

- Os módulos establecidos para a determinación do rendemento neto da actividade de produción do mexillón en batea son: o persoal asalariado, o persoal non asalariado e o número de bateas. É fundamental, aínda que non sempre sinxelo, a súa correcta aplicación para a adecuada determinación da cantidade a pagar en concepto de tributo.

- Neste momento habería que reconsiderar a necesidade dunha simplificación na cuantificación tributaria a partir de réximes de determinación obxectiva. Se observamos as nosas regulacións vixentes, o sistema, aínda que non é demasiado complexo, foise facendo máis subxectivo co paso dos anos tratando de achegar en maior modo a cuantificación tributaria á verdadeira capacidade económica dos contribuíntes ou, simplemente, amparando beneficios fiscais acordes ás situacións específicas dos contribuíntes ou das actividades económicas que os mesmos desenvolven.

- A simplificación dos ordenamentos ten que facerse unha realidade e a cuantificación tributaria non pode instituírse nunha esfera allea a esta finalidade. No noso ordenamento unha posible senda pola que o réxime indiciario, coma o previsto para os bateiros, podería evolucionar, atópase dentro da mesma normativa actual do IRPF. Referímonos ao réxime de determinación obxectiva prevista para as actividades agrarias. A cuantificación baseada nun índice interno, como poden ser os ingresos da actividade económica, preséntase coma un parámetro esencial a considerar nas reformas máis inmediatas da tributación dos pequenos e medianos empresarios. Fronte a iso, os actuais módulos, previstos en actividades como a de produción do mexillón en batea, presentan certas vantaxes coma o seu fácil control ou aplicación a partires das novas tecnoloxías. Do outro lado da balanza, sitúanse inconvenientes como a súa desvinculación, se queira parcial, do obxecto gravado ou a sinxela e eficaz aplicación do sistema.



Cooperativismo e Eonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 101-114

## **ALGUNOS APUNTES SOBRE EL EJERCICIO ECONÓMICO. DOCUMENTACIÓN Y DETERMINACIÓN DE RESULTADOS ECONÓMICOS EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

Ángel MARTÍNEZ GUTIÉRREZ

*Profesor Titular de Derecho Mercantil. Universidad de Jaén.*

José Ramón SÁNCHEZ JARABA

*Licenciado en Derecho. Técnico de Apoyo a emprendedores.  
Andalucía Emprende. Fundación Pública Andaluza.*

### **1. Preliminar.**

Con independencia de la duración adoptada en los Estatutos sociales, la existencia de la sociedad cooperativa queda fraccionada en ejercicios económicos, lo que se conecta, como es evidente, con su vertiente empresarial. En efecto, al participar en el mercado mediante el desarrollo de una actividad económica concreta, la sociedad cooperativa viene obligada a referir todas aquellas operaciones a un ejercicio determinado. Es por ello que, sin perjuicio de la existencia de otros criterios legales de clasificación de los flujos económicos de la entidad, los ejercicios económicos se manifiesten como períodos de tiempo de duración homogénea cuya principal función es, como tendremos ocasión de comprobar, la ordenación (temporal) de las operaciones concluidas por la sociedad cooperativa en el tráfico económico.

Pues bien, a continuación realizaremos un breve estudio de los preceptos que la Ley estatal y las Leyes autonómicas han dedicado a esta importante materia, abordando, en particular, una doble cuestión. Y es que, además de analizar el aspecto relativo a la duración temporal del ejercicio económico así como el momento inicial del mismo, nuestro trabajo se ocupará también de su aspecto documental. Obsérvese que, una vez

concluido un determinado ejercicio, se manifiesta la necesidad de reflejar el significado económico del mismo en un soporte documental con el objetivo de que la Asamblea pueda censurar la actividad desarrollada por el órgano de administración, lo que habrá de realizarse siguiendo las reglas de carácter económico contenidas en la legislación aplicable a la concreta sociedad cooperativa.

