



REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos

ISSN: 1135-6618

revesco@ccee.ucm.es

Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales
España

CARRERAS ROIG, Lluís

CONSIDERACIONES EN TORNO AL POSIBLE CARÁCTER MERCANTIL DE LAS SOCIEDADES
COOPERATIVAS Y ACERCA DE LAS LIMITACIONES A LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES
CON TERCEROS NO SOCIOS DE ESTAS ENTIDADES

REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, núm. 106, 2011, pp. 55-73

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Madrid, España

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=36720829003>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

**CONSIDERACIONES EN TORNO AL POSIBLE CARÁCTER
MERCANTIL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y
ACERCA DE LAS LIMITACIONES A LA REALIZACIÓN DE
OPERACIONES CON TERCEROS NO SOCIOS DE ESTAS
ENTIDADES**

POR

Lluís CARRERAS ROIG¹

RESUMEN

En este trabajo se hace referencia a la posible consideración de las sociedades cooperativas como sociedades mercantiles, cumpliéndose determinadas circunstancias, y ello sin pérdida de sus características específicas en cuanto a la toma de decisiones, el reparto de beneficios y la búsqueda de la satisfacción de fines de interés general.

Asimismo, se analizan las consecuencias de aumentar el porcentaje de operaciones realizadas con terceros no socios, respecto del total de operaciones realizadas por la sociedad cooperativa, y su incidencia en la cuantía de los fondos de la cooperativa y en la retribución del socio cooperativista. Se realiza en este punto una comparación con las sociedades capitalistas convencionales (S.A., S.L.).

Finalmente, se propone una reforma legislativa al objeto de permitir aumentar el porcentaje de realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, y ello sin pérdida de su tratamiento fiscal favorable.

¹ Universitat Rovira i Virgili (Tarragona). Dirección de correo electrónico: lluis.carreras@urv.net

Palabras clave: Cooperativas, mercantilidad, mutualismo, operaciones con terceros, régimen fiscal, reformas legislativas.

Claves ECONLIT: P130, Q130, L310.

COOPERATIVES: LE COMERCE ET LES TRANSACTIONS AVEC LES TIERS. UN COMMENTAIRE

RÉSUMÉ

Le présent document se réfère à la prise en considération éventuelle des sociétés coopératives comme sociétés commerciales, répondant à certaines conditions et sans perte de ses caractéristiques spécifiques en termes de prise de décision, le partage des avantages et la recherche de la satisfaction d'intérêt général.

Nous analysons également l'effet d'augmenter le pourcentage de transactions avec des tiers à l'égard de toutes les transactions effectuées par la coopérative, et son impact sur le montant des fonds de la coopérative et la rémunération des membres de la coopérative. Se fait à ce point la comparaison avec les sociétés capitalistes classiques (S.A., S.L.).

Enfin, nous proposons une réforme législative afin de permettre une augmentation du pourcentage de réalisation des transactions avec des tiers dans les coopératives, et sans perte de leur traitement fiscal favorable.

COOPERATIVES: COMMERCIAL AND TRANSACTIONS WITH THIRD PARTIES. A COMMENTARY

ABSTRACT

This paper refers to the possible consideration of cooperative societies as a commercial companies, fulfilling certain circumstances and without loss of its specific characteristics in terms of decision-making, benefit sharing and the search for satisfaction general interest.

We also analyze the effect of increasing the percentage of transactions with third parties in respect of all transactions undertaken by the cooperative, and its impact on the amount of the funds of the cooperative and the pay of a collaborator. Is done at this point a comparison with conventional capitalist societies (S.A, S.L.).

Finally, we propose a legislative reform in order to allow and increase in the percentage of completion of transactions with third parties in cooperatives, and without loss of favourable tax treatment.

