

| | | |
|---------------------|---|-------------------------|
| TRIBUTACIÓN | ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. CIERRE DEL EJERCICIO Y DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (CASO PRÁCTICO) | Núm. 44/2006 |
| CONTABILIDAD | | |

M. PILAR MARTÍN ZAMORA

Profesora Titular de Contabilidad. Universidad de Huelva

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Profesor Titular de Derecho Financiero. Universidad de Huelva

Extracto:

Las sociedades cooperativas presentan una serie de peculiaridades (capital social variable, estructura de los fondos sociales, operaciones comerciales y financieras con los socios, aplicación e imputación de pérdidas cooperativas a los socios, diferentes tipos de resultados, etc.) que las diferencian de otras figuras societarias. La singularidad de esas operaciones ha requerido de un tratamiento contable y tributario específico.

En el trabajo que se presenta se analizan los aspectos mercantiles, contables y tributarios de un importante número de las transacciones típicas de estas sociedades, centrándonos en aquellas que tienen una notable incidencia en la determinación del resultado del ejercicio y en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, partiendo de la situación patrimonial al cierre del ejercicio económico, planteamos los ajustes que deberán practicarse para obtener las diferentes categorías de resultados previstos en la legislación mercantil aplicable, la confección de las cuentas anuales y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

ENUNCIADO

«BELTRÁN S. COOP. AND.» es una sociedad cooperativa andaluza constituida el 1 de octubre de 2000 cuyo objeto social consiste en la recogida de aceitunas a sus socios. No obstante, de acuerdo con sus estatutos puede realizar operaciones con terceros no socios con el límite máximo del 30 por 100 del volumen total de compras.

Una parte de la aceituna entregada por los socios se aporta a una cooperativa de segundo grado, «BELTRANEJA S. COOP. AND.», donde se transforma en aceite, se envasa y se vende directamente a los consumidores o a través de diferentes cadenas de distribución. El resto de la aceituna depositada por los socios se entrega directamente a terceros para su distribución a productores de aceituna de mesas.

El ejercicio económico de esta sociedad coincide con la campaña olivarera, es decir, 1 de octubre a 30 de septiembre del año siguiente.

A efectos de realizar el cierre de la campaña 2004/2005 y liquidar el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) correspondiente a dicho período, la empresa facilita el balance de comprobación a 30 de septiembre de 2005 en el que están contenidas todas las operaciones realizadas durante el ejercicio, si bien es previo al inicio del proceso de regularización. Por otra parte, se dispone de la siguiente información referida al contenido de dicho balance:

1. Operaciones relacionadas con el inmovilizado. Política de amortizaciones.

El inmovilizado material de «BELTRÁN S. COOP. AND.» está formado por los siguientes elementos patrimoniales:

| Cuenta | Descripción del elemento | Fecha de adquisición | Precio de adquisición |
|----------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|
| 220. Terrenos y bienes naturales | Suelo sobre el que se asienta la nave | 01-10-2000 | 10.000 |
| 221. Construcciones | Nave | 01-10-2000 | 90.000 |
| 223. Maquinaria | Tolvas de recepción de la aceituna | 01-10-2000 | 50.000 |

.../...

.../...

| | | | |
|---------------------------------|----------------------|------------|--------|
| 226. Mobiliario | Muebles de oficina | 01-10-2000 | 1.900 |
| 228. Elementos de transporte | Camión | 01-07-2005 | 55.000 |
| 229. Inmovilizado afecto al FEP | Equipos informáticos | 01-05-2004 | 18.000 |

Para el reflejo contable de la depreciación experimentada por esos activos, la empresa aplica la siguiente política de amortizaciones:

| Cuenta | Valor residual estimado | Método de amortización | Porcentaje de amortización anual |
|---------------------------------|-------------------------|------------------------|----------------------------------|
| 221. Construcciones | 0 | Lineal | 5 por 100 |
| 223. Maquinaria | 0 | Lineal | 15 por 100 |
| 226. Mobiliario | 0 | Lineal | 10 por 100 |
| 228. Elementos de transporte | 10.000 | Lineal | 16 por 100 |
| 229. Inmovilizado afecto al FEP | 0 | Lineal | 20 por 100 |

En el ámbito tributario, «BELTRÁN S. COOP. AND.» mantiene los siguientes criterios para la deducción del gasto por amortización:

| Cuenta | Amortización fiscal |
|------------------------------|-----------------------------------|
| 221. Construcciones | Amortización libre |
| 223. Maquinaria | Amortización libre |
| 226. Mobiliario | Amortización libre |
| 228. Elementos de transporte | Amortización del 16 por 100 anual |

En relación con los elementos que se amortizan libremente, la empresa ha decidido aplicar en el período impositivo 2005/2006 la cantidad máxima permitida por la legislación. Al respecto, se conocen los siguientes datos:

| Elemento | Cantidad total amortizada fiscalmente en los períodos impositivos anteriores |
|---------------------|--|
| 221. Construcciones | 40.000 |
| 223. Maquinaria | 45.000 |
| 226. Mobiliario | 1.900 |

El camión que luce en balance fue comprado por «BELTRÁN S. COOP. AND.» a principios de julio de 2005, vendiendo el antiguo en la misma fecha por importe de 20.000 €. Este elemento,

que había sido adquirido el 1 de octubre de 2000 por un total de 42.000 €, se ha venido amortizando linealmente a razón del 16 por 100 anual y de acuerdo con un valor residual estimado de 10.000 €. Fiscalmente, este elemento ha sido amortizado totalmente en el período impositivo 2003/2004 al acogerse la empresa al beneficio que representa la libertad de amortización.

2. Ingresos del ejercicio procedentes de la actividad cooperativizada realizada con los socios y con productores no socios.

La cooperativa adquiere la aceituna de los socios. En el ejercicio económico 2004/2005 las compras efectuadas a los socios importan 246.390 €. Además, la cooperativa recoge la aceituna de otros productores no socios –en la campaña actual las compras a terceros no socios han ascendido a 42.980 €–, lo que supone aproximadamente un 20 por 100 de la producción total. En los Estatutos de «BELTRÁN S. COOP. AND.» se establece expresamente que, en cada ejercicio económico, la cooperativa puede desarrollar actividades de conservación, manipulación, transporte, distribución y comercialización, incluso directamente al consumidor, de aceitunas que no procedan de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, hasta un 30 por 100. Por su parte, la cooperativa de segundo grado, «BELTRANEJA S. COOP. AND.», transforma en aceite el producto suministrado por las cooperativas de primer grado, vendiendo el aceite directamente a los consumidores o a través de las cadenas de distribución. Los ingresos derivados de la venta de la aceituna a «BELTRANEJA S. COOP. AND.» durante el ejercicio 2004/2005 han sido de 470.000 €, de los cuales 83.000 € corresponden a la venta de la aceituna adquirida a los productores no socios.

De acuerdo con los datos registrados a lo largo del ejercicio, los ingresos procedentes de la actividad cooperativizada se desglosan como sigue:

| Cuentas | Saldo |
|--|---------|
| 7000. Ventas de aceitunas (molino) | 470.000 |
| 7001. Ventas de aceitunas (mesa) | 90.500 |
| 7080. Devoluciones de ventas y operaciones similares | 580 |
| 7090. Rappels sobre ventas | 400 |

En relación con los ingresos por venta, se conoce que las ventas de aceituna a productores de aceituna de mesa proceden íntegramente de productos entregados por los socios. Los descuentos realizados con posterioridad a la emisión de la factura (7080. *Devoluciones de ventas y operaciones similares*) y los descuentos por volumen (7090. *Rappels sobre ventas*) otorgados por «BELTRÁN S. COOP. AND.» se han producido como consecuencia de la venta de aceitunas de mesa.

Si al cierre del ejercicio económico «BELTRÁN S. COOP. AND.» no hubiese vendido la totalidad de las aceitunas adquiridas en el período, procede a la destrucción de los excedentes al tratarse de un producto perecedero. A estos efectos, se conoce que en la campaña 2004/2005 ha quedado sin vender una partida de aceitunas valorada en 1.270 €.

Por otra parte, al cierre del ejercicio 2004/2005 dota una provisión por la falta de pago de un cliente de unos productos correspondientes a la campaña anterior. El crédito que venció en diciembre de 2004 fue objeto de renovación, siendo la nueva fecha de vencimiento el 15 de marzo de 2005. El importe de la provisión asciende al importe total del crédito, esto es, 12.500 €.

3. Operaciones realizadas con los socios.

«BELTRÁN S. COOP. AND.», además de la compra de aceitunas, ha realizado durante el ejercicio económico operaciones con sus socios que dan lugar a la aparición de diferentes ingresos y gastos, a saber:

1. Venta de abonos e insecticidas a los socios.

A lo largo de la campaña, «BELTRÁN S. COOP. AND.» adquiere abonos e insecticidas para entregarlos a los socios. El precio de coste de tales productos se descuenta en las liquidaciones periódicas que realiza la cooperativa al socio por la entrega de la aceituna. En este sentido, en el ejercicio actual se ha entregado a los socios productos valorados en 3.240 €.

La cooperativa, además, destina parte de los excedentes de dichos productos a terceros no socios, lo que ha supuesto unos ingresos en la campaña 2004/2005 de 720 €.

De acuerdo con los registros contables, al comienzo del ejercicio existían abonos e insecticidas valorados en 1.670 €. En cambio, el inventario realizado a 30 de septiembre de 2005 pone de manifiesto la existencia de productos valorados por 1.934 €.

2. Prestación de servicios a los socios.

Los socios pagan unas cuotas periódicas, establecidas por la Asamblea General, que han supuesto para la cooperativa un ingreso total de 36.000 € en el ejercicio 2004/2005. En dichas cuotas se incluye la prestación de los siguientes servicios por parte de la cooperativa a los socios:

- Asesoramiento con un equipo de técnicos agrícolas.
- Tramitación de ayudas y subvenciones oficiales.
- Asesoramiento jurídico, fiscal y laboral.
- Asesoramiento y tramitación de seguros de todo tipo (agrarios, automóviles, vida, maquinaria agrícola).

3. Concesión de préstamos a los socios.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» concede créditos de campaña a sus socios, a tipo cero. Durante el ejercicio actual se han concedido créditos por un total de 120.000 €. A 30 de septiembre de 2005, los créditos pendientes de devolver por los socios ascienden a 10.000 €.

4. Contrato de arrendamiento con un socio.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» dispone de un local situado en sus instalaciones que, con fecha 1 de enero de 2005, ha sido arrendado a un socio de la cooperativa, donde éste guarda diverso material que utiliza en su explotación agrícola.

El socio ha satisfecho en la fecha de la firma del contrato 4.800 € por la utilización del local durante un año.

5. Intereses de demora en la liquidación de las compras de aceitunas.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» satisface a los productores de los que ha recibido la aceituna, sean socios o no, intereses de demora por el retraso en el pago de la aceituna adquirida, siempre que desde la entrega hasta el pago transcurran más de cuatro meses. Por dicho concepto ha satisfecho durante el ejercicio 2004/2005 unos intereses de 20.000 €.

6. Anticipos laborales satisfechos a un socio.

Uno de los socios de «BELTRÁN S. COOP. AND.» es trabajador de la cooperativa, habiendo devengado durante el ejercicio 2004/2005 unos anticipos laborales por importe de 9.256 €, cuantía que coincide con las retribuciones que normalmente satisfacen las empresas de similar actividad a la de la cooperativa en la zona donde se realiza la actividad laboral.

4. Operaciones relativas a los fondos propios.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» al cierre del ejercicio 2003/2004 contaba con la siguiente estructura de capital:

| Aportaciones | Socios | Capital suscrito | Capital desembolsado |
|--------------|--------|------------------|----------------------|
| Obligatorias | 200 | 50.000 € | 50.000 € |
| Voluntarias | 100 | 15.000 € | 15.000 € |

Durante el ejercicio 2004/2005 han tenido lugar las siguientes variaciones de la cifra de capital social:

a) Con fecha 1 de octubre de 2004 se admite un nuevo socio que suscribe títulos por importe igual al total de aportaciones obligatorias suscritas por los socios actuales, incrementadas en el 4 por 100 en que se cifra el Índice General de Precios al Consumo. Se le exige el desembolso total y una cuota de ingreso por el importe máximo autorizado por la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

b) Al inicio del ejercicio 2004/2005 se produce la baja de tres socios cuyas aportaciones, íntegramente desembolsadas tienen el siguiente detalle:

| Socio | Aportaciones obligatorias | Aportaciones voluntarias |
|-------|---------------------------|--------------------------|
| 1 | 250 € | 150 € |
| 2 | 250 € | |
| 3 | 250 € | 300 € |

La primera baja se califica como baja justificada por lo que no se practica deducción alguna sobre las aportaciones obligatorias. Sin embargo, la segunda y tercera bajas son consideradas, respectivamente, como baja voluntaria no justificada y baja por exclusión, habiendo acordado el Consejo Rector de «BELTRÁN S. COOP. AND.» practicar una deducción de un 20 por 100, en el primer caso, y de un 30 por 100, en el segundo, de acuerdo con los Estatutos de la entidad.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» no contempla en sus Estatutos la constitución de fondos voluntarios repartibles pero sí la repartibilidad al 50 por 100 del Fondo de Reserva Obligatorio. No obstante, de acuerdo con el Libro registro de socios tan sólo el tercer socio de los que causan baja lleva más de cinco años en la cooperativa.

En este sentido, de la contabilidad se desprende que a los socios que causan baja corresponden pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores y el Fondo de Reserva Obligatorio en las siguientes cuantías:

| Socio | Pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores | Fondo de Reserva Obligatorio |
|-------|--|------------------------------|
| 1 | 25 € | |
| 2 | 15 € | |
| 3 | 40 € | 125 € |

En los tres casos se aplaza el reembolso a que tenga derecho el socio hasta junio de 2006, devengándose a favor del socio intereses del 4 por 100 anual.

c) Reunida la Asamblea General en fecha 10 de enero de 2005 acuerda ampliar capital mediante la emisión de aportaciones obligatorias, cuya cuantía se fija en 250 € por cada uno de los 198 títulos emitidos, exigiéndose el desembolso total de la aportación. Los socios que tenían aportaciones voluntarias deciden aplicarlas en la cuantía necesaria para cubrir las nuevas aportaciones obligatorias.

Por otra parte, el 25 de marzo de 2005 se celebró la Asamblea General ordinaria para proceder a la aprobación de las cuentas anuales y del reparto de resultados del ejercicio 2003/2004. Los resultados habidos durante dicho período fueron los siguientes:

- Resultados cooperativos: – 6.875 €.
- Resultados por operaciones con terceros: – 20.000 €.
- Resultados extraordinarios: 5.000 €.

Los acuerdos relativos a la distribución de resultados son los siguientes:

1. Las pérdidas cooperativas se imputarán en un 50 por 100 al Fondo de Reserva Obligatorio. El resto se imputará a cada socio en proporción a las operaciones cooperativizadas realizadas durante el ejercicio. Estas pérdidas serán satisfechas por los socios en metálico al cierre del ejercicio 2004/2005.
2. Los resultados negativos de operaciones con terceros se imputarán íntegramente al Fondo de Reserva Obligatorio.
3. Los resultados extraordinarios se destinarán en su totalidad al Fondo de Reserva Obligatorio.

Al cierre del ejercicio 2004/2005, todos los socios han satisfecho las pérdidas que le fueron imputadas.

5. Operaciones relativas al fondo de educación y promoción.

Durante el ejercicio 2004/2005, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha realizado las siguientes operaciones relacionadas con el Fondo de Educación y Promoción:

- a) El 1 de marzo de 2005 se ha impuesto a varios socios una sanción disciplinaria por importe de 1.200 € que fue satisfecha ese mismo día.
- b) Se han llevado a cabo actividades de formación de socios y trabajadores en materia de legislación y contabilidad cooperativa. Estas actuaciones fueron realizadas por la cooperativa de segundo grado, aportando «BELTRÁN S. COOP. AND.» un total de 4.800 €, de los que 4.000 € se habían recibido a través de una subvención oficial.
- c) Con fecha 1 de septiembre de 2005, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha recibido de un antiguo socio un total de 2.000 € para que se destinen a la promoción de actividades orientadas a fomentar la sensibilidad por la protección del Medio Ambiente y el Desarrollo Sostenible.
- d) Se ha efectuado un curso de formación de los socios en las tareas propias de la explotación de la aceituna. Esta actividad se ha llevado a cabo por el personal de «BELTRÁN S. COOP. AND.», desglosándose su coste como sigue:
 - Imputación de salarios de los monitores: 3.200 €
 - Entrega de material didáctico: 1.300 €
 - Imputación de otros servicios: 2.100 €

- e) El inmovilizado afecto al Fondo de Educación y Promoción tiene un valor de mercado al cierre del ejercicio de 12.490 €, considerando «BELTRÁN S. COOP. AND.» que el valor neto contable de dichos activos no es recuperable mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos que se producen como consecuencia de su utilización.

6. Subvenciones.

«BELTRANEJA S. COOP. AND.» está constituida como organización de productores que recibe subvenciones de la Unión Europea y de la Junta de Andalucía para entregarlas a los productores. Las ayudas se destinan a conceder una retribución suplementaria a sus miembros por los productos entregados a la cooperativa de segundo grado, siendo finalmente destinatarios de las ayudas los productores de la cooperativa de primer grado. En abril de 2005 se han reconocido subvenciones por importe de 128.000 €, de las que 29.700 € corresponde a «BELTRÁN S. COOP. AND.», para el reparto entre sus socios productores. No obstante, se prevé que las subvenciones sean satisfechas en mayo de 2006.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» ha recibido, además, una subvención por un total de 9.520 € por el cumplimiento por parte de la cooperativa de determinados parámetros en la calidad de la aceituna. Dicha subvención está condicionada al cumplimiento de tales parámetros durante un período de dos años, por lo que se sujetará a las correspondientes inspecciones. Con fecha 30 de junio de 2005 se tiene constancia de la concesión de la subvención, si bien se prevé que no se cobrará hasta el mes de marzo del año siguiente. La cooperativa, que entiende que no existen dudas razonables sobre el futuro cumplimiento de las condiciones exigibles para la concesión de la subvención, permite a los socios recibir tales ayudas de forma adelantada mediante la suscripción de un préstamo con una cooperativa de crédito, abonando la cooperativa los intereses derivados de la operación. En este sentido, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha solicitado un préstamo por el importe de la subvención que se devolverá íntegramente cuando ésta sea percibida y por el que se pagará un interés del 5 por 100 anual en la fecha de amortización del préstamo.

Finalmente, en septiembre de 2005 se comunica a «BELTRÁN S. COOP. AND.» la obligación de devolver una subvención de 6.000 € que recibió en 2002 por el incumplimiento de las condiciones a las que se sujetó la misma, pues estaba condicionada a la realización de una serie de inversiones que no se llegaron a realizar en el plazo establecido.

7. Ingresos financieros.

Durante el ejercicio 2004/2005, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha obtenido intereses por la inversión con carácter transitorio de los excedentes de tesorería en diversos productos financieros, cuyo detalle es el siguiente:

- a) Ha obtenido 3.400 € por los intereses generados por los saldos positivos de sus cuentas corrientes.
- b) A principios del ejercicio adquirió participaciones en un fondo de inversión mobiliaria a través de una cooperativa de crédito. Por la venta de parte de dichas participaciones en julio de 2005 ha obtenido un beneficio de 6.000 €.

- c) En octubre de 2004 se compraron unas letras del tesoro, que se han transmitido en abril de 2005, obteniendo un beneficio de 2.500 €.
- d) En enero de 2005 se otorgó un préstamo por importe de 10.000 € a favor de «ACITUBEAS S. COOP. AND.», sociedad que también es socio de «BELTRANEJA S. COOP. AND.». Entre las condiciones pactadas luce la devolución íntegra del principal en diciembre de 2005 y el pago en la misma fecha de un interés del 5 por 100 anual.
- e) «BELTRÁN S. COOP. AND.» es titular de un paquete de acciones de «TURISMO RURAL S.A.» dedicada a la explotación de hoteles rurales. En agosto de 2005 «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha percibido un total de 3.900 € en concepto de dividendos del ejercicio 2004.
- f) En febrero de 2005 «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha recibido la cantidad de 7.500 € como retorno cooperativo de «BELTRANEJA S. COOP. AND.», correspondiente a los excedentes del período 2002/2003.
- g) En los estatutos de «BELTRANEJA S. COOP. AND.» se reconoce el pago de intereses para las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social, en los períodos y condiciones que determine la Asamblea General. En marzo de 2005, la Asamblea General de «BELTRANEJA S. COOP. AND.» aprobó las cuentas anuales y la distribución de resultados del ejercicio 2003/2004, donde de acuerdo con sus Estatutos se aceptó el pago de una remuneración de un 5 por 100 anual sobre tales aportaciones, que en total importan la cantidad de 70.000 €, correspondiendo a «BELTRÁN S. COOP. AND.» la cantidad de 2.400 €, importe cobrado en abril de 2005.

8. Propuesta de distribución de resultados.

El Consejo Rector de «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha acordado la siguiente propuesta de distribución de resultados del ejercicio 2004/2005:

- a) Los resultados cooperativos, una vez dotados los fondos sociales en la cuantía legalmente establecida, se aplicarán a retornos cooperativos, acreditándose a los socios en proporción a las operaciones cooperativizadas.
- b) Los resultados de operaciones con terceros y los extraordinarios se aplicarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

9. Pagos anticipados: retenciones y pagos fraccionados.

En relación con los pagos anticipados a cuenta del IS, «BELTRÁN S. COOP. AND.» comunica que:

- a) No se han realizado pagos fraccionados durante el ejercicio pues las bases de cálculo de tales pagos anticipados han resultado negativas.
- b) Las retenciones soportadas por la entidad corresponden al 15 por 100 de los rendimientos financieros obtenidos.

10. Información relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios.

«BELTRÁN S. COOP. AND.», desde una perspectiva económica racional, entiende que, en el supuesto de presentarse impuestos anticipados, cuotas negativas o resten por aplicar deducciones por insuficiencia de cuota o por reinversión de beneficios extraordinarios, no existen dudas acerca de su recuperación futura.

Por otra parte, el efecto impositivo registrado en ejercicios anteriores se ha calculado de acuerdo con el tipo impositivo del 20 por 100 dado que la cooperativa en esos periodos no ha efectuado operaciones con terceros no socios.

11. Otra información.

En marzo de 2005 comenzó un procedimiento de inspección a «BELTRANEJA S. COOP. AND.» en el que se ha determinado la aplicación del Fondo de Educación y Promoción a actividades distintas de las establecidas legalmente en los periodos impositivos 1999/2000, 2000/2001 y 2001/2002. En concreto, en dichos años una parte importante del citado fondo se ha dedicado al patrocinio del equipo de fútbol de la localidad, al otorgamiento de una ayuda a los socios cooperativistas para gastos escolares para hijos menores de diez años, dos comidas anuales con los socios cooperativistas y regalo de lotería de navidad a proveedores, socios y otras empresas relacionadas con la cooperativa. Como consecuencia de ello, la inspección ha determinado la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida de «BELTRANEJA S. COOP. AND.». La regularización de la situación tributaria de los tres ejercicios señalados asciende a 290.000 €, siendo notificada la liquidación derivada del acta el 30 de agosto de 2005.

SE PIDE:

Partiendo del balance de sumas y saldos previo a la regularización y de la información facilitada, llevar a cabo el cierre del ejercicio 2004/2005 y la liquidación del IS correspondiente al mismo.

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE SEPTIEMBRE DE 2005 (PREVIO A LA REGULARIZACIÓN)

| Cuentas | Saldos deudores | Saldos acreedores |
|---|-----------------|-------------------|
| 1000. Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias | | 99.010,00 |
| 1120. Fondo de Reserva Obligatorio | | 11.627,00 |
| 1210. Resultados negativos del ejercicio 2003/2004 | 3.437,50 | |
| 1220. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas ... | | 3.437,50 |
| 1390. Fondo de Educación y Promoción | | 16.800,00 |
| 1780. Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios | | 1.120,00 |

.../...

.../...

| | | |
|---|------------|-----------|
| 2200. Terrenos y bienes naturales | 10.000,00 | |
| 2210. Construcciones | 90.000,00 | |
| 2230. Maquinaria | 50.000,00 | |
| 2260. Mobiliario | 1.900,00 | |
| 2280. Elementos de transporte | 55.000,00 | |
| 2290. Inmovilizado afecto al Fondo de Educación y Promoción | 18.000,00 | |
| 2500. IFP en capital («BELTRANEJA») | 32.000,00 | |
| 2821. Amortización acumulada de construcciones | | 18.000,00 |
| 2823. Amortización acumulada de maquinaria | | 30.000,00 |
| 2826. Amortización acumulada de mobiliario | | 760,00 |
| 2829. Amortización acumulada del inmovilizado afecto al FEP | | 1.500,00 |
| 3250. Abonos e insecticidas | 1.670,00 | |
| 4000. Proveedores | | 4.120,00 |
| 4007. Proveedores socios cooperativos | | 20.960,00 |
| 4300. Clientes | 32.480,00 | |
| 4310. Clientes, efectos comerciales a cobrar | 7.850,00 | |
| 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA | 3.729,00 | |
| 4730. Hacienda Pública, retenciones | 2.580,00 | |
| 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2003/2004 | 7.500,00 | |
| 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas | | 318,50 |
| 4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores | | 952,00 |
| 4790. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. construc- | | |
| ciones) | | 4.400,00 |
| 4791. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. maquinaria) .. | | 3.000,00 |
| 4792. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. mobiliario) .. | | 228,00 |
| 4793. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. elem. trans- | | |
| porte) | | 2.304,00 |
| 5400. IFT en capital («TURISMO RURAL») | 24.375,00 | |
| 5411. Participaciones en Fondos de Inversión Mobiliaria | 14.000,00 | |
| 5420. Créditos de campaña a corto plazo a socios | 10.000,00 | |
| 5421. Créditos a corto plazo («ACITUBEAS») | 10.000,00 | |
| 5700. Caja | 3.548,50 | |
| 5720. Banco c/c | 34.175,00 | |
| 6000. Compras de aceitunas | 42.980,00 | |
| 6020. Compras de abonos e insecticidas | 4.130,00 | |
| 6060. Compras efectuadas a los socios | 246.390,00 | |
| 6220. Reparaciones y conservación | 11.320,00 | |
| 6230. Servicios de profesionales independientes | 39.450,00 | |
| 6240. Transportes | 705,00 | |
| 6250. Primas de seguros | 2.450,00 | |
| 6260. Servicios bancarios y similares | 198,00 | |
| 6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 3.210,00 | |
| 6280. Suministros | 819,00 | |
| 6290. Otros servicios | 11.370,00 | |
| 6310. Otros tributos | 572,00 | |
| 6400. Sueldos y salarios | 25.510,00 | |
| 6420. Seguridad Social a cargo de la empresa | 10.392,00 | |
| 6470. Retribución a los socios trabajadores | 9.256,00 | |

.../...

.../...

| | | |
|--|-------------------|-------------------|
| 6570. Dotación al Fondo de Educación y Promoción | 7.200,00 | |
| 6630. Intereses de deudas a corto plazo (retraso en liquidaciones) | 20.000,00 | |
| 6780. Gastos extraordinarios (devolución subvención) | 6.000,00 | |
| 6828. Amortización de elementos de transporte | 3.840,00 | |
| 7000. Ventas de aceitunas (molino) | | 470.000,00 |
| 7001. Ventas de aceitunas (mesa) | | 90.500,00 |
| 7040. Ventas de abonos e insecticidas | | 720,00 |
| 7080. Devoluciones de ventas y operaciones similares | 580,00 | |
| 7090. Rappels sobre ventas | 400,00 | |
| 7520. Ingresos por arrendamientos | | 4.800,00 |
| 7560. Ingresos por operaciones con socios | | 39.240,00 |
| 7570. Sanciones impuestas a socios imputables al FEP | | 1.200,00 |
| 7571. Subvenciones imputables al FEP | | 4.000,00 |
| 7572. Donaciones imputables al FEP | | 2.000,00 |
| 7600. Ingresos de participaciones en capital («TURISMO RURAL») | | 3.900,00 |
| 7601. Ingresos de participaciones en capital («BELTRANEJA») | | 9.900,00 |
| 7660. Beneficios en valores negociables | | 8.500,00 |
| 7690. Otros ingresos financieros (intereses c/c) | | 3.400,00 |
| 7710. Beneficios procedentes del inmovilizado material | | 2.320,00 |
| Suman | 859.017,00 | 859.017,00 |

SOLUCIÓN

Para resolver el supuesto planteado, partiendo del balance de comprobación a 30 de septiembre de 2005 y de la información suministrada, llevaremos a cabo las siguientes operaciones:

- Análisis de los aspectos contables de las sociedades cooperativas.
- Proceso de regularización del ejercicio, determinando el resultado antes de impuestos.
- Análisis de los aspectos fiscales de las sociedades cooperativas, liquidando el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004/2005.
- Contabilización del impuesto sobre beneficios devengado.
- Cálculo del resultado después de impuesto y de la dotación e ingresos imputables al Fondo de Educación y Promoción.
- Confección de las cuentas anuales del ejercicio 2004/2005.

A) Aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Las sociedades cooperativas, a tenor de lo dispuesto en las diferentes leyes de cooperativas vigentes –una ley estatal (Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas) y trece leyes autonómicas– deberán redactar sus cuentas anuales de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC).

No obstante, las peculiaridades que presentan estas entidades tales como capital social variable, diferentes tipos de aportaciones al capital, fondos de reservas específicos, relaciones comerciales y financieras con los socios, formación y distribución del resultado, etc., las diferencian de otros sujetos contables. El PGC tiene carácter de generalidad, es decir, no contempla las operaciones específicas de sectores de actividad económica, ni las típicas de determinados sujetos contables. Por esta razón, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) ha elaborado un Proyecto de Normas Contables para las sociedades cooperativas, adaptado al PGC y a la normativa legal cooperativa que ha sido aprobado mediante la Orden ECO 3614/2003, de 16 de diciembre.

En el caso que nos ocupa, para la confección de las cuentas anuales de «BELTRÁN S. COOP. AND.» habremos de aplicar dichas Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas dado que, según dispone el apartado segundo de la Orden, «las presentes normas serán de aplicación obligatoria para las sociedades cooperativas. En todo lo no modificado específicamente en estas normas, será de aplicación el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y quinta, respectivamente, del citado Real Decreto».

