos financieros que generen los fondos de las secciones de crédito, siempre que estén invertidos en fondos públicos o inversiones de empresas públicas. No tienen la consideración de gastos deducibles el montante distribuido a los socios como adelanto de sus excedentes, ni el valor imputado en contabilidad sobre su valor de mercado de las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cedidos en usufructo por los socios a la cooperativa.

Dentro de los resultados extracooperativos se considerarán como ingresos todos aquellos procedentes de operaciones con no socios, sociedades de naturaleza no cooperativa y los de actividades económicas ajenas a los fines cooperativizados.

El Fondo de Educación y Promoción es específico de las sociedades cooperativas. Las dotaciones a este fondo se reflejarán por separado en la contabilidad, especificándose debidamente en las cuentas correspondientes.

La cantidad deducible en el IS de estas dotaciones no podrá exceder en ningún caso el 30% de los excedentes del mismo (art. 19 LRFC). De acuerdo al plan aprobado por la Asamblea General si en el ejercicio siguiente a cada una de las dotaciones no se gasta o invierte el Fondo en su totalidad, el importe no aplicado se materializará en cuentas de ahorro o en Deuda Pública.

Si esta materialización se produce en fines distintos a los aprobados, la cooperativa además de perder su protección fiscal deberá considerar el importe indebidamente aplicado como ingreso del ejercicio.

La cooperativa creará una cuenta específica para este fondo que será la (145). Se abonarán a esta cuenta los saldos de las cuentas de ingresos e incrementos patrimoniales particularmente las subvenciones, donaciones y ayudas percibidas para el cumplimiento del objetivo del fondo, las sanciones disciplinarias impuestas a los socios, los ingresos financieros de las materializaciones de este fondo en cuentas de ahorro o en Deuda Pública y los beneficios derivados de la enajenación del inmovilizado afecto al fondo. También se abonará la parte que corresponda del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se cargarán a esta cuenta (145), los saldos de las cuentas de gestión de gastos y disminuciones patrimoniales, particularmente, los gastos corrientes de formación, educación y promoción cultural de los socios y trabajadores de la cooperativa; los

gastos de conservación, reparación y amortización de los activos del inmovilizado afecto al fondo; las pérdidas que se hayan producido por la venta de estos activos y las actividades de desarrollo del espíritu cooperativo así como la colaboración con el mismo fin con entidades públicas y privadas.

Como es norma de aplicación general para todas las sociedades, a la suma total de las bases imponibles (cooperativa y extracooperativa) se le aplica los tipos de gravamen correspondientes para obtener la cuota íntegra. Sin embargo, en contra del artículo 23.1 de la Ley del IS (Ley 43/95) las cooperativas y sólo ellas podrán compensar las bases imponibles negativas de un ejercicio con las positivas que se puedan producir en los siete ejercicios económicos siguientes.

Otra consideración especial es la deducción por doble imposición de dividendos y retornos cooperativos ó, si corresponde, por doble imposición internacional que será del 10% de los retornos percibidos para cooperativas protegidas, y del 5% para las especialmente protegidas.

La protección fiscal de las cooperativas se pone también de manifiesto en cuanto a la libertad de amortización de que gozan, sobre los activos que adquiera en el primer trienio a partir de la fecha de inscripción en el Registro de Cooperativas. La cantidad deducible fiscalmente por libertad de amortización no podrá ser mayor al saldo de la cuenta de resultados cooperativos aminorado por las dotaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio.

Las cooperativas disfrutan de exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aplicable a: 1) los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión, 2) la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones, y 3) las adquisiciones de bienes y derechos incluidos en el Fondo de Educación y Promoción para la consecución de sus objetivos. Estas exenciones serán de aplicación con los límites que establece el artículo 31.1 del RD Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre.

Como privilegio fiscal las cooperativas disfrutan de una bonificación del 95% de la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Además de todos estos beneficios tributarios las cooperativas especialmente protegidas, gozan de una exención en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados a los fines cooperativos que estipulan los estatutos. También tienen una bonificación del 50% de la cuota íntegra.

## 8. RECOMENDACIONES ESTRATÉGICAS PARA LAS COOPERATIVAS (CCAE)

Durante los días 14 y 15 de diciembre de 1995 se celebró en Madrid el Seminario de Política Agraria, organizado por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España (CCAE) que versó entorno a la actual situación económica, social

y legislativa del sector agrario español. Ante los fuertes cambios que se están experimentando dentro del mercado agroalimentario se marcaron unas pautas comunes de actuación para adaptarse a esta dinámica del mercado.