1. INTRODUCCIÓN

Como sabemos, la Exposición de Motivos del Código de Comercio de 1885 afirma tajantemente que no atribuye carácter mercantil a las cooperativas ni por su naturaleza ni por la índole de sus operaciones “porque obedecen, ante todo, a la tendencia manifestada en las poblaciones fabriles de nuestro país, y principalmente en las de Alemania, Inglaterra y Francia, de asociarse los obreros con el único objeto de mejorar la condición de cada uno, facilitándoles los medios de trabajar, de dar salida a sus productos o de obtener con baratura los artículos necesarios para su subsistencia. Y como no es el afán de lucro el que impulsa lo que se ha dado en llamar *movimiento cooperativo*, no pueden tampoco reputarse como mercantiles estas sociedades, mientras no resulte claramente de sus estatutos o del ejercicio habitual de algunos actos de comercio que merecen aquella denominación.”

El obstáculo fundamental para la consideración de la cooperativa como sociedad mercantil estriba en el ánimo de lucro, requisito tradicionalmente ligado a las sociedades y extraño o pretendidamente incompatible con las sociedades cooperativas.

Como señalan Morillas y Feliú (2002), el lucro no está conceptualmente reñido con las cooperativas como no lo está con ningún operador económico, con nadie que actúe en el mercado.

El pretendido carácter no lucrativo de la cooperativa y la definición de esta sociedad sobre la base de su inexistencia como requisito esencial, han sido eliminados en la práctica y

sustituidos en la formulación legal por una regulación de las cooperativas no lucrativas como clase o tipo especial.² Ha desaparecido la prohibición para las cooperativas de perseguir o tener una finalidad lucrativa.

Para Bel (1997) se consideran mercantiles, según el artículo 116 del Código de Comercio las sociedades que hayan adoptado una de las formas previstas por el mismo y por las leyes especiales; entre las que se encuentran las sociedades colectivas, las comanditarias, las de responsabilidad limitada y las sociedades anónimas; estas sociedades deben inscribirse en el Registro Mercantil y son las que por regla general se consideran mercantiles.

También prevé el Código de Comercio que “Las Compañías mutuas de seguros contra incendios, de combinaciones tontinas sobre la vida para auxilios a la vejez, y de cualquiera otra clase, y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles, y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad o se convirtieren en sociedades a prima fija”.³ Por tanto, la mercantilidad de las sociedades cooperativas está prevista en el propio Código de Comercio.

Además, la mercantilidad se consolida en la LC que reconoce en su artículo primero que desarrollan actividades empresariales, que pueden realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios⁴ y que, en caso de insolvencia, se someten a la legislación sobre concurso de acreedores.⁵

Es por ello que las cooperativas serían un tipo de sociedad especial en los términos del Código de Comercio, en cuanto que no es necesaria su inscripción en el Registro Mercantil, sino en un Registro de Cooperativas.⁶

La doctrina mayoritaria califica a la cooperativa como sociedad mercantil, si bien hay opiniones contrarias a esta consideración. El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 1 de

² Art. 57.5 y Disposición Adicional Primera Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en adelante LC).

³ Art. 124 Código de Comercio.

⁴ Art. 4 LC.

⁵ Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

⁶ Art. 7, LC.

febrero de 1992, apoya su calificación como no mercantil de la cooperativa en el hecho de que “la Constitución otorgó a las Comunidades Autónomas la competencia sobre Cooperativas, lo que nunca habría podido hacer si se tratase de entidades mercantiles, al tener el Estado la competencia exclusiva sobre la legislación mercantil, según establece el artículo 149.1.6^a de la Constitución”.

Coincidimos con Morillas y Feliú(2002) en considerar que la cooperativa es una sociedad mercantil especial. En opinión de Llobregat (1999), “por la vía del artículo 58.3 LC, que permite el reparto de una parte de los beneficios extracooperativos disponibles, se ha producido la introducción en la cooperativa del “ánimo de lucro” que caracteriza a las sociedades mercantiles; en consecuencia, aunque siga formando parte de los tipos societarios que integran el catálogo de la economía social, al igual que sucede con las sociedades laborales y, por su naturaleza mercantil, deberían suprimirse todas las leyes autonómicas por inconstitucionales”.

2. LA SOCIEDAD COOPERATIVA COMO SOCIEDAD MERCANTIL

Particularmente interesante nos parece la opinión de Llobregat, de tal forma que la introducción en la cooperativa del “ánimo de lucro” ya permite calificar de mercantiles a las sociedades cooperativas, así como la de Ballester (1990).