Aunque la entidad facilita un balance de sumas y saldos previo a las operaciones encaminadas a la determinación del resultado del ejercicio y, en consecuencia, muchas de las operaciones descritas en el enunciado han sido objeto de registro contable, nos parece conveniente, en aras a la comprensión de los aspectos contables de estas entidades, analizar el reconocimiento, valoración y contabilización de las operaciones específicas de las sociedades cooperativas.

Por otra parte, si tenemos en cuenta que «BELTRÁN S. COOP. AND.» desarrolla su actividad cooperativizada en Andalucía, quedará sujeta a la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas ¹. Sin embargo, para facilitar la extrapolación del caso propuesto a otras comunidades, también nos referiremos a la legislación cooperativa estatal.

1. Operaciones realizadas con los socios.

a) Compras de aceitunas.

De acuerdo con la norma novena de la Orden ECO/3614/2003, «la valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, en el momento en que se lleve a cabo la operación, por el precio de adquisición; es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada, sin perjuicio de lo indicado posteriormente.

¹ La Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas fue aprobada por la Ley 2/1999, de 31 de marzo, y modificada por la Ley 3/2002, de 16 de diciembre.

Si dicho precio se fija en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el precio real de liquidación, el precio de mercado o cualquier otro parámetro, se efectuará una estimación inicial, con el fin de determinar el precio de adquisición. La parte del precio de adquisición estimado que supere el importe pagado o comprometido a pagar en firme figurará, a efectos de su registro contable, en una partida acreedora del pasivo del balance. Si media un cierre de ejercicio desde la adquisición hasta la liquidación definitiva, se estimarán de nuevo dichas circunstancias en esa fecha de cierre de acuerdo con la información disponible; esta nueva estimación se efectuará también en el caso de elaboración de estados financieros intermedios.

No obstante, en el caso de que la Ley imponga el límite, o cuando se haya pactado que el precio de adquisición no pueda superar el precio real de liquidación o el precio de mercado, y finalmente cualquiera de estos últimos sea menor que el precio de adquisición estimado inicialmente, la diferencia existente entre ambos minorará el precio de adquisición, de forma que si se hubiera pagado o comprometido a pagar un importe superior al que finalmente se liquidará, se pondrá de manifiesto un crédito a favor de la cooperativa frente al socio, o un menor importe de la deuda inicialmente registrada.

En cualquier caso, en el registro contable de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se tendrá en cuenta la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad cooperativa».

A los efectos de valorar las compras de bienes a los socios, se entiende por precio real de liquidación o valor neto de realización «el valor que se corresponde con el precio de venta a terceros de los bienes adquiridos a los socios, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, para transformar los bienes adquiridos».

Por su parte, se entiende por precio de mercado o precio de reposición «el valor por el cual puede ser intercambiado un bien entre partes independientes en una transacción libre. El precio de mercado tendrá como orientación el importe satisfecho por bienes de similares características en la zona donde se realiza la actividad cooperativa, sin perjuicio de considerar las particularidades de la operación».

Para el registro de las compras a los socios, se habilitan en la adaptación del PGC a las sociedades cooperativas las siguientes cuentas:

4007. Proveedores socios cooperativos: Importe estimado o correspondiente a pagar por los bienes adquiridos a los socios cuando dicho precio se fije en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el precio real de liquidación o el precio de mercado de la operación.

447. Socios deudores: créditos por operaciones efectuadas con socios: Importe a devolver por los socios como consecuencia de haber percibido inicialmente una cantidad superior al precio real de liquidación de la operación de adquisición o, en su caso, al pactado.

606. Compras efectuadas a los socios: Aprovisionamiento de la sociedad cooperativa de bienes incluidos en los subgrupos 30 y 31 adquiridos a los socios de la cooperativa.

A tenor de la información facilitada por la empresa, durante el ejercicio 2004/2005, las compras a socios han supuesto una cuantía de 246.390 € adeudando la cooperativa a sus socios por tal concepto un total de 20.960 €.

b) Ventas de abonos e insecticidas. Prestación de servicios a los socios.

Según dispone la norma undécima de la adaptación sectorial del PGC a las sociedades cooperativas, «las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados, presentes o futuros, se entienden realizadas en términos de compensación de costes».

A efectos del registro contable de las contraprestaciones de los socios por los bienes y servicios entregados por la cooperativa, las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas habilitan la cuenta 756. *Ingresos por operaciones con socios*.

De acuerdo con los datos facilitados, «BELTRÁN S. COOP. AND.», por un lado, hace entrega de abonos e insecticidas a los socios y, por otro, les presta servicios de diversa índole (asesoramiento agrícola, tramitación de ayudas y subvenciones oficiales, asesoramiento jurídico, fiscal y laboral, etc.). Las entregas de abonos e insecticidas se elevan en la campaña 2004/2005 a 3.240 €. En cuanto a los servicios prestados, la cooperativa percibe de sus socios unas cuotas periódicas, establecidas por la Asamblea General, que en el ejercicio actual han supuesto para la entidad un ingreso total de 36.000 €. Las cuotas periódicas no se integran en el capital social sino que suponen un ingreso de carácter cooperativo. En este sentido, el artículo 89.1 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, determina que «para la determinación de los resultados cooperativos o excedentes se considerarán los siguientes ingresos: ... f) las cuotas periódicas satisfechas por los socios». Para el socio es simplemente la contraprestación del bien o servicio recibido, por lo que en ningún caso se puede vincular dicho pago con un incremento de su participación en la cooperativa.

Así, la cuenta 7560. *Ingresos por operaciones con socios* luce en el balance de sumas y saldos por un total de 39.240 €.

c) Concesión de préstamos a los socios.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» concede préstamos gratuitos de campaña a sus socios. En relación con esta operación, que no presenta particularidad alguna respecto a otros sujetos contables, la entidad tan sólo registra los movimientos de tesorería por lo que en el balance de sumas y saldos tan sólo luce un importe de 10.000 € pese a que el total de préstamos concedido haya sido de 120.000 €. Al respecto, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas se decanta por valorar estos créditos por su valor actualizado, reconociendo la diferencia respecto del importe concedido como intereses a lo largo de la vida de la operación ².

² Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1991): *Inversiones Financieras. Serie Principios contables*, AECA, Madrid, pág. 41. Concretamente, se establece lo siguiente: «En ocasiones, las empresas conceden créditos, por distintos motivos, a tipos de interés sustancialmente menores que los existentes en el mercado e incluso a tipos de interés nulos.

d) Contrato de arrendamiento con un socio.

De acuerdo con el artículo 88.3 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas «son resultados extraordinarios aquellos derivados de las inversiones en empresas no cooperativas y de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, los derivados de la enajenación de elementos del activo inmovilizado, así como cualquier otro no contemplado en las otras subcuentas [resultados cooperativos y resultados de operaciones con terceros no socios]»³. En consecuencia, los ingresos derivados del arrendamiento del local a un socio, aunque sean periódicos, no pueden catalogarse como cooperativos en la medida en que se producen como consecuencia de una operación ajena al objeto social de la entidad.

e) Anticipos laborales satisfechos a un socio.

El artículo 88.2 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas incluye entre los gastos cooperativos «el importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y socios de trabajo valorados en cuantía no superior a las retribuciones que normalmente sean satisfechas en empresas de similar actividad en la zona donde se realice la actividad laboral».

Por su parte, las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas determinan en la norma décima que «la valoración de los servicios prestados por los socios trabajadores o de trabajo a la cooperativa, se realizará por el precio de adquisición que corresponda al servicio

En estos casos, ..., la valoración que procede dar a estas inversiones es su valor actualizado, reconociendo la diferencia como intereses a lo largo de la vida de la operación.

Se entenderá que los intereses del crédito resultan sustancialmente menores de los del mercado y que, por tanto, su contabilización está sujeta a lo establecido en este epígrafe, cuando el interés fijado en la operación de préstamo o crédito incluye intereses o contraprestaciones cuya suma represente, sobre la totalidad de lo prestado en la operación, un rédito menor del 60 por 100 del interés vigente para las operaciones con títulos emitidos por el gobierno que tengan un plazo equivalente de vencimiento.

El tipo de interés a utilizar en la actualización es el de mercado para operaciones comerciales o financieras, según el caso, de características similares.

Para realizar la imputación de los intereses a lo largo de la vida de la operación debe utilizarse un método financiero que permita registrar el interés en función del capital vivo en cada ejercicio, de modo que el tipo de rentabilidad resultante, calculado sobre los saldos netos de las inversiones, deducidos los intereses no devengados, sea constante. Pueden utilizarse otros métodos siempre que los intereses no difieran sensiblemente de los obtenidos por el método anteriormente descrito».

³ En términos similares se expresa la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. En efecto, el artículo 57.3 establece que «figurarán en contabilidad separadamente los resultados extracooperativos derivados de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades, o los extraordinarios procedentes de plusvalías que resulten de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado, con las siguientes excepciones:

a) Los derivados de ingresos procedentes de inversiones o participaciones financieras en sociedades cooperativas, o en sociedades no cooperativas cuando éstas realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, que se consideran a todos los efectos resultados cooperativos.

b) Las plusvalías obtenidas por la enajenación de elementos del inmovilizado material destinados al cumplimiento del fin social, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado, con idéntico destino, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en su patrimonio, salvo pérdidas justificadas, hasta que finalice su período de amortización».

prestado... En cada ejercicio económico se atenderá a la corriente real asociada a los servicios prestados independientemente de la corriente financiera, por lo que los anticipos a que se refiere la Ley, en la medida que constituyan la retribución de un servicio imputable a un ejercicio, se considerarán gasto de dicho ejercicio. En cualquier caso, en el registro contable de los servicios prestados por los socios trabajadores o de trabajo, se tendrá en cuenta la verdadera naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la sociedad cooperativa».

Para el registro contable de las retribuciones por los servicios prestados por los socios, la adaptación del PGC a las sociedades cooperativas habilita la cuenta 647. *Retribución a los socios trabajadores* que se define como «remuneraciones fijas y eventuales, por cualquier concepto, derivadas del trabajo realizado por los socios trabajadores o de trabajo de la sociedad cooperativa». Por esta razón, en el balance de sumas y saldos facilitado por «BELTRÁN S. COOP. AND.» luce la partida citada por un importe de 9.256 €.

2. Operaciones relativas a los fondos propios.

De acuerdo con los datos facilitados, son varias las operaciones relacionadas con los fondos propios que se han realizado a lo largo del ejercicio 2004/2005, a saber:

a) Admisión de un nuevo socio.

De acuerdo con el artículo 82.2 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas corresponde a la Asamblea General la determinación de la cuantía, condiciones y plazos de desembolso de las aportaciones que han de realizar los nuevos socios que ingresen en la cooperativa. En cualquier caso, su importe no podrá ser inferior al establecido en los Estatutos en concepto de aportación obligatoria inicial para adquirir la condición de socio, ni superar las efectuadas por los socios actuales, incrementadas en la cuantía que resulte de aplicar el Índice General de Precios al Consumo ⁴.

Por otra parte, el artículo 86.1 de la citada Ley dispone que «los estatutos o, en su caso, la Asamblea General podrán establecer cuotas de ingreso... que no integran el capital social, ni serán reintegrables». Las cuotas de ingreso, por tanto, no forman parte del capital social de la cooperativa. Tampoco tendrán la consideración de ingreso del ejercicio, sino que se integrarán en el Fondo de Reserva Obligatorio (en adelante, FRO) según dispone el artículo 95.1 e) de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

Además, el artículo 86.1 de la Ley 2/1999 establece un límite máximo de la cuota de ingreso. En este sentido, determina que «las cuotas de ingreso de los nuevos socios no podrán ser superiores al veinticinco por ciento de la aportación obligatoria al capital social exigible a los mismos» ⁵.

⁴ En parecidos términos se regula la incorporación de nuevos socios en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas cuando en su artículo 46.7 establece que «los socios que se incorporen con posterioridad a la cooperativa deberán efectuar la aportación obligatoria al capital social que tenga establecida la Asamblea General para adquirir tal condición... Su importe, para cada clase de socio, no podrá superar el valor actualizado, según el índice general de precios al consumo de las aportaciones obligatorias inicial y sucesivas, efectuadas por el socio de mayor antigüedad en la cooperativa».

⁵ En el mismo sentido, artículo 52.2 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

Para el registro contable de estas aportaciones de los socios no integradas en el capital social, de acuerdo con la norma tercera de la adaptación del PGC a las sociedades cooperativas se podrá emplear la cuenta 112. *Fondo de Reserva Obligatorio* contenida en el epígrafe «Reservas», del pasivo del balance.

Teniendo en cuenta esas disposiciones, «BELTRÁN S. COOP. AND.» con ocasión de la admisión del nuevo socio habrá contabilizado lo siguiente:

- 01-10-2004:

| | | | |
|-----|-----------------------|---|-----|
| 325 | <i>Tesorería (57)</i> | | |
| | | <i>a Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias (1000)</i> | 260 |
| | | <i>a Fondo de Reserva Obligatorio (1120)</i> | 65 |
| | | x | |

- b) Baja de socios.

De acuerdo con el artículo 12 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, los Estatutos de la cooperativa regularán el derecho a reembolso de las aportaciones en caso de baja del socio, ya sea por causa voluntaria justificada o injustificada o por causa de fallecimiento. Esta regulación se hará conforme a las reglas dispuestas en el artículo 84 de la citada Ley ⁶:

1. El valor de las aportaciones será el que refleje el libro registro de aportaciones ⁷, incluyéndose en el cómputo las reservas repartibles, si las hubiere.
2. Del importe de las aportaciones se deducirán las pérdidas que le correspondan tanto las del ejercicio en que se haya producido la baja como las acumuladas en proporción que contablemente le sean atribuidas.
3. De las aportaciones obligatorias, una vez deducidas las pérdidas, podrán establecerse deducciones que no serán superiores:
 - Al 30 por 100, si es baja por exclusión.
 - Al 20 por 100, si es baja voluntaria no justificada.

En ningún caso podrán hacerse deducciones sobre las aportaciones voluntarias, ni sobre las obligatorias en los supuestos de baja justificada o por defunción.

⁶ En términos similares se regula el reembolso en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (art. 51). No obstante, no se contempla la repartibilidad parcial del FRO.

⁷ En este libro, de acuerdo con el artículo 98.1 b) de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, se hará constar, al menos, la naturaleza de las aportaciones, origen, sucesivas transmisiones, su actualización y reembolso.

4. El plazo de reembolso no podrá exceder de cinco años, a partir de la fecha de la baja, si es por exclusión; de tres años en caso de baja voluntaria; o de dos años en caso de defunción, salvo que no sea posible acreditar dentro de ese plazo la condición de heredero o legatario en cuyo caso se ampliaría. Las cantidades pendientes de reembolso darán derecho a percibir el interés legal del dinero.
5. Si las aportaciones no han sido actualizadas y existe un Fondo de Reembolso suficientemente dotado, el socio tendrá derecho a que su aportación se le devuelva revalorizada en los términos previstos en el artículo 97 de la Ley 2/1999.

La Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas incorpora, respecto a otras leyes cooperativas, una importante novedad consistente en la posible repartibilidad del FRO. Sin embargo, el derecho del socio que causa baja a exigir en la liquidación la parte correspondiente del FRO sólo se manifestará en aquellas cooperativas cuyos socios hayan incluido esta posibilidad en los Estatutos sociales (art. 95.2), de tal modo que el que cause baja habiendo permanecido en la entidad, al menos cinco años, podrá solicitar le sea reintegrada su parte alicuota correspondiente.

La reducción de capital por baja de socios se contempla en la norma segunda de la adaptación del PGC a las sociedades cooperativas, señalándose lo siguiente:

«Las reducciones del capital social cooperativo, motivadas por el reembolso de las aportaciones al socio que cause baja, producirán, desde el momento en que adquiera firmeza el acuerdo del Consejo Rector por el que se formaliza dicha baja, el cambio de naturaleza de la partida, de forma que se calificará como deuda por el importe del valor acreditado de las aportaciones al capital social en la fecha en la que se produzca.

Si como consecuencia de la reducción de capital se reembolsase algún otro importe correspondiente a otras partidas de fondos propios, se calificarán en los mismos términos que los señalados anteriormente.

Dicha operación requiere que el importe a reembolsar de las aportaciones al socio que cause baja se registre en la partida "Deudas con socios", creada al efecto, dentro del epígrafe "Deudas con empresas del grupo, asociadas y socios" de la agrupación "Acreedores a corto plazo" o "Acreedores a largo plazo", dependiendo del vencimiento, del pasivo del balance normal incluido en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

En el modelo de balance abreviado, se creará el epígrafe "Deudas a corto plazo con socios» dentro de la agrupación "Acreedores a corto plazo" del pasivo. Si la exigibilidad de estas deudas se produjera en el largo plazo, se creará el epígrafe "Deudas a largo plazo con socios" que recoja esos importes en la agrupación "Acreedores a largo plazo"; en cualquier caso, se tendrá en cuenta el efecto financiero derivado de la operación.»

En relación con las deducciones a efectuar en los importes a reembolsar al socio, las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas disponen que «cuando se produzcan deducciones sobre el valor acreditado de las aportaciones derivadas de la existencia de pérdidas imputadas e imputables y de bajas no justificadas, que originen un resultado para la sociedad cooperativa, éste se imputará a las partidas de reservas que correspondan de acuerdo con lo dispuesto por la Ley.

A los efectos del párrafo anterior, aquellas pérdidas no específicamente determinadas en contabilidad en el momento en que se produce la baja, pero que se tendrán en cuenta en el balance de cierre que servirá de base para el cálculo del importe definitivo a reembolsar al socio, de acuerdo con la Ley, se consideran pérdidas imputables».

En cuanto a las cuentas a emplear para el registro de una reducción de capital, las cuentas de capital se cargarán con abono a una cuenta que se adecue a la operación efectuada, es decir, reservas o deudas. En este último caso, se habilitan las siguientes cuentas en la adaptación del PGC a las sociedades cooperativas:

178. *Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios*: deudas contraídas por la sociedad cooperativa como consecuencia del reembolso de las aportaciones a los socios que causen baja en los términos previstos en la Ley.

528. *Deudas a corto plazo por reembolso de aportaciones a los socios*: deudas a corto plazo, contraídas por la sociedad cooperativa como consecuencia del reembolso de las aportaciones a los socios que causen baja en los términos previstos en la Ley.

En el supuesto que nos ocupa, de acuerdo con los datos facilitados, «BELTRÁN S. COOP. AND.» habrá registrado lo siguiente:

- Baja justificada de un socio

| Liquidación a socio | |
|--------------------------------|--------------|
| Concepto | Importe |
| Aportaciones obligatorias | 250 € |
| Aportaciones voluntarias | 150 € |
| – Pérdidas imputables al socio | – 25 € |
| Importe del reembolso | 375 € |

1 de octubre de 2004:

| | | |
|-----|---|-----|
| 250 | <i>Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias (1000)</i> | |
| 150 | <i>Capital social cooperativo: aportaciones voluntarias (1001)</i> | |
| | a <i>Aportaciones de socios para compensación de pérdidas (1220)</i> | 25 |
| | a <i>Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios (1780)</i> | 375 |
| | _____ x _____ | |

- Baja voluntaria no justificada de un socio

| Liquidación a socio | |
|--|--------------|
| Concepto | Importe |
| Aportaciones obligatorias | 250 € |
| – 20 por 100 sobre las aportaciones obligatorias | – 50 € |
| Aportaciones voluntarias | |
| – Pérdidas imputables al socio | – 15 € |
| Importe del reembolso | 185 € |

1 de octubre de 2004:

| | | | |
|-----|---|--|-----|
| 250 | <i>Capital social cooperativo:</i> | | |
| | <i>aportaciones obligatorias (1000)</i> | | |
| | <i>a Aportaciones de socios para</i> | | |
| | <i>compensación de pérdidas</i> | | |
| | <i>(1220)</i> | | 15 |
| | <i>a Fondo de Reserva Obligato-</i> | | |
| | <i>rio (1120)</i> | | 50 |
| | <i>a Deudas a largo plazo por reem-</i> | | |
| | <i>bolso de aportaciones a los so-</i> | | |
| | <i>cios (1780)</i> | | 185 |
| | _____ x _____ | | |

La cuenta 112. *Fondo de Reserva Obligatorio* se abona en el asiento precedente por el importe de las deducciones que la cooperativa practica sobre las aportaciones obligatorias del socio que causa baja ya que, según dispone el artículo 95.1 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, el FRO se constituirá, entre otros conceptos, por «las deducciones sobre las aportaciones obligatorias en caso de baja del socio».

- Baja por exclusión de un socio

| Liquidación a socio | |
|--|--------------|
| Concepto | Importe |
| Aportaciones obligatorias | 250 € |
| – 30 por 100 sobre las aportaciones obligatorias | – 75 € |
| Aportaciones voluntarias | 300 € |
| Fondo de Reserva Obligatorio | 125 € |
| – Pérdidas imputables al socio | – 40 € |
| Importe del reembolso | 560 € |

1 de octubre de 2004:

| | | |
|-----|---|-----|
| 250 | <i>Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias (1000)</i> | |
| 300 | <i>Capital social cooperativo: aportaciones voluntarias (1001)</i> | |
| 125 | <i>Fondo de Reserva Obligatorio (1120)</i> | |
| | <i>a Aportaciones de socios para compensación de pérdidas (1220)</i> | 40 |
| | <i>a Fondo de Reserva Obligatorio (1120)</i> | 75 |
| | <i>a Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios (1780)</i> | 560 |
| | x | |

En este caso, la cuenta *112. Fondo de Reserva Obligatorio* se abona por el importe de las deducciones que la cooperativa practica sobre las aportaciones obligatorias del socio que causa baja y se carga por la cuantía que de dicho fondo le corresponde al socio de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.3 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

En los tres casos se abona la cuenta *122. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas* dado que en la norma duodécima de adaptación del PGC a las sociedades cooperativas, que posteriormente analizaremos, se dispone que cuando las pérdidas imputadas a los socios sean abonadas por éstos en efectivo se recogerán en esa partida del epígrafe «Resultados de ejercicios anteriores».

c) Ampliación de la cifra de capital social.

El capital social de las cooperativas puede aumentar, entre otras causas, mediante la suscripción por los socios de nuevas aportaciones obligatorias o voluntarias acordadas por la Asamblea General. En este sentido, de acuerdo con el artículo 78.2 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas «la Asamblea General podrá acordar la exigencia de nuevas aportaciones obligatorias para integrar el capital social, fijando la cuantía, condiciones y plazos de desembolso de las mismas, que tendrán, asimismo, el límite establecido en el apartado anterior. El socio o asociado, en su caso, que tuviera desembolsadas aportaciones voluntarias podrá aplicarlas en todo o en parte a cubrir las nuevas aportaciones obligatorias acordadas por la Asamblea General»⁸.

En el caso propuesto, la Asamblea General acuerda la emisión de 198 títulos de 250 € de valor nominal, exigiendo el desembolso total de los mismos. Por otra parte, los socios que tenían desem-

⁸ En el mismo sentido, artículo 46.2 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

bolsadas aportaciones voluntarias las aplican para cubrir las aportaciones obligatorias acordadas por la Asamblea. En consecuencia, «BELTRÁN S. COOP. AND.» habrá registrado lo siguiente:

10 de enero de 2005:

| | | |
|---------------|--|--------|
| 14.550 | Capital social cooperativo: aportaciones voluntarias (1001) | |
| 34.950 | Tesorería (57) | |
| | a Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias (1000) | 49.500 |
| _____ x _____ | | |

d) Distribución de los resultados del ejercicio 2003/2004.

Una vez que las sociedades cooperativas han obtenido el resultado del ejercicio económico procede, al igual que ocurre en el resto de las sociedades mercantiles, su aplicación en el caso de ser positivo, o bien su saneamiento o imputación si el resultado ha sido negativo. Sin embargo, en las sociedades cooperativas la aplicación e imputación del resultado depende de su clasificación en cooperativo, de operaciones con terceros o extraordinarios. En este sentido, la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas dedica los artículos 91, 92, 93 y 94 a la distribución de los resultados cooperativos, a la distribución de los resultados de operaciones con terceros, a la distribución de resultados extraordinarios y a la imputación de pérdidas, respectivamente ⁹.

La distribución del resultado cooperativo se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

⁹ La regulación a nivel estatal de la distribución de los resultados positivos y la imputación de pérdidas difiere sensiblemente de la andaluza. En este sentido, la aplicación de los excedentes, de acuerdo con el artículo 58 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, se realizará como sigue:

«1. De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará, al menos, el 20 por 100 al fondo de reserva obligatorio y el 5 por 100 al fondo de educación y promoción.

2. De los beneficios extracooperativos y extraordinarios, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará al menos un 50 por 100 al fondo de reserva obligatorio.

3. Los excedentes y beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, una vez satisfechos los impuestos exigibles, se aplicarán, conforme establezcan los Estatutos o acuerde la Asamblea General en cada ejercicio, a retorno cooperativo a los socios, a dotación a fondos de reserva voluntarios con carácter irrepartible o repartible, o a incrementar los fondos obligatorios que se contemplan en los artículos 55 y 56 de esta Ley.

4. El retorno cooperativo se acreditará a los socios en proporción a las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio con la cooperativa. Los Estatutos o, en su defecto, la Asamblea General, por más de la mitad de los votos válidamente expresados, fijarán la forma de hacer efectivo el retorno cooperativo acreditado a cada socio.

5. La cooperativa podrá reconocer y concretar en sus Estatutos, o por acuerdo de la Asamblea General, el derecho de sus trabajadores asalariados a percibir una retribución, con carácter anual, cuya cuantía se fijará en función de los resultados del ejercicio económico. Esta retribución tendrá carácter salarial y será compensable con el complemento de similar naturaleza establecido, en su caso, en la normativa laboral aplicable, salvo que fuese inferior a dicho complemento, en cuyo caso se aplicará este último.»

«1. El destino de los excedentes o resultados cooperativos se acordará por la Asamblea General al cierre de cada ejercicio, con arreglo a las previsiones de este artículo.

2. En todo caso habrán de dotarse los Fondos Sociales Obligatorios antes de la consideración del Impuesto de Sociedades con sujeción a las siguientes normas:

a) Un veinte por ciento de los excedentes, como mínimo, se destinarán al Fondo de Reserva Obligatorio, hasta que éste alcance un importe igual al cincuenta por ciento del capital social. Una vez alcanzado dicho importe, se destinará, como mínimo, un quince por ciento a dicho fondo.

b) Un cinco por ciento, como mínimo, se destinará a dotar el Fondo de Educación y Promoción.

3. Si los estatutos sociales hubieran previsto la constitución de algún Fondo de Reserva Voluntario, se dotará éste una vez satisfechos los impuestos exigibles en la proporción que se acuerde por la Asamblea General, dentro de los límites estatutarios.

4. Los excedentes que resulten tras la dotación de los fondos anteriores, una vez satisfechos los impuestos exigibles, se aplicarán a retornos cooperativos, que se acreditarán a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas para la cooperativa.

5. Los retornos cooperativos se podrán hacer efectivos en las siguientes formas:

a) Mediante su abono a los socios en el plazo de un mes desde la aprobación de las cuentas anuales.

b) Mediante su incorporación al capital social, incrementando las aportaciones obligatorias de los socios.

c) Mediante su incorporación a un Fondo de Retornos que tendrá como finalidad contribuir a la autofinanciación de la cooperativa y que limite su disponibilidad durante el período que determinen los estatutos sociales, que no podrá ser superior a cinco años, garantizándose su distribución a los socios tras ese período, y devengando entre tanto un interés, que no podrá ser superior al tipo de interés legal, incrementado en tres puntos, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 94.2 b).

6. Los estatutos sociales deberán prever todas o alguna de las modalidades de distribución de retornos que se determinan en el apartado anterior, correspondiendo a la Asamblea General la determinación de las que se hayan de adoptar en cada ejercicio, en función de las necesidades económico-financieras de la cooperativa.»

El resultado derivado de operaciones con terceros «se destinará, en un ochenta por ciento, al Fondo de Reserva Obligatorio y, en un veinte por ciento, al Fondo de Educación y Promoción. Dicha dotación tendrá lugar con anterioridad a la satisfacción de los impuestos exigibles».

En cuanto a los resultados extraordinarios se destinarán «en su totalidad, al Fondo de Reserva Obligatorio. Dicha dotación tendrá lugar con anterioridad a la satisfacción de los impuestos exigibles».

En cambio, cuando la cooperativa obtenga pérdidas, éstas se imputarán como sigue ¹⁰:

«1. Las pérdidas cooperativas se imputarán en la siguiente forma:

a) Al Fondo de Reserva Obligatorio, el porcentaje que determine la Asamblea General, sin que, en ningún caso, pueda exceder del cincuenta por ciento de las pérdidas.

b) La diferencia resultante, en su caso, se imputará a cada socio en proporción a las operaciones, servicios o actividades cooperativizados efectivamente realizados por cada socio. Si esta actividad fuese inferior a la que estuviese obligado a realizar conforme a lo establecido en los estatutos, la imputación de las pérdidas se efectuará en proporción a esa participación mínima obligatoria fijada estatutariamente.

c) Cuando la cooperativa tuviese constituido algún Fondo de Reserva Voluntario, la Asamblea General podrá determinar que todas o parte de las pérdidas se imputen a dicho Fondo y, de no cubrirse en su totalidad, las pérdidas sobrantes se imputarán en la forma señalada en las letras a) y b).

2. Las pérdidas imputadas a los socios se satisfarán en alguna de las siguientes formas:

a) En metálico, dentro del ejercicio económico siguiente a aquel en que se produjeron las pérdidas.

b) Mediante deducciones en las cantidades de que sea titular el socio en el Fondo de Retornos a que se refiere la letra c) del número 5 del artículo 91 o en cualquier inversión financiera que tenga el socio en la cooperativa que sea susceptible de imputación.

¹⁰ En lo que respecta a la imputación de pérdidas, también se presentan importantes diferencias en la ley estatal respecto de la regulación andaluza. En efecto, el artículo 59 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas establece que:

«1. Los Estatutos deberán fijar los criterios para la compensación de las pérdidas, siendo válido imputarlas a una cuenta especial para su amortización con cargo a futuros resultados positivos, dentro del plazo máximo de siete años.