## **2. En torno al ejercicio económico de las sociedades cooperativas. Duración e inicio.**

Si realizamos una lectura detenida de los preceptos dedicados al ejercicio económico por las distintas Leyes de cooperativas existentes en Derecho español, puede inferirse que dicho cúmulo normativo viene a regular un doble aspecto de ese espacio temporal. En efecto, por un lado, se presta atención al momento inicial y final de este período de tiempo, ordenando que “ *el ejercicio económico coincidirá con el año natural...* ”, lo que significa, por lo demás, que se iniciará el primero de enero y finalizará el 31 de diciembre de cada año<sup>(1)</sup>. Pero además, y por otro lado, implicando una reiteración –en parte– de la idea anterior, se afirma expresamente la duración anual de dicho lapso de tiempo, al ordenar que “ *(e)l ejercicio económico tendrá una duración de doce meses...* ”<sup>(2)</sup>.

Sin embargo, resulta evidente que el contenido de los preceptos indicados no finaliza con la exposición anterior. Muy al contrario, tras hacer referencia a una de las dos cuestiones anotadas (o a ambas, en algunos casos), dichas normas corren a matizarlas con una doble excepción. Y es que, en primer lugar, la duración anual del ejercicio económico queda modulada a través de los fenómenos jurídicos de constitución, fusión y extinción de la sociedad cooperativa<sup>(3)</sup>. Piénsese que, al afectar directamente a la personalidad jurídica de la sociedad cooperativa, cualesquiera de dichos procesos tendrá la virtualidad de reducir el período temporal en que consiste el ejercicio económico.

Y en segundo lugar, todos los legisladores se manifiestan unánimes en establecer el carácter supletorio de la norma que ordena la concurrencia del

---

<sup>(1)</sup> *Vid.*, arts. 57.1º LC, 87.1º LSCA, 60.1º LSCEX, 65.1º LCC-LM, 71.1º LCG, 70.1º LCLR, 56.1º LCAR, 66.1º LCCM, 63.1º LCCAT, 79.1º LCIB, 66 LCCV, 73.1º LCCyL, 79.1º LSCRM, 79.1º LCIB, 49.1º LFCN y 96 PLPASC.

<sup>(2)</sup> Así lo afirman los artículos 57.1º LC, 70.1º LCLR, 66 LCCV, 73.1º LCCyL, 79.1º LSCRM y 96 PLPASC.

<sup>(3)</sup> Véanse los artículos 57.1º LC, 66 LCCV, 73.1º LCCyL, 79.1º LCIB, 70.1º LCLR, 79.1º LSCRM y 96 PLPASC.

ejercicio económico y del año natural. En efecto, tanto la ley estatal como las distintas leyes autonómicas incluyen un precepto, redactado con un tenor literal prácticamente idéntico, que permite enervar dicha coincidencia mediante una disposición estatutaria de signo contrario. En consecuencia, y según ordenan dichos cuerpos normativos, el ejercicio económico de la sociedad cooperativa coincidirá con el año natural “*si los estatutos no disponen lo contrario*” o “*salvo disposición contraria de los estatutos sociales*” o “*a menos que los estatutos sociales dispongan lo contrario*”<sup>(4)</sup>. Se trata, pues, de una disposición estatutaria que manifiesta un interés de primer orden para las sociedades cooperativas cuyo ramo de actividad presenta una cadencia temporal diferente al año natural, como sucede, por ejemplo, con las cooperativas agrarias dedicadas al sector olivarero. De ahí que, a nuestro juicio, resulte interesante la inclusión de dicha cláusula en el elenco de disposiciones que conforman el contenido mínimo de los Estatutos, lo que ha sido acogido por la letra k) del artículo 11 de la LCCM cuando ordena que “*(l)os estatutos sociales deberán regular, como mínimo, la fecha de cierre del ejercicio económico cuando no coincida con el año natural...*”.

### **3. Documentación preceptiva a realizar. Competencia.**

Una vez que ha concluido el ejercicio económico, se abre un período de tiempo ciertamente amplio, donde se viene a desarrollar una intensa actividad de carácter administrativo y contable, y cuyo principal objetivo es reflejar no sólo el significado económico del ejercicio concreto sino también la situación patrimonial de la entidad. Se trata, en definitiva, de formular las cuentas anuales que, como es notorio, constituyen un conjunto de documentos que exponen, con carácter general, el estado económico de la cooperativa, el resultado (positivo o negativo) obtenido durante el ejercicio y la propuesta de distribución del mismo.