Para Ballester, la polémica sobre si la cooperativa es o no una sociedad mercantil debe resolverse en el siguiente sentido: será mercantil cuando tenga un objeto comercial o industrial (lo que se presume por la repetición de actos de comercio). El requisito de forma, aunque no se cumpla siempre en los términos literales del Código de Comercio, se cumple también esencialmente cuando las cooperativas se inscriben (como en el caso de España) en un registro análogo por sus efectos al Registro Mercantil.

Para este autor, “la idea de incluir a las cooperativas entre las sociedades mercantiles ha tropezado con una constante oposición por parte de corrientes doctrinales más o menos ligadas al cooperativismo. Estas corrientes han venido defendiendo la tesis de que no todas las empresas persiguen el lucro; las cooperativas y las empresas públicas pertenecerían al ámbito

de las empresas no lucrativas. Las cooperativas no serían sociedades mercantiles si lo mercantil y lo lucrativo se equiparan de alguna manera. Ahora bien, la palabra “lucro”, como tecnicismo, designa simplemente el beneficio empresarial, prescindiendo del tipo de mercado en que se genera (competencia perfecta o imperfecta, oligopolio, monopolio, etc.) y de la estrategia que en una u otra ocasión siga el empresario (maximización del beneficio, minimización del riesgo, expansión de la firma, etc.). Una sociedad es mercantil cuando obtiene excedentes ordinarios (beneficios empresariales) como consecuencia de operaciones comerciales o financieras con terceros (en el mercado). De aquí que haya que mirar con reserva el carácter no mercantil de las cooperativas. La teoría del carácter no mercantil tiene escaso fundamento si la cooperativa opera con terceros, y de hecho opera así con regularidad. Cuando existe una prohibición legal en la materia [...], esa prohibición se refiere sólo a un área en particular (las operaciones cooperativizadas), que varía según la clase de cooperativas.

Para Morillas y Feliú (2002), la aproximación del régimen de la cooperativa al de las sociedades mercantiles es tan clara, que una de las razones que ha impulsado la reforma del régimen general de la cooperativa es, según reconoce la Exposición de Motivos de la LC, incorporar en el texto de la Ley una serie de cambios experimentados desde 1989 en el Derecho de sociedades, en buena medida impulsados por las Directivas, que el texto adapta a las instituciones cooperativas, entre los que destaca la posibilidad de mutaciones heterogéneas (transformación en sociedades de capital, fusión con sociedades de capital).

En este sentido, Buendía (1999) se pronuncia a favor del carácter mercantil de la cooperativa, que a su juicio queda ratificado por la promulgación de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada,⁷ “que facilita la transformación de una sociedad mercantil, la sociedad de responsabilidad limitada, en una cooperativa y viceversa”.

Font Galán, J.L., al prologar la obra de Paniagua (1997), señala cómo éste “desenmascara y desmonta, una tras otra, estas cuatro “farsas” dogmáticas deformadoras del instituto cooperativo que el capitalismo jurídico dominante –con inconfesable propósito de domeñarlo política y económicamente- ha presentado como condiciones o bases de legitimación jurídica del fenómeno empresarial cooperativo, y que, en verdad, no son otra cosa que cuatro clamorosas exclusiones que atan de manos a la empresa cooperativa

⁷ Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada

enfermándola de raquitismo económico: exclusión del mercado, exclusión del lucro, exclusión societaria y exclusión mercantil. La empresa cooperativa queda así condenada a una especie de *apartheid* económico y jurídico-mercantil, convirtiéndose de hecho y de derecho en un “excluido societario-mercantil” del sistema económico de mercado”.

Como ya hemos anteriormente, el Código de Comercio establece que “Las compañías mutuas de seguros contra incendios (...) y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles, y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad...”.

De manera que, aunque todas son mutuas por tratar de satisfacer los intereses de sus socios, pero se dedican a desarrollar procesos de producción y distribución para colocar los productos (bienes o servicios) en el mercado, todas ellas son mercantiles y les es de aplicación lo establecido en este Código.