2. En la compensación de pérdidas la cooperativa habrá de sujetarse a las siguientes reglas:

a) A los fondos de reserva voluntarios, si existiesen, podrá imputarse la totalidad de las pérdidas.

b) Al fondo de reserva obligatorio podrán imputarse, como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco años o desde su constitución, si ésta no fuera anterior a dichos cinco años.

c) La cuantía no compensada con los fondos obligatorios y voluntarios se imputará a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno de ellos con la cooperativa. Si estas operaciones o servicios realizados fueran inferiores a los que como mínimo está obligado a realizar el socio conforme a lo establecido en el artículo 15.2 b), la imputación de las referidas pérdidas se efectuará en proporción a la actividad cooperativizada mínima obligatoria.

3. Las pérdidas imputadas a cada socio se satisfarán de alguna de las formas siguientes:

a) El socio podrá optar entre su abono directo o mediante deducciones en sus aportaciones al capital social o, en su caso, en cualquier inversión financiera del socio en la cooperativa que permita esta imputación, dentro del ejercicio siguiente a aquel en que se hubiera producido.

b) Con cargo a los retornos que puedan corresponder al socio en los siete años siguientes, si así lo acuerda la Asamblea General. Si quedasen pérdidas sin compensar, transcurrido dicho período, éstas deberán ser satisfechas por el socio en el plazo máximo de un mes a partir del requerimiento expreso formulado por el Consejo Rector.»

c) Mediante deducciones en las aportaciones al capital social.

d) Con cargo a los retornos que puedan corresponder al socio en los siete ejercicios siguientes a aquel en que se hubieran producido las pérdidas. Si transcurrido este plazo quedasen pérdidas sin compensar, deberán ser satisfechas en metálico por el socio en el plazo de un mes desde que se aprueben las cuentas del último de aquellos ejercicios.

El socio podrá optar entre las formas señaladas en las letras a), b) y c) de este apartado, deduciéndose en el supuesto de optar por la forma contemplada en la letra c), antes de las aportaciones voluntarias, de existir éstas, que de las obligatorias. Para la utilización de la forma enunciada en la letra d) será necesario el acuerdo en tal sentido de la Asamblea General que apruebe las cuentas anuales.

3. Las pérdidas que tengan su origen en operaciones con terceros o actividades extracooperativas se imputarán al Fondo de Reserva Obligatorio. Si éste resultase insuficiente para compensarlas, la diferencia, que deberá figurar en cuenta distinta a la de pérdidas cooperativas, se amortizará en futuros ejercicios con cargo a las dotaciones que se vayan efectuando al Fondo de Reserva Obligatorio.

Hasta tanto sea amortizada la totalidad de las mencionadas pérdidas, el saldo resultante de la regularización del balance se abonará en su totalidad al Fondo de Reserva Obligatorio, así como el remanente existente en la cuenta de "Actualización de aportaciones".

4. En la compensación de las pérdidas con cargo al Fondo de Reserva Obligatorio se imputarán, en primer lugar, las pérdidas a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

5. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de la responsabilidad limitada del socio, establecida en el artículo 5 de la presente Ley.»

En lo que respecta al tratamiento contable de la distribución de resultados, las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas disponen en la norma duodécima lo siguiente:

«La distribución del resultado positivo de la sociedad cooperativa, es decir, el beneficio o excedente obtenido por la cooperativa en el ejercicio, que resulta de la suma algebraica de los excedentes o beneficios cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La cuantificación del posible reparto al "Fondo de Reserva Obligatorio" y de la dotación al "Fondo de Educación, Formación y Promoción" a que se refiere el apartado 2 de la Norma Sexta anterior, se llevará a cabo de acuerdo con los porcentajes y bases de cálculo establecidos en la Ley.

b) El beneficio disponible resultante de aplicar lo dispuesto anteriormente, esto es, una vez deducidos los importes establecidos en la Ley, se destinará, según lo establecido en los Estatutos o lo acordado por la Asamblea General, a:

b.1) Retorno cooperativo a los socios; debiendo figurar en el pasivo del balance dentro del epígrafe "Deudas con empresas del grupo, asociadas y socios" de la agrupación "Acreedores a corto plazo"... Cuando el pago del retorno cooperativo a los socios sea a largo plazo y devengue intere-

ses por el aplazamiento, el importe de esta deuda figurará en el pasivo del balance por el valor de reembolso dentro de la agrupación "Acreedores a largo plazo".

b.2) Fondos de reserva voluntarios, registrándose como un reparto del beneficio disponible, de tal forma que dichos fondos de reserva figurarán en el pasivo del balance dentro del epígrafe "Reservas" de la agrupación "Fondos propios".

b.3) Fondo de Reserva Obligatorio, en un importe superior al obligatorio.

b.4) Capital social, incrementando las aportaciones de los socios en los términos establecidos por la Ley.

b.5) Otras partidas de los fondos propios de acuerdo con las características con que las configure la Ley. Cuando la Ley establezca que el importe de estas partidas sirva de base para el reconocimiento de "intereses" a los socios, dicha remuneración se registrará contablemente de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Decimotercera.»

La principal diferencia de la regulación contable de la distribución del resultado positivo respecto a lo establecido en la legislación cooperativa es la calificación como gasto de la dotación al Fondo de Educación y Promoción, reflejándose en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que su cuantificación se lleve a cabo teniendo como base el propio resultado del ejercicio.

En cuanto a la compensación de pérdidas, la norma duodécima de la adaptación sectorial del PGC a las sociedades cooperativas dispone que:

«En el caso de que el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias sea deudor, es decir, que la cooperativa genere durante un ejercicio pérdidas, dicho importe se aplicará en el ejercicio siguiente registrándose en la partida "Resultados negativos de ejercicios anteriores" del epígrafe "Resultados de ejercicios anteriores" dentro de la agrupación "Fondos propios" del pasivo del balance, sin perjuicio de la aplicación de las reglas contenidas en la presente norma a efectos de la imputación de las pérdidas registradas en dicha partida.

El importe de la partida "Resultados negativos de ejercicios anteriores" se compensará:

a) Con cargo a reservas voluntarias, de conformidad con lo indicado en la Ley.

b) Con cargo al "Fondo de Reserva Obligatorio", en los términos previstos en la Ley, de forma que, si ésta obliga a que cuando dicho fondo resulte insuficiente, se recoja en una partida especial, la diferencia existente figurará en la partida "Fondo de Reserva Obligatorio" con signo negativo, incorporando información específica en la memoria de las cuentas anuales.

c) La cuantía restante, en su caso, que será imputada a las distintas clases de socios de la cooperativa de acuerdo con lo dispuesto en la Ley, se aplicará de alguna de las formas siguientes:

Mediante su abono directo; a estos efectos, se podrán aplicar las aportaciones o cuotas recogidas en la partida "Aportaciones de socios para compensación de pérdidas" a que se refiere la letra b) del apartado 1 de la Norma Tercera.

Mediante disminución del capital social, reduciendo el importe de las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios.

Mediante deducción o compensación de cualquier partida del pasivo originada como consecuencia de inversiones financieras realizadas por socios en la cooperativa, ya se trate de fondos propios o de fondos ajenos, según lo establecido en las normas contenidas en los capítulos primero y tercero.

Con cargo a los "retornos cooperativos" futuros en los términos establecidos en la Ley. A estos efectos, se deberá registrar en el activo del balance en la partida correspondiente a "Créditos a socios", teniéndose en cuenta el correspondiente efecto financiero, con abono a la partida "Aportaciones de socios para compensación de pérdidas" del epígrafe "Resultados de ejercicios anteriores" de la agrupación "Fondos propios" del pasivo del balance.»

La lectura de esa última norma nos permite concluir que se establece un orden de compensación de las pérdidas del ejercicio, una vez traspasadas éstas, en el ejercicio siguiente, a la cuenta 121. *Resultados negativos de ejercicios anteriores*. Dicho orden es el siguiente:

1. Con cargo a reservas voluntarias.
2. Con cargo al FRO, de acuerdo con las disposiciones legales.
3. Con cargo a los socios.

En el supuesto que nos ocupa, el 25 de marzo de 2005 se celebró la Asamblea General ordinaria para proceder a la aprobación de las cuentas anuales y del reparto de resultados del ejercicio 2003/2004. Los resultados habidos durante dicho período fueron los siguientes:

- Resultados cooperativos: – 6.875 €.
- Resultados por operaciones con terceros: – 20.000 €.
- Resultados extraordinarios: 5.000 €.

Los acuerdos relativos a la distribución de resultados fueron los siguientes:

1. Las pérdidas cooperativas se imputarán en un 50 por 100 al Fondo de Reserva Obligatorio. El resto se imputará a cada socio en proporción a las operaciones cooperativizadas realizadas durante el ejercicio. Estas pérdidas serán satisfechas por los socios en metálico al cierre del ejercicio 2004/2005.
2. Los resultados negativos de operaciones con terceros se imputarán íntegramente al Fondo de Reserva Obligatorio.
3. Los resultados extraordinarios se destinarán en su totalidad al Fondo de Reserva Obligatorio.

Al cierre del ejercicio 2004/2005, todos los socios han satisfecho las pérdidas que le fueron imputadas.

En consecuencia, «BELTRÁN S. COOP. AND.» habrá registrado lo siguiente:

- Por la imputación del resultado cooperativo

25 de marzo de 2005:

| | | | |
|----------|--|---|---|
| 3.437,50 | <i>Fondo de Reserva Obligatorio</i> (1120) | | |
| 3.437,50 | <i>Resultados negativos del ejercicio 2003/2004</i> (1210) | | |
| | | a | <i>Resultado cooperativo</i> (1291) 6.875 |
| | | x | |

- Por la imputación de los resultados de operaciones con terceros

25 de marzo de 2005:

| | | | |
|--------|---|---|--|
| 20.000 | <i>Fondo de Reserva Obligatorio</i> (1120) | | |
| | | a | <i>Resultado de operaciones con terceros</i> (1292) 20.000 |
| | | x | |

- Por la distribución de los resultados extraordinarios

25 de marzo de 2005:

| | | | |
|-------|---|---|---|
| 5.000 | <i>Resultados extraordinarios</i> (1293) | | |
| | | a | <i>Fondo de Reserva Obligatorio</i> (1120) 5.000 |
| | | x | |

De acuerdo con la información facilitada, al cierre del ejercicio 2004/2005 todos los socios han satisfecho las pérdidas imputadas. A medida que se han ido cobrando las cuantías imputadas a los socios, «BELTRÁN S. COOP. AND.» habrá efectuado la anotación que a continuación se reproduce por un importe total de 3.357,50 €, dado que las imputadas a los socios que causaron baja fueron percibidas a comienzos del ejercicio 2004/2006.

.../.../...

| | | | |
|-----|-----------------------|---|---|
| ... | <i>Tesorería</i> (57) | | |
| | | a | <i>Aportaciones de socios para compensación de pérdidas</i> (1220) ... |
| | | x | |

3. Operaciones relativas al Fondo de Educación y Promoción

El Fondo de Educación y Promoción (en adelante, FEP) es quizá la partida más singular y característica de las sociedades cooperativas. De acuerdo con el artículo 96 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas se trata de un fondo inembargable e irrepartible que se destinará a actividades que cumplan los siguientes fines ¹¹:

- a) La formación y educación de los socios y trabajadores de la cooperativa en los principios cooperativos, así como en técnicas económicas, empresariales y profesionales.
- b) La promoción de las relaciones intercooperativas.
- c) La difusión del cooperativismo y la promoción cultural, profesional y social del entorno local o de la comunidad en general.
- d) La promoción de actividades orientadas a fomentar la sensibilidad por la protección del Medio Ambiente y el Desarrollo Sostenible.

Para la consecución de esos fines, el FEP se nutre con los siguientes conceptos:

- El porcentaje sobre los beneficios cooperativos de cada ejercicio económico que determine la Asamblea General, que será como mínimo del 5 por 100.
- El 20 por 100 de los resultados positivos derivados de operaciones realizadas con terceros.
- Las sanciones pecuniarias que la cooperativa imponga a sus socios como consecuencia de la comisión por éstos de infracciones disciplinarias.
- Las subvenciones, donaciones y cualquier tipo de ayuda recibidas de los socios o de terceros, para el cumplimiento de los fines propios del fondo.
- Los rendimientos de los bienes y derechos afectos al propio fondo.

El FEP aparecerá en el pasivo del balance con separación de otras partidas, no considerándose como integrante de los fondos propios, al tener que utilizarse para los fines indicados anteriormente.

La parte del FEP que no se haya utilizado durante el ejercicio deberá materializarse, dentro del mismo ejercicio, en cuentas de ahorro o en títulos de Deuda Pública, cuyos rendimientos financieros se aplicarán al propio fondo. Dichos depósitos o títulos no podrán ser pignoralos ni afectados a préstamos o cuentas de crédito.

El tratamiento contable del FEP se encuentra en la norma sexta de la adaptación del PGC a las sociedades cooperativas, donde se crea una agrupación específica en el pasivo del balance para su reflejo contable, que figurará inmediatamente antes de la correspondiente a las «Provisiones para riesgos y gastos».

¹¹ El artículo 56 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas regula el Fondo de Educación y Promoción en términos muy similares a los de la ley andaluza.

La dotación correspondiente al fondo afectará al resultado como un gasto, reflejándose debidamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que su cuantificación se realice teniendo como base el propio resultado del ejercicio, en los términos señalados en la Ley.

En aquellos casos en que la cooperativa perciba subvenciones, donaciones u otras ayudas, o fondos derivados de la imposición de sanciones, vinculables al fondo de acuerdo con la Ley, tales partidas se registrarán de acuerdo con su naturaleza contable, considerándose un ingreso para la cooperativa, sin perjuicio del registro contable de la consiguiente dotación al «Fondo de Educación, Formación y Promoción».

Por otra parte, la aplicación de este fondo a su finalidad producirá su baja, registrándose con abono, generalmente, a una cuenta de tesorería. No obstante, cuando la aplicación del fondo se materialice mediante actividades realizadas por las sociedades mediante su estructura interna, se emplearán las cuentas necesarias para poder reflejar la información solicitada en la memoria de las cuentas anuales, de forma que se puedan detallar las aplicaciones efectuadas del fondo.

A efectos de registrar el FEP, su dotación y otras aportaciones al mismo, las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas proponen la utilización de las siguientes cuentas:

139. Fondo de Educación, Formación y Promoción.

657. Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción.

757. Ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción.

Esta última cuenta figura dividida en subcuentas para registrar el origen de las otras aportaciones que nutren el FEP, a saber:

7570. Sanciones impuestas a socios imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción.

7571. Subvenciones imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción.

7572. Donaciones imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción.

7573. Otros ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción.

Al producirse estos ingresos, se abonará la cuenta representativa de la aportación al FEP con abono a cuentas de tesorería. Ahora bien, dado que estos ingresos implican un aumento del FEP, éste se deberá registrar simultáneamente contra la cuenta *657. Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción.*

La adaptación del PGC a las sociedades cooperativas no profundiza en el registro de las aplicaciones del FEP. Se limita a decir que al realizarse la aplicación se producirá la baja con abono a una cuenta de tesorería o del grupo 6 de Compras y gastos cuando la aplicación del fondo se materialice mediante actividades realizadas por las sociedades mediante su estructura interna. Sin embargo, no analiza el tratamiento contable de las inversiones en que se puede materializar el FEP ni las posibles correcciones valorativas de dichos activos (amortizaciones, pérdidas reversibles o irreversibles). Al respecto, entendemos que la materialización del FEP en activos fijos no merma el fondo, lo que sí ocurrirá con ocasión de las correcciones valorativas de dichos activos así como

cuando se presenten gastos para mantener dichos activos en perfectas condiciones de uso (v. gr. los de reparación y conservación).

Como se puede observar la denominación del fondo no coincide con la establecida en la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, ya que las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas utilizan la denominación prevista en la Ley estatal. Dado que el cuadro de cuentas del PGC ni de ninguna de sus adaptaciones sectoriales es obligatorio, proponemos la red denominación de esta partida como Fondo de Educación y Promoción como se nombra al fondo en la legislación andaluza.

Teniendo en cuenta las operaciones efectuadas en el ejercicio 2004/2005 relacionadas con el FEP, «BELTRÁN S. COOP. AND.» habrá registrado lo siguiente:

- Por la sanción disciplinaria impuesta a varios socios

1 de marzo de 2005:

| | | | |
|-------|-----------------------|---|---|
| 1.200 | <i>Tesorería (57)</i> | | |
| | | a | <i>Sanciones impuestas a socios imputables al Fondo de Educación y Promoción (7570)</i> |
| | | | 1.200 |
| | _____ | x | _____ |

1 de marzo de 2005:

| | | | |
|-------|--|---|--|
| 1.200 | <i>Dotación al Fondo de Educación y Promoción (6570)</i> | | |
| | | a | <i>Fondo de Educación y Promoción (1390)</i> |
| | | | 1.200 |
| | _____ | x | _____ |

- Por las actividades de formación de socios y trabajadores en materia de legislación y contabilidad cooperativa

.../.../...

| | | | |
|-------|--|---|-----------------------|
| 4.800 | <i>Fondo de Educación y Promoción (1390)</i> | | |
| | | a | <i>Tesorería (57)</i> |
| | | | 4.800 |
| | _____ | x | _____ |

- Por la obtención de una subvención oficial para desarrollar las actividades de formación de socios y trabajadores

.../.../...

| | | | |
|-------|-----------------------|---|-------|
| 4.000 | <i>Tesorería (57)</i> | | |
| | | a <i>Subvenciones imputables al Fondo de Educación y Promoción (7571)</i> | 4.000 |
| | _____ | x _____ | |

.../.../...

| | | | |
|-------|--|--|-------|
| 4.000 | <i>Dotación al Fondo de Educación y Promoción (6570)</i> | | |
| | | a <i>Fondo de Educación y Promoción (1390)</i> | 4.000 |
| | _____ | x _____ | |

- Por la donación recibida de un antiguo socio para la promoción de actividades de protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible

1 de septiembre de 2005

| | | | |
|-------|-----------------------|---|-------|
| 2.000 | <i>Tesorería (57)</i> | | |
| | | a <i>Donaciones imputables al Fondo de Educación y Promoción (7572)</i> | 2.000 |
| | _____ | x _____ | |

1 de septiembre de 2005

| | | | |
|-------|--|--|-------|
| 2.000 | <i>Dotación al Fondo de Educación y Promoción (6570)</i> | | |
| | | a <i>Fondo de Educación y Promoción (1390)</i> | 2.000 |
| | _____ | x _____ | |

- Por la formación de los socios en tareas propias de la explotación de la aceituna realizada con personal propio

.../.../...

| | | | |
|-------|--|------------------------------------|-------|
| 6.600 | <i>Fondo de Educación y Pro-</i> <i>moción (1390)</i> | | |
| | | <i>a Sueldos y salarios (6400)</i> | 3.200 |
| | | <i>a Material didáctico (6290)</i> | 1.300 |
| | | <i>a Otros servicios (6299)</i> | 2.100 |
| | _____ | x _____ | |

B) Proceso de regularización del ejercicio. Determinación del resultado antes de impuestos.

El proceso de regularización persigue un doble objetivo: por un lado, determinar el resultado del ejercicio y, por otro, reflejar la auténtica situación de los elementos patrimoniales. Este proceso requiere la siguiente información:

- El balance de comprobación o de sumas y saldos confeccionado a la fecha de cierre del ejercicio, en el que figuran todas las operaciones que han afectado o pueden afectar al patrimonio empresarial. Sin embargo, no ofrece los resultados obtenidos durante el ejercicio ni facilita una visión ajustada de la situación patrimonial de la empresa al cierre del ejercicio.
- Un inventario extracontable, en el que se pondrán de manifiesto los elementos patrimoniales con los que cuenta la empresa junto con su valoración.

El proceso de regularización es susceptible de ser dividido en las siguientes fases ¹²:

- a) Contabilización de operaciones no formalizadas.
- b) Clasificación correcta.
- c) Periodificación.
- d) Amortización.
- e) Adecuación de los saldos de las cuentas a los valores atribuidos según el inventario extracontable.
- f) Determinación de resultados.
- g) Traslado de los resultados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Fases que serán desarrolladas para resolver el caso propuesto dando lugar a las anotaciones que se muestran a continuación.

1. Contabilización de operaciones no formalizadas.

Tanto la doctrina como la práctica contables se muestran de acuerdo en la conveniencia de registrar las compras en las que se hayan retirado bienes o recibido servicios. De igual forma, se re-

¹² SÁEZ TORRECILLA, A. [1995]: *Contabilidad General*, McGraw-Hill, Madrid, págs. 174 y ss.

gistrarán las ventas y prestaciones de servicios en las que se hayan entregado los bienes o ejecutado los servicios, aunque no se haya extendido todavía la correspondiente factura.

Un caso particular de gastos e ingresos correspondientes al ejercicio en curso y pendientes de facturación está constituido por los denominados «pagos y cobros diferidos». Los cobros diferidos representan derechos de cobro que se materializarán en cobros después del cierre del ejercicio, correspondientes a ingresos devengados y no liquidados en el propio ejercicio. Entre los cobros diferidos se encuentran los intereses a cobrar no vencidos, es decir, intereses a favor de la entidad devengados en el ejercicio actual, correspondientes a operaciones crediticias concedidas por la empresa, que tienen establecidos períodos para el pago de intereses que vencen en el ejercicio siguiente.

En este sentido, respecto del préstamo concedido a «ACITUBEAS S. COOP. AND.» los intereses devengados desde la concesión del préstamo y correspondientes al ejercicio 2004/2005 no se percibirán hasta el ejercicio siguiente. En consecuencia, el ajuste a practicar en esta fase del proceso de regularización consistirá en reconocer el ingreso devengado al cierre del ejercicio, haciendo aparecer la cuenta a cobrar que corresponda pues, a tenor de lo dispuesto en el artículo 186.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), «los ingresos imputables al ejercicio que sólo sean exigibles con posterioridad al cierre del mismo figurarán entre los créditos». Así, teniendo en cuenta que el importe otorgado asciende a 10.000 € y que el tipo de interés acordado es del 5 por 100 anual, los intereses devengados durante el ejercicio 2004/2005, que serán cobrados en diciembre de 2005, ascienden a:

$$\text{Intereses devengados (01-01-2005/30-09-2005)} = 10.000 \times 0,05 \times 9/12 = 375 \text{ €}$$

La anotación que procederá efectuar al cierre del ejercicio 2004/2005 será la siguiente:

30 de septiembre de 2005:

| | | | |
|-----|--|--|-----|
| 375 | <i>Intereses a corto plazo de créditos (5470)</i> | | |
| | <i>a Ingresos de créditos a corto plazo (7630)</i> | | 375 |
| | x | | |

Por su parte, los pagos diferidos constituyen obligaciones de pago con vencimiento después del cierre del ejercicio, por gastos devengados y no liquidados en el propio ejercicio. Así, en esta fase del proceso de regularización deberá registrarse el gasto devengado durante el ejercicio reconociéndose, simultáneamente, una obligación de pago pues, como dispone el artículo 186.2 del TRLSA, «los gastos imputables al ejercicio que hayan de ser satisfechos en otro posterior figurarán entre las deudas», es decir, se tratarán como cuentas a pagar aunque para la determinación de su cuantía sea necesario recurrir estimaciones.

En el caso propuesto, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha tenido conocimiento el 30 de junio de 2005 de la obtención de una subvención por el cumplimiento de determinados parámetros en la calidad de la aceituna. Se prevé que la subvención, que está condicionada al cumplimiento de tales parámetros durante dos años, no se cobrará hasta marzo de 2006. La cooperativa, que entiende que

no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones exigidas para la concesión de la subvención, permite a los socios recibir la subvención desde julio de 2005. Para ello, la cooperativa ha solicitado el 30 de junio de 2005 un préstamo por importe de 9.520 € que se devolverá íntegramente en el momento en que se perciba la subvención. Por esta financiación se pagará un interés del 5 por 100 en la fecha de amortización del préstamo. En la medida en que los intereses se han devengado durante el ejercicio 2004/2005, aunque se pagarán en el ejercicio siguiente, será necesario realizar una anotación para reconocer el gasto imputable al ejercicio y la obligación de pago correspondiente. La cuantía de los intereses devengados se calcula como sigue:

$$\text{Intereses devengados (01-07-2005/30-09-2005)} = 9.520 \times 0,05 \times 3/12 = 119 \text{ €}$$

Los intereses devengados al cierre del ejercicio se contabilizarán de la siguiente forma:

30 de septiembre de 2005:

| | | | | |
|-----|---|---|---|-----|
| 119 | <i>Intereses de deudas a corto plazo (6631)</i> | a | <i>Intereses a corto plazo de deudas (5270)</i> | 119 |
| | | x | | |

Como consecuencia del aplazamiento del reembolso de los socios que han causado baja, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha de satisfacerles en junio de 2006 las cantidades adeudadas (1.120 €) así como intereses del 4 por 100 anual. Estos intereses se devengan desde el reconocimiento de la deuda con los socios, es decir, desde 1 de octubre de 2004. En esta fase será necesario efectuar una anotación reconociendo el gasto correspondiente al ejercicio y, simultáneamente, reconocer la deuda por intereses que será satisfecha en junio de 2006.

$$\text{Intereses devengados (01-01-2004/30-09-2005)} = 1.120 \times 0,04 = 44,80 \text{ €}$$

30 de septiembre de 2005:

| | | | | |
|-------|---|---|---|-------|
| 44,80 | <i>Intereses de deudas a largo plazo (6620)</i> | a | <i>Intereses a corto plazo de deudas (5270)</i> | 44,80 |
| | | x | | |

2. Clasificación correcta.

A lo largo del ejercicio económico han sido registradas las diferentes operaciones realizadas en el mismo de acuerdo con la información que se disponía sobre el hecho contable en cuestión. Sin embargo, es posible que en el momento de cierre del ejercicio, al analizar el balance de sumas y saldos

confeccionado antes de iniciar el proceso de regularización, se adviertan incorrecciones en la información que suministra ese estado contable intermedio. Las causas de esos errores son diversas, a saber:

- a) Carencia de información correcta o completa sobre el hecho contable cuando la operación se registró contablemente.
- b) Contabilización defectuosa de la operación, por ejemplo, error en la utilización de cuentas, error en la cuantía registrada, etc.
- c) El paso del tiempo dado que existen elementos patrimoniales vinculados a plazos.

De acuerdo con la información que se desprende del balance de sumas y saldos, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha registrado las cantidades entregadas por los socios en concepto de pérdidas imputadas, pues en dicho estado figura la partida 1220. *Aportaciones de socios para compensación de pérdidas* con un importe de 3.437,50 € que coincide con los resultados cooperativos negativos imputados a los socios. Sin embargo, la cuenta representativa de las pérdidas cooperativas (1210. *Resultados negativos del ejercicio 2003/2004*) sigue figurando en dicho balance. Por tanto, será necesario acometer una corrección a fin de que la información que suministre la contabilidad sea el fiel reflejo de la realidad de la empresa. El asiento de clasificación correcta que se realizará será el siguiente:

30 de septiembre de 2005:

| | | | |
|----------|--|--|----------|
| 3.437,50 | <i>Aportaciones de socios para compensación de pérdidas (1220)</i> | | |
| | a <i>Resultados negativos del ejercicio 2003/2004 (1210)</i> | | 3.437,50 |
| | x | | |

Por otra parte, el derecho de cobro que por un total de 12.500 € tiene «BELTRÁN S. COOP. AND.» sobre un cliente por la entrega de productos en el ejercicio 2003/2004 con vencimiento en el ejercicio actual no ha sido atendido a su vencimiento. En consecuencia, entendiéndose que concurren las circunstancias que permiten razonablemente calificar ese crédito como de dudoso cobro, procederá llevar a cabo el siguiente asiento:

30 de septiembre de 2005:

| | | | |
|--------|--|--|--------|
| 12.500 | <i>Clientes de dudoso cobro (4350)</i> | | |
| | a <i>Clientes (4300)</i> | | 12.500 |
| | x | | |

El paso del tiempo provoca que la deuda que mantiene «BELTRÁN S. COOP. AND.» con los socios que han causado baja pase a tener vencimiento a corto plazo. Sin embargo, en la contabilidad dicha deuda luce a largo plazo. Será necesario efectuar, por tanto, el ajuste siguiente:

30 de septiembre de 2005:

1.120 *Deudas a largo plazo por reembolso de aportaciones a los socios (1780)*

a *Deudas a corto plazo por reembolso de aportaciones a los socios (5280)*

1.120

x

Finalmente, de la lectura del balance de sumas y saldos se deduce que «BELTRÁN S. COOP. AND.» no ha realizado anotación alguna en relación a la subvención obtenida por el cumplimiento de determinados parámetros en la calidad de la aceituna, a excepción del préstamo solicitado para adelantar dicha subvención a los socios. Hemos de plantearnos si la cooperativa debe realizar un ajuste de clasificación reconociendo el ingreso en el ejercicio actual al haber tenido constancia en el mismo de la concesión de la subvención y no existen dudas razonables sobre el futuro cumplimiento de las condiciones exigidas para su concesión. El tratamiento contable que corresponde dar a la subvención dependerá de si «BELTRÁN S. COOP. AND.» es beneficiaria de la misma o, si por el contrario, su función es la de ser un mero intermediario en el cobro o pago de esa ayuda. En este sentido, si la cooperativa es beneficiaria deberá reconocerse el ingreso dado que no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones a las que está sujeta la subvención. Ahora bien, del fondo económico de la subvención se desprende que la cooperativa es un mero intermediario entre el organismo concedente y los socios de «BELTRÁN S. COOP. AND.», actuando la cooperativa como colaboradora. En este caso, de acuerdo con el ICAC¹³, «las cantidades recibidas no formarán parte del patrimonio de la entidad y estas operaciones no tendrán influencia en sus resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se produzcan, sin perjuicio de que si pudieran derivarse para la entidad responsabilidades, por el buen fin de las subvenciones donaciones o legados recibidos, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión». El mismo tratamiento corresponde a la subvención concedida a «BELTRANEJA S. COOP. AND.» pues «BELTRÁN S. COOP. AND.» actúa como un mero intermediario entre el organismo concedente de dicha ayuda y los beneficiarios de la misma, que no son otros que sus socios.

3. Periodificación.

Aunque la gestión de la empresa, según establece el principio de empresa en funcionamiento, tiene prácticamente una duración ilimitada, será fraccionada en ejercicios económicos a fin de determinar el resultado periódico.