Pues bien, tal y como sucede en el ámbito de otras sociedades capitalistas, todas las Leyes de cooperativas existentes en Derecho español establecen –con distinta sistemática y redacción– la formulación de las cuentas anuales a cargo del órgano de administración, otorgando para ello un plazo determinado y exigiendo, además, y sin perjuicio de ciertas especialidades, su adecuación a la normativa general contable. Léase, en este sentido, el artículo 87.2º LSCA cuando establece que “*(e)l Consejo Rector deberá formular para cada ejercicio económico, en el plazo*

---

<sup>(4)</sup> En este sentido se muestran los artículos 57.1º LC, 66 LCCV, 73.1º LCCyL, 70.1º LCLR, 87.1º LSCA, 79.1º LCIB, 56.1º LCAR, 71.1º LCG, 65.1º LCC-LM, 66.1º LCCM, 60.1º LSCEX, 63.1º LCCAT, 79.1º LSCRM, 49.1º LFCN y 96 PLPASC.

*máximo de tres meses, contado desde el cierre de aquél, las cuentas anuales, que comprenderán: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria explicativa y la propuesta de distribución de los excedentes o de imputación de pérdidas, así como la relación de los resultados de operaciones con terceros y resultados extraordinarios, en su caso*

*La redacción de las cuentas anuales se ajustará a las disposiciones del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad, con las especialidades que se determinan en el artículo siguiente respecto de la cuenta de pérdidas y ganancias”<sup>(5)</sup>.*

Sin embargo, aunque prácticamente todas las normas vienen a imponer al Consejo Rector la redacción anual de dicha documentación, consideramos oportuno concluir este apartado planteándonos si las cuentas anuales deben ser realizadas directamente por el órgano de administración social o, por el contrario, cabe la colaboración de terceras personas. Y es que la lectura detenida de otros preceptos así como su interpretación sistemática con las normas citadas anteriormente permiten matizar, en nuestra opinión, el rigor de la norma reproducida. Obsérvese que, cuando los estatutos sociales han establecido la existencia de una dirección dentro de la sociedad cooperativa, el párrafo tercero del artículo 64 LSCA le impone la presentación al Consejo Rector “...dentro del plazo de tres meses, a contar desde el día de cierre del ejercicio social, la memoria explicativa de la gestión de la sociedad, el balance y la cuenta de resultados...”, lo que significa correlativamente que el órgano de administración hará suya dicha documentación y únicamente redactará la propuesta de distribución de los resultados obtenidos en dicho ejercicio<sup>(6)</sup>.

---

<sup>(5)</sup> En el mismo sentido se muestran, con carácter general, los artículos 61.1º y 2º LC, 66.1º y 71.2º LCG, 65.2º LCC-LM, 56.2º y 3º LCAR, 60.2º LCEX, 70.2º, 86.2º LCIB, 77.2º LCCyL, 66.2º LCCM, 71.1º LCLR, 83.2º LSCRM y 103.2º Proyecto LPASC. Sin embargo, aunque existe cierto paralelismo en la redacción de dichas normas, cabe destacar que, mientras el artículo 56.2º LCAR se refiere a la redacción de la cuentas de forma reflexiva, al preceptuar que “(a) *cierre de cada ejercicio económico, se formularán las cuentas...*”, los artículos 65.2º LCC-LM, 63.4º LCCV, 60.2º LCEX y 49.2º LFCN vienen a ampliar el plazo concedido para la formulación de las mismas, pasando de tres a cuatro meses.

<sup>(6)</sup> En el mismo sentido se muestran los artículos 55.3º c) LCIB y 41º.3º LCAR. Por su parte, el artículo 39.3º b) LCEX viene a avalar también nuestra tesis, al afirmar que en ningún caso podrá atribuirse al Gerente la rendición de cuentas a la Asamblea, lo que significa, por lo demás, que sí se podrá encomendar la redacción de las mismas.

En sentido contrario deponen el artículo 48 LCCAT que no permite atribuir este cometido a la Dirección, pues la existencia de ésta se entiende “...sin perjuicio, en ningún caso, de las competencias y las facultades del consejo rector...”.