Según este precepto, cuando una sociedad cooperativa opera con terceros no socios se convierte en sociedad mercantil, “pero se admite pacíficamente por el legislador que pueda operar con terceros no socios y conservar su estatuto no mercantil, mientras que los beneficios de esas operaciones no se repartan entre los socios...” (Fajardo, 1996).

Es decir, el legislador ha consentido que realicen operaciones con terceros, manteniendo su tratamiento fiscal favorable, siempre que esas operaciones constituyan una excepción, se separen contablemente los resultados de esas operaciones y no se distribuyan entre los socios.

Así, con base en esa norma, cuando la legislación cooperativa permita la distribución de parte del resultado obtenido por operaciones con terceros, se está ante una figura societaria de carácter mercantil (García-Gutiérrez, 1998). Y esto lo permite la Ley 27/1999.⁸

De forma que el legislador ha permitido que las sociedades cooperativas puedan configurarse como sociedades lucrativas o como sociedades no lucrativas y,

⁸ Recordemos que la Ley estatal de cooperativas de 1987 no permitía repartir los resultados de las operaciones cooperativizadas con terceros no socios entre los socios de la cooperativa.

consecuentemente, se puede cuestionar a estas alturas la inconstitucionalidad de las leyes autonómicas por tratarse de legislación mercantil reservada al Estado en el artículo 149 de nuestra Constitución (Llobregat, 1999).

Por lo tanto, introducir el ánimo de lucro en las cooperativas, al distribuirse entre los socios los excedentes no generados por la participación de los mismos en lo que constituya el objeto social de la cooperativa, nos lleva a considerar que estamos ante una cooperativa mixta, con una doble causa lucrativa y mutualística (Llobregat, 1999).

En conclusión podemos afirmar que la Ley 27/1999 consagra un tipo de cooperativa con una doble causa, “mutualística” y “lucrativa”. Esta afirmación se pone de manifiesto, por un lado, en la posibilidad de distribuir resultados entre los socios, generados por la actividad cooperativizada con terceros y, por otra parte, en el contenido de la Disposición Adicional Primera de la LC. Así, bajo el título “Calificación como entidades sin ánimo de lucro” señala que podrán ser consideradas Sociedades Cooperativas sin ánimo de lucro las que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufren cualquier clase de exclusión social y en sus estatutos recojan expresamente determinados requisitos:⁹

De esta forma, la Ley 27/1999 establece un Estatuto específico para las cooperativas de iniciativa social no lucrativas.¹⁰ Es lógico pensar por tanto, que las demás serán, cuando menos, “algo lucrativas”(Pastor, 1999). Esto reafirma nuestra convicción de que las restantes cooperativas son sociedades mercantiles, si bien difieren de las sociedades mercantiles convencionales en varios aspectos: la toma de decisiones y la forma de repartir los beneficios, así como por el hecho de atender fines de interés general.

Asimismo, este principio de mutualidad viene quedando progresivamente comprometido tanto a nivel estatal como autonómico a la vista de las sucesivas reformas legales que, con objeto de consolidar empresarialmente a las cooperativas en el mercado, tienden a ampliar las posibilidades legales de la actuación con terceros no socios específicas de cada tipo de cooperativas (Vargas y Aguilar, 2004).

⁹ Disposición Adicional 1^a LC.

¹⁰ Art. 106 LC.

En este sentido, estamos de acuerdo con los profesores Vargas y Aguilar cuando afirman que, en relación con las cooperativas, se debe tomar un concepto amplio del término mutuo, en el sentido de que la actividad social se orienta necesariamente hacia sus socios, pero no con carácter exclusivo.

Particularmente significativo en este sentido nos parece, que las recientemente publicadas “Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas”¹¹, en el apartado I, punto 2, de la INTRODUCCIÓN, expresamente señala que “A la hora de abordar los aspectos contables de las sociedades cooperativas, ha sido decisivo considerar su naturaleza de sociedades mercantiles, de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, pero, a diferencia de las sociedades capitalistas, de base mutualista, lo que también se ha venido a denominar “sociedades de personas””.