Para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel de los resultados, los ingresos y gastos de cada ejercicio económico deben estar correlacionados. Sin embargo, los gastos y los ingresos se contabilizan a medida que se van produciendo y, al cierre del ejercicio, con ocasión del cálculo del resultado, junto a gastos e ingresos pertenecientes al ejercicio en curso, aparecen gastos pagados o ingresos cobrados vinculados con ejercicios posteriores al actual. Esta situación, que se produce porque la corriente real de bienes y servicios que los gastos e ingresos representan no coincide en el tiempo con la corriente financiera o monetaria, deberá ser objeto de corrección. Así, en esta fase

¹³ Consulta núm. 1, BOICAC núm. 35, octubre de 1998 (NFC008329).

se emplea un mecanismo contable –la periodificación– que permite acomodar las corrientes de ingresos y gastos registradas en el ejercicio a aquellas efectivamente devengadas en el mismo.

En el supuesto que nos ocupa, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha celebrado con un socio de la cooperativa un contrato de arrendamiento de un local situado en sus instalaciones. El contrato, que tiene una duración de un año, se ha firmado el 1 de enero de 2005 y en dicha fecha el socio ha satisfecho un total de 4.800 € por la utilización del local durante un año. En la contabilidad de «BELTRÁN S. COOP. AND.» figura la partida 7520. *Ingresos por arrendamientos* con un saldo de 4.800 €. Ahora bien, dado que parte de ese ingreso corresponde al ejercicio 2005/2006, será necesario practicar un ajuste por periodificación para que ese importe no influya en la determinación de los resultados del ejercicio 2004/2005. El importe por el que se realizará el ajuste se determina como sigue:

$$\text{Ingresos por arrendamiento (01-10-2005/31-12-2005)} = 4.800 \times 3/12 = 1.200 \text{ €}$$

30 de septiembre de 2005:

| | | | | |
|-------|--|---|------------------------------------|-------|
| 1.200 | <i>Ingresos por arrendamientos</i> (7520) | a | <i>Ingresos anticipados (4850)</i> | 1.200 |
| | | x | | |

4. Amortización.

La determinación del resultado exige, de acuerdo con el principio de prudencia, que se tengan en cuenta «los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior», distinguiéndose las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles. Entre estas últimas se encuentra la amortización del inmovilizado.

La amortización es el reflejo contable de la depreciación experimentada por los bienes de inmovilizado de la empresa derivada de su aplicación en el proceso productivo, del paso del tiempo o de la obsolescencia técnica que pueda afectar a esos bienes.

El inmovilizado de «BELTRÁN S. COOP. AND.» está formado por los siguientes elementos:

| Cuenta | Descripción del elemento | Fecha de adquisición | Precio de adquisición |
|----------------------------------|---------------------------------------|----------------------|-----------------------|
| 220. Terrenos y bienes naturales | Suelo sobre el que se asienta la nave | 01-10-2000 | 10.000 |
| 221. Construcciones | Nave | 01-10-2000 | 90.000 |
| 223. Maquinaria | Tolvas de recepción de la aceituna | 01-10-2000 | 50.000 |

.../...

.../...

| | | | |
|---------------------------------|----------------------|------------|--------|
| 226. Mobiliario | Muebles de oficina | 01-10-2000 | 1.900 |
| 228. Elementos de transporte | Camión | 01-07-2005 | 55.000 |
| 229. Inmovilizado afecto al FEP | Equipos informáticos | 01-05-2004 | 18.000 |

Para determinar la cuantía de la depreciación experimentada por el inmovilizado en cada ejercicio económico, la cooperativa emplea los siguientes parámetros:

| Cuenta | Valor residual estimado | Método de amortización | Porcentaje de amortización anual |
|---------------------------------|-------------------------|------------------------|----------------------------------|
| 221. Construcciones | 0 | Lineal | 5 por 100 |
| 223. Maquinaria | 0 | Lineal | 15 por 100 |
| 226. Mobiliario | 0 | Lineal | 10 por 100 |
| 228. Elementos de transporte | 10.000 | Lineal | 16 por 100 |
| 229. Inmovilizado afecto al FEP | 0 | Lineal | 20 por 100 |

Teniendo en cuenta esos datos, las cuotas de amortización correspondientes al ejercicio 2004/2005 de los elementos que integran el inmovilizado material se calcularán como sigue:

a) Construcciones.

Este elemento, adquirido el 1 de octubre de 2000, viene amortizándose linealmente a razón del 5 por 100 anual. En consecuencia, el gasto por amortización correspondiente al ejercicio ascenderá a:

$$\text{Amortización de construcciones (2004/2005)} = 90.000 \times 0,05 = 4.500 \text{ €}$$

b) Maquinaria.

La maquinaria fue adquirida el 1 de octubre de 2000 y desde esa fecha se ha venido amortizando linealmente de acuerdo con un porcentaje anual del 15 por 100. Así, la cuota de amortización del ejercicio 2004/2005 será:

$$\text{Amortización de maquinaria (2004/2005)} = 50.000 \times 0,15 = 7.500 \text{ €}$$

c) Mobiliario.

El mobiliario, que fue comprado el 1 de octubre de 2000, se viene amortizando linealmente a razón del 10 por 100 anual sin que se haya estimado valor residual alguno. En consecuencia, la cuota de amortización de este ejercicio ascenderá a:

$$\text{Amortización de mobiliario (2004/2005)} = 1.900 \times 0,1 = 190 \text{ €}$$

d) Elementos de transporte.

Los elementos de transporte han sido adquiridos el 1 de julio de 2005 por un total de 55.000 €. Para el cálculo del gasto por amortización, la empresa ha estimado un valor residual de 10.000 € y un coeficiente de amortización anual del 16 por 100. En consecuencia, la cuota de amortización correspondiente al ejercicio 2004/2005 ascenderá a:

$$\begin{aligned} \text{Amortización de elementos de transporte (2004/2005)} &= \\ &= (55.000 - 10.000) \times 0,16 \times 3/12 = 1.800 \text{ €} \end{aligned}$$

e) Inmovilizado afecto al Fondo de Educación y Promoción.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» cuenta con unos equipos informáticos afectos al FEP que fueron adquiridos el 1 de mayo de 2004 y desde esa fecha vienen siendo amortizados a razón del 20 por 100 anual. De esta forma, la cuota de amortización correspondiente al ejercicio actual se calculará como sigue:

$$\text{Amortización del inmovilizado afecto al FEP (2004/2005)} = 18.000 \times 0,2 = 3.600 \text{ €}$$

Determinadas las cuotas de amortización, procede su contabilización, lo cual se llevará a cabo como sigue:

30 de septiembre de 2005:

| | |
|-------|--|
| 4.500 | <i>Amortización de construcciones (6821)</i> |
| 7.500 | <i>Amortización de maquinaria (6823)</i> |
| 190 | <i>Amortización de mobiliario (6826)</i> |
| 1.800 | <i>Amortización de elementos de transporte (6828)</i> |
| 3.600 | <i>Amortización de inmovilizado afecto al FEP (6829)</i> |

| | | |
|---|--|-------|
| a | Amortización acumulada de construcciones (2821) | 4.500 |
| a | Amortización acumulada de maquinaria (2823) | 7.500 |
| a | Amortización acumulada de mobiliario (2826) | 190 |
| a | Amortización acumulada de elementos de transporte (2828) | 1.800 |
| a | Amortización acumulada del inmovilizado afecto al FEP (2829) | 3.600 |

x

Con carácter general, el cálculo y registro de las cuotas de amortización se realiza al cierre del ejercicio. No obstante, si el activo inmovilizado causa baja durante el ejercicio, a efectos de que dicha baja se produzca por su valor neto contable, la amortización se calculará y registrará a esa fecha en que sale el patrimonio. Ello explica la existencia de la cuenta 6828. *Amortización de elementos de transporte* en el balance de sumas y saldos previo a la regularización. En efecto, «BELTRÁN S. COOP. AND.» vendió a principios de julio de 2005 por 20.000 € un camión que había sido adquirido el 1 de octubre de 2000 por un total de 42.000 € y que se había venido amortizando de acuerdo con un coeficiente anual del 16 por 100 y un valor residual estimado de 10.000 €.

La cuota de amortización del ejercicio 2004/2005 correspondiente al inmovilizado vendido y ya registrada se ha calculado de la siguiente forma:

$$\begin{aligned} \text{Amortización de elementos de transporte (2004/2005)} &= \\ &= (42.000 - 10.000) \times 0,16 \times 9/12 = 3.840 \text{ €} \end{aligned}$$

Por otra parte, en el balance luce un beneficio extraordinario por importe de 2.320 € que viene dado por la diferencia entre el precio de venta (20.000 €) y el valor neto contable del elemento vendido (17.680 €) que, a su vez, es la diferencia entre el precio de adquisición del elemento vendido y su amortización acumulada a la fecha de la venta.

| Ejercicio | Cuota de amortización | Amortización acumulada |
|-----------|---|------------------------|
| 2000/2001 | $(42.000 - 10.000) \times 0,16 = 5.120$ | 5.120 |
| 2001/2002 | $(42.000 - 10.000) \times 0,16 = 5.120$ | 10.240 |
| 2002/2003 | $(42.000 - 10.000) \times 0,16 = 5.120$ | 15.360 |
| 2003/2004 | $(42.000 - 10.000) \times 0,16 = 5.120$ | 20.480 |
| 2004/2005 | $(42.000 - 10.000) \times 0,16 \times 9/12 = 3.840$ | 24.320 |

Teniendo en cuenta los cálculos realizados, los asientos realizados correspondientes a la venta del inmovilizado serán los siguientes:

1 de julio de 2005:

| | | | |
|-------|---|---|---|
| 3.840 | <i>Amortización de elementos de transporte (6828)</i> | | |
| | | a | <i>Amortización acumulada de elementos de transporte (2828)</i> 3.840 |
| _____ | | x | _____ |

1 de julio de 2005:

| | | | |
|--------|---|---|--|
| 20.000 | <i>Tesorería (57)</i> | | |
| 24.320 | <i>Amortización acumulada de elementos de transporte (2828)</i> | | |
| | | a | <i>Elementos de transporte (2280)</i> 42.000 |
| | | a | <i>Beneficios procedentes del inmovilizado material (7710)</i> 2.320 |
| _____ | | x | _____ |

5. *Adecuación de los saldos de las cuentas a los valores atribuidos, según el inventario, a los elementos patrimoniales.*

Si existiesen divergencias entre los saldos de las cuentas que lucen en el balance de sumas y saldos y el valor real atribuido a cada elemento en el inventario realizado al cierre del ejercicio, éstas serán corregidas en esta fase del proceso de regularización adecuándose el valor contable al valor real del elemento patrimonial en cuestión.

Entre las causas que pueden originar esas discrepancias, destacan como más habituales las siguientes:

- Omisión involuntaria de operaciones.
- Diferencias de arqueo.
- Tratamiento contable de las existencias.
- Detección de pérdidas potenciales o reversibles.

En el caso que nos ocupa, deberán practicarse ajustes en los elementos patrimoniales como consecuencia de las dos últimas causas, esto es, el tratamiento contable de las existencias y la detección de pérdidas potenciales o reversibles.

5.1. Tratamiento contable de las existencias.

De acuerdo con el procedimiento especulativo de registro de las existencias previsto en el PGC, las cuentas representativas de estos activos sólo se usan al comienzo del ejercicio para registrar el valor de las existencias iniciales. En consecuencia, al cierre del ejercicio esas cuentas figurarán en el balance de sumas y saldos confeccionado antes del proceso de regularización por dicha valoración, cuando en el almacén, seguramente, habrá variado la composición y el valor de las existencias. Será necesario, por tanto, en esta fase del proceso de regularización ajustar el saldo de las cuentas de existencias para que sean un fiel reflejo de las mercancías en poder de la empresa al cierre del ejercicio, lo que permitirá conocer además el resultado obtenido en el ejercicio como consecuencia de las ventas de mercaderías.

El paso previo a ese ajuste será la valoración de las mercancías que existe en el almacén al cierre del ejercicio económico puestas de manifiesto a través del recuento físico efectuado.

En el caso propuesto, el inventario realizado al cierre del ejercicio determina la existencia de abonos e insecticidas por valor de 1.934 € y de una partida de aceitunas valorada en 1.270 € que «BELTRÁN S. COOP. AND.» procede a destruir al tratarse de productos percederos.

a) Existencias de abonos e insecticidas.

La adecuación del saldo de las cuentas representativas de las existencias de abonos e insecticidas al inventario extracontable se llevará a cabo como sigue:

- Por la eliminación de las existencias iniciales

30 de septiembre de 2005:

| | | | |
|--------------|---|--|--------------|
| <i>1.670</i> | <i>Variación de existencias de abonos e insecticidas (6120)</i> | | |
| | <i>a Abonos e insecticidas (3250)</i> | | <i>1.670</i> |
| | x | | |

- Por la incorporación de las existencias finales

30 de septiembre de 2005:

| | | | |
|--------------|---|--|--------------|
| <i>1.934</i> | <i>Abonos e insecticidas (3250)</i> | | |
| | <i>a Variación de existencias de abonos e insecticidas (6120)</i> | | <i>1.934</i> |
| | x | | |

b) Existencias de aceitunas.

En relación con las aceitunas, no procede llevar a cabo anotación alguna en la medida en que ni había existencias al inicio del ejercicio ni existen al cierre del mismo. Tampoco, se registrará la baja en inventario de la partida de aceitunas excedente al cierre del ejercicio pues esa pérdida se reconoce contablemente a través del registro de las existencias finales. En este sentido, la norma duodécima de la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción establece que «si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias, es decir, dándose de baja el valor de éstas».

5.2. Pérdidas potenciales o reversibles.

En esta fase del proceso de regularización será necesario tener en cuenta las pérdidas de carácter reversible que afectan a los elementos patrimoniales y que han sido puestas de manifiesto en el inventario extracontable pues, como establece el principio de prudencia contenido en la primera parte del PGC, «los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles». El mecanismo contable que se utilizará para el registro de las correcciones por pérdidas reversibles son las denominadas provisiones de activo.

Estas provisiones, a diferencia de las de pasivo, se caracterizan por constituir modificaciones del valor contable de los activos al valor inferior que corresponda en la fecha de cierre del ejercicio y, en consecuencia, tienen carácter transitorio mientras dure la situación provisional pues desaparecerán si las condiciones que la motivaron dejasen de existir. El importe de esta pérdida potencial de los elementos de activo se inscribirá como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso que nos ocupa, son dos los elementos que han experimentado una pérdida potencial, a saber: los derechos de cobros contra clientes y el inmovilizado afecto al FEP.

a) Provisión para insolvencias.

En cumplimiento del principio de prudencia, la apreciación de posibles disminuciones en la capacidad de pago de los deudores, o las reducciones de su solvencia, deberán registrarse contablemente desde el momento en que la empresa tenga conocimiento de tales circunstancias.

De acuerdo con los datos facilitados, «BELTRÁN S. COOP. AND.» habrá de dotar una provisión para insolvencias como consecuencia del impago, por parte de un cliente, de un crédito cuyo vencimiento era el 15 de marzo de 2005. El importe adeudado por el cliente asciende a 12.500 €. El registro contable de la pérdida potencial detectada se realizará como sigue:

30 de septiembre de 2005:

| | | |
|--------|---|--------|
| 12.500 | <i>Dotación a la provisión para insolencias de tráfico (6940)</i> | |
| | <i>a Provisión para insolencias de tráfico (4900)</i> | 12.500 |
| | x | |

b) Provisión por depreciación del inmovilizado material.

De acuerdo con el apartado 5 de la Norma de Valoración 2.^a del PGC ¹⁴, «deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización. Por la depreciación duradera que no se considere definitiva, se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate; en este caso no se mantendrá la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir».

En consecuencia, si al cierre del ejercicio se pone de manifiesto que el valor de mercado de un inmovilizado es inferior al valor neto contable de dicho activo, no considerándose definitiva esa diferencia, y ese último valor no será recuperable mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos –incluida la amortización– derivados de su uso, se dotará una provisión por depreciación del inmovilizado por el importe de esa pérdida potencial.

A tenor de los datos facilitados, «BELTRÁN S. COOP. AND.» cuenta con unos equipos informáticos afectos al FEP cuyo valor de mercado es de 12.490 €, considerando la cooperativa que el valor neto contable de dichos activos no es recuperable mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos que se producen como consecuencia de su utilización. Para ver si procede, o no, la corrección valorativa, habremos de comparar ese valor de mercado con el valor neto contable del bien, que vendrá dado por la diferencia entre el precio de adquisición y las amortizaciones acumuladas a la fecha de cierre del ejercicio.

Teniendo en cuenta que los equipos informáticos se adquirieron el 1 de mayo de 2004 por un total de 18.000 € y que desde esa fecha se vienen amortizando linealmente a razón de un 20 por 100 lineal, la amortización acumulada al cierre del ejercicio 2004/2005 ascenderá a:

| Ejercicio | Cuota de amortización | Amortización acumulada |
|-----------|---|------------------------|
| 2003/2004 | $18.000 \times 0,2 \times 5/12 = 1.500$ | 1.500 |
| 2004/2005 | $18.000 \times 0,2 = 3.600$ | 5.100 |

¹⁴ En el mismo sentido se expresa el apartado 2 de la norma 7.^a de la Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

El valor neto contable del bien será, por tanto, de 12.900 € (18.000 – 5.100). En la medida en que el valor de mercado es de 12.490 €, se ha puesto de manifiesto una pérdida potencial, que se registrará mediante una provisión por depreciación de inmovilizado, por un importe de 410 €. El registro contable de esa pérdida reversible será el siguiente:

30 de septiembre de 2005:

| | | |
|---------------|--|-----|
| 410 | <i>Dotación a la provisión del inmovilizado material afecto al FEP (6929)</i> | |
| | <i>a Provisión por depreciación del inmovilizado material afecto al FEP (2929)</i> | 410 |
| _____ x _____ | | |

6. Determinación del resultado del ejercicio.

Una vez que se han contabilizado todas las operaciones de regularización, hemos de determinar el resultado antes de impuestos, que, en cumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos, estará constituido por los ingresos del ejercicio menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Sin embargo, la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas exige en su artículo 88.1 que «la cuenta de de pérdidas y ganancias del ejercicio económico integrará las siguientes subcuentas de resultados, claramente diferenciadas:

- a) Resultados cooperativos o excedentes.
- b) Resultados de operaciones con terceros no socios.
- c) Resultados extraordinarios»¹⁵.

Los resultados cooperativos son aquellos que se derivan de la actividad cooperativizada con los socios o desarrollada por éstos tratándose de cooperativas de trabajo asociado y de las inversiones en

¹⁵ En términos similares se regula el resultado del ejercicio económico en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, concretamente se le dedica el artículo 57. No obstante, existe una diferencia sustancial en lo que se refiere a la imputación de gastos generales de la cooperativa entre los resultados cooperativos y extracooperativos. Mientras en la regulación andaluza se establece que se haga de acuerdo con el volumen de ingresos de cada naturaleza, en la norma estatal no se establece criterio alguno, tan sólo se indica que dichos gastos se distribuyan de acuerdo con criterios de imputación fundados. Otra diferencia existente entre ambas normativas es que la ley estatal considera que no tienen carácter extraordinario «las plusvalías obtenidas por la enajenación de elementos del inmovilizado material destinados al cumplimiento del fin social, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado, con idéntico destino, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en su patrimonio salvo pérdidas justificadas, hasta que finalice su período de amortización».

empresas cooperativas o en otro tipo de empresas participadas mayoritariamente por cooperativas. La determinación de estos resultados se llevará a cabo deduciendo de los ingresos cooperativos una serie de gastos. De acuerdo con el artículo 89.1 de esa Ley, son ingresos cooperativos los siguientes:

- a) Los obtenidos de la venta de productos y servicios de los socios y de la cooperativa.
- b) Los obtenidos de la venta o suministro de productos y servicios a los socios, que se evaluarán con arreglo al precio efectivamente realizado.
- c) Los intereses devengados por las operaciones con sus socios, por las cooperativas de crédito y por las secciones de crédito de las cooperativas.
- d) Los obtenidos de inversiones en empresas cooperativas.
- e) Las subvenciones corrientes y las de capital imputables al ejercicio económico.
- f) Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.

De estos ingresos, de acuerdo con el artículo 89.2 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, se deducirán los siguientes gastos:

- a) El importe de los bienes y servicios entregados por los socios para la gestión y desarrollo de la actividad cooperativizada, que se computará con arreglo al precio efectivamente realizado, así como el importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y socios de trabajo valorados en cuantía no superior a las retribuciones que normalmente sean satisfechas en empresas de similar actividad en la zona donde se realice la actividad laboral.
- b) Los gastos necesarios para el funcionamiento de la cooperativa, conforme a la determinación que de los mismos efectúa el PGC, en proporción a la cifra de ingresos cooperativos.
- c) Los intereses devengados a favor de los socios y asociados, en su caso, por sus aportaciones al capital, por préstamos hechos a la cooperativa o por retornos retenidos transitoriamente en el Fondo de Retornos ¹⁶, así como los devengados por los obligacionistas u otros acreedores. Igualmente, se contabilizarán como gastos, las remuneraciones satisfechas a los suscriptores de títulos participativos.
- d) Las dotaciones para amortizaciones.

Los resultados derivados de las operaciones realizadas con terceros no socios que, de acuerdo con el artículo 88.3 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, son los que «proviene del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros no socios» se determina deduciendo de los ingresos generados por la actividad cooperativizada con terceros no socios, los gastos en que se haya incurrido para su obtención en proporción a la cifra de ingresos de esta naturaleza, así como los gastos específicos generados por la actividad con terceros no socios (art. 90 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas).

¹⁶ El Fondo de Retornos, que se regula en el artículo 91.5 c) de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, comprende los retornos acreditados a los socios cuya disponibilidad por parte de éstos se aplaza hasta que transcurra el período de tiempo previsto en los Estatutos sociales que, en ningún caso, puede ser superior a cinco años. Estamos, por tanto, ante un pasivo exigible de la sociedad cooperativa.

Finalmente, los resultados extraordinarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.4 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, son los «derivados de las inversiones en empresas no cooperativas y de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, los derivados de la enajenación de elementos del activo inmovilizado, así como cualquier otro no contemplado en las otras subcuentas».

La cuenta de pérdidas y ganancias incluida en las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas se adapta a la estructura y contenido del PGC. Por tanto, no lucen en esa cuenta anual las tres categorías de resultados previstos en la legislación cooperativa. La separación de los ingresos y gastos para la obtención de los tres tipos de resultados que se producen en las cooperativas se establece en la Memoria. No obstante, nada impide que la determinación del resultado se realice a través de los resultados parciales previstos en la legislación cooperativa. A tal efecto, será necesario determinar qué ingresos y qué gastos de los contabilizados deben formar parte de cada una de las categorías de resultados. La única dificultad que entraña esta tarea es el reparto de los gastos generales de la cooperativa entre los resultados cooperativos y los resultados derivados de operaciones con terceros no socios. Al tal efecto, la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas establece que se realice en proporción a los ingresos cooperativos y los ingresos derivados de operaciones con terceros no socios.

En la norma decimoquinta de la adaptación del PGC a las sociedades cooperativas, dedicada a la memoria, se establece que «la asignación de los ingresos y gastos directos y la imputación de los ingresos y gastos comunes se realizará teniendo en cuenta:

- a) Se identificarán cada una de las actividades realizadas por la cooperativa de acuerdo con lo indicado anteriormente.
- b) A cada actividad se asignarán los gastos e ingresos que le correspondan de forma exclusiva o directa y se imputarán con criterios racionales los comunes a dos o más actividades.
- c) La imputación de los gastos e ingresos comunes se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de que los gastos e ingresos imputados a cada actividad sean lo más paralelos al coste o costes que tengan una relación funcional más importante con las actividades realizadas, y en sintonía con la adecuada correlación de ingresos y gastos.
- d) De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios de asignación e imputación de gastos e ingresos deberán establecerse y aplicarse sistemáticamente, manteniéndose de manera uniforme a lo largo del tiempo.

Se detallarán en la memoria los criterios de asignación e imputación utilizados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberá darse cuenta asimismo en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración, considerando que los cambios se producen al inicio del ejercicio».

En el supuesto que nos ocupa, después de todas las operaciones de regularización y previamente a la contabilización del impuesto sobre beneficios, los ingresos y gastos del ejercicio 2004/2005 son los siguientes:

GASTOS E INGRESOS DEL EJERCICIO 2004/2005
(previos a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades)

| Cuentas | Saldos deudores | Saldos acreedores |
|---|--------------------|----------------------|
| 6000. Compras de aceitunas | 42.980,00 | |
| 6020. Compras de abonos e insecticidas | 4.130,00 | |
| 6060. Compras efectuadas a los socios | 246.390,00 | |
| 6120. Variación de existencias de abonos e insecticidas | | 264,00 |
| 6220. Reparaciones y conservación | 11.320,00 | |
| 6230. Servicios de profesionales independientes | 39.450,00 | |
| 6240. Transportes | 705,00 | |
| 6250. Primas de seguros | 2.450,00 | |
| 6260. Servicios bancarios y similares | 198,00 | |
| 6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 3.210,00 | |
| 6280. Suministros | 819,00 | |
| 6290. Otros servicios | 11.370,00 | |
| 6310. Otros tributos | 572,00 | |
| 6400. Sueldos y salarios | 25.510,00 | |
| 6420. Seguridad Social a cargo de la empresa | 10.392,00 | |
| 6470. Retribución a los socios trabajadores | 9.256,00 | |
| 6570. Dotación al FEP | 7.200,00 | |
| 6620. Intereses de deudas a largo plazo | 44,80 | |
| 6630. Intereses de deudas a corto plazo (retraso en liquidaciones) | 20.000,00 | |
| 6631. Intereses de deudas a corto plazo | 119,000 | |
| 6780. Gastos extraordinarios (devolución subvención) | 6.000,00 | |
| 6821. Amortización de construcciones | 4.500,00 | |
| 6823. Amortización de maquinaria | 7.500,00 | |
| 6826. Amortización de mobiliario | 190,00 | |
| 6828. Amortización de elementos de transporte | 5.640,00 | |
| 6829. Amortización del inmovilizado afecto al FEP | 3.600,00 | |
| 6929. Dotación a la provisión del inmovilizado material afecto al FEP | 410,00 | |
| 6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico | 12.500,00 | |
| 7000. Ventas de aceitunas (molino) | | 470.000,00 |
| 7001. Ventas de aceitunas (mesa) | | 90.500,00 |
| 7040. Ventas de abonos e insecticidas | | 720,00 |
| 7080. Devoluciones de ventas y operaciones similares | 580,00 | |
| 7090. Rappels sobre ventas | 400,00 | |
| 7520. Ingresos por arrendamientos | | 3.600,00 |
| 7560. Ingresos por operaciones con socios | | 39.240,00 |
| 7570. Sanciones impuestas a socios imputables al FEP | | 1.200,00 |
| 7571. Subvenciones imputables al FEP | | 4.000,00 |
| 7572. Donaciones imputables al FEP | | 2.000,00 |

.../...

.../...

| | | |
|--|-------------------|-------------------|
| 7600. Ingresos de participaciones en capital («TURISMO RURAL») | | 3.900,00 |
| 7601. Ingresos de participaciones en capital («BELTRANEJA») | | 9.900,00 |
| 7630. Ingresos de créditos a corto plazo | | 375,00 |
| 7660. Beneficios en valores negociables | | 8.500,00 |
| 7690. Otros ingresos financieros (intereses c/c) | | 3.400,00 |
| 7710. Beneficios procedentes del inmovilizado material | | 2.320,00 |
| Suman | 477.435,80 | 639.919,00 |

En la distribución de los ingresos del ejercicio 2003/2004 en las diferentes categorías de resultados, no se deben tener en cuenta los ligados al FEP. En consecuencia, el reparto de ingresos en las diferentes categorías de resultados será el siguiente:

| Cuentas | Ingresos cooperativos | Ingresos de terceros no socios | Ingresos extraordinarios |
|--|------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|
| 7000. Ventas de aceitunas (molino) | 387.000,00 | 83.000,00 | |
| 7001. Ventas de aceitunas (mesa) | 90.500,00 | | |
| 7040. Ventas de abonos e insecticidas | | 720,00 | |
| 7080. Dev. de ventas y operaciones similares ... | - 580,00 | | |
| 7090. Rappels sobre ventas | - 400,00 | | |
| 7520. Ingresos por arrendamientos | | 3.600,00 | |
| 7560. Ingresos por operaciones con socios | 39.240,00 | | |
| 7600. Ing. particip. capital («TURISMO RURAL») | | 3.900,00 | |
| 7601. Ing. particip. capital («BELTRANEJA») | 9.900,00 | | |
| 7630. Ingresos de créditos a corto plazo | 375,00 | | |
| 7660. Beneficios en valores negociables | | 8.500,00 | |
| 7690. Otros ingresos financieros (intereses c/c) | 3.400,00 | | |
| 7710. Beneficios procedentes del inm. material | | | 2.320,00 |
| Suman | 529.435,00 | 99.720,00 | 2.320,00 |

En cuanto a los gastos, teniendo en cuenta el criterio establecido en la legislación andaluza para la imputación de los gastos generales entre resultados cooperativos y resultados de operaciones con terceros no socios y después de eliminar los relacionados con el FEP, se distribuirán de la siguiente forma:

| Cuentas | Importe | Gastos cooperativos | Gastos de operaciones con terceros no socios |
|--|-------------------|---------------------|--|
| 6000. Compras de aceitunas | 42.980,00 | | 42.980,00 |
| 6020. Compras de abonos e insecticidas | 4.130,00 | 3.475,40 | 654,60 |
| 6060. Compras efectuadas a los socios | 246.390,00 | 246.390,00 | |
| 6120. Variación de exist. de abonos e insecticidas | - 264,00 | - 222,16 | - 41,84 |
| 6220. Reparaciones y conservación | 11.320,00 | 9.525,78 | 1.794,22 |
| 6230. Servicios de profesionales independientes | 39.450,00 | 33.197,18 | 6.252,82 |
| 6240. Transportes | 705,00 | 593,26 | 111,74 |
| 6250. Primas de seguros | 2.450,00 | 2.061,68 | 388,32 |
| 6260. Servicios bancarios y similares | 198,00 | 166,62 | 31,38 |
| 6270. Publicidad, propaganda y relac. públicas .. | 3.210,00 | 2.701,22 | 508,78 |
| 6280. Suministros | 819,00 | 689,19 | 129,81 |
| 6290. Otros servicios | 11.370,00 | 9.567,86 | 1.802,14 |
| 6310. Otros tributos | 572,00 | 481,34 | 90,66 |
| 6400. Sueldos y salarios | 25.510,00 | 21.466,67 | 4.043,33 |
| 6420. Seguridad Social a cargo de la empresa | 10.392,00 | 8.744,87 | 1.647,13 |
| 6470. Retribución a los socios trabajadores | 9.256,00 | 9.256,00 | |
| 6620. Intereses de deudas a largo plazo | 44,80 | 44,80 | |
| 6630. Int. deudas a c/p (retraso en liquidaciones) | 20.000,00 | 16.830,00 | 3.170,00 |
| 6631. Intereses de deudas a corto plazo | 119,00 | 100,14 | 18,86 |
| 6780. Gastos extraordinarios (dev. subvención) . | 6.000,00 | 6.000,00 | |
| 6821. Amortización de construcciones | 4.500,00 | 3.786,75 | 713,25 |
| 6823. Amortización de maquinaria | 7.500,00 | 6.311,25 | 1.188,75 |
| 6826. Amortización de mobiliario | 190,00 | 159,89 | 30,11 |
| 6828. Amortización de elementos de transporte . | 5.640,00 | 4.746,06 | 893,94 |
| 6940. Dot. provisión para insolvencias de tráfico | 12.500,00 | 10.518,75 | 1.981,25 |
| Suman | 464.981,80 | 396.592,55 | 68.389,25 |

La imputación de gastos generales entre los resultados cooperativos y los resultados de operaciones con terceros no socios se ha realizado en proporción a los ingresos de cada una de esas categorías, esto es:

| Concepto | Importe | Porcentaje |
|--------------------------------------|-------------------|----------------|
| Ingresos cooperativos | 529.435,00 | 84,15% |
| Ingresos de terceros no socios | 99.720,00 | 15,85% |
| Total de ingresos | 629.155,00 | 100,00% |

Las proporciones calculadas se han aplicado a los gastos generales de la cooperativa que están constituidos por:

- Consumo de abonos e insecticidas.
- Servicios exteriores.
- Otros tributos.
- Gastos de personal, a excepción de la retribución a los socios trabajadores porque tienen consideración de gastos cooperativos.
- Gastos financieros, a excepción de los intereses devengados en el ejercicio por el reembolso a que tenían derecho los socios que causaron baja que tienen carácter cooperativo.
- Amortizaciones del ejercicio.
- Dotación a la provisión para insolvencias.