Pero además, de haberse acordado la delegación de facultades en el seno del Consejo, creemos que el órgano delegado podrá intervenir también en la redacción de las cuentas anuales. En efecto, aunque el artículo 87.2º LSCA parece atribuir en exclusiva esta competencia al Consejo Rector, lo cierto es que la interpretación sistemática del precepto con el párrafo segundo del artículo 61 del mismo cuerpo normativo permite obtener una solución de signo contrario, puesto que la única competencia de carácter exclusivo e indelegable atribuida al Consejo es la “(p)resentación a la Asamblea General de las cuentas del ejercicio, el informe sobre la gestión y la propuesta de distribución o asignación de los excedentes y de imputación de pérdidas” [art. 61.2º b) LSCA]<sup>(7)</sup>.

#### **4. Normas sobre la determinación de resultados económicos en las sociedades cooperativas.**

De la lectura de los abundantes textos legislativos con vigencia en el territorio español en materia de cooperativas llegamos a la conclusión de que una cooperativa puede generar a lo largo de su ejercicio económico cualquiera de los siguientes resultados:

1. Resultados propios de la actividad cooperativizada con los socios de la misma.
2. Resultados propios de la actividad cooperativizada con terceros no socios.
3. Resultados procedentes de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.
4. Resultados derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades.
5. Resultados procedentes de plusvalías consecuencia de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado.

La normativa estatal y casi la totalidad de las normativas autonómicas de cooperativas, con la excepción de la vasca <sup>(8)</sup>, han optado por clasificar

---

<sup>(7)</sup> Se trata de una conclusión que puede predicarse también no sólo de los artículos 46.5º LCPV, 44.2º LCC-LM y 41.2º LCG cuando aseveran que “(e)n ningún caso podrá ser objeto de delegación la rendición de cuentas y la presentación del balance a la Asamblea General...”, sino también de los artículos 44.2º c) LCCAT, 53.2º b) LCIB 40.2º c) LCAR y 48.2º c) LCCV que afirman la conservación por parte del Consejo Rector de la facultad de “(p)resentar a la asamblea general...” las cuentas anuales.

<sup>(8)</sup> Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. (BOPV nº 135, 19-Jul-1993).

o agrupar estos distintos resultados. Así, la clasificación o agrupamiento más básico distingue dos tipos de resultados: “resultados cooperativos” y “resultados extracooperativos”. En los primeros estarían los procedentes de la actividad cooperativizada con los socios, y, como resultados extracooperativos todos los demás <sup>(9)</sup>.

Otra clasificación más compleja distingue una tercera categoría: los “resultados extraordinarios”. Esta clasificación, además de considerar los resultados cooperativos como los procedentes de la actividad cooperativizada con los socios, reserva la expresión “resultados extracooperativos” a los obtenidos de la actividad cooperativizada con terceros no socios, y engloba como “resultados extraordinarios” el resto <sup>(10)</sup>. Una variante de esta clasificación diferencia “resultados ordinarios cooperativos” (propios de la actividad cooperativizada con los socios), “resultados ordinarios extracooperativos” (propios de la actividad cooperativizada con terceros no socios) y “resultados extraordinarios” (resto de operaciones) <sup>(11)</sup>.

Como veremos posteriormente, la adopción de una clasificación u otra es fruto del tratamiento diferenciado que se le otorga a cada una de estos tipos de resultados.

En función del tipo de resultado que recoja, una clasificación doctrinal distingue tres tipos de cuentas anuales: la cuenta de explotación, la cuenta financiera y la cuenta de resultados extraordinarios <sup>(12)</sup>. La primera recoge los resultados provenientes de operaciones cooperativizadas, que a su vez se dividirá en dos bloques: los resultados de operaciones realizadas con socios y los resultados de operaciones realizadas con terceros no socios. La

---

<sup>(9)</sup> Es el caso de las legislaciones murciana, catalana, aragonesa, navarra y gallega. (Véanse los artículos 78.1 de la LCRMU, 64.1 de la LCCAT, 57.4 LCAR, 50.2 LFCN y 66.3 y 68.1.d. LCG.). Se puede aplicar también esta clasificación en la legislación extremeña, si bien no se llegan a emplear los términos “resultados cooperativos” y “resultados extracooperativos”, aunque distingue claramente y da tratamiento diferente a dos tipos de resultados equivalentes a dichas categorías.