Como fruto de este análisis se formularon una serie de recomendaciones o propuestas a niveles sectoriales que en las próximas líneas voy a exponer. Sólo trataré tres sectores, considerados como los más importantes dentro de la agricultura española como son el vitivinícola, el de la leche y productos lácteos y el del aceite de oliva.

### 8.1. Sector vitivinícola

Mejoras en la fase de producción:

- Mayor transparencia en la gestión de los derechos de replantación de viñedo.
- Concentración de la producción para abaratar la mecanización y obtener una mayor productividad.
- Adaptarse a las necesidades del consumidor con nuevos cultivos para obtener un vino de mayor calidad.
- Rejuvenecimiento de los viñedos para aumentar la renta agraria de los viticultores.
- Establecimiento de contratos agrarios para estabilizar los precios.

Mejoras en la fase de elaboración:

- Introducción de mejoras tecnológicas para aumentar la calidad.
- Racionalización de la capacidad productiva existente, para obtener calidad en lugar de cantidad.

En el área de comercialización:

- Establecimiento y mejora de redes comerciales fomentando las relaciones comerciales entre las cooperativas entre sí y con empresas del sector de bebidas para compartir redes de distribución y para negociar mejor con las grandes superficies.
- Mejorar el servicio a los clientes.
- Embotellado de vinos procedentes de cooperativas. Continuar vendiéndolo también a granel, pero valorando su calidad.
- Fomento del asociacionismo en cooperativas de segundo grado.
- Concentración de la producción para poder llevar a cabo fuertes inversiones en tecnología y marketing.
- Atravesar las fronteras hacia países con una demanda creciente de vino, estableciendo relaciones estables con empresas extranjeras.

En promoción y marketing:

- Frenar el consumo a través de un vino de mesa de mayor calidad y una presentación más atractiva.
- Realizar campañas de imagen del producto.
- Mejorar el posicionamiento de los vinos españoles a través de un mayor ajuste del precio del producto a su calidad.

En formación:

- Exigir más profesionalización en la gestión de las cooperativas.
- Mejorar el nivel de profesionalización técnica a través de titulados en enología.
- Contratar profesionales para el desarrollo de medidas de marketing y comercialización.

## 8.2. Sector de leche y productos lácteos

Es necesario acometer en breve plazo medidas para la mejora de la calidad de la leche en España, en aplicación de la normativa sanitaria sobre producción y comercialización de leche y productos lácteos que las Comunidades Autónomas y la Unión Europea exigen, fundamentalmente en el sector ovino y caprino.

Aún el nivel de cooperativismo en este sector es escaso. Deben desarrollarse las cooperativas industriales para aumentar la rentabilidad y equilibrar los precios.

En relación a los canales de distribución y a los precios del producto hay que erradicar la competencia desleal que está favoreciendo a agentes no cooperativos manteniendo una actitud de denuncia ante la Hacienda Pública.

Una de las recomendaciones de la CCAE es desarrollar una revolución en la base social de las cooperativas, a través de una mayor información y de unos planes de formación continua para que sus socios mejoren la gestión y la dimensión empresarial de sus explotaciones.

Habría que crear dentro de las cooperativas lácteas secciones de crédito que las capitalicen.

Otra recomendación básica es la introducción de I+D para mejorar los sistemas de producción, la comercialización de animales vivos homogeneizados, es decir, concentrando la oferta.

El resto de recomendaciones se pueden resumir de la siguiente manera:

- Aumentar la actual dimensión de las cooperativas a través de estrategias de cooperación empresarial con otras cooperativas, para mejorar la capacidad de negociación y optimizar la capacidad productiva.
- Anticipar la utilización de la marca de salubridad comunitaria.
- Reducir el riesgo comercial aumentando la cartera de clientes.

- Mejorar la gestión del sistema de cuotas lecheras y de las primas de compensación de rentas con la creación de la Agrupación de Primeros Compradores.

### 8.3. Sector del aceite de oliva

El aceite de oliva representó en 1993 dentro de la UE el 3,8% de la Producción Final Agrícola y el 78% del mercado mundial. Por países, tenemos a la cabeza a Grecia con un 11,3%, seguido de España con un 10,5% y de Italia con un 7,3%.

Ya situados en España hay que anotar que el 80% del aceite español se produce en Andalucía, con unos niveles de renta bajos y una tasa de desempleo muy alta, pero con unas capacidades históricas y competitivas muy elevadas en relación con otros países de la cuenca mediterránea, por otra parte.

En estos momentos se está proyectando la reforma de la OCM del aceite de oliva. En un momento en el que España está comenzando a percibir ayudas para la producción, una vez transcurridos los diez años de transición desde nuestra entrada en la Comunidad Europea.