El gasto registrado como extraordinario y relativo a la devolución de una subvención tendrá la consideración de cooperativo en la medida en que tuvo carácter cooperativo el ingreso contabilizado en su día por dicha subvención.

La comparación de los ingresos y gastos nos permite obtener las tres categorías de resultados antes de impuestos, a saber:

| Concepto | Resultado cooperativo | Resultado de operaciones con terceros no socios | Resultado extraordinario |
|-----------------|-----------------------|---|--------------------------|
| Ingresos | 529.435,00 | 99.720,00 | 2.320,00 |
| Gastos | 396.592,55 | 68.389,25 | |
| Resultado | 132.842,45 | 31.330,75 | 2.320,00 |

Teniendo en cuenta la propuesta de distribución de resultados formulada por el Consejo Rector de «BELTRÁN S. COOP. AND.», los fondos sociales, de acuerdo con los resultados calculados, se dotarán como sigue:

| Resultado | Aplicación | Importe |
|--------------------------|---|-----------|
| Cooperativo | Fondo de Reserva Obligatorio (20 por 100) | 26.568,49 |
| | Fondo de Educación y Promoción (5 por 100) | 6.642,12 |
| Operaciones con terceros | Fondo de Reserva Obligatorio (80 por 100) | 25.064,60 |
| | Fondo de Educación y Promoción (20 por 100) | 6.266,15 |
| Extraordinario | Fondo de Reserva Obligatorio (100 por 100) | 2.320,00 |

C) Aspectos fiscales de las sociedades cooperativas.

1. Consideración tributaria de la cooperativa.

La cooperativa adquiere la aceituna de los socios. Además, recoge aceituna de otros productores no socios. En los Estatutos de «BELTRÁN S. COOP. AND.» se establece expresamente que las operaciones con terceros no socios no pueden superar el 30 por 100 del volumen total.

De acuerdo con los datos facilitados, los ingresos derivados de la venta de la aceituna a «BELTRANEJA S. COOP. AND.» han sido de 470.000 €, de los cuales corresponden a ventas de aceitunas adquiridas a productores no socios un total de 83.000 €.

Para determinar la consideración tributaria de «BELTRÁN S. COOP. AND.», en primer lugar, se han de determinar las reglas para que las cooperativas puedan disfrutar de los beneficios fiscales propios de las *cooperativas especialmente protegidas*. En relación con las cooperativas agrarias dicha cuestión se determina en el artículo 9 de la Ley 20/1990. Entre otros requisitos, el apartado segundo determina la posibilidad de realizar operaciones con terceros no socios, de modo que si se supera un cierto límite la cooperativa perdería la citada condición y, por supuesto, las ventajas fiscales. A estos efectos, el citado apartado segundo, en su letra b) establece como requisito «que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la Cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40 por 100 del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos». Por otro lado, según determina el artículo 13.10 de la Ley 20/1990, ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, puede realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de las de la cooperativa. En caso de que así ocurriera, perdería la condición de *cooperativa fiscalmente protegida*.

Por tanto, para que una cooperativa agraria tenga la consideración de *cooperativa especialmente protegida* no puede comercializar productos de terceros en más de un 5 por 100, salvo que en los Estatutos sociales se establezca un porcentaje mayor, en cuyo caso puede llegar hasta el 40 por 100.

En el caso planteado el porcentaje de las operaciones de los terceros no socios aunque supera el máximo legalmente establecido –esto es, del 21,45 por 100–, no llega al porcentaje que determinan los Estatutos, por lo que mantiene la calificación de cooperativa fiscalmente protegida, al menos por este aspecto.

Por otra parte, en la medida en que la cooperativa adquiere bienes a socios y a productores que no tienen tal condición y, además, tales bienes son adquiridos por terceros, bien directamente o bien a través de las cadenas de distribución y comercialización de tales productos, se ha de precisar cuándo los ingresos derivados de tales operaciones tienen carácter cooperativo y cuándo tienen naturaleza extracooperativa. Al respecto, el artículo 17 de la Ley 20/1990 establece que «en la determinación de los rendimientos cooperativos se considerarán como ingresos de esta naturaleza: 1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios». Por tanto, tendrán carácter extracooperativo los siguientes rendimientos:

- a) Los procedentes de la «actividad cooperativizada» cuando sea realizada con terceros no socios.
- b) Los que deriven de actividades ajenas a los fines de la cooperativa, aunque se desarrollen con los socios de la misma.

Se integrarían dentro del concepto de «actividad cooperativizada» aquellas actividades que se desarrollan para el cumplimiento del objeto de la cooperativa. Por tanto, en función de cada tipo de cooperativa, las actividades que pueden incluirse dentro de este concepto son diferentes. El objeto de cada tipo de cooperativa se define en los artículos 118 y siguientes de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas ¹⁷. En algunos casos, como ocurre en las cooperativas agrarias, la actividad cooperativizada se puede desarrollar tanto con los socios como con terceros no socios, siempre que tales operaciones respondan al objeto y fines de la cooperativa. En muchos supuestos para diferenciar si un resultado tiene carácter cooperativo o extracooperativo se tendrá que analizar la definición que del objeto social y la actividad cooperativizada se realice en los Estatutos de la entidad, que en todo caso deberá respetar lo que dispone la citada Ley de cooperativas en relación con cada tipo de cooperativa.

En relación con las cooperativas agrarias, el artículo 152 de dicha Ley establece lo siguiente:

«1. Son cooperativas agrarias las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de algún derecho que lleve aparejado el uso o disfrute de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas y tengan 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.

2. Para el cumplimiento de su objeto, las cooperativas agrarias podrán desarrollar, entre otras, las siguientes actividades:

a) Adquirir, elaborar, producir y fabricar por cualquier procedimiento, para la cooperativa o para las explotaciones de sus socios, elementos necesarios o convenientes para la producción y fomento agrario.

b) Conservar, tipificar, transformar, transportar, distribuir, comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios.

c) Adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería o los bosques, así como la construcción y explotación de obras e instalaciones necesarias a estos fines.

3. Cuando la titularidad del derecho a que se refiere el apartado 1 de este artículo recaiga sobre una comunidad de bienes y derechos, los cotitulares elegirán a uno de ellos para que los represente y ejercite los derechos propios del socio en su nombre, incluso el derecho de voto.

4. Los Estatutos modularán la obligación de utilizar los servicios de la cooperativa que asuman los socios, pudiendo establecer y regular el principio de exclusividad, conforma al cual los socios estarán obligados a entregar la totalidad de su producción a la cooperativa.

¹⁷ En similares términos, se pronuncian los artículos 80 y siguientes de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

En las cooperativas en que se establezca dicho principio los socios colaboradores podrán formar parte de las mismas mediante la realización de una actividad inferior a la requerida por el mencionado principio de exclusividad, aun cuando se trate de la actividad o las actividades principales de la entidad. En el supuesto de que todos los socios colaboradores de una sociedad cooperativa respondan a la expresada característica no será necesario deslindar estatutariamente o mediante el reglamento de régimen interior, las actividades principales de las accesorias, tal como establece el apartado 1 del artículo 34 de esta Ley.

5. En las cooperativas agrarias el plazo de preaviso para darse de baja voluntaria en la entidad, que habrá de quedar reflejado estatutariamente, no podrá exceder de un año.

6. Se asimilarán a operaciones con socios las que realice una cooperativa agraria con otra, siempre que tengan por objeto productos que las entidades comercialicen o transformen con habitualidad.»

Por su parte el artículo 153 de la citada norma determina que «las cooperativas agrarias podrán desarrollar las actividades de conservación, tipificación, manipulación, transformación, transporte, distribución y comercialización, incluso directamente al consumidor, de productos agrarios que no procedan de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios en los siguientes supuestos:

a) En todo caso, en cada ejercicio económico, hasta un cinco por ciento, cuantificado, dicho porcentaje, independientemente por cada una de las actividades en que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros.

b) Si lo prevén los estatutos, el porcentaje máximo en cada ejercicio económico podrá alcanzar hasta el cincuenta por ciento sobre las bases obtenidas, conforme a lo establecido en la letra anterior.

c) Las operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no estarán sujetas a las limitaciones establecidas en los apartados anteriores cuando así esté previsto en los estatutos sociales».

En la medida en que se puedan desarrollar las actividades con terceros no socios, se ha de determinar si los rendimientos derivados de tales operaciones tienen carácter cooperativo o extra-cooperativo. En este sentido, cuando las cooperativas agrícolas adquieran productos de terceros no socios para el desarrollo de la actividad cooperativizada, los ingresos y gastos asociados a tales operaciones tendrán la consideración de extracooperativos.

Otra cuestión diferente es el tratamiento que debe darse a los ingresos obtenidos por las cooperativas por la venta a terceros de los bienes que constituyen su tráfico. Puede tratarse de los mismos bienes entregados por sus socios, sin manipulación, o pueden haber sufrido un proceso de transformación. Ambos casos se dan en el caso planteado. «BELTRÁN S. COOP. AND.» destina la aceituna que han aportado sus socios productores en el mismo estado en que éstos la han entregado a la venta a terceros, incluida la sociedad cooperativa «BELTRANEJA S. COOP. AND.», que a su vez transformará el producto en aceite, que venderá a terceros.

Ahora bien, no se puede establecer una regla general para todas las cooperativas sobre la calificación de los rendimientos obtenidos por la venta de sus productos a terceros. Así, en una coo-

perativa de consumidores y usuarios las ventas que puedan realizarse a no socios tendrán carácter de ingreso extracooperativo¹⁸. Sin embargo, en las cooperativas agrarias las ventas que se realicen a terceros no socios de los productos obtenidos de los socios u obtenidos a partir de ellos mediante una actividad de manipulación o transformación tendrán carácter cooperativo, pues el objeto de la cooperativa es la venta a terceros de tales productos. Así, el artículo 152.2 b) de la Ley 2/1999 establece entre las actividades para el cumplimiento del objeto de las cooperativas agrarias la consistente en «conservar, tipificar, transformar, transportar, distribuir, comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios»¹⁹.

En efecto, el fin de muchas cooperativas del sector agrícola es la adquisición de productos a los socios para la fabricación de productos transformados –que tengan o no relación con la actividad agraria– para favorecer la rentabilidad y competitividad de las explotaciones de sus socios. El destino final de tales productos es su venta a terceros, incluso directamente al consumidor. Por tanto, los ingresos derivados de estas operaciones tendrán la consideración de ingresos cooperativizados, aun cuando la cooperativa los comercialice directamente a no socios, por cuanto forma parte del objeto específico y finalidad de la cooperativa. Sería diferente la consideración de los ingresos derivados de la comercialización de los productos, transformados o no, adquiridos de no socios. Se trataría del desarrollo de la misma actividad cooperativizada pero a partir de los productos de terceros, es decir, de los productores no socios, lo que llevaría a calificar los ingresos derivados de tales operaciones como extracooperativos. En conclusión, la comercialización a terceros de productos propios de la cooperativa o de sus socios tendrá la consideración de ingresos cooperativos, mientras que los ingresos serán extracooperativos cuando se comercialicen productos adquiridos a no socios²⁰.

¹⁸ Recordemos que el artículo 132 de la Ley 2/1999 permite que estas cooperativas desarrollen operaciones con terceros en los siguientes casos:

- «a) Cuando lo hagan por acuerdo de la autoridad competente por motivo de utilidad pública o interés social.
- b) Cuando se trate de entes públicos.
- c) Cuando la cooperativa expresamente establezca esta posibilidad en sus Estatutos.
- d) En cada nuevo centro que abra la cooperativa por un período de nueve meses desde la fecha que se inicie la actividad en el mismo.»

De igual forma, el artículo 88.2 de la Ley 27/1999 establece que «las cooperativas de consumidores y usuarios podrán realizar operaciones cooperativizadas con terceros no socios, dentro de su ámbito territorial, si así lo prevén sus Estatutos».

¹⁹ En términos similares se expresa el artículo 93.2 b) de la Ley 27/1999.

²⁰ Así lo determina con toda claridad la Resolución de la DGT de 18 de mayo de 2005 (Consulta vinculante), en la que señala lo siguiente: «De lo que se deduce, por tanto, que las actividades anteriormente relacionadas constituyen las operaciones cooperativizadas propias de las cooperativas agrarias, basadas todas ellas en la adquisición a los socios cooperativistas, o bien en la fabricación por la propia cooperativa, de elementos relacionados directa o indirectamente con la actividad agraria, favoreciendo así la rentabilidad y competitividad de la misma.

En el ámbito fiscal, el artículo 17.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, considera ingresos cooperativos, entre otros, a los procedentes de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios. Mientras, el artículo 21.1 del mismo texto legal considera rendimientos extracooperativos los procedentes de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.

A estos efectos, debe entenderse por actividad cooperativizada, en este caso concreto, la actividad agraria debiendo distinguir cuándo esta actividad se realiza con socios o con no socios. En concreto, el apartado b) del artículo 93.2 de la Ley 27/1999, hace referencia a la distribución y comercialización, incluso directamente al consumidor, de los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios en su estado natural o previamente transformados. De tal suerte que los ingresos derivados de estas operaciones tendrán la consideración de ingresos cooperativizados, aun cuando la cooperativa los comercialice directamente a no socios, por cuanto forma parte del objeto específico y finalidad de la cooperativa.

Caso distinto será aquel en que la cooperativa adquiera, por ejemplo, los mismos productos a no socios, realizando entonces la misma actividad cooperativizada con estos productos, de tal manera que es en estos casos en que se deben considerar los resultados como extracooperativos, por cuanto la actividad cooperativa se está realizando con productos adquiridos a terceros.

2. Diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

2.1. Amortización del ejercicio.

Recordemos que los datos que se conocen a efectos del cálculo de la dotación contable a la amortización y de la cantidad deducible fiscalmente por dicho concepto son los siguientes:

| Elemento | Fecha de adquisición | Precio de adquisición | Valor residual | Amortización contable | Amortización fiscal |
|------------------|----------------------|-----------------------|----------------|-----------------------|---------------------|
| Maquinaria | 01-10-2000 | 50.000 € | 0 | 15% | Amortización libre |
| Camión | 01-07-2005 | 55.000 € | 10.000 € | 16% | 16% |
| Nave | 01-10-2000 | 90.000 € | 0 | 5% | Amortización libre |
| Mobiliario | 01-10-2000 | 1.900 € | 0 | 10% | Amortización libre |

| Elementos a los que se aplica la libertad de amortización | |
|---|--|
| Elemento | Cantidad total amortizada fiscalmente en los ejercicios anteriores |
| Maquinaria | 45.000 € |
| Nave | 40.000 € |
| Mobiliario | 1.900 € |

En relación con los elementos a los que se les aplica el sistema de libertad de amortización, el artículo 33.3 de la Ley 20/1990 permite la aplicación de un incentivo fiscal consistente en la aplicación de la libertad de amortización, que resulta de aplicación a las cooperativas protegidas. La libertad de amortización consiste en la posibilidad de practicar amortizaciones superiores a las máximas admitidas por las tablas oficiales. Para ello, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio, la cooperativa puede dotar otra cantidad en concepto de libertad de amortización mediante un ajuste negativo sobre el resultado contable.

Dicho precepto establece lo siguiente: «Asimismo, gozarán, en el Impuesto sobre Sociedades, de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas. En consecuencia, dicho beneficio fiscal procede en relación con los elementos del activo que reúnan las siguientes características:

En conclusión, la comercialización a terceros de productos propios de la cooperativa o de sus socios tendrá la consideración de ingresos cooperativos, mientras que los ingresos serán extracooperativos cuando se comercialicen productos adquiridos a no socios».

- Que sean fijos, amortizables y nuevos.
- Que hayan sido adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas del Ministerio de Trabajo o, en su caso, de la Comunidad Autónoma competente».

Ahora bien, a efectos de determinar la cantidad que la entidad puede aplicar a la libertad de amortización se establece un límite preciso en el 2.º apartado del artículo 33.3 de la Ley 20/1990, según el cual «la cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado». En relación con este precepto, podemos hacer las siguientes precisiones:

- a) Se desprende que es condición necesaria para poder practicar la libertad de amortización que los resultados de la actividad cooperativa sean positivos.
- b) La aplicación de la libertad de amortización no puede convertir en negativos los resultados cooperativos.
- c) Hay que entender que los resultados cooperativos se han de disminuir en las aportaciones obligatorias al FRO sobre los resultados cooperativos, no las obligatorias sobre los resultados de las operaciones con terceros y resultados extraordinarios o, en general, los resultados extracooperativos.
- d) Las participaciones del personal asalariado ya tienen la consideración de gasto ²¹, por lo que no se tendrá que reducir en dicha partida a efectos de determinar el límite máximo que se puede aplicar a la libertad de amortización.

En el caso planteado, el mobiliario ha quedado totalmente amortizado fiscalmente en los ejercicios anteriores, por lo que no es posible deducir cantidad alguna en el período 2004/2005, por lo que procederá realizar un ajuste positivo por el importe de la amortización contabilizada.

En relación con las tolvas de recepción y almacenaje de la aceituna, tan sólo queda pendiente por amortizar 5.000 €, que en la medida en que es inferior a la dotación contable del período podrá ser deducido fiscalmente, debiendo realizarse un ajuste positivo, pues la cantidad contabilizada es superior.

Por su parte, en relación con la nave, una vez aplicada la dotación a la amortización del ejercicio, aún queda pendiente de amortizar 45.500 €. Para determinar si dicha cantidad puede ser

²¹ En este sentido, el artículo 89.3 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas establece que «la cooperativa, de establecerse estatutariamente, podrá reconocer y su Asamblea General concretar, el derecho de sus trabajadores asalariados a percibir una retribución, con carácter anual, cuya cuantía se fijará en función de los excedentes obtenidos en el ejercicio económico. Esta retribución tendrá carácter salarial y será compensable con el complemento de similar naturaleza establecido, en su caso, en la normativa laboral aplicable, salvo que fuese inferior a dicho complemento, en cuyo caso se aplicará este último». En términos similares, se expresa el artículo 58.5 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

deducida se deben comparar los resultados cooperativos y la dotación al FRO. En la medida en que dicha diferencia supera la cuantía pendiente de amortizar, podrá ser deducida en su totalidad.

| Concepto | Importe |
|-------------------------------|-------------|
| Resultados cooperativos | 132.842,45 |
| – Dotación al FRO | – 26.568,49 |
| = Diferencia | 106.273,96 |

La situación descrita se puede resumir en el siguiente cuadro:

| Elemento | Amortización contable | Amortización fiscal | Ajustes |
|------------|---|--|----------|
| Maquinaria | $50.000 \times 0,15 = 7.500$ | 5.000 | + 2.500 |
| Camión | $(55.000 - 10.000) \times 0,16 \times 3/12 = 1.800$ | 1.800 | 0 |
| Nave | $90.000 \times 0,05 = 4.500$ | Se podrá deducir la cantidad de 4.500 €. Además, podrá deducirse hasta 45.500 € por libertad de amortización | – 45.500 |
| Mobiliario | $1.900 \times 0,10 = 190$ | 0 | + 190 |

Finalmente, en relación con los equipos informáticos, que están afectos al FEP, hemos de señalar que las partidas de ingresos y gastos, pérdidas y beneficios correspondientes al fondo no se tienen en cuenta para la determinación de la base imponible del IS. Así lo determina el artículo 19.7 de la Ley 20/1990, que determina que «las partidas de gastos, pérdidas, ingresos y beneficios trasladados a la cuenta de resultados del Fondo, no se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la Cooperativa». Por tanto, no es preciso establecer criterios fiscales de amortización del elemento citado, pues no va a tener repercusión en la determinación de la base imponible.

2.2. Consecuencias de la transmisión del inmovilizado material.

Los incrementos de patrimonio, según determina el artículo 22 de la Ley 20/1990, son variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. En todo caso, la transmisión de elementos del inmovilizado de la cooperativa da lugar a este tipo de rendimiento, que tendrá carácter de resultado extracooperativo, ya se transmita a un socio o a un tercero no socio, incluso de aquellos bienes que se hayan destinado al cumplimiento de los fines de la cooperativa. La misma consideración tendrá

aunque el importe obtenido se reinvierta en la adquisición de nuevos elementos patrimoniales para el desarrollo de la actividad cooperativizada ²².

El cálculo del incremento o disminución se realiza de acuerdo con las reglas generales de la LIS, por lo que en el caso de inmuebles se aplicará la regla de la corrección monetaria del artículo 15.10 ²³.

En el supuesto propuesto la empresa ha transmitido durante el período impositivo un camión, por lo que las reglas contables y fiscales van a coincidir. En concreto, el resultado extraordinario que se ha registrado contablemente es el siguiente:

$$\begin{aligned} \text{Resultado extraordinario} &= \text{Precio de transmisión} - \text{Valor neto contable} = \\ &= 20.000 - (42.000 - 24.320) = 20.000 - 17.680 = 2.320 \text{ €} \end{aligned}$$

La única diferencia que se producirá como consecuencia de esta operación es el ajuste derivado de la aplicación de la libertad de amortización a efectos fiscales, que ha dado lugar a que el elemento patrimonial quedara totalmente amortizado en el período 2003/2004. Por tanto, para calcular el resultado extraordinario y los ajustes que proceden en el ámbito tributario se deberá determinar las amortizaciones acumuladas de dicho elemento en el momento de la transmisión.

A estos efectos en las tablas de amortización se establece, con relación a los camiones de menos de 4 toneladas, un coeficiente máximo del 16 por 100 y un período máximo de 14 años (esto es, un coeficiente mínimo del 7,14%).

Contablemente, este elemento se ha amortizado hasta la fecha de venta como sigue:

$$\begin{aligned} \text{Base de amortización} &= \text{Precio de adquisición} - \text{Valor residual estimado} = \\ &= 42.000 - 10.000 = 32.000 \text{ €} \end{aligned}$$

| Ejercicio | Amortización contable | Amortización acumulada |
|-----------|--|------------------------|
| 2000/2001 | $32.000 \times 0,16 = 5.120$ | 5.120 |
| 2001/2002 | $32.000 \times 0,16 = 5.120$ | 10.240 |
| 2002/2003 | $32.000 \times 0,16 = 5.120$ | 15.360 |
| 2003/2004 | $32.000 \times 0,16 = 5.120$ | 20.480 |
| 2004/2005 | $32.000 \times 0,16 \times 9/12 = 3.840$ | 24.320 |

²² Resolución de la DGT de 22 de junio de 2001 (NFC013343): «En consecuencia, a efectos fiscales tienen la consideración de resultados extracooperativos las plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos del inmovilizado material aun cuando se hayan destinado al cumplimiento del fin social, con independencia de que se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado con idéntico destino, sin perjuicio de que a dichas plusvalías les pueda ser de aplicación el régimen de reinversión de beneficios». En el mismo sentido, la Resolución de la DGT de 12 de noviembre de 2002 (NFC017298).

²³ Resolución de la DGT de 12 de noviembre de 2002 (NFC017298): «Dado que entre las especialidades contempladas por la Ley 20/1990 para las sociedades cooperativas no hay ninguna referida a la valoración de los inmuebles transmitidos, serán de aplicación las reglas contenidas en el citado artículo 15.11 de la LIS para determinar, en su caso, el importe de la depreciación monetaria experimentada por los elementos del inmovilizado material que tengan la naturaleza de inmuebles».

Fiscalmente, se deberá realizar un ajuste positivo por 3.840 €, por la cantidad contabilizada como amortización del ejercicio que no resulta deducible.

Además, se deberá realizar un ajuste positivo en virtud de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 11.2 de la LIS, que establece que las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de aquélla. Ello supone que las diferencias que hayan existido entre la contabilidad y la fiscalidad durante la permanencia del elemento en la entidad, como consecuencia del señalado beneficio fiscal, se pondrán de manifiesto en el momento de la baja de los elementos patrimoniales en la contabilidad. En este sentido, las cantidades deducidas por la sociedad a través de ajustes negativos en atención a la aplicación del beneficio fiscal de la libertad de amortización ascienden a 7.680 €, que será el importe del ajuste positivo que por este motivo se deberá realizar.

2.3. Operaciones con los socios.

a) Adquisición de abonos e insecticidas por la cooperativa para su entrega a los socios.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» adquiere abonos e insecticidas para entregarlos a sus socios. El precio de coste de dichos productos se descuenta en las liquidaciones periódicas que la cooperativa realiza al socio con ocasión de la entrega de aceitunas. En caso de existir excedentes de dichos productos, se venden a terceros no socios.

Resulta incuestionable el carácter de gasto cooperativo del derivado de la adquisición de tales productos, así como la consideración de ingreso cooperativo de las cantidades obtenidas por tal concepto de los socios. Ahora bien, dado que la valoración de la entrega es el precio de coste de tales productos no se producirá resultado alguno en estas operaciones. No obstante, podría resultar dudoso si estas operaciones pueden realizarse al precio de coste, desde el punto de vista fiscal en la medida en que se trata de operaciones entre la sociedad y sus socios. En efecto, el artículo 15.1 de la Ley 20/1990 establece que «las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado»²⁴. Establece, por tanto, una norma imperativa de valoración, por lo que va más allá del artículo 16 de la LIS, que regula las operaciones vinculadas. De este modo, dicha norma impone a las partes de las distintas operaciones la obligación de realizar los ajustes positivos o negativos que procedan en sus propias declaraciones. Se han de hacer ajustes bilaterales, siendo de aplicación el valor de mercado a las dos partes de la operación. Tratándose de socios personas físicas, el valor de mercado debe computarse con independencia de que determine, o no, mayores ingresos para el socio, lo que también es una regla excepcional en relación con lo dispuesto en el artículo 45.2 de la LIRPF, en cuya virtud solamente computa el valor de mercado en

²⁴ A efectos de la valoración de estas operaciones por su precio de mercado, el apartado 2.º establece las reglas que han de utilizarse: «Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones. Cuando no se produzcan operaciones significativas entre partes independientes dentro de la zona que, conforme a las normas estatutarias, actúe la Cooperativa, el valor de mercado de las entregas efectuadas por los socios se determinará rebajando del precio de venta obtenido por ésta el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación realizadas. El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena. La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones».

operaciones vinculadas cuando determine mayores ingresos para la persona física. Cuando el socio es persona jurídica sometida al IS (v. gr., sociedad agraria de transformación u otra cooperativa) el ajuste se practicará también por los contribuyentes en su propia declaración. En el régimen general del impuesto, recordemos que dichos ajustes sólo los puede practicar la Administración en un procedimiento de inspección tributaria en virtud del artículo 16 de la LIS.

Esta cuestión es de enorme trascendencia, pues se ha de tener en cuenta que en cierto tipo de sociedades cooperativas, como en las agrarias, para el desarrollo de la actividad en que consiste su objeto resulta necesaria la realización de numerosas operaciones con los socios, lo cual es una característica propia de este tipo de sociedades. Ahora bien, la Ley 43/1995 excluyó de la aplicación de esta norma a diversos tipos de cooperativas en las que es normal la prestación de servicios o el suministro de bienes a los socios, extendiéndose en el caso de las cooperativas agrarias también a los servicios y suministros que los socios realicen o entreguen a la cooperativa. En este sentido, el apartado 3.º del artículo 15 de la Ley 20/1990 señala lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en el número anterior, cuando se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, *conforme a sus estatutos*, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último. En las cooperativas agrarias se aplicará este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para que los socios realicen o entreguen a la cooperativa.»

Esta valoración se corresponde con la finalidad social de este tipo de cooperativas, a través de las cuales se trata de proporcionar bienes y servicios para el uso o consumo de sus socios en mejores condiciones que el mercado, lo que se consigue en la medida en que no se generen beneficios en las operaciones realizadas con los socios. No obstante, hemos de aclarar que en estos casos no se hace referencia en sentido estricto al precio de coste de los productos o servicios, sino que a dicho coste deberá añadirse «la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad».

Como conclusión, podemos señalar que en las cooperativas agrarias los bienes entregados a los socios se valoran por el precio por el que efectivamente se realice la operación, sin que pueda ser inferior al coste de los mismos, incluyendo dentro de tales costes los gastos generales de la entidad, en la parte imputable a tales servicios o suministros. Ahora bien, en ningún caso es posible reconocer pérdidas en las operaciones realizadas con los socios, pues los ingresos han de ser como mínimo el coste de las actividades desarrolladas con los socios²⁵. Por otra parte, la facturación de los servicios al socio dependerá de que en los Estatutos de la entidad se contemple la posibilidad de realizar tales servicios, ya que si dentro del objeto social de la cooperativa no se encuentra la prestación de servicios al socio, deben considerarse gastos de la propia cooperativa²⁶.