<sup>(10)</sup> Es el caso de la LC (arts. 57.3), LCC-MA (art. 66.1), LCLR (art. 71), LCIB (arts.79.3 y 80.2), LCCyL (arts. 73.3 y 74) y de la LSCA (art. 88.1), si bien, esta última, en lugar de resultados extracooperativos, utiliza la expresión “resultados de operaciones con terceros no socios”.

<sup>(11)</sup> Es el caso de las normativas valenciana y madrileña. (véanse los arts. 65.2, 67.2 y 68.4 LCCV y arts. 59.2 y 60.1 LCCM)

<sup>(12)</sup> Vid. VICENT CHULIÁ, F., *Introducción al Derecho Mercantil*, 20ª Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 670.

cuenta financiera recoge ingresos y gastos derivados de inversiones y participaciones financieras en sociedades. Finalmente, la cuenta de resultados extraordinarios recoge las plusvalías procedentes de la enajenación de elementos del activo inmovilizado y los procedentes de actividades económicas y fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa <sup>(13)</sup>.

Pero, independientemente de la clasificación que utilicemos, todas las normativas sobre cooperativas, a excepción –como ya dijimos– de la vasca, se han preocupado en diferenciar los denominados “resultados cooperativos” de todos los demás. Es por ello que algunas normativas han enumerado con detalle qué tipos de ingresos constituyen “resultados cooperativos” <sup>(14)</sup>. Otras, en cambio, han preferido definir este tipo de resultados por oposición a los que no lo son, señalando unas excepciones en las que deben considerarse como “resultados cooperativos” <sup>(15)</sup>.

En definitiva, ¿qué tipos de ingresos son los que integran los denominados “resultados cooperativos”? De un análisis pormenorizado de aquellas normativas que se han preocupado de su enumeración y de las otras que las han definido por oposición, así como de una lectura sosegada de la Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de las cooperativas <sup>(16)</sup>, entre los ingresos considerados propios de la actividad cooperativizada con socios y que, por tanto, constituyen “resultados cooperativos”, podemos encontrar los siguientes:

1. Las actividades integradas en el objeto social <sup>(17)</sup>, aunque procedan de entidades no cooperativas si éstas llevan a cabo actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la misma cooperativa <sup>(18)</sup>.

---

<sup>(13)</sup> Vid., VÁZQUEZ CUETO, José Carlos, “Las sociedades con base mutualista”, en AAVV. (coord. JIMÉNEZ SÁNCHEZ), *Derecho Mercantil I*, 12ª edición, Ariel, Barcelona, 2008, pág. 521.

<sup>(14)</sup> Véase la normativa murciana, catalana, andaluza, castellano-manchega, riojana, madrileña y valenciana.

<sup>(15)</sup> Véase la normativa extremeña, navarra, balear, castellano y leonesa, aragonesa, gallega y la propia legislación estatal.

<sup>(16)</sup> Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas (BOE nº 304, 30-Dic-1990).

<sup>(17)</sup> Art. 78.2.a. LSCRM.

<sup>(18)</sup> Inciso añadido por el art. 64.2.a. LCCAT.

2. Los obtenidos de la venta de productos y servicios de los socios y de la cooperativa <sup>(19)</sup>, en el cumplimiento de su objeto social <sup>(20)</sup>.
3. Los obtenidos de la venta o suministro de productos y servicios a los socios <sup>(21)</sup>.
4. Los que se derivan de la gestión de la tesorería de la sociedad cooperativa <sup>(22)</sup>.
5. En las cooperativas de crédito y cooperativas con sección de crédito, los intereses y otros rendimientos obtenidos en los mercados financieros o de sus socios <sup>(23)</sup>.
6. En el caso de las sociedades cooperativas de trabajo asociado, la actividad cooperativizada llevada a cabo por terceras personas no socias, dentro de los límites legales <sup>(24)</sup>.
7. Los obtenidos de inversiones en empresas cooperativas <sup>(25)</sup> y de economía social o en empresas participadas mayoritariamente por las mismas o cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa <sup>(26)</sup>.