Los puntos que se pretenden defender por España con más fuerza en la reforma de la OCM no sólo a nivel cooperativo, sino también industrial son:

- Aumentar la Cantidad Máxima Garantizada ajustándola a la realidad actual de producción y consumo.
- Establecer el precio de intervención diferenciándolo según calidades y durante todo el año.
- Fijar la ayuda a la producción según la producción real.
- Incrementar el consumo a un nivel superior al del coste del envasado.
- Prohibir la venta de aceite de oliva mezclado con otros aceites.

Ya centrados en el sector cooperativo de los oleicultores, se deberían tomar una serie de medidas:

- Concentrar la oferta unificando marcas y estableciendo acuerdos inter-cooperativos.
- Integrar los almacenes del Patrimonio Comunal Olivarero dentro de cooperativas agrarias.
- Invertir en pro de un aceite de mayor calidad, asesorando a los socios para mejorar la materia prima y formando tanto a técnicos como a órganos directivos.
- Hacer que el aceite intervenido por la UE se almacene en las propias cooperativas ahorrándose gastos innecesarios.
- Mejorar la representación de las cooperativas en los Organismos de Control de la calidad del aceite.

- Promocionar el aceite a través de Órganos Comunitarios, informado sobre los beneficios que según investigaciones médicas reporta el aceite de oliva con respecto a otros aceites sustitutivos.
- Crear una entidad interprofesional agrupando a todos los sectores económicos implicados, para ajustar la producción a las necesidades del mercado.
- Incrementar la relación entre las cooperativas y la Administración para la gestión de los fondos aportados por sector productor a través de retenciones de las ayudas al consumo y a la producción, que deberían ser destinados a la mejora de la calidad, promoción y publicidad del aceite de oliva.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros :

- ALONSO SOTO, Francisco: *Ensayos sobre la Ley de Cooperativas*, Madrid (1990), UNED.
- ARIAS VELASCO, Josep: *La Fiscalidad de las Entidades sin ánimo de lucro*. Madrid (1995).
- BALLESTERO, Enrique: *Contabilidad Agraria* (1988). *Teoría Económica de las Cooperativas* (1983). *Economía Social y Empresas Cooperativas* (1990).
- BAREA TEJEIRO, José, y MONZÓN CAMPOS, José Luis: *Libro Blanco de la Economía Social en España*, Madrid (1992), Centro de Publicaciones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.
- CABALLER, Vicente: *Gestión y Contabilidad de Cooperativas Agrarias*, Madrid (1992) Mundi-Prensa.
- CASTAÑO, Josep, y GONZÁLEZ, Juan José: *Manual de Constitución y Funcionamiento de las Cooperativas*, Barcelona (1996), José María Bosch.
- CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA: *Presente y futuro de la agricultura española*, Madrid (1996).
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Ernesto: *Casos Prácticos sobre Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales*, Madrid (1992), Trivium.
- JULIÁ IGUAL, Juan Francisco: *Contabilidad agraria. Manual de Fiscalidad de Cooperativas*, Madrid (1996), Pirámide.
- MINISTERIO DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL (1991): *Gestión y Contabilidad de Cooperativas Agrarias*, Madrid.
- SÁNCHEZ CALERO, Fernando: *Principios de Derecho Mercantil*, Madrid (1994), Editoriales de Derecho Reunidas.
- SANZ JARQUE, Juan José: *Manual Práctico y Estatutos de Cooperativas*, Madrid (1995), ed. Romares. *Cooperación, Teoría General y Régimen de las Sociedades Cooperativas* (1994).

### Artículos

- PARTIDA DOBLE. Revista de Contabilidad y Empresa. Núm. 96, mayo 1996: *Cooperativas. La empresa Agroalimentaria (I)*. Contabilidad y gestión. Núm. 97, junio 1996: *Cooperativas. La empresa Agroalimentaria (y II)*.



REVISTA ESPAÑOLA DE ECONOMÍA AGRARIA: Núm. 171, 1995: *El Asociacionismo y la Ver-  
tebración del sistema agroalimentario.*

*Textos legales*

REAL DECRETO de 22 de agosto, por el que se publica el CÓDIGO DE COMERCIO.

LEY 3 / 1987 , de 2 de abril, GENERAL DE COOPERATIVAS.

LEY 19 / 1988, de 12 de julio, de AUDITORÍA DE CUENTAS.

LEY 20/1990, de 20 de diciembre, de RÉGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS.

LEY 2/ 1995, de 23 de marzo, de SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.

REAL DECRETO 1643 / 1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el PLAN GENERAL  
CONTABLE.