3. LA SOCIEDAD COOPERATIVA Y LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES CON TERCEROS

En relación con la posibilidad de que la sociedad cooperativa pueda realizar operaciones con terceros no socios, hemos de tener en cuenta, como marco general, que ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de las de la cooperativa sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.¹² Este límite nos parece excesivo.

Asimismo, y con relación a esta cuestión, queremos hacer referencia al hecho de que, para el caso de las cooperativas de Consumidores y Usuarios, se establece la posibilidad de que no sea de aplicación el límite indicado en el párrafo anterior para las cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo, cumpliendo respecto de éstos con lo establecido en el artículo 8.3.¹³ Ahora se observa un tratamiento muy favorable a este tipo de cooperativas pero, a nuestro parecer, claramente discriminatorio con respecto a las restantes.

¹¹ Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

¹² Art. 13.10 Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas(en adelante, LRFC).

¹³ Art. 12.4 LRFC.

Con referencia a las limitaciones que en la legislación se establecen para la realización de operaciones con terceros no socios, abogamos decididamente por su reducción. Y ello por diversas razones.

En primer lugar, por la ausencia de un principio mutualista entre los principios cooperativos proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI)(Llobregat, 1999).

En segundo lugar, por la necesidad de consolidar empresarialmente a la cooperativa. En este sentido, estamos totalmente de acuerdo con Pastor en el sentido de que el escenario económico se ha transformado profundamente. Se habla de mundialización, globalización, libre comercio, etc. En esta nueva realidad, los niveles de competencia, debido a la convergencia de una serie de factores, se han incrementado espectacularmente.

La supervivencia de la sociedad cooperativa, en este medio, pasa por su necesaria apertura al mercado, no por mera degeneración especulativa, sino por el fin legítimo de seguir siendo el instrumento de resistencia de la sociedad civil ante el reto de la competencia global.

Por todo ello, el legislador, consciente de estos desafíos socio-económicos, se ha esforzado en dotar a la sociedad cooperativa en esta nueva Ley (LC) con una batería de instrumentos legales que, si se hace uso de ellos, permiten a ésta abrirse al mercado y desde éste competir con las empresas capitalistas convencionales, pero, y esto es importante destacarlo, bajo parámetros de democracia, igualdad y solidaridad, sin que ello redunde en una pérdida de identidad, cuestión que siempre surge cuando una institución evoluciona(Pastor, 1999).

Opinamos que deben reducirse en lo posible las restricciones a la libre realización de operaciones con terceros no socios, en aras de su fortalecimiento empresarial, y sin que ello conlleve la pérdida de la consideración de la cooperativa como fiscalmente protegida.

Sugerimos una reforma de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y de las leyes sustantivas, estatal y autonómicas, de las cooperativas, que apuesten decididamente por la apertura de las cooperativas mediante la reducción de las limitaciones a la realización de operaciones con terceros no socios, para todas las clases de cooperativas, y por una

ampliación de las clases de cooperativas que pueden beneficiarse de la protección especial. Pensamos que el tiempo transcurrido desde la promulgación de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y la necesidad de consolidar empresarialmente a las sociedades cooperativas son razones suficientes que justificarían a nuestro parecer tal revisión.

A continuación, presentamos diversos casos en los que se supone, para cada uno de ellos, diferente proporción de resultados cooperativos y de resultados extracooperativos respecto del total. Analizamos la diferencia entre la obtención de ese resultado total para el caso de una cooperativa y para el caso de una sociedad de capital convencional y analizamos las dotaciones a los fondos sociales, los importes a pagar por el Impuesto sobre Sociedades, el beneficio disponible, la tributación en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio y el dinero que finalmente recibe neto el cooperativista/socio de la sociedad de capital convencional.¹⁴

¹⁴ Los cuadros que siguen constituyen una adaptación del autor de los datos que figuran en las páginas 134-135 del artículo de Vargas y Aguilar referenciado en este trabajo, a la normativa fiscal vigente a partir de 1-01-2011.