---

<sup>(19)</sup> Art. 89.1.a. LSCA, 67.2.a. LCC-LM, 71.2.a. LCLR y 59.3.a. LCCM.

<sup>(20)</sup> Inciso añadido por la LCCV en su art. 67.1.a.

<sup>(21)</sup> Art. 71.2.b. LCLR, 59.3.b. LCCM, 67.1.b. LCCV y 89.1.b. LSCA. Según este último, *“se evaluarán con arreglo al precio efectivamente realizado”*.

<sup>(22)</sup> Art. 78.2.b. LSCRM, 64.22.b. LCCAT, 67.2.d. LCC-LM, 59.3.d. LCCM y 67.1.d. LCCV. Estos tres últimos artículos dicen textualmente *“(…) los (ingresos) que se produzcan como consecuencia de una prudente y eficaz gestión de la tesorería de la cooperativa, para la realización de la actividad cooperativizada”*. El art. 71.2.g. LCLR introduce otros matices, al contemplar *“(l)os ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada”*, que copia literalmente el número 6 del art. 17 de la Ley 20/1990.

<sup>(23)</sup> Redacción literal del art. 59.3.c. LCCM y recogida con distintos matices por los arts. 78.2.c. LSCRM, 64.2.c. LCCAT, 89.1.c. LSCA, 67.2.c. LCC-LM y 67.1.f. LCCV.

<sup>(24)</sup> Es el caso de las normativas murciana y catalana (ver arts. 78.2.d. LSCRM y 64.2.d.). No así en otras legislaciones autonómicas, donde sólo son resultados cooperativos los derivados de la actividad cooperativizada desarrollada por socios. Ejemplo de ello es la normativa andaluza (ver art. 88.2. LSCA).

<sup>(25)</sup> Art. 89.1.d. LSCA. También se recoge en el art. 17 de la Ley 20/1990 con el tenor literal siguiente: *“Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.”*

<sup>(26)</sup> Arts. 67.2.d. LCC-LM y 59.3.d. LCCM. En igual sentido, aunque con otra redacción, los arts. 78.2.e. LSCRM y 67.1.d. LCCV. La existencia de este tipo de

8. Los que se derivan de la regularización de balances <sup>(27)</sup>.
9. Las plusvalías obtenidas por la enajenación de elementos del inmovilizado material, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos con idéntico destino <sup>(28)</sup>.
10. Las subvenciones corrientes y las de capital imputables al ejercicio económico <sup>(29)</sup>.
11. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios <sup>(30)</sup>.
12. Los obtenidos de las operaciones realizadas en cumplimiento de acuerdos de intercooperación con otras cooperativas <sup>(31)</sup>.

De estos ingresos, una vez deducidos los gastos correspondientes, y siempre que los primeros sobrepasen a los segundos, se obtienen, los denominados “resultados cooperativos positivos”, comúnmente llamados “excedentes”. Se denominan así porque el mero hecho de realizar la actividad cooperativizada supone para el socio un beneficio, con independencia de que existan o no resultados positivos. De existir, éstos

---

actividades preparatorias, complementarias o subordinadas se contempla en los 61.2. LSCEX y 57.4. LCAR como excepción al deber de contabilización separada de las inversiones o participaciones en sociedades no cooperativas. Los arts 73.4.a. LCCyL, 79.3.a. LCIB, 50.2.a. LFCN y 57.3.a. LC considera estas inversiones a todos los efectos como resultados cooperativos.

<sup>(27)</sup> Ver arts. 64.2.e. LCCAT y 78.2.f. LSCRM.

<sup>(28)</sup> Redacción tomada del art. 71.2.d. LCLR. El art. 67.1.h. LCCV añade como requisitos que los elementos enajenados se destinen al cumplimiento del fin social y la reinversión se produzca 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 el patrimonio de la cooperativa hasta que finalice su período de amortización. Los arts. 78.2.g. LSCRM y 64.2.f. LCCAT, manteniendo estos mismos requisitos, admiten también la reinversión de elementos del inmovilizado inmaterial. En cuanto al requisito de la permanencia en el patrimonio hasta completar su amortización, algunas normativas admiten como excepción su pérdida justificada (arts. 79.3.b. LCIB, 50.2.b. LFCN, 73.4.b. LCCyL y 57.3.b. LC) e, incluso también su nueva reinversión (art. 97.3.b. PLPASC).