²⁵ Resolución de la DGT de 28 de enero de 2002 (JUR 2002\90418): «En consecuencia, en caso de adquisición de abonos, plantas e insecticidas por una cooperativa agraria, que posteriormente entregue a sus socios, se procederá a valorar los bienes entregados por el precio por el que efectivamente se realice la operación sin que pueda ser inferior dicho precio al coste de los citados bienes». En el mismo sentido la Resolución de la DGT de 22 de febrero de 2001 (NFC012840).

²⁶ Así lo señala la Resolución de la DGT de 28 de enero de 2002 (JUR 2002\90418): «Por otra parte, si los socios adquieren bienes o servicios de la cooperativa, deberán ser facturados al socio. No obstante, en el caso de que la cooperativa no preste servicio a los socios cooperativistas, por no constituir el objeto social de la propia cooperativa, no deberán expedirse facturas a los socios, sino que deberán considerarse como gastos de la propia cooperativa».

Por otra parte, la cooperativa también vende a terceros no socios los excedentes de los abonos e insecticidas adquiridos para su distribución entre los socios. En la medida en que tan sólo se realiza la entrega de tales excedentes, la cooperativa mantendrá el carácter de especialmente protegida, condición que perdería si el volumen de los productos de este tipo que se entregan a terceros no socios superan la cuantía de los excedentes no adquiridos por los socios. En este sentido, el artículo 9.2 a) de la Ley 20/1990 establece que para que la cooperativa tenga la consideración de especialmente protegida ha de cumplir el siguiente requisito: «Que las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la Cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la Cooperativa. No obstante, las cooperativas agrarias podrán suministrar gasóleo B a terceros no socios sin que ello determine la pérdida de la condición de especialmente protegidas». La determinación del concepto de excedente es una cuestión dudosa, aunque en cualquier caso es evidente que deberá de tratarse de una cifra residual.

b) Prestación de servicios a los socios a cambio de cuotas periódicas.

De acuerdo con los datos facilitados, los socios satisfacen unas cuotas periódicas establecidas por la Asamblea General –que, en este ejercicio económico, han ascendido a 36.000 €– como consecuencia de los siguientes servicios prestados por «BELTRÁN S. COOP. AND.»:

- Asesoramiento de un equipo de técnicos agrícolas.
- Tramitación de ayudas y subvenciones oficiales.
- Asesoramiento jurídico, fiscal y laboral.
- Asesoramiento y tramitación de pólizas de seguro de todo tipo (agrarios, automóviles, vida, maquinaria agrícola, etc.).

Las cuotas periódicas no se integran en el capital social de la cooperativa ni son reintegrables. Tienen la consideración de ingreso para «BELTRÁN S. COOP. AND.». Para el socio es gasto en el IS o en el IRPF, aunque en este último impuesto su consideración como gasto dependerá del régimen de tributación en dicho impuesto, pero de ningún modo tendrá la consideración de mayor valor de la participación.

c) Concesión de créditos de campaña a los socios, a tipo cero.

Puede resultar discutible si la sociedad debe computar los intereses de mercado derivados de la operación, aunque no se cobren de manera efectiva, pues el artículo 15.3 de la Ley 20/1990 excluye de la aplicación de la regla de valoración a precios de mercado a los casos en que se «realicen servicios o suministros a sus socios». Si la concesión del préstamo se incluye dentro del concepto de servicios, en concreto, de servicios financieros, no habría problema para aplicar la regla de valoración a precios de coste. Este último criterio es el que va a seguir la empresa, por supuesto,

contablemente, pues no se puede reflejar en este ámbito unos ingresos que no se han producido y también a efectos del IS, por lo que no se va a realizar ajuste alguno.

d) Arrendamiento de un local a un socio de la cooperativa.

A tenor de la información facilitada, «BELTRÁN S. COOP. AND.» tiene alquilado un local situado en sus instalaciones a un socio para su utilización como almacén, donde guarda diverso material que utiliza en su explotación agrícola.

El rendimiento derivado del alquiler del local al socio de una cooperativa agraria no puede calificarse como rendimiento cooperativo, aunque el socio lo vaya a destinar a su propia actividad agrícola. Esto es así porque el alquiler de tales bienes no se puede incluir dentro de la actividad cooperativizada de la sociedad. Sería diferente si pudiera incluirse dentro de la misma, porque sea necesario para el cumplimiento del fin social y, además, se recoja en los Estatutos y se generalice para la mayor parte de los socios. En efecto, si para el cumplimiento del objeto social fuera necesario el alquiler de algún inmovilizado a los socios, los ingresos tendrían carácter cooperativo. Así ocurriría, por ejemplo, en el caso de una cooperativa de transportes por el alquiler de una zona destinada a aparcamiento de los vehículos de los socios. En este último supuesto, normalmente, se pagará a través de las cuotas periódicas, en la medida en que todos los socios utilizarán tales servicios de la cooperativa ²⁷.

e) Intereses de demora por el retraso en el pago de las aceitunas adquiridas.

«BELTRÁN S. COOP. AND.» satisface a los productores de los que ha recibido la aceituna, sean socios, o no, intereses de demora por el retraso en el pago de la aceituna adquirida. Los intereses pagados durante el presente ejercicio económico ascienden a 20.000 €.

Los gastos por intereses forman parte del resultado cooperativo o extracooperativo según contribuyan a obtener los ingresos de una u otra naturaleza ²⁸. En consecuencia, atendiendo al volumen de operaciones de cada tipo de resultado, habrá que distribuir en la misma proporción los intereses satisfechos al objeto de considerarlos como gastos cooperativos o extracooperativos. Para el productor que recibe el ingreso, en la medida en que se trata de intereses por el retraso en el pago por la venta de los productos de su explotación económica, tendrán la consideración de ingreso de actividades económicas ²⁹.

²⁷ En la Resolución de la DGT de 27 de julio de 1999 (JUR 2001\218093) se determina que «tanto si la actividad de alquiler del centro de frío es una actividad cooperativizada y el alquiler se efectúa a una persona no socio, como si dicha actividad es ajena a los fines de la cooperativa, los ingresos obtenidos por el alquiler del centro de frío a que se refiere la consulta, tendrán la consideración de ingresos extracooperativos».

²⁸ Resolución de la DGT de 30 de diciembre de 2003.

²⁹ En este sentido, la Resolución de la DGT de 11 de marzo de 2002 (NFC016232) señala que «cuando la venta de la uva por parte de los socios a la Sociedad Cooperativa se realice dentro del ejercicio de una actividad económica, los intereses satisfechos por el aplazamiento en el pago no tendrían la consideración de rendimientos del capital mobiliario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto, sino que se calificarían como rendimientos derivados de actividades económicas».

f) Anticipos laborales satisfechos a socios de trabajo de la cooperativa.

En las cooperativas de trabajo asociado o en relación con los socios de trabajo de cualquier cooperativa se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los que sean rentas del capital mobiliario. El artículo 123.4 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas determina que «los socios trabajadores tienen derecho a percibir periódicamente, en plazo no superior a un mes, anticipos laborales en la cuantía que establezca la Asamblea General»³⁰. Los anticipos laborales de los socios de trabajo, de acuerdo con el artículo 89.2 a), no tendrán una «cuantía superior a las retribuciones que normalmente sean satisfechas en empresas de similar actividad en la zona donde se realice la actividad laboral». En este sentido, constituirán renta del trabajo los anticipos laborales en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona y en su sector de actividad.

Por tanto, a efectos de retenciones existen distintos tipos de socios: el socio trabajador y el socio normal. El artículo 28.1 de la Ley 20/1990 señala al efecto lo siguiente: «En particular, en el supuesto de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra Cooperativa, se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente»³¹.

2.4. Operaciones relativas a subvenciones.

a) Subvención percibida por «BELTRANEJA S. COOP. AND.».

En relación con la subvención que recibe «BELTRANEJA S. COOP. AND.», a nombre de sus socios, que son cooperativas de primer grado, y que éstos deben a su vez reintegrar a sus socios productores, se ha de precisar que tales cantidades no pierden la naturaleza de subvención, por lo que dichos socios deberán tributar en su impuesto personal por ella.

La DGT ha considerado que en estos casos la cooperativa debería registrar el ingreso derivado de la subvención recibida y el gasto correspondiente al pago de la misma a los socios³².

³⁰ En términos similares se pronuncia el artículo 80.4 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas cuando establece que «los socios trabajadores tienen derecho a percibir periódicamente, en plazo no superior a un mes, percepciones a cuenta de los excedentes de la cooperativa denominados anticipos societarios».

³¹ La Resolución de la DGT de 30 de septiembre de 2003 (NFC018365) es del siguiente tenor: «La calificación como rendimientos del trabajo personal del importe de los anticipos laborales (en la cuantía que no supera las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente) comporta que el tipo de retención se determinará conforme con el procedimiento general que para el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo se recoge en el artículo 77 del RIRPF».

³² Un supuesto idéntico al caso planteado es resuelto por la Resolución de la DGT de 7 de enero de 1999 (JUR 2001\192481). En ella se señala lo siguiente: «Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, cabe señalar que la entidad consultante, es una cooperativa de segundo grado agraria cuyos socios son cooperativas de primer grado, la cual tiene la calificación de agrupación de productores en el sector del tabaco crudo y, por tanto, percibe una ayuda especial procedente de fondos comunitarios, la cual se destina en su mayor parte a conceder una retribución suplementaria a sus miembros, planteándose la cuestión de cuál es el régimen fiscal de tales ayudas en aquella sociedad, así como en sus miembros».

No obstante, no creemos que este criterio sea el más adecuado al fondo económico de la operación. En este sentido, entendemos que si del fondo económico de la subvención se desprende que la cooperativa actúa como mero intermediario entre el concedente y los terceros destinatarios finales de la misma, actuando por tanto la entidad como colaboradora, las cantidades recibidas no formarán parte del patrimonio de la empresa y esa operación no tendrán influencia alguna en sus resultados, debiendo registrar únicamente los movimientos de tesorería que se produzcan, sin perjuicio de que si pudieran derivarse para la entidad responsabilidades, por el buen fin de la subvención, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión³³.

En los socios de «BELTRÁN S. COOP. AND.», el tratamiento tributario de las subvenciones obtenidas directamente por ellos o a través de la intervención de la cooperativa será el siguiente:

- Si son entidades sujetas al IS, como sucederá si una sociedad agraria de transformación es socio de la cooperativa³⁴, la imputación de la subvención se producirá desde el reconocimiento de la subvención por el ente público que la haya otorgado.
- Si son sujetos pasivos del IRPF, el artículo 6.2 del RIRPF permite que los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales, incluidas las agrarias, cuyo rendimiento se determine a través del sistema de estimación directa simplificada o estimación objetiva apliquen el sistema de caja, imputándose el ingreso cuando se cobre. Sin embargo, si se encuentra en estimación directa normal se aplica el criterio del devengo, por remisión a la normativa del IS.

b) Subvención obtenida por «BELTRÁN S. COOP. AND.».

Igual que sucede en el caso anterior, del fondo económico de la subvención obtenida por «BELTRÁN S. COOP. AND.» se desprende que la cooperativa es un mero intermediario entre el

Según establece el artículo 12 del Reglamento CEE 2075/92 del Consejo de 30 de junio de 1992 y el artículo 7 del Reglamento CEE 84/93 de la Comisión de 19 de enero de 1993, la ayuda especial se abonará a las agrupaciones de productores para mejorar la organización y la orientación de la producción, la cual será utilizada por las agrupaciones para conceder una retribución suplementaria a los miembros, modulada en función de la calidad entregada. En consecuencia, la ayuda especial percibida por la entidad consultante tendrá la consideración de subvención a la explotación y, por tanto, es un ingreso cooperativo al efecto de la determinación de su base imponible. En cuanto a la aplicación de la ayuda, en la medida en que la misma se destina a conceder una mayor retribución a sus miembros por los productos entregados a la consultante, el importe de la misma tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la cooperativa e ingreso cooperativo en la cooperativa miembro, sin que dicho ingreso pierda la condición de subvención por cuanto la interposición de la agrupación de productores no debe alterar la calificación de la ayuda especial, aun cuando se perciba de forma indirecta. Esto mismo sería trasladable a las relaciones entre las cooperativas agrarias de primer grado y sus miembros».

En el mismo sentido, la Resolución DGT de 14 abril de 2000 (NFC011674).

³³ En este sentido se pronuncia el ICAC en la Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 35, de octubre de 1998 (NFC008329).

³⁴ Recordemos que el artículo 152.1 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas establece que «son cooperativas agrarias las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de algún derecho que lleve aparejado el uso o disfrute de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas...». Por su parte, el artículo 93.1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas establece lo siguiente: «También podrán formar parte como socios de pleno derecho de estas cooperativas, las sociedades agrarias de transformación, las comunidades de regantes, las comunidades de aguas, las comunidades de bienes y las sociedades civiles o mercantiles que tengan el mismo objeto social o actividad complementaria y se encuentre comprendido en el primer párrafo de este artículo».

organismo concedente de la ayuda y los destinatarios finales de la misma –los socios de la cooperativa–. En consecuencia, la subvención no formará parte del patrimonio de «BELTRÁN S. COOP. AND.» ni afectará a sus resultados.

Distinta sería la situación cuando la cooperativa fuese la beneficiaria de la subvención. Si fuese éste el caso, conociendo que la subvención está sujeta a condición, contablemente se reconocería como un ingreso de la explotación, cuando teniendo constancia de la concesión de la subvención, se hayan cumplido las condiciones para su concesión o, bien no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento³⁵. En cambio, si existiesen dudas sobre el cumplimiento de las condiciones exigidas, se deberá retrasar el reconocimiento del ingreso hasta que razonablemente se pueda garantizar su cumplimiento o hasta que las condiciones se cumplan efectivamente.

Fiscalmente se aplicarían a estos efectos los criterios contables, siempre que se tengan argumentos suficientes que puedan justificar la adopción de este criterio por la entidad.

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta la disposición adicional tercera de la LIS que determina la exención de determinadas subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria. La misma norma se establece en el IRPF, en la disposición adicional quinta de su Ley reguladora. No obstante, las subvenciones del supuesto propuesto no se entenderían incluidas entre los casos a los que se refieren dichas disposiciones.

Finalmente, dado que la subvención no va a ser cobrada hasta el año siguiente, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha solicitado un préstamo, subvencionando los intereses que deberán satisfacer los socios. Las cantidades devengadas en concepto de intereses de esta fuente de financiación no tendrán carácter deducible, pues deberá considerarse como retribución de los fondos propios, a cuenta de futuros retornos. En consecuencia, deberá practicarse un ajuste positivo por importe de 119 € que es la cuantía por la que lucen los intereses en la cuenta de resultados.

c) Devolución de una subvención por incumplimiento de las condiciones para su percepción.

En aplicación del principio de prudencia, las subvenciones sujetas a condición sólo se reconocerán como ingresos cuando razonablemente se considere que se van a cumplir las condiciones. Por tanto, si no se tiene la certeza de que se vayan a cumplir tales condiciones se debe esperar para reflejar el ingreso. No obstante, si la cooperativa registró contablemente el ingreso derivado de la subvención en el período en que se le reconoció el derecho a su percepción, en caso de que finalmente deba devolver la subvención por el incumplimiento de las condiciones, se considerará gasto del ejercicio, que tendrá carácter de cooperativo, dado que con tal carácter se realizó el registro del correspondiente ingreso. Así, lo ha considerado la DGT, que, sin embargo, ha determinado que los intereses de demora devengados, aunque tienen carácter deducible, tienen carácter extracooperativo³⁶.

³⁵ Al respecto, Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 9, de abril de 1992 (NFC002585).

³⁶ En este sentido la Resolución de la DGT de 8 de abril de 1997, que se refiere a un caso similar al planteado en el caso, señalando que «en lo que se refiere al reintegro de la subvención inadecuadamente aplicada, debe suponer el registro de una partida deudora que deberá tener el carácter de cooperativo, dado que con tal carácter se realizó el registro del

2.5. Provisión para insolvencias dotada.

Al cierre del ejercicio 2004/2005, «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha dotado una provisión por la falta de pago de un cliente de unos productos correspondientes a la campaña anterior. El crédito que venció en diciembre de 2004 fue objeto de renovación, siendo la nueva fecha de vencimiento el 15 de marzo de 2005. El importe de la provisión asciende al importe total del crédito, esto es, 12.500 €.

La provisión va a resultar deducible fiscalmente en la medida que entre la fecha del último vencimiento del crédito, tras la renovación, y el final del período impositivo ha transcurrido más de seis meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.2 de la LIS.

2.6. Ingresos financieros.

Los rendimientos de naturaleza financiera obtenidos durante el ejercicio 2004/2005 por «BELTRÁN S. COOP. AND.» independientes de su participación en «BELTRANEJA S. COOP. AND.» –que tienen la consideración de ingresos cooperativos– son los siguientes:

- Intereses a su favor por los saldos positivos de sus cuentas corrientes.
- Rendimientos derivados de participaciones en un fondo de inversión mobiliaria, adquiridas a través de una cooperativa de crédito.
- Beneficios derivados de la venta de letras del Tesoro.
- Intereses devengados a su favor por el préstamo concedido a «ACITUBEAS S. COOP. AND.».
- Dividendos derivados de su participación «HOTELES RURALES S.A.».

El artículo 17.6 de la Ley 20/1990 establece que tienen carácter cooperativo «los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada». Por su parte, el artículo 21.3 de la misma norma califica como extra-cooperativos «los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa. Dentro de éstos se comprenderán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas».

correspondiente ingreso. Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1 c) de la misma Ley, no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, entre otros conceptos, el recargo de apremio. Por el contrario nada se dice sobre el carácter de deducible o no de los intereses de demora, por lo que será de aplicación la regla general de determinación de la Base Imponible partiendo de la norma contable. Es decir, los intereses de demora se consideran gasto a efectos de la determinación del resultado contable, y por tanto también tendrán esta consideración para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Dado que estos gastos no puede decirse que procedan de la actividad cooperativizada, deberán imputarse para determinar el resultado extra-cooperativo de la entidad».

De acuerdo con tales preceptos tan sólo tendrán carácter cooperativo los intereses derivados de la gestión ordinaria de la tesorería de la cooperativa, entre los que se incluyen exclusivamente los ingresos derivados de las cuentas corrientes de la que es titular la entidad, en la medida en que tales ingresos se considerarán accesorios y de la misma naturaleza que los ingresos principales.

Si en el supuesto planteado, «BELTRÁN S. COOP. AND.» contase con una Sección de Crédito también se considerarían como cooperativos los ingresos financieros obtenidos por dicha Sección por la inversión en letras del Tesoro y los procedentes de cooperativas de crédito. Al no tener Sección de Crédito, no tienen la consideración de ingresos cooperativos los intereses y dividendos derivados de inversiones financieras, pues no se puede decir que tales ingresos provengan del ejercicio de la actividad cooperativizada.

Así, ocurrirá respecto de los ingresos derivados por la venta de las participaciones en un fondo de inversión³⁷. La misma consideración tienen los rendimientos derivados de las letras del Tesoro, así como los dividendos por la participación en la sociedad propietaria de un hotel rural, pues los ingresos derivados de la participación en sociedades no cooperativas tienen carácter extracooperativo. Son cooperativos tan sólo los excedentes que pudieran percibir por su participación en otras cooperativas. De esta última regla, sin embargo, se ha derivado por parte del Tribunal Supremo el carácter cooperativo de los ingresos financieros obtenidos por un préstamo realizado a otra sociedad cooperativa, como ocurre en nuestro caso con el préstamo realizado a «ACITUBEAS S. COOP. AND.»³⁸.

En relación con la calificación de los ingresos financieros como cooperativos y extracooperativos resulta especialmente interesante una Resolución del TEAC de fecha 17 de marzo de 2005, en la que señala en su FJ 7.º lo siguiente:

«No toda la tesorería será generadora de ingresos financieros cooperativos sino sólo aquella parte de la misma que pueda calificarse de ordinaria y necesaria (...). A la vista de los cálculos efectuados por la Inspección, parece lógico que los depósitos en bancos, c/c, libretas de ahorro,

³⁷ La Resolución de la DGT de 6 de octubre de 1999 (NFC010988) determina que «en cuanto a los ingresos procedentes de la inversión en fondos, tendrán la consideración de rendimientos extracooperativos de acuerdo con el artículo 21 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas, cuyo número 2 se refiere a los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa». Por su parte, el mismo órgano en su Resolución de 1 de junio de 1998 (JUR 2001\217357) señala lo siguiente: «La última de las excepciones recogidas en el último párrafo del número 3 del artículo 21 se refiere a los rendimientos procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas. Esta mención, en cuanto constituye un régimen de excepción frente al general que se establece en el párrafo anterior, debe interpretarse en sentido estricto por el cual no cabe asimilar la inversión en fondos públicos con la inversión realizada en otros fondos de inversión mobiliaria. En consecuencia los ingresos procedentes de inversión en fondos de inversión deben ser considerados como extracooperativos».

³⁸ La STS de 7 de noviembre de 1998 (NFJ006931), FJ 3.º es del siguiente tenor: «Hay un último argumento interpretativo derivado de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, aunque ésta no sea aplicable, por su fecha, al caso de autos: El artículo 17 de esta norma consideró como ingresos cooperativos y, por ende, resultados cooperativos, "los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas" y "los ingresos financieros procedentes de la gestión de la Tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada", y su artículo 21 sólo considera ingresos o resultados extracooperativos, en cuanto aquí interesa, "los derivados de inversiones o participaciones en sociedades de naturaleza no cooperativa". Sería incoherente, por tanto, aunque no sea una regulación aplicable al supuesto controvertido, atribuir naturaleza ajena a la actividad cooperativa la colocación de excedentes de Tesorería en otras sociedades que son igualmente cooperativas o el otorgamiento de un préstamo a una sociedad, también cooperativa y que, además, es proveedora de la concedente, en contra de una solución legal que no puede menos que calificarse de lógica y razonable».

etc., donde se realizan operaciones habituales de la entidad dan lugar a un ingreso financiero que se podría calificar como cooperativo ya que entonces estamos ante una operación lógica, normal y necesaria en cualquier ente social (STS 7/11/98). Respecto a las inversiones en Letras del Tesoro, Fondos públicos e imposiciones a plazo (la mayor parte en moneda extranjera) parece que no responden a los fines cooperativos reales de la cooperativa agraria y no son accesorios a la misma, máxime teniendo en cuenta los importes invertidos y los rendimientos obtenidos a lo largo de los años (se observa que año tras año los saldos superan el importe del año anterior) y, en este caso, estos rendimientos no se obtienen por las secciones de crédito, entran de lleno en el punto 3 del citado artículo 21, resultando por tanto extracooperativos.»

2.7. Imputación de gastos generales a resultados cooperativos y extracooperativos.

El artículo 89.2 b) de la Ley 2/1999 de Sociedades Cooperativas Andaluzas establece que para la determinación de los resultados cooperativos o excedentes se deducirán de los ingresos cooperativos, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, «los gastos necesarios para el funcionamiento de la cooperativa, conforme a la determinación que de los mismos efectúa el Plan General de Contabilidad, en proporción a la cifra de ingresos cooperativos». De igual forma, el artículo 90 de la misma norma determina que los resultados de operaciones con terceros se calculará deduciendo de los ingresos generados en la actividad cooperativizada con terceros no socios, además de los gastos específicos generados por esa actividad, los gastos generales «en proporción a la cifra de ingresos de esta naturaleza»³⁹.

Por su parte, el artículo 16.4 de la Ley 20/1990 establece que «para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la Cooperativa».

En concreto, en el caso planteado, los gastos que deben ser objeto de división son los siguientes:

- Parte de la amortización del ejercicio serán gastos cooperativos y parte extracooperativos.
- Provisión por insolvencia por impago de un tercero. Hay que dividir la provisión a estos efectos, pues parte de los productos los recibe de terceros, por lo que la provisión, igual que los ingresos, corresponde tanto a los socios como a los no socios, por lo que entrarían dentro de gastos generales (que afectan a los dos tipos de ingresos).
- Los gastos de administración y generales de la cooperativa.

Atendiendo a lo dispuesto en la Ley 2/1999 de Sociedades Cooperativas Andaluzas, «BELTRÁN S.COOP. AND.» distribuye estos gastos en función del volumen de ingresos de cada una de las dos categorías.

³⁹ En términos similares se pronuncia el artículo 57, apartado 3 de la Ley 27/1999, cuando establece que «para la determinación de los resultados extracooperativos se imputará a los ingresos derivados de estas operaciones, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa».

2.8. Operaciones relacionadas con los fondos propios.

a) Ampliación de capital por aportaciones de nuevos socios.

El artículo 22.2 de la Ley 20/1990 establece entre las operaciones que no se considerarán incrementos patrimoniales las siguientes: «las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social, las cuotas de ingreso y las deducciones en las aportaciones obligatorias efectuadas por los socios en los supuestos de baja de los mismos en la Cooperativa, destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio».

b) Disminución de capital por baja de socios.

El artículo 22.3 de la Ley 20/1990 determina que no tendrá la consideración de disminución patrimonial las reducciones del capital social por baja de los socios.

c) Imputación de pérdidas del ejercicio 2003/2004.

De acuerdo con los datos facilitados, en el ejercicio 2003/2004 «BELTRÁN S. COOP. AND.» presentó los siguientes resultados:

- Resultados cooperativos: – 6.875 €.
- Resultados por operaciones con terceros: – 20.000 €.
- Resultados extraordinarios: 5.000 €.

Tengamos en cuenta que la Asamblea General acordó imputar al FRO la cuantía máxima permitida por la legislación vigente. El resto se ha imputado a los socios en proporción a las actividades cooperativizadas efectivamente realizadas.

La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas permite que las pérdidas se imputen a una cuenta especial para su amortización con cargo a futuros resultados positivos, dentro del plazo máximo de siete años ⁴⁰.

La Ley andaluza no contempla esa posibilidad, salvo para las pérdidas que tengan su origen en operaciones con terceros o actividades extracooperativas, pues obliga a que el socio se haga

⁴⁰ El artículo 59.1 de la Ley 27/1999 establece que «los Estatutos deberán fijar los criterios para la compensación de las pérdidas, siendo válido imputarlas a una cuenta especial para su amortización con cargo a futuros resultados positivos, dentro del plazo máximo de siete años».

cargo de las pérdidas cooperativas salvo en la cuantía que pueda ser imputada al FRO ⁴¹. Por tanto, las pérdidas de las actividades cooperativizadas desarrolladas con los socios, se imputan en último caso a éstos, aunque dichas pérdidas pueden satisfacerse por el socio con cargo a los retornos que puedan corresponderle en los siete ejercicios siguientes a aquel en que se hubieran producido las pérdidas ⁴².

De acuerdo con estas dos normas, se ha de concluir que las cooperativas andaluzas no pueden acumular pérdidas derivadas de la actividad cooperativizada para su compensación por la propia sociedad en los siguientes ejercicios. En realidad es lo más adecuado a la finalidad de las cooperativas, que se imputen las pérdidas a los socios y en proporción al uso de servicios cooperativizados en función de los datos del mismo ejercicio en el que se produzcan tales pérdidas. En ejercicios futuros, la actividad cooperativizada de los diferentes socios puede ser diferente, por lo que no tendría sentido la imputación de pérdidas en dicho ejercicio.

En cuanto a las repercusiones fiscales de la compensación de pérdidas mediante su imputación al socio, se ha de tener en cuenta el artículo 22.2 b) de la Ley 20/1990 que establece que no se considerarán incrementos patrimoniales «la compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas». Por tanto, para la sociedad cooperativa no resultará un ingreso la compensación de tales pérdidas. Por su parte, en relación con el socio, no se derivará ningún gasto de dicha imputación de pérdidas, pues será un mayor valor de la participación. Además, podrá dotar una provisión por depreciación de su cartera de valores ⁴³.

⁴¹ El artículo 94 de la Ley 2/1999 de Sociedades Cooperativas Andaluzas establece, en sus apartados 1 y 3, lo siguiente:

«1. Las pérdidas cooperativas se imputarán en la siguiente forma:

a) Al Fondo de Reserva Obligatorio, el porcentaje que determine la Asamblea General, sin que, en ningún caso, pueda exceder del 50 por 100 de las pérdidas.

b) La diferencia resultante, en su caso, se imputará a cada socio en proporción a las operaciones, servicios o actividades cooperativizadas efectivamente realizados por cada socio. Si esta actividad fuese inferior a la que estuviese obligado a realizar conforme a lo establecido en los estatutos, la imputación de las pérdidas se efectuará en proporción a esa participación mínima obligatoria fijada estatutariamente.

c) Cuando la cooperativa tuviese constituido algún Fondo de Reserva Voluntario, la Asamblea General podrá determinar que todas o parte de las pérdidas se imputen a dicho Fondo y, de no cubrirse en su totalidad, las pérdidas sobrantes se imputarán en la forma señalada en las letras a) y b)».

«3. Las pérdidas que tengan su origen en operaciones con terceros o actividades extracooperativas se imputarán al Fondo de Reserva Obligatorio. Si éste resultase insuficiente para compensarlas, la diferencia, que deberá figurar en cuenta distinta a la de pérdidas cooperativas, se amortizará en futuros ejercicios con cargo a las dotaciones que se vayan efectuando al Fondo de Reserva Obligatorio».

⁴² El apartado 2 del artículo 94 de la Ley 2/1999 de Sociedades Cooperativas Andaluzas establece que las pérdidas imputadas a los socios se satisfarán de alguna de las siguientes formas: «d) Con cargo a los retornos que puedan corresponder al socio en los siete ejercicios siguientes a aquel en que se hubieran producido las pérdidas. Si transcurrido este plazo quedasen pérdidas sin compensar, deberán ser satisfechas en metálico por el socio en el plazo de un mes desde que se aprueben las cuentas del último de aquellos ejercicios».

⁴³ En este sentido, Consulta del ICAC núm. 3 del BOICAC núm. 36, de diciembre 1998 (NFC008760) que indica que «por lo que respecta al tratamiento contable de la aportación de los socios desde el punto de vista de los socios que efectúan la aportación hay que indicar que el desembolso efectuado por una sociedad con objeto de compensar pérdidas de otra sociedad de la cual es socio, de acuerdo con el principio del precio de adquisición incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, se debe considerar como mayor importe del precio de adquisición de las acciones o participaciones, sin perjuicio de considerar las correcciones valorativas que pudieran afectar a la inversión atendiendo a lo dispuesto en la norma de valoración 8.ª "Valores negociables" incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad».