Caso 1

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 75% Y
RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 25%

	Sociedad Cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado.Cooper.(RC):112,5 (75%) Rtado. Extra.(RE): 37,5 (25%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% RC = 5,625 FRO: 20% RC = 22,5 50% RE = 18,75 Total: 46,875	0
Rtados después de dotar Fondos	RC= 84,375 RE= <u>18.750</u> 103,125	150
IS	RC = 112,5 – (5,625 + 11,25 ¹⁵)= 95,625 0,20 X 95,625 = 19,125 RE = 37,5 – (9,375 ¹⁶) = 28,125 0,30x28,125= 8,437 A pagar 27,562	150 x 0,30 ¹⁷ = 45

¹⁵ 50% dotación del RC a FRO.

¹⁶ 50% dotación del RE a FRO.

¹⁷ Tipo de gravamen general.

Beneficio disponible	$103,125 - 27,562 = 75,563$	$150 - 45 = 105$
IRPF	$75,563 \times 0,19^{18}$ 14,357	$105 \times 0,19 = 19,95$
Dinero neto que percibe el socio/accionista	$75,563 - 14,357 = 61,206$	$105 - 19,95 = 85,05$

Caso 2

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 66,66% Y RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 33,33%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado Coop(RC): 99,99 (66,66%) Rtado Extrac.(RE): 49.995 (33,33%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% s/ RC = 4,999 FRO: 20% s/ RC = 19,99 50% s/ RE = 24,997 Total: 49,986	0
Rtados. después de dotar Fondos	RC = 75 RE = <u>24,998</u> 99,998	150
IS	$RC = \{99,99(4,999 + 9,995^{19})\} = 84,996$ $0,20 \times 84,996 = 16,999$	$150 \times 0,30 = 45$

¹⁸ Porcentaje de gravamen de la base imponible del ahorro hasta 6.000€. A partir de 6.000, el tipo de gravamen es del 21% (Art. 69 Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que modifica el art. 66 de la Ley 35/2006). Hemos escogido el primer tipo impositivo por simplicidad.

¹⁹ 50% dotación del RC a FRO.

	$RE=\{49,99512,4985^{20}\}=$ 37,496 $0,30 \times 37,496 = 11,248$ A pagar: 28,247	
Beneficio disponible	$99,998 - 28,247 = 71,751$	$150 - 45 = 105$
IRPF	$71,751 \times 0.19 = 13,633$	$105 \times 0.19 = 19,95$
Dinero neto que percibe el socio/accionista	$71,751 - 13,633 = 58,118$	$105 - 19,95 = 85,05$

Caso 3

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 50% Y RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 50%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. convencional
Resultados	150 Rtado Cooper. (RC): 75 (50%) Rtado Extracoop (RE): 75 (50%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% RC = 3,75 FRO: 20% RC=15 50% RE = 37,5 Total: 56,25	
Rtados después de dotar Fondos	RC: 56,25 RE: <u>37,50</u> 93,75	150
IS	$RC:\{75(3.75+7.5^{21})\}=$ 63,75	150 $150 \times 0.30 = 45$

²⁰ 50% dotación del RE a FRO.

²¹ 50% dotación del RC a FRO.

	$0,20 \times 63,75 = 12,75$ $RE: \{75 - 18,75^{22}\} =$ $56,25$ $0,30 \times 56,25 = 16,875$ A pagar IS: 29,625	
Beneficio disponible	$93,75 - 29,625 =$ $64,125$	$150 - 45 = 105$
IRPF	$64,125 \times 0,19 =$ $12,184$	$105 \times 0,19 = 19,95$
Dinero neto que percibe el socio/accionista	$64,125 - 12,184 =$ $51,941$	$105 - 19,95 = 85,05$

Caso 4

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 25% Y
RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 75%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado Cooper (RC): 37,5 (25%) Rtado Extraco (RE): 112,5 (75%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% = 1,875 FRO: 20% RC= 7,5 50% RE= 56,250 Total 65,625	0
Rtados después de dotar Fondos	RC: $\{37,5 - 1,875 - 7,5\} =$ 28,125 RE: $\{112,5 - 56,25\} =$	150

²² 50% dotación del RE a FRO.