<sup>(29)</sup> Se recoge literalmente en los arts. 89.1.e. LSCA, 67.2.e. LCC-LM, 59.3.e. LCCM y 67.1.e. LCCV. El art. 71.2.e. de la LCLR establece como resultados cooperativos “(l)as subvenciones corrientes y las de capital imputables en la forma prevista en la normativa contable”. También se recoge en el art. 17 de la Ley 20/1990.

<sup>(30)</sup> Art. 89.1.f. de la LSCA, 67.2.f. de la LCC-LM, 71.2.f. LCLR, 59.3.f. LCCM, 67.1.g. LCCV y 17 Ley 20/1990.

<sup>(31)</sup> Art. 67.1.c de la LCVA. Este mismo tipo de ingresos se contempla en el art. 67.2.b. LCC-LM.

“excederán” del beneficio que ofrece por sí misma la realización de la actividad cooperativizada <sup>(32)</sup>.

En contraposición a éstos, los resultados positivos obtenidos por el resto de operaciones, actividades e inversiones, denominadas “extracooperativas o extraordinarias”, no reciben el nombre de excedentes, y se considerarán propiamente “beneficios”, pues son consecuencia del ejercicio económico realizado por la cooperativa como mera sociedad mercantil <sup>(33)</sup>.

### 5. Contabilización de resultados.

La distinción conceptual de los diferentes tipos de resultados que se pueden obtener por parte de una cooperativa y el variado tratamiento que se le otorga a cada uno de ellos plantea una cuestión con cuyo análisis queremos finalizar estas reflexiones. La cuestión no es otra que el diferente modo de reflejar estos resultados en la contabilidad de la cooperativa, según se aplique una legislación u otra.

Muchas legislaciones obligan expresamente y sin excepción a realizar la contabilización separada o diferenciada de resultados. Tal es el caso de las legislaciones extremeña, navarra, balear, andaluza, castellano-manchega, riojana y gallega <sup>(34)</sup>.

En otras legislaciones, como en la catalana, aunque no se manifieste expresamente la obligatoriedad de su separación, puede deducirse claramente ésta. En primer lugar, porque define pormenorizadamente cada tipo de resultado. En segundo lugar, y con carácter principal, porque les otorga a cada uno de ellos un destino claramente diferenciado. Operación esta última que no es posible materializar sin efectuar previamente una contabilización separada de resultados <sup>(35)</sup>.

---

<sup>(32)</sup> Ver DE LA VEGA GARCÍA, Fernando L., “Cuentas anuales y auditoría”, en ALONSO ESPINOSA, Francisco J. (Coordinador), *La Sociedad Cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, Comares, Granada, 2001, pág. 262.

<sup>(33)</sup> Véase MORILLAS, M.J. *Las Sociedades Cooperativas*, Iustel, 1ª Ed. 2008, Madrid, pág. 76.

<sup>(34)</sup> Ver arts. 61.2 LSCEX, 50.2 LFCN, 79.3 LCIB, 88.1 LSCA, 66.1 LCC-LM, 71.4 LCLR y 66.3 LCG. Extremadura ha elaborado una ley especial en la que permite que determinadas cooperativas no estén obligadas a separar sus cuentas (ver art. 11 de la Ley 8/2006, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Especiales de Extremadura, publicada en BOE nº 24, 27-Ene-2007 y DOE nº 153, 30-Dic-2006.)

<sup>(35)</sup> Ver arts. 64 y siguientes de la LCCAT.

Por último, el resto de normativas permite que las cooperativas sometidas a su ámbito de actuación opten en sus estatutos por la contabilización no separada de resultados. Dentro de este grupo, podemos diferenciar las que admiten totalmente la contabilización conjunta de resultados y las que sólo permiten parcialmente dicha conjunción. Al primer grupo pertenece la legislación murciana, la aragonesa y la castellano y leonesa <sup>(36)</sup>. Al segundo, las legislaciones valenciana, madrileña y la propia legislación estatal <sup>(37)</sup>. Según estas últimas, sólo se permite la contabilización conjunta de los resultados “cooperativos” y “extracooperativos”, pero no así de los resultados “extraordinarios”, que necesariamente deberán figurar por separado y destinarse en la proporción que cada legislación determine a los fondos correspondientes.