Por otra parte, podría también plantearse si la obligación de imputar en todo caso la pérdida al socio, cuando se trata de pérdidas derivadas de resultados cooperativos, podría hacer decaer el derecho de la cooperativa a la compensación fiscal de las pérdidas en los ejercicios siguientes. A nuestro juicio, la cooperativa puede aplicar la citada compensación pese a que las pérdidas hayan sido asumidas por el socio, pues no hay ninguna norma que lo impida.

2.9. Dotación al Fondo de Reserva Obligatorio.

A tenor de lo establecido en el artículo 16.5 de la Ley 20/1990, tanto la base imponible correspondiente a resultados cooperativos como la correspondiente a resultados extracooperativos se minorará en el 50 por 100 de la parte que de los mismos se destine, con carácter obligatorio, al FRO.

De acuerdo con la propuesta de distribución de resultados formulada por el Consejo Rector de «BELTRÁN S. COOP. AND.», el FRO se nutrirá con las siguientes cantidades:

| Dotación al Fondo de Reserva Obligatorio | Importe |
|--|-----------|
| Con origen en resultados cooperativos | 26.568,49 |
| Con origen en resultados de operaciones con terceros | 25.064,60 |
| Con origen en resultados extraordinarios | 2.320,00 |

En consecuencia, procederá efectuar un ajuste negativo sobre el resultado cooperativo y sobre el extracooperativo por los importes siguientes:

| Ajustes negativos | Importe |
|---|------------------------------------|
| Sobre el resultado cooperativo | $0,5 \times 26.568,49 = 13.284,25$ |
| Sobre el resultado extracooperativo | $0,5 \times 27.384,60 = 13.692,30$ |

2.10. Operaciones relacionadas con el Fondo de Educación y Promoción.

Según se deduce de la contabilidad, las partidas de ingresos y gastos, pérdidas y beneficios correspondientes al fondo, incluida la amortización de los bienes afectos al mismo, son las siguientes:

- Amortización del inmovilizado afecto al Fondo.
- Provisión por depreciación del inmovilizado afecto al Fondo.
- Pagos a profesionales externos por formación de socios en legislación cooperativa.

- Consumos y gastos internos por formación de socios en tareas propias de la actividad cooperativa.
- Subvenciones para actividades del fondo.
- Sanciones impuestas a los socios como consecuencia de la comisión por éstos de infracciones disciplinarias.

Las partidas de ingresos y gastos correspondientes al FEP no se tienen en cuenta para la determinación de la base imponible del IS. Así lo determina el artículo 19.7 de la Ley 20/1990, que señala lo siguiente: «Las partidas de gastos, pérdidas, ingresos y beneficios trasladados a la cuenta de resultados del Fondo, no se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la Cooperativa».

Una cuestión de gran trascendencia en relación con el FEP es la deducibilidad de las cantidades destinadas al mismo. En este sentido, las cantidades que la cooperativa destine, con carácter obligatorio, al FEP, con los requisitos y límites que se señalan en el artículo 19 de la Ley 20/1990, tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación de los rendimientos cooperativos. Su dotación afectará al resultado como un gasto, reflejándose debidamente en la cuenta de pérdidas y ganancias. El artículo 19.1 de la Ley 19/1990 establece que «la cuantía deducible de la dotación al Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo». Según este precepto, el IS a satisfacer está condicionado al importe de las dotaciones efectuadas a tales fondos y, por otra parte, la cantidad deducible fiscalmente está condicionada a su vez por el gasto por el IS, pues la Ley habla de excedentes netos. En consecuencia, para determinar el importe de las dotaciones a tales fondos será necesario plantear varias ecuaciones con diferentes incógnitas.

En relación con el señalado precepto, son diversas las cuestiones que hemos de resolver. En primer lugar, por excedentes netos consideramos, aunque puede haber argumentos en sentido contrario, la suma de todos los resultados, tanto cooperativos como extracooperativos. Al hablar de excedentes netos de cada ejercicio será después de considerar el IS. En segundo lugar, resulta dudoso qué se quiere decir con la expresión «con carácter obligatorio». La interpretación que se sigue de forma mayoritaria es que tienen dicho carácter tan sólo los porcentajes que la ley establece con carácter mínimo para la dotación de dicho fondo. Una segunda interpretación consiste en considerar como obligatorio cualquier cantidad que pueda determinar la Asamblea, en la medida en que dicho carácter tiene para la cooperativa. En cualquier caso, en la práctica el problema es menor, pues las cooperativas normalmente tan sólo dotan el mínimo legalmente establecido.

Finalmente, hemos de señalar que en la cuenta de pérdidas y ganancias de las cooperativas luce en el Debe como gasto la dotación al FEP que se obtiene de la suma algebraica de la cuantía que de los resultados debe aplicarse a este fondo y de otros orígenes del fondo (sanciones impuestas a los socios, subvenciones, donaciones imputables al fondo, etc.). Por su parte, en el Haber de dicha cuenta anual lucen los ingresos imputables a dicho fondo. Si para la liquidación del IS se parte del excedente (resultado positivo o negativo del ejercicio después de impuestos y de la dotación e ingresos del Fondo de Educación y Promoción), no deberá practicarse ajuste alguno por la demasía que exista en el epígrafe «Dotación al FEP» por los ingresos imputables al fondo. Sin embargo,

cuando para la determinación de la base imponible de la cooperativa se toma como referencia los resultados cooperativos, de operaciones con terceros y extraordinarios antes de impuestos y de la dotación e ingresos al FEP que lucen en la memoria, se deberá practicar un ajuste negativo por la cuantía correspondiente a la dotación fiscalmente deducible, esto es, la cantidad que procede de los resultados habidos durante el ejercicio.

En el caso que nos ocupa, dado que partiremos para el cálculo de la base imponible de los resultados calculados antes de impuestos y de la dotación al FEP, se deberá efectuar un primer ajuste negativo sobre los resultados cooperativos de 6.642,12 € y un segundo ajuste negativo sobre los resultados extracooperativos de 6.266,15 € que, a tenor de la propuesta de distribución de resultados formulada por el Consejo Rector de «BELTRÁN S. COOP. AND.», son las cantidades que se aplicarán a dicho fondo.

2.11. Consecuencias de la participación en «BELTRANEJA S. COOP. AND.».

a) Intereses y retornos procedentes de la participación de «BELTRÁN S. COOP. AND.» en la cooperativa de segundo grado «BELTRANEJA S. COOP. AND.».

Tanto los retornos cooperativos como los intereses que «BELTRÁN S. COOP. AND.» recibe por las aportaciones obligatorias al capital de la cooperativa de segundo grado en la que participa es un ingreso de carácter cooperativo. En efecto, el artículo 17 de la Ley 20/1990 establece que «en la determinación de los rendimientos cooperativos se considerarán como ingresos de esta naturaleza: (...) 5. Los intereses y retornos procedentes de la participación de la Cooperativa, como socio o asociado, en otras Cooperativas».

El retorno cooperativo es la parte del excedente de la cooperativa obtenido en el ejercicio, una vez deducidas las dotaciones al FRO y al FEP, que se atribuye a los socios en la forma acordada en la Asamblea General. La distribución debe hacerse en proporción a las operaciones o actividades cooperativizadas realizadas con cada socio y no en proporción al capital social como en las sociedades mercantiles. En caso contrario, se perdería la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Sobre los retornos recibidos se podrá aplicar una deducción por doble imposición.

La percepción de retornos cooperativos genera en los socios el derecho a una deducción por doble imposición, que tiene características especiales para el caso de las cooperativas fiscalmente protegidas. Ya veremos que en el caso planteado la cuestión se complica a la hora de determinar el procedimiento para determinar la deducción, pues la cooperativa de segundo grado en la que participa «BELTRÁN S. COOP. AND.» ha perdido la condición de fiscalmente protegida en los períodos 1999/2000, 2000/2001 y 2001/2002 como consecuencia del incumplimiento de la normativa, por la aplicación indebida del Fondo de Educación y Promoción. De esta circunstancia van a surgir dudas sobre el procedimiento que habrán de aplicar los socios a efectos de corregir la doble imposición de dividendos.

En relación con el pago de intereses por las aportaciones voluntarias y obligatorias al capital social, se han de analizar las consecuencias fiscales de dichos pagos desde el punto de vista de la

cooperativa que paga tales intereses y de los socios de la misma. En cuanto a la cooperativa que los satisface, el artículo 18.3 de la Ley 20/1990 establece que en la determinación de los rendimientos cooperativos tendrán la consideración de gastos deducibles «los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial regulado por el artículo 85.2 c) de la Ley General de Cooperativas, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico»⁴⁴. En consecuencia, dado que el tipo fijado es el 5 por 100, no habrá problemas para la deducción fiscal de los intereses señalados.

Por otra parte, desde el punto de los socios de la cooperativa, en la medida en que tanto las aportaciones voluntarias como las obligatorias efectuadas por los socios de cooperativas tienen la consideración de capital social, los intereses percibidos, como percepciones derivadas de la participación en los fondos propios de una entidad, tienen la consideración de rendimiento de capital mobiliario, debiendo retener la cooperativa el 15 por 100⁴⁵. No obstante, se ha de precisar que el artículo 29 de la Ley 20/1990 permite diferir la consideración como rendimiento de capital de los retornos cooperativos que se incorpore a un fondo especial, regulado por la Asamblea, lo que no ocurre en el caso planteado.

Las cantidades que se reparten entre los socios productores no se considera gasto, sino participación en el capital propio, y tendrá la consideración de renta de capital para los productores, que tendrán derecho también a la deducción por doble imposición del 5 por 100.

b) Pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida de «BELTRANEJA S. COOP. AND.» en los períodos impositivos 1999/2000, 2000/2001 y 2001/2002.

El artículo 56.1 de la Ley 27/1999 establece la función del fondo y regula de manera minuciosa el destino de las cantidades aportadas al mismo⁴⁶. Dicho precepto señala lo siguiente:

⁴⁴ El artículo 80 de la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas establece las condiciones para la remuneración de las aportaciones al capital social, tanto obligatorias como voluntarias. Dicho precepto establece lo siguiente: «Los Estatutos determinarán si las aportaciones al capital social devengan o no intereses. En caso afirmativo, el tipo de interés lo fijarán, para las obligatorias, la Asamblea General, y para las voluntarias, el acuerdo de emisión de las mismas. En ningún caso, la retribución al capital será superior a tres puntos por encima del interés legal». Por su parte, el artículo 48 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas regula la remuneración de las aportaciones estableciendo más limitaciones que la norma andaluza pues dispone que: «1. Los Estatutos establecerán si las aportaciones obligatorias al capital social dan derecho al devengo de intereses por la parte efectivamente desembolsada, y en el caso de las aportaciones voluntarias será el acuerdo de admisión el que fije esta remuneración o el procedimiento para determinarla; 2. La remuneración de las aportaciones al capital social estará condicionada a la existencia en el ejercicio económico de resultados positivos previos a su reparto, limitándose el importe máximo de las retribuciones al citado resultado positivo y, en ningún caso, excederá en más de seis puntos del interés legal del dinero; 3. En la cuenta de resultados se indicará explícitamente el resultado antes de incorporar las remuneraciones a que se ha hecho referencia en los puntos anteriores, y el que se obtiene una vez computadas las mismas».

⁴⁵ *Vid.* Resolución de la DGT de 22 de febrero de 2000 (NFC010914).

⁴⁶ La Ley andaluza es mucho más estricta aún en cuanto al destino del fondo, pues la Asamblea no va a decidir con exclusividad el plan de actuaciones del Fondo, estableciendo el artículo 96.3 de dicha Ley lo siguiente: «El 20 por 100, al

«El fondo de educación y promoción se destinará, en aplicación de las líneas básicas fijadas por los Estatutos o la Asamblea General, a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades:

- a) La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.
- b) La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.
- c) La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.»

De acuerdo con dicho precepto, tanto el patrocinio del equipo de fútbol de la localidad como el regalo de lotería de navidad son gastos de publicidad o de relaciones públicas que no se pueden incluir en ninguno de los conceptos de gasto que determina la Ley 27/1999. Tampoco las ayudas para la educación de los hijos menores de diez años es un destino posible del fondo⁴⁷. Tampoco la Ley andaluza, que resulta de aplicación a estos efectos a «BELTRANEJA S. COOP. AND.», permite tal destino para el Fondo⁴⁸.

El descubrimiento por la Inspección Tributaria de la aplicación del Fondo a finalidades distintas de las establecidas en la normativa va a tener importantes consecuencias para «BELTRANEJA S. COOP. AND.». El artículo 19.4 de la Ley 20/1990 establece que «la aplicación del Fondo a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13, a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca del importe indebidamente aplicado». Por tanto, como consecuencia de la aplicación del Fondo a finalidades distintas de las aprobadas, se producirán las siguientes consecuencias:

- Se considerará como ingreso del ejercicio en que se produce el importe del FEP indebidamente aplicado a finalidades distintas de las aprobadas por la Asamblea General de la cooperativa y la parte del FRO que sea objeto de distribución entre los socios.

menos, de la dotación mínima legal y anual que, sobre los excedentes, así como sobre los resultados derivados de operaciones realizadas con terceros no socios, debe integrar este fondo, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 91.2 b) y 92, respectivamente, ambos de la presente Ley, se pondrá a disposición del Consejo Andaluz de Cooperación, que acordará su destino en el ámbito de los fines enunciados en el apartado anterior y procederá a su aplicación.

Las cooperativas cuyos excedentes anuales sean inferiores a 25.000.000 de pesetas quedan exentas de la obligación establecida en el párrafo anterior de este apartado.»

Otro 20 por 100, al menos, de dicha dotación se destinará por las cooperativas que lo generen a las líneas de actuación que, a este fin, acuerde, asimismo, el Consejo Andaluz de Cooperación.

En cuanto al resto, y siempre para el cumplimiento de dichos fines, las cooperativas podrán acordar la aportación del mismo o de parte de él a las federaciones andaluzas de ámbito regional, pudiéndose igualmente colaborar con otras sociedades o asociaciones cooperativas, instituciones públicas y privadas y con organismos dependientes de la Administración estatal y autonómica».

⁴⁷ La Resolución de la DGT de 2 de junio de 1995 ha considerado que no tienen la consideración de gastos afectos a las finalidades del FEP los gastos de viajes, alojamiento y manutención por desplazamientos a otras cooperativas ni los gastos por libros de texto de estudio para los hijos de los cooperativistas.

⁴⁸ El artículo 96.2 determina que «el Fondo de Educación y Promoción se destinará a actividades que cumplan los siguientes fines: a) La formación y educación de los socios y trabajadores de la cooperativa en los principios cooperativos, así como en técnicas económicas, empresariales y profesionales; b) La promoción de las relaciones intercooperativas; c) La difusión del cooperativismo y la promoción cultural, profesional y social del entorno local o de la comunidad en general; d) La promoción de actividades orientadas a fomentar la sensibilidad por la protección del Medio Ambiente y el Desarrollo Sostenible».

- La aplicación del FEP a fines distintos de los previstos en la Ley 27/1999, conllevará la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente (artículo 13.3 de la Ley 20/1990). Por tanto, «BELTRANEJA S. COOP. AND.» deberá tributar en virtud del régimen general del IS, perdiendo todos los beneficios fiscales de los que disfrutaba como cooperativa especialmente protegida (tipo de gravamen reducido para los resultados cooperativos, bonificación del 50% de la cuota íntegra, etc.) en el ejercicio en que se han incumplido los requisitos legales y en los siguientes en los que se haya mantenido dicha situación (ejercicios 1999/2000, 2000/2001 y 2001/2002).

El régimen fiscal de las cooperativas protegidas se aplica sin necesidad de que la Administración declare la procedencia de su aplicación. Así lo determina el artículo 37 de la Ley 20/1990, según el cual «las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en la presente Ley se aplicarán a las Cooperativas protegidas y, en su caso, a las especialmente protegidas, sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute».

La competencia para el control del cumplimiento de los requisitos necesarios para que se pueda disfrutar del régimen especial se atribuye en exclusiva a los órganos del Ministerio de Hacienda. De ahí que el resto de Administraciones territoriales no puedan denegar la aplicación de los beneficios fiscales porque no se cumplan los requisitos legales, pues la exclusión del régimen requiere de la existencia de una declaración de los órganos de inspección de la AEAT en este sentido. En ese caso, la AEAT tiene la obligación de comunicar al resto de Administraciones territoriales la pérdida del régimen fiscal privilegiado por parte de una sociedad cooperativa sometida a inspección ⁴⁹.

Las consecuencias de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida se determina en el artículo 37 de la misma Ley, en su segundo párrafo, que señala lo siguiente: «La concurrencia de alguna de las circunstancias tipificadas en la presente Ley como causas de pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida determinará la aplicación del régimen tributario general, teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6.º, de esta Ley, y la privación de los beneficios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora y, en particular, de lo dispuesto en los artículos 84 y 87, apartado 3, de la misma, sobre sanciones que no consistan en multa».

Por otra parte, la pérdida de la condición de cooperativa protegida fiscalmente por el incumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa no va a ser definitiva. A partir del período en que cese la circunstancia que ha determinado la pérdida de dicha condición se podrán aplicar de nuevo todos los beneficios fiscales regulados en la Ley 20/1990 ⁵⁰.

⁴⁹ En este sentido, el artículo 38 de la Ley 20/1990 determina que «la Inspección de los Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda comprobará que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en esta Ley y practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente de la situación tributaria de la Cooperativa. El resultado de las actuaciones de la Inspección de los Tributos se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas, en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda».

⁵⁰ En este sentido, *vid.* la Resolución de la DGT de 4 de noviembre de 2004 (NFC020088).

- En la medida en que se distribuya a los socios parte de alguno de los Fondos, estaremos en presencia de una entrega de retornos cooperativos, es decir, el socio obtendrá rendimientos del capital mobiliario, sin perjuicio de que ello determine, además, la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Así ocurrirá en el caso planteado con las ayudas repartidas entre los socios para gastos de estudio.

2.12. Tabla de ajustes.

Como resumen de lo expuesto en epígrafes precedentes, podemos establecer la siguiente tabla en la que se explica el sentido de los ajustes y el carácter permanente o temporal de los mismos que, si bien tal clasificación no es relevante en la liquidación del IS, sí es imprescindible para la contabilización del gasto por el impuesto:

| Concepto | Ajustes positivos | Ajustes negativos | Carácter permanente (P) o temporal (T) |
|---|-------------------|-------------------|--|
| Amortización de la maquinaria..... | 2.500,00 | | T |
| Amortización de la nave | | 45.500,00 | T |
| Amortización del mobiliario | 190,00 | | T |
| Amortización de elementos transporte | 3.840,00 | | T |
| Libertad de amortización (el. transporte) | 7.680,00 | | T |
| Intereses de préstamo | 119,00 | | P |
| Dotación FEP (cooperativo) | | 6.642,12 | P |
| Dotación FEP (extracooperativo) | | 6.266,15 | P |
| Dotación FRO (cooperativo) | | 13.284,25 | P |
| Dotación FRO (extracooperativo) | | 13.692,30 | P |
| Total | 14.329,00 | 85.384,82 | |

3. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

3.1. Cuota íntegra y compensación de pérdidas.

Dado que la base imponible de estas entidades se desglosa en resultados cooperativos y extracooperativos y que ambas partes de la base se someten a tipos de gravamen distintos, no se establece un sistema de compensación de bases imponibles negativas. Dicho sistema se sustituye por un sistema de compensación de cuotas íntegras negativas. En este sentido, el artículo 24 de la Ley 20/1990 establece lo siguiente:

«1. Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos

que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos⁵¹. A los solos efectos de determinar los importes compensables, la Administración tributaria podrá comprobar las declaraciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo al que se refiere el artículo 64 de la Ley General Tributaria.

2. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas.»

3.2. Deducciones.

a) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Las cooperativas pueden aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 de la LIS, según el cual «se deducirá de la cuota íntegra el 20 por 100 de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo». Ello es así en la medida en que las rentas extraordinarias, denominadas en la Ley 20/1990 como incrementos de patrimonio, están sometidas al tipo general de gravamen del 35 por 100⁵².

Por tanto, en el caso planteado se podrá aplicar la deducción por reinversión por la enajenación del camión. Además, la reinversión se produce en el mismo ejercicio a través de la adquisición de un nuevo camión, reinvirtiéndose la totalidad del precio de transmisión, por lo que se podrá aplicar una deducción sobre la totalidad de la base generada. Ahora bien, existen diversos problemas que afectan a la determinación de dicha base de deducción, alguno de los cuales es relativo al régimen especial de las cooperativas:

- En primer lugar téngase en cuenta que el artículo 42.5 de la LIS establece que «no formarán parte de la renta obtenida en la transmisión (...) las cantidades aplicadas a la libertad de amortización (...) que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes». Por tanto, en el caso de la base de la deducción será exclusivamente el importe del resultado extraordinario contable, sin adicionar las cantidades que se han incluido en la base imponible a través de ajuste positivo por la incorporación de las cantidades aplicadas a la libertad de amortización en los ejercicios anteriores. Por tanto, la base de deducción será, en principio, 2.320 €.
- En segundo lugar, se ha de tener en cuenta que en el régimen especial de las cooperativas la base correspondiente a resultados extraordinarios se minorará en el 50 por 100 de las

⁵¹ El plazo para la compensación de tales cuotas se ha ampliado a 15 años en virtud de la Ley 24/2001 para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002; para los iniciados entre el 1 de enero de 2000 y 31 de diciembre de 2001, el plazo fue de 10 años y para los iniciados entre 1 de enero de 1996 y 31 de diciembre de 1999 fue de 7 años.

⁵² Así lo ha manifestado la DGT en diversas Resoluciones, como la de 12 de noviembre de 2002 (NFC017298) y de 3 de marzo de 2004 (NFC019365).

cantidades destinadas al FRO. Si consideramos que la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas, en el caso de los resultados por incremento de patrimonio, obliga a destinar el 100 por 100 del excedente a dicho fondo y que la LIS establece que la base de la deducción es el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales que se haya integrado en la base imponible, podemos comprender la duda que puede existir sobre si la base de la deducción es el importe de la renta obtenida o el 50 por 100 de dicha renta, pues es ese porcentaje el que realmente se ha integrado en la base imponible. A nuestro juicio, de acuerdo con el artículo 42 de la LIS, la base de la deducción será el 50 por 100 del importe de la renta obtenida en la transmisión. Por tanto, en el caso planteado, en el que ya dijimos que la renta integrada en la base imponible ascendía a 2.320, la base de la deducción será de 1.160 €.

- Por último, otro aspecto que puede afectar a esta deducción es que las cooperativas especialmente protegidas, como «BELTRÁN S. COOP. AND.», disfrutaban de una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra. En nuestra opinión, aunque la cooperativa pueda resultar beneficiada, los términos de la Ley no permiten tener en cuenta esta bonificación para disminuir la deducción por reinversión. El tipo de la deducción se establece que será en todo caso el 20 por 100 para rentas integradas en la base sometida al tipo general de gravamen. La bonificación se aplica en un momento posterior, por lo que no ha de tenerse en cuenta a estos efectos.

De acuerdo con todo lo que acabamos de señalar, la deducción será el 20 por 100 de la renta integrada en la base, que es el 50 por 100 del resultado extraordinario reflejado en la contabilidad, pues el otro 50 por 100 fue deducido por su aportación al FRO, a saber:

$$1.160 \times 0,2 = 232 \text{ €}$$

b) Deducción por doble imposición de dividendos en caso de socios de otras cooperativas.

En el caso planteado, recordemos que en febrero de 2005 «BELTRÁN S. COOP. AND.» recibe en concepto de retornos cooperativos por su participación en «BELTRANEJA S. COOP. AND.» la cantidad de 7.500 €, correspondientes a los excedentes del ejercicio 2002/2003. También se ha de recordar que «BELTRANEJA S. COOP. AND.», la cooperativa de segundo grado en la que participa «BELTRÁN S. COOP. AND.», fue objeto de un procedimiento de inspección como conclusión del cual se determinó la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida durante los períodos 1999/2000 a 2001/2002. La duda surge porque los excedentes que se han repartido se generaron en uno de los períodos en los que la inspección ha determinado la pérdida del carácter de cooperativa fiscalmente protegida.

En este sentido, no es claro si se ha de tener en cuenta el período en el que se obtuvo el excedente o el período en el que se ha producido el reparto del mismo a los socios. En el primer caso, el reparto de los excedentes generados en los períodos en que perdió dicha condición, con independencia del ejercicio en que se realice dicho reparto, daría lugar a la aplicación de la deducción por dividendos, según las reglas generales de la LIS. Así ocurriría en el caso planteado en relación con

los retornos repartidos en febrero de 2005, pues se generaron en el período 2001/2002, que fue uno de los afectados por la inspección. Si nos atenemos a la segunda tesis, a efectos de aplicar la deducción por dividendos se tendrá en cuenta si en la fecha del reparto la sociedad podía disfrutar de los beneficios de las cooperativas fiscalmente protegidas, con independencia de la fecha en la que se generaron los excedentes. Si se aplica este criterio, no se podrá deducir según la regla general de la LIS, sino que habrá que utilizar la regla específica que establece la Ley 20/1990 para el reparto de retornos cooperativos, pues en 2005 «BELTRANEJA S. COOP. AND.» tenía, en principio, la condición de cooperativa fiscalmente protegida. La cuestión es, pues, determinar a qué período se ha de atender para analizar el carácter protegido o no de la sociedad a efectos de determinar la deducción por doble imposición aplicable a los retornos cooperativos, si en el período en el que se obtuvo el beneficio o en el que se repartió o repartirá a los socios.

A nuestro juicio, lo razonable es que se aplicara la deducción por doble imposición en atención al tipo que fuera aplicable a la cooperativa en el momento de la producción de los rendimientos. Por tanto, aplicando criterios de lógica fiscal, hemos ya señalado que nos parece más razonable la primera tesis, pues lo que determina la necesidad de corregir la doble imposición y su cuantía es el gravamen que sufriera la sociedad que ha repartido dividendos o retornos, en el caso de las cooperativas, en el ejercicio en el que se obtuvieron los rendimientos, lo que evidentemente está condicionado por el régimen fiscal aplicable en dicho período. En caso contrario, podría resultar conveniente, si ningún otro factor lo impide, no repartir los excedentes durante el período en que la cooperativa tenga la condición de cooperativa protegida, incumpliendo alguno de los requisitos más claros para su exclusión del régimen en el período en el que se vayan a repartir beneficios, que debería coincidir con un período en que los resultados cooperativos no fueren demasiado altos, con lo que la diferencia de tributación de la cooperativa en dicho período entre el régimen general y el régimen especial de las cooperativas no sea demasiado importante. Ello permitiría aplicar la deducción establecida con carácter general en el IRPF o en el IS por doble imposición, lo que supondría una deducción fiscal por encima en muchos casos del impuesto satisfecho en su momento por la cooperativa.

No obstante, la DGT parece decir lo contrario en la Resolución de la DGT de 13 de marzo de 2002 (NFC016531), en la que señala que «... al perder la condición de cooperativa protegida, el reparto de retornos cooperativos o dividendos recibirá, en sede del socio persona física o jurídica, el tratamiento tributario general en todo lo referente a su integración en la base imponible del IRPF o del IS, retenciones y deducción por doble imposición de dividendos».

Veamos ahora lo que dice la norma tributaria. En concreto, el artículo 32 de la Ley 20/1990 establece lo siguiente:

«Los socios de las Cooperativas protegidas, sean personas físicas o jurídicas, gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción en la cuota del IRPF, o, en su caso, del IS, del 10 por 100 de los percibidos. Cuando, por tratarse de una Cooperativa especialmente protegida, dichos rendimientos se hayan beneficiado de la bonificación prevista en el apartado segundo del artículo 34 de esta Ley, dicha deducción será del 5 por 100 de tales retornos.»

El precepto señalado avala la posición que acabamos de defender, pues relaciona la deducción señalada con el régimen de tributación que se haya aplicado a los rendimientos de los que proceden. Sólo si los rendimientos se han beneficiado de la bonificación del 50 por 100 por tratarse

de una cooperativa especialmente protegida se aplicará el régimen específico de determinación de la deducción por doble imposición de dividendos.

Por otra parte, hemos de matizar que la deducción no depende del carácter cooperativo o extracooperativo de los rendimientos que la originan, sino de que la cooperativa tenga carácter protegido o especialmente protegido, o ninguna de tales condiciones.

En consecuencia, «BELTRÁN S. COOP. AND.» podrá aplicar en su liquidación del IS una deducción por doble imposición por una cuantía de 375 € ($75.000 \times 0,05$).

3.3. Bonificaciones aplicables a las cooperativas especialmente protegidas.

El artículo 34.2 de la Ley 20/1990 determina que las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán en el IS «de una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 23 de esta Ley.

Ahora bien, la existencia de cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores susceptible de compensación puede provocar alguna duda. En concreto, se puede plantear si la bonificación se aplica antes o después que la compensación de pérdidas. A nuestro juicio, se ha de considerar que la bonificación se debe practicar sobre la cuota íntegra reducida en la compensación de las cuotas negativas de ejercicios anteriores. Evidentemente, una u otra alternativa da lugar a resultados muy diferentes.