	56,25	
	84,375	
IS	$\text{RC: } \{37,5 - (1,875 + 3,75)\} = 31,875$ $0,20 \times 31,875 = 6,375$ $\text{RE: } \{112,5 - 28,125\} = 84,375$ $0,30 \times 84,375 = 25,312$ $\text{A pagar por IS: } 31,687$	$150 \times 0,30 = 45$
Beneficio disponible	$84,375 - 31,687 = 52,688$	$150 - 45 = 105$
IRPF	$52,688 \times 0,19 = 10,011$	$105 \times 0,19 = 19,95$
Dinero que percibe el socio/accionista	$52,688 - 10,011 = 42,677$	$105 - 19,95 = 85,05$

RESUMEN RESULTADOS

Sociedad cooperativa					Sociedad capitalista convencional
Hipótesis	RC:75% RE: 25%	RC:66,66% RE:33,33%	RC:50% RE:50%	RC:25% RE:75%	
Resultados	150	150	150	150	150
Dotación Fondos Sociales	46,875	49.986	56,25	65,625	0
Resultado después de dotar Fondos	103,125	99,998	93,75	84,375	150
Impuesto de Sociedades	27,562	28,247	29,625	31,687	$150 \times 0.30 = 45$
Beneficio disponible	75,563	71,751	64,125	52,688	$150 - 45 = 105$
IRPF	14,357	13,633	12,184	10,011	$105 \times 0,19 = 19,95$
Dinero percibido por el socio/accionista	61,206	58,118	51,941	42,677	$105 - 19,95 = 85,05$

(Suponemos que la sociedad capitalista convencional ya ha dotado en otro ejercicio anterior la reserva legal, de forma que ésta ya alcanza el 20% del capital social exigido por la legislación mercantil, de forma que ya no realiza nueva dotación en este ejercicio).

4. CONCLUSIONES

A partir de los resultados explicitados en este cuadro, vemos que cuanto mayor porcentaje representan las operaciones con terceros no socios respecto del total, el dinero neto percibido por el socio de la cooperativa va siendo cada vez menor. Por tanto, desde un punto de vista individual, al socio cooperativista no parecería interesarle abrir cada vez más la cooperativa a realizar operaciones con terceros no socios.

No obstante, desde una perspectiva más amplia, abogamos por la apertura, ya que ello hace a la cooperativa más fuerte y preparada para competir en un entorno global.

BIBLIOGRAFÍA

- BEL, P.: *Las cooperativas agrarias en España. Análisis de los flujos financieros y de la concentración empresarial*. Valencia: CIRIEC- España, 1997.
- BALLESTERO, E.: *Economía social y empresas cooperativas*. Madrid: Alianza Universidad, 1990.
- BUENDÍA, I.: *La integración comercial de las sociedades cooperativas*. Madrid: Consejo Económico y Social , 1999.
- FAJARDO, I.G.: Marco jurídico del sector no lucrativo en España, *Noticias de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 20, 1996, p. 30 y ss.
- FONT, J.I.: “Prólogo”. En: PANIAGUA, M.: *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*. Madrid: McGraw-Hill, 1997.
- GARCIA-GUTIERREZ, C.: La necesidad de la consideración de la sociedad cooperativa como entidad mercantil para la adecuada regulación. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 66, 1998, p. 207-234.
- LLOBREGAT, M.L.(1999): Régimen económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley General de Cooperativas de 16 de julio de 1999. *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 13, 1999, p. 190-228.
- MORILLAS, M.J.: *Las Sociedades Cooperativas*. Madrid: Iustel, 2008.
- MORILLAS, M.J., FELIÚ, M.I.: *Curso de Cooperativas*. Madrid: Tecnos, 2^a Edición, 2002.

PASTOR, C.: Notas en torno a las principales novedades de la nueva Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 69, 1999, p. 151-182. .

VARGAS, C. y AGUILAR, M.(2004): Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 83, 2004, p. 115-140