La principal consecuencia de la admisión de la contabilidad conjunta por parte de estas legislaciones es la pérdida de los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas <sup>(38)</sup>. Además, las diferentes normativas pueden exigir, como contrapartida a la contabilización conjunta, un incremento de los porcentajes de los resultados que han de destinarse obligatoriamente a los fondos irrepertibles propios de las cooperativas <sup>(39)</sup>.

Un caso especial es el del País Vasco, cuya normativa no prevé la contabilización separada ni las consecuencias tributarias desfavorables establecidas en otras leyes <sup>(40)</sup>.

## 6. Abreviaturas.

- LC: Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE nº 170, 17-Jul-1999).
- LSCA: Ley 2/1999, de 31 de marzo de Sociedades Cooperativas Andaluzas (BOE nº 107, 5-May-1999) (BOJA nº 46, 20-Abr-1999).

---

<sup>(36)</sup> Ver arts. 79.4 LSCRM, 57.4 LCAR y 73.3 LCCyL. El PLPASC en su art. 97.2 admite también la contabilización conjunta de todos los resultados.

<sup>(37)</sup> Ver arts. 65.3 LCCV, 59.5 LCCM y 57.4 LC.

<sup>(38)</sup> La LC contempla expresamente en su D.A. 6ª que la falta de contabilización separada será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

<sup>(39)</sup> Es el caso de las normativas aragonesa (art. 57.4 *in fine* LCAR) y valenciana. Esta última obliga a destinar la totalidad del excedente neto contabilizado de forma conjunta a patrimonio irrepertible. (Ver art. 65.3 LCCV). El Proyecto de Ley de Cooperativas del Principado de Asturias, en su art. 98.1.b), también contempla el distinto porcentaje a destinar en un caso u otro.

<sup>(40)</sup> Ver AA.VV, PAZ, N (Dir.), *Glosa a la Ley de Cooperativas de Euskadi*, Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 1999, pág. 255.

- LSCEX: Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura (BOE nº 128, 29-May-1998) (DOE nº 49, 2-May-1998).
- LCC-LM: Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha (BOE nº 301, 17-Dic-2002) (DOCM nº 146, 25-Nov-2002).
- LCG: Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia (BOE nº 72, 25-Mar-1999) (DOG nº 251, 30-Dic-1998).
- LCLR: Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja (BOE nº 172, 19-Jul-2001) (BOLR nº 82, 10-Jul-2001).
- LCAR: Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón (BOE nº 23, 27-Ene-1999) (BOA nº 151, 31-Dic-1998).
- LCCM: Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (BOE nº 131, 2-Jun-1999) (BOCM nº 87, 14-Abr-1999).
- LCCAT: Ley 18/2002, de 5 de julio, de cooperativas de Cataluña (BOE nº 179, 27-Jul-2002) (DOGC nº 3679, 17-Jul-2002).
- LCIB: Ley 11/2003, de 20 de marzo, de cooperativas de las Illes Balears (BOE nº 91, 16-Abr-2003) (BOIB nº 42, 29-Mar-2003).
- LCCV: Ley 8/2003, de 24 de marzo, de cooperativas de la Comunidad Valenciana (BOE nº 87, 11-Abr-2003) (DOGV nº 4468, 27-Mar-2003).
- LCCyL: Ley 4/2002, de 11 de abril, de cooperativas de Castilla y León (BOE nº 116, 15-May-2002) (BOCyL nº 79, 26-Abr-2002).
- LFCN: Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra (BOE nº 4, 4-Ene-2007) (BON nº 149, 13-Dic-2006).
- LSCRM: Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia (BOE nº 111, 9-May-2007) (BORM nº 282, 7-Dic-2006).
- LSCPV: Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. (BOPV nº 135, 19-Jul-1993).
- PLPASC: Proyecto de Ley del Principado de Asturias de Sociedades Cooperativas. (Admitido a trámite por la Mesa de la Cámara en sesión de 13 de enero de 2009).