3.4. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Según establece el artículo 16.1 de la Ley 20/1990, para la obtención de la base imponible del IS se considerarán por separado los resultados cooperativos de los extracooperativos –obteniéndose estos últimos mediante la suma algebraica de los resultados de operaciones con terceros no socios y de los resultados extraordinarios–, sobre los que se realizarán los pertinentes ajustes. En el epígrafe 2.12 de este trabajo, se han clasificado los ajustes en positivos y negativos. Sin embargo, necesitamos efectuar una segunda discriminación de dichos ajustes a efectos de determinar cuáles afectan a los resultados cooperativos y cuáles otros inciden sobre los resultados extracooperativos, lo que se llevará a cabo como sigue:

| Ajustes positivos | Resultados cooperativos | Resultados extracooperativos |
|---|-------------------------|------------------------------|
| Amortización de la maquinaria | 2.103,75 | 396,25 |
| Amortización del mobiliario | 159,89 | 30,11 |
| Amortización de elementos de transporte | 3.231,36 | 608,64 |
| Libertad de amortización (el. transporte) | 6.462,72 | 1.217,28 |
| Intereses de préstamo | 100,14 | 18,86 |
| Total | 12.057,86 | 2.271,14 |

| Ajustes negativos | Resultados cooperativos | Resultados extracooperativos |
|---------------------------------------|-------------------------|------------------------------|
| Amortización de la nave | 38.288,25 | 7.211,75 |
| Dotación FEP (cooperativo) | 6.642,12 | |
| Dotación FEP (extracooperativo) | | 6.266,15 |
| Dotación FRO (cooperativo) | 13.284,25 | |
| Dotación FRO (extracooperativo) | | 13.692,30 |
| Total | 58.214,62 | 27.170,20 |

| | |
|---|------------------|
| Resultados cooperativos antes de impuestos | 132.842,45 |
| + Aumentos | + 12.057,86 |
| - Disminuciones | - 58.214,62 |
| = Base imponible cooperativa | 86.685,69 |
| × tipo impositivo | × 0,20 |
| = Cuota íntegra cooperativa | 17.337,14 |
| Resultados extracooperativos antes de impuestos | 33.650,75 |
| + Aumentos | + 2.271,14 |
| - Disminuciones | - 27.170,20 |
| = Base imponible extracooperativa | 8.751,69 |
| × tipo impositivo | × 0,35 |
| = Cuota íntegra extracooperativa | 3.063,09 |

| | |
|--|------------|
| Cuota íntegra cooperativa | 17.337,14 |
| + Cuota íntegra extracooperativa | + 3.063,09 |
| = Cuota íntegra previa | 20.400,23 |
| - Cuota íntegra negativa ejercicios anteriores | - 7.500,00 |
| = Cuota íntegra | 12.900,23 |
| - Bonificaciones | - 6.450,12 |
| - Deducciones | - 607,00 |
| = Cuota líquida | 5.843,11 |
| - Retenciones | - 2.580,00 |
| - Pagos fraccionados | |
| = Cuota diferencial | 3.263,11 |

D) Contabilización del impuesto sobre beneficios.

Para la determinación del gasto del Impuesto sobre Sociedades en una cooperativa ha de seguirse la norma decimocuarta de la adaptación del PGC a este tipo de sociedades que, prácticamente, coincide con la Norma de Valoración 16.^a del PGC. En este sentido, en la contabilización del impuesto sobre beneficios, en primer lugar, tenemos que determinar la cuantía del IS devengado para lo cual, necesariamente, hemos de conocer los siguientes datos referidos a la liquidación de dicho impuesto:

- a) Diferencias permanentes entre la base imponible del IS y el resultado contable, pues de acuerdo con el criterio general contenido en las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, las diferencias permanentes se suman o restan al resultado económico antes de impuestos para llegar al resultado contable ajustado.
- b) Tipo de gravamen, que se aplicará al resultado contable ajustado a fin de obtener el impuesto bruto. Dado que a cada uno de los resultados que integran la base imponible se aplica un tipo de gravamen diferente, para calcular el importe del IS devengado habremos de emplear el tipo impositivo que corresponda a cada una de las dos categorías de resultados integrantes de la base imponible.
- c) Deduciones y bonificaciones en cuota que, a efectos de determinar el IS devengado, minorarán el impuesto bruto. A tenor de lo dispuesto en la norma tercera de la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración 16.^a del PGC, se restarán las deducciones y bonificaciones aplicadas en la declaración del ejercicio por dicho tributo. No obstante, según se dispone en la misma norma de esa resolución, podrán reducir asimismo el importe del IS devengado contablemente las deducciones pendientes de aplicación a efectos fiscales por insuficiencia de cuota, siempre y cuando «habiéndose realizado la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción, una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que podrán ser objeto de aplicación futura». Por otra parte, también minorarán el gasto por el IS «las deducciones que ocasionen en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, siempre que sea previsible el cumplimiento de las condiciones establecidas por la norma fiscal para su perfección; en particular, la realización de la reinversión».

Respecto a la primera cuestión, diferencias permanentes entre el resultado contable y la base imponible del IS pueden ser resumidas como sigue:

| Diferencias permanentes relacionadas con los resultados cooperativos | |
|---|------------------|
| Positivas | Negativas |
| 100,14 € | 19.926,37 € |

| Diferencias permanentes relacionadas con los resultados extracooperativos | |
|--|------------------|
| Positivas | Negativas |
| 18,16 € | 19.958,45 € |

Determinadas las diferencias permanentes, hemos de conocer el tipo de gravamen que, tratándose de una cooperativa, será el 20 por 100 para la parte de base imponible correspondiente a resultados cooperativos y del 35 por 100 para la parte de la base imponible derivada de resultados extracooperativos.

Por último, debemos conocer las deducciones y bonificaciones aplicadas fiscalmente, así como aquellas deducciones que hayan podido quedar pendiente de aplicación. En el caso que nos ocupa, las bonificaciones y deducciones aplicadas ascienden a 6.450,12 y 607 €, respectivamente, no existiendo deducciones generadas que hayan quedado pendientes de aplicar.

Conociendo todos esos datos estamos en condiciones de calcular el IS devengado, el cual se determinará, según la norma decimocuarta de la adaptación del PGC a las sociedades cooperativas, como sigue:

| | |
|---|------------------|
| Resultados cooperativos antes de impuestos | 132.842,45 |
| + Diferencias permanentes | + 100,14 |
| - Diferencias permanentes | - 19.926,37 |
| = Resultado cooperativo ajustado | 113.016,22 |
| × tipo impositivo | × 0,20 |
| = Impuesto bruto cooperativo | 22.603,24 |
| Resultados extracooperativos antes de impuestos | 33.650,75 |
| + Diferencias permanentes | + 18,16 |
| - Diferencias permanentes | - 19.958,45 |
| = Resultado extracooperativo ajustado | 13.710,46 |
| × tipo impositivo | × 0,35 |
| = Impuesto bruto extracooperativo | 4.798,66 |

| | |
|---------------------------------------|------------------|
| Impuesto bruto cooperativo | 22.603,24 |
| + Impuesto bruto extracooperativo | + 4.798,66 |
| = Impuesto bruto | 27.401,90 |
| - Bonificaciones | - 6.450,12 |
| - Deducciones | - 607,00 |
| = Impuesto sobre beneficios devengado | 20.344,78 |

El importe así calculado será por el que se cargue la cuenta 6300. *Impuesto sobre beneficios*. Ahora bien, para contabilizar el impuesto, hemos de examinar, además, las diferencias temporales entre el resultado contable y la base imponible pues, como consecuencia del método del efecto impositivo, darán lugar a activos y pasivos de carácter fiscal. El análisis consiste en determinar, por un lado, si tienen origen en el ejercicio actual o, por el contrario, proceden de ejercicios ante-

riores y, por otra parte, si son positivas o negativas. En el caso que nos ocupa, el resultado de dicho estudio, que separaremos entre las que afectan al resultado cooperativo –cuyo efecto impositivo se computará de acuerdo con un tipo de gravamen del 20%– y aquellas otras relacionadas con el resultado extracooperativo –cuyo efecto impositivo se computará al tipo de gravamen general, esto es, del 35%– es el siguiente:

| Diferencias temporales relacionadas con el resultado cooperativo | | | | |
|---|--|------------------|--|------------------|
| Concepto | Con origen en el ejercicio actual | | Con origen en ejercicios anteriores | |
| | Positivas | Negativas | Positivas | Negativas |
| Amortización de la maquinaria | | | 2.103,75 | |
| Amortización de la nave | | 38.288,25 | | |
| Amortización del mobiliario | | | 159,89 | |
| Amortización de elem. transporte | | | 3.231,36 | |
| Libertad amortización (el. transp.) | | | 6.462,72 | |

| Diferencias temporales relacionadas con el resultado extracooperativo | | | | |
|--|--|------------------|--|------------------|
| Concepto | Con origen en el ejercicio actual | | Con origen en ejercicios anteriores | |
| | Positivas | Negativas | Positivas | Negativas |
| Amortización de la maquinaria | | | 396,25 | |
| Amortización de la nave | | 7.211,75 | | |
| Amortización del mobiliario | | | 30,11 | |
| Amortización de elem. transporte | | | 608,64 | |
| Libertad amortización (el.transp.) | | | 1.217,28 | |

El análisis de las diferencias temporales es fundamental desde el punto de vista contable pues, cuando se originan en el ejercicio actual, aquellas que sean positivas dan lugar a la aparición de impuestos anticipados mientras que las negativas originan impuestos diferidos.

En cambio, cuando el origen de las diferencias se encuentra en ejercicios anteriores, si aparecen como positivas corresponderán a la reversión de diferencias negativas y, por tanto, dan lugar a un cargo en los impuestos diferidos, partida que resultó abonada cuando apareció la diferencia negativa. Por el contrario, si son negativas es porque en un ejercicio anterior se presentaron como positivas, luego cuando revierten dan lugar a un abono de los impuestos anticipados, partida que fue cargada cuando nació la diferencia temporal positiva.

Teniendo en cuenta el IS devengado, las diferencias temporales, las retenciones y la cuota a pagar a la Hacienda Pública en concepto del IS, el asiento de contabilización del impuesto será como sigue:

| Cuentas | Debe | Haber |
|--|-----------|-----------|
| 6300. Impuesto sobre beneficios | 20.344,78 | |
| 4791. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. maquinaria) | 500,00 | |
| 6331. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. maq.) | 59,52 | |
| 4792. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. mobiliario) | 38,00 | |
| 6332. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. mob. il.) | 4,60 | |
| 4793. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. elem. transp.) | 2.304,00 | |
| 6333. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. el. transp.) | 273,97 | |
| 4790. Impuesto sobre beneficios diferido (amortización nave) | | 10.181,76 |
| 4730. Hacienda Pública, retenciones | | 2.580,00 |
| 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2003/2004 | | 7.500,00 |
| 4752. Hacienda Pública, acreedor por IS | | 3.263,11 |
| Suman | 23.524,87 | 23.524,87 |

De acuerdo con la información facilitada por la empresa, el efecto impositivo registrado en ejercicios anteriores al actual se ha obtenido aplicando un tipo de gravamen del 20 por 100 por cuanto en esos periodos no se llevaron a cabo operaciones con terceros no socios. Sin embargo, en el ejercicio presente una parte de las diferencias temporales que revierten lo hacen a un tipo de gravamen del 35 por 100. Esa diferencia en el tipo de gravamen a la hora de la reversión determina la aparición de la cuenta 633. *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.*

E) Cálculo del resultado después de impuestos y dotación e ingresos imputables al Fondo de Educación y Promoción.

Una vez registradas todas las operaciones de regularización y contabilizado el IS devengado, determinaremos el resultado después de impuestos, que, en cumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos, estará constituido por los ingresos del ejercicio menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Partiremos del balance de sumas y saldos confeccionado a 30 de septiembre de 2005, donde se han reflejado todas las operaciones de regularización y la contabilización del IS. Dicho balance es el siguiente:

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 30 DE SEPTIEMBRE DE 2005
(posterior a las operaciones de regularización y contabilización del IS)

| Cuentas | Saldos deudores | Saldos acreedores |
|---|-----------------|-------------------|
| 1000. Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias | | 99.010,00 |
| 1120. Fondo de Reserva Obligatorio | | 11.627,00 |
| 1390. Fondo de Educación y Promoción | | 16.800,00 |
| 2200. Terrenos y bienes naturales | 10.000,00 | |
| 2210. Construcciones | 90.000,00 | |
| 2230. Maquinaria | 50.000,00 | |
| 2260. Mobiliario | 1.900,00 | |
| 2280. Elementos de transporte | 55.000,00 | |
| 2290. Inmovilizado afecto al Fondo de Educación y Promoción .. | 18.000,00 | |
| 2500. IFP en capital («BELTRANEJA») | 32.000,00 | |
| 2821. Amortización acumulada de construcciones | | 22.500,00 |
| 2823. Amortización acumulada de maquinaria | | 37.500,00 |
| 2826. Amortización acumulada de mobiliario | | 950,00 |
| 2828. Amortización acumulada de elementos de transporte | | 1.800,00 |
| 2829. Amortización acumulada del inmovilizado afecto al FEP .. | | 5.100,00 |
| 2929. Provisión por depreciación del inm. material afecto al FEP | | 410,00 |
| 3250. Abonos e insecticidas | 1.934,00 | |
| 4000. Proveedores | | 4.120,00 |
| 4007. Proveedores socios cooperativos | | 20.960,00 |
| 4300. Clientes | 19.980,00 | |
| 4310. Clientes, efectos comerciales a cobrar | 7.850,00 | |
| 4350. Clientes de dudoso cobro | 12.500,00 | |
| 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA | 3.729,00 | |
| 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas | | 318,50 |
| 4752. Hacienda Pública, acreedor por IS | | 3.263,11 |
| 4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores | | 952,00 |
| 4790. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. construcciones) | | 14.581,76 |
| 4791. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. maquinaria) | | 2.500,00 |
| 4792. Impuesto sobre beneficios diferido (amort. mobiliario) | | 190,00 |
| 4850. Ingresos anticipados | | 1.200,00 |
| 4900. Provisión para insolvencias de tráfico | | 12.500,00 |
| 5270. Intereses a corto plazo de deudas | | 163,80 |
| 5280. Deudas a corto plazo por reembolso de aportaciones a los socios | | 1.120,00 |
| 5400. IFT en capital («TURISMO RURAL») | 24.375,00 | |
| 5411. Participaciones en Fondos de Inversión Mobiliaria | 14.000,00 | |
| 5420. Créditos de campaña a corto plazo a socios | 10.000,00 | |
| 5421. Créditos a corto plazo («ACITUBEAS») | 10.000,00 | |
| 5470. Intereses a corto plazo de créditos | 375,00 | |
| 5700. Caja | 3.548,50 | |

.../...

.../...

| | | |
|--|------------|------------|
| 5720. Banco c/c | 34.175,00 | |
| 6000. Compras de aceitunas | 42.980,00 | |
| 6020. Compras de abonos e insecticidas | 4.130,00 | |
| 6060. Compras efectuadas a los socios | 246.390,00 | |
| 6120. Variación de existencias de abonos e insecticidas | | 264,00 |
| 6220. Reparaciones y conservación | 11.320,00 | |
| 6230. Servicios de profesionales independientes | 39.450,00 | |
| 6240. Transportes | 705,00 | |
| 6250. Primas de seguros | 2.450,00 | |
| 6260. Servicios bancarios y similares | 198,00 | |
| 6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 3.210,00 | |
| 6280. Suministros | 819,00 | |
| 6290. Otros servicios | 11.370,00 | |
| 6300. Impuesto sobre beneficios | 20.344,78 | |
| 6310. Otros tributos | 572,00 | |
| 6331. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. maq.) | 59,52 | |
| 6332. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. mob.) | 4,60 | |
| 6333. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. el. transp.) | 273,97 | |
| 6400. Sueldos y salarios | 25.510,00 | |
| 6420. Seguridad Social a cargo de la empresa | 10.392,00 | |
| 6470. Retribución a los socios trabajadores | 9.256,00 | |
| 6570. Dotación al Fondo de Educación y Promoción | 7.200,00 | |
| 6620. Intereses de deudas a largo plazo | 44,80 | |
| 6630. Intereses de deudas a corto plazo (retraso en liquidaciones) | 20.000,00 | |
| 6631. Intereses de deudas a corto plazo | 119,00 | |
| 6780. Gastos extraordinarios (devolución subvención) | 6.000,00 | |
| 6821. Amortización de construcciones | 4.500,00 | |
| 6823. Amortización de maquinaria | 7.500,00 | |
| 6826. Amortización de mobiliario | 190,00 | |
| 6828. Amortización de elementos de transporte | 5.640,00 | |
| 6829. Amortización del inmovilizado afecto al FEP | 3.600,00 | |
| 6929. Dotación a la provisión del inmovilizado material afecto al FEP | 410,00 | |
| 6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico | 12.500,00 | |
| 7000. Ventas de aceitunas (molino) | | 470.000,00 |
| 7001. Ventas de aceitunas (mesa) | | 90.500,00 |
| 7040. Ventas de abonos e insecticidas | | 720,00 |
| 7080. Devoluciones de ventas y operaciones similares | 580,00 | |
| 7090. Rappels sobre ventas | 400,00 | |
| 7520. Ingresos por arrendamientos | | 3.600,00 |
| 7560. Ingresos por operaciones con socios | | 39.240,00 |
| 7570. Sanciones impuestas a socios imputables al FEP | | 1.200,00 |
| 7571. Subvenciones imputables al FEP | | 4.000,00 |
| 7572. Donaciones imputables al FEP | | 2.000,00 |

.../...

.../...

| | | |
|--|------------|------------|
| 7600. Ingresos de participaciones en capital («TURISMO RURAL») | | 3.900,00 |
| 7601. Ingresos de participaciones en capital («BELTRANEJA») | | 9.900,00 |
| 7630. Ingresos de créditos a corto plazo | | 375,000 |
| 7660. Beneficios en valores negociables | | 8.500,00 |
| 7690. Otros ingresos financieros (intereses c/c) | | 3.400,00 |
| 7710. Beneficios procedentes del inmovilizado material | | 2.320,00 |
| Suma | 897.485,17 | 897.485,17 |

Antes de proceder al cálculo de las diferentes categorías de resultados, deberemos proceder a eliminar aquellas cuentas de gastos que han supuesto una aplicación del FEP y que han aparecido con ocasión de las operaciones de regularización, a saber: amortizaciones y provisiones por depreciación del inmovilizado afecto al FEP.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|----------|----------|
| 1390. Fondo de Educación y Promoción | 4.010,00 | |
| 6829. Amortización del inmovilizado afecto al FEP | | 3.600,00 |
| 6929. Dotación a la provisión del inmovilizado material afecto al FEP | | 410,00 |
| Suman | 4.010,00 | 4.010,00 |

Aunque las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas no diferencia en la cuenta de pérdidas y ganancias las tres categorías de resultados que señala la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. No obstante, podemos calcular los diferentes tipos de resultados en el Libro Diario para facilitar la cumplimentación de la información que, al respecto, se exige en la Memoria.

1. Determinación del resultado cooperativo.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|------------|------------|
| 6120. Variación de existencias de abonos e insecticidas | 222,16 | |
| 7000. Ventas de aceitunas (molino) | 387.000,00 | |
| 7001. Ventas de aceitunas (mesa) | 90.500,00 | |
| 7560. Ingresos por operaciones con socios | 39.240,00 | |
| 7601. Ingresos de participaciones en capital («BELTRANEJA») | 9.900,00 | |
| 7630. Ingresos de créditos a corto plazo | 375,00 | |
| 7690. Otros ingresos financieros (intereses c/c) | 3.400,00 | |
| 1291. Resultado cooperativo | | 530.637,16 |
| Suman | 530.637,16 | 530.637,16 |

| Cuentas | Debe | Haber |
|--|------------|------------|
| 1291. Resultado cooperativo | 397.794,71 | |
| 6020. Compras de abonos e insecticidas | | 3.475,40 |
| 6060. Compras efectuadas a los socios | | 246.390,00 |
| 6220. Reparaciones y conservación | | 9.525,78 |
| 6230. Servicios de profesionales independientes | | 33.197,18 |
| 6240. Transportes | | 593,26 |
| 6250. Primas de seguros | | 2.061,68 |
| 6260. Servicios bancarios y similares | | 166,62 |
| 6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas | | 2.701,22 |
| 6280. Suministros | | 689,19 |
| 6290. Otros servicios | | 9.567,86 |
| 6310. Otros tributos | | 481,34 |
| 6400. Sueldos y salarios | | 21.466,67 |
| 6420. Seguridad Social a cargo de la empresa | | 8.744,87 |
| 6470. Retribución a los socios trabajadores | | 9.256,00 |
| 6620. Intereses de deudas a largo plazo | | 44,80 |
| 6630. Intereses de deudas a corto plazo (retraso en liquidaciones) . | | 16.830,00 |
| 6631. Intereses de deudas a corto plazo | | 100,14 |
| 6780. Gastos extraordinarios (devolución subvención) | | 6.000,00 |
| 6821. Amortización de construcciones | | 3.786,75 |
| 6823. Amortización de maquinaria | | 6.311,25 |
| 6826. Amortización de mobiliario | | 159,89 |
| 6828. Amortización de elementos de transporte | | 4.746,06 |
| 6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico | | 10.518,75 |
| 7080. Devoluciones de ventas y operaciones similares | | 580,00 |
| 7090. Rappels sobre ventas | | 400,00 |
| Suman | 397.794,71 | 397.794,71 |

2. Determinación del resultado de operaciones con terceros no socios.

| Cuentas | Debe | Haber |
|--|-----------|-----------|
| 6120. Variación de existencias de abonos e insecticidas | 41,84 | |
| 7000. Ventas de aceitunas (molino) | 83.000,00 | |
| 7040. Ventas de abonos e insecticidas | 720,00 | |
| 7520. Ingresos por arrendamientos | 3.600,00 | |
| 7600. Ingresos de participaciones en capital («TURISMO RURAL») | 3.900,00 | |
| 7660. Beneficios en valores negociables | 8.500,00 | |
| 1292. Resultado de operaciones con terceros no socios | | 99.761,84 |
| Suman | 99.761,84 | 99.761,84 |

| Cuentas | Debe | Haber |
|--|------------------|------------------|
| 1292. Resultado de operaciones con terceros no socios | 68.431,09 | |
| 6000. Compras de aceitunas | | 42.980,00 |
| 6020. Compras de abonos e insecticidas | | 654,60 |
| 6220. Reparaciones y conservación | | 1.794,22 |
| 6230. Servicios de profesionales independientes | | 6.252,82 |
| 6240. Transportes | | 111,74 |
| 6250. Primas de seguros | | 388,32 |
| 6260. Servicios bancarios y similares | | 31,38 |
| 6270. Publicidad, propaganda y relaciones públicas | | 508,78 |
| 6280. Suministros | | 129,81 |
| 6290. Otros servicios | | 1.802,14 |
| 6310. Otros tributos | | 90,66 |
| 6400. Sueldos y salarios | | 4.043,33 |
| 6420. Seguridad Social a cargo de la empresa | | 1.647,13 |
| 6630. Intereses de deudas a corto plazo (retraso en liquidaciones) | | 3.170,00 |
| 6631. Intereses de deudas a corto plazo | | 18,86 |
| 6821. Amortización de construcciones | | 713,25 |
| 6823. Amortización de maquinaria | | 1.188,75 |
| 6826. Amortización de mobiliario | | 30,11 |
| 6828. Amortización de elementos de transporte | | 893,94 |
| 6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico | | 1.981,25 |
| Suman | 68.431,09 | 68.431,09 |

3. Determinación del resultado extraordinario.

| Cuentas | Debe | Haber |
|--|-----------------|-----------------|
| 7710. Beneficios procedentes del inmovilizado material | 2.320,00 | |
| 1293. Resultado extraordinario | | 2.320,00 |
| Suman | 2.320,00 | 2.320,00 |

4. Determinación del resultado después de impuestos y de la dotación e ingresos imputables al Fondo de Educación y Promoción.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|-------------------|-------------------|
| 1291. Resultado cooperativo | 132.842,45 | |
| 1292. Resultado de operaciones con terceros no socios | 31.330,75 | |
| 1293. Resultado extraordinario | 2.320,00 | |
| 1290. Pérdidas y ganancias | | 166.493,20 |
| Suman | 166.493,20 | 166.493,20 |

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|------------------|------------------|
| 1290. Pérdidas y ganancias | 20.682,87 | |
| 6300. Impuesto sobre beneficios | | 20.344,78 |
| 6331. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. maq.) | | 59,52 |
| 6332. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. mob.) | | 4,60 |
| 6333. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (amort. el. transp.) | | 273,97 |
| Suman | 20.682,87 | 20.682,87 |
| Cuentas | Debe | Haber |
| 6570. Dotación al Fondo de Educación y Promoción | 12.908,27 | |
| 1390. Fondo de Educación y Promoción | | 12.908,27 |
| Suman | 12.908,27 | 12.908,27 |

| Cuentas | Debe | Haber |
|--|------------------|------------------|
| 7570. Sanciones impuestas a socios imputables al FEP | 1.200,00 | |
| 7571. Subvenciones imputables al FEP | 4.000,00 | |
| 7572. Donaciones imputables al FEP | 2.000,00 | |
| 570. Dotación al Fondo de Educación y Promoción | | 20.108,27 |
| 1290. Pérdidas y ganancias | 12.908,27 | |
| Suman | 20.108,27 | 20.108,27 |

F) Cuentas anuales.

Para concluir el supuesto ofrecemos la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance de situación correspondientes al ejercicio 2004/2005. No incluimos la tercera cuenta anual, la memoria, por cuanto no existe información suficiente para su confección.

Los modelos que se ofrecen a continuación son los formatos abreviados establecidos, con carácter obligatorio, en las Normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas. Aunque en ambos modelos es necesario presentar las cifras correspondientes al ejercicio que se cierra junto a las del ejercicio anterior para facilitar la comprensión de la información en esos estados contables, dado que no disponemos de información referida al ejercicio 2003/2004, sólo incluiremos la relativa al período 2004/2005.

Para la elaboración de estos estados contables se ha partido del balance de sumas y saldos, confeccionado a 30 de septiembre, donde se han reflejado todas las operaciones de regularización y la contabilización del IS.

| CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (DEBE) | |
|--|-------------------|
| A) GASTOS | 513.872,94 |
| 1. Consumos de explotación | 46.846,00 |
| 2. Gastos de personal | 35.902,00 |
| a) Sueldos, salarios y asimilados | 25.510,00 |
| b) Cargas sociales | 10.392,00 |
| 3. Adquisiciones a los socios | 255.646,00 |
| 4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado | 21.430,00 |
| 5. Variación de las provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables | 12.500,00 |
| 6. Otros gastos de explotación | 70.094,00 |
| I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN | 160.662,00 |
| 7. Gastos financieros y gastos asimilados | 20.163,80 |
| a) Por deudas con empresas del grupo | |
| b) Por deudas con empresas asociadas | |
| c) Por otras deudas | |
| d) Pérdidas de inversiones financieras | 20.163,80 |
| 8. Variación de las provisiones de inversiones financieras | |
| 9. Diferencias negativas de cambio | |
| II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS | 5.911,20 |
| III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS | 166.573,20 |
| 10. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control | 410,00 |
| 11. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control | |
| 12. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias | |
| 13. Gastos extraordinarios | 6.000,00 |
| 14. Gastos y pérdidas de otros ejercicios | |
| IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS | |
| V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS | 162.483,20 |
| 15. Impuesto sobre sociedades | 20.682,87 |
| 16. Otros impuestos | |
| VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS) | 141.800,33 |
| 17. Intereses de las aportaciones al capital social y otros fondos | |
| 18. Dotación al fondo de educación, formación y promoción | 20.108,27 |
| VII. EXCEDENTE POSITIVO DE LA COOPERATIVA | 128.892,06 |

| CUENTA DE RESULTADOS (HABER) | |
|--|-------------------|
| B) INGRESOS | 642.765,00 |
| 1. Ingresos de explotación | 603.080,00 |
| a) Importe neto de la cifra de negocios | 560.240,00 |
| b) Otros ingresos de explotación | 3.600,00 |
| c) Ingresos por operaciones con socios | 39.240,00 |
| I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN | |
| 2. Ingresos financieros | 26.075,00 |
| a) En empresas del grupo | |
| b) En empresas asociadas | |
| c) De socios | |
| d) Otros | 17.575,00 |
| e) Beneficios en inversiones financieras | 8.500,00 |
| 3. Diferencias positivas de cambio | |
| II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS | |
| III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS | |
| 4. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control | 2.320,00 |
| 5. Beneficios por operaciones con obligaciones propias | |
| 6. Subvenciones de capital transferidas a resultados del ejercicio | |
| 7. Ingresos extraordinarios | |
| 8. Ingresos y beneficios de otros ejercicios | |
| IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS | 4.090,00 |
| V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS | |
| V. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS) | |
| 9. Ingresos imputables al Fondo de Educación, Formación y Promoción | 7.200,00 |
| VI. EXCEDENTE NEGATIVO DE LA COOPERATIVA | |

| BALANCE DE SITUACIÓN (ACTIVO) | |
|--|-------------------|
| A) Socios por desembolsos no exigidos | |
| B) Inmovilizado | 188.640,00 |
| I. Gastos de establecimiento | |
| II. Inmovilizaciones inmateriales | |
| III. Inmovilizaciones materiales | 156.640,00 |
| IV. Inmovilizaciones financieras | 32.000,00 |
| 1. Créditos a largo plazo con socios | |
| 2. Otras inmovilizaciones financieras | 32.000,00 |
| C) Gastos a distribuir en varios ejercicios | |
| D) Activo circulante | 129.966,50 |
| I. Socios por desembolsos exigidos | |
| II. Existencias | 1.934,00 |
| III. Deudores | 31.559,00 |
| 1. Socios deudores | |
| 2. Otros deudores | 31.559,00 |
| IV. Inversiones financieras temporales | 58.750,00 |
| 1. Créditos a corto plazo con socios | 10.000,00 |
| 2. Otras inversiones financieras temporales | 48.750,00 |
| V. Tesorería | 37.723,50 |
| VI. Ajustes por periodificación | |
| TOTAL ACTIVO | 318.606,50 |

| BALANCE DE SITUACIÓN (PASIVO) | |
|--|-------------------|
| A) Fondos propios | 239.529,06 |
| I. Capital suscrito cooperativo | 99.010,00 |
| II. Reserva de revalorización | |
| III. Reservas | 11.627,00 |
| 1. Fondo de reserva obligatorio | 11.627,00 |
| 2. Fondo de reembolso o actualización | |
| 3. Otras reservas | |
| IV. Resultados de ejercicios anteriores | |
| V. Excedente de la cooperativa (positivo o negativo) | 128.892,06 |
| VI. Remuneraciones al capital a cuenta y retorno a cuenta entregados en el ejercicio | |
| VII. Fondos capitalizados | |
| B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios | |
| C) Fondo de Educación, Formación y Promoción | 29.708,27 |
| D) Provisiones para riesgos y gastos | |
| E) Acreedores a largo plazo | |
| I. Acreedores por «capital» temporal a largo plazo | |
| II. Deudas a largo plazo con socios | |
| III. Otras deudas a largo plazo | |
| F) Acreedores a corto plazo | 49.369,17 |
| I. Acreedores por «capital» temporal a corto plazo | |
| II. Deudas a corto plazo con socios | 22.080,00 |
| III. Otras deudas a corto plazo | 27.289,17 |
| TOTAL PASIVO | 318.606,50 |