

CAPÍTULO 2 SOCIEDADES COOPERATIVAS

2.1. ORÍGENES, CONCEPTO Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS

Quienes estudian el movimiento cooperativo coinciden en señalar como su punto de partida el 24 de agosto de 1844, fecha en la que se fundó en el pequeño pueblo inglés de Rochdale, a 17 kilómetros de Manchester, la Rochdale Pionners Equitable Society, formada por cuarenta tejedores de franela, algunos de ellos ilustrados y conocedores del naciente pensamiento social formulado por Owen, Charles Hovarth y Georges Jacob Holyoake, quienes se asociaron ante la difícil situación económica, laboral y social para solucionar sus problemas, creando un pequeño almacén cooperativo de consumo, situado en el número 3 del Callejón del Sapo, con artículos domésticos y comestibles, aportando cada socio un capital de dos peniques semanales, dando posteriormente a sus socios otros servicios, y siendo esta sociedad el origen de las cooperativas de producción y crédito. En la actualidad aquel pequeño almacén de la sociedad de pioneros es un gran edificio, y existe un museo (la Holyoake House) en Manchester dedicado a esta primera iniciativa cooperativa.

A los pocos años la sociedad de pioneros amplió sus actividades hacia la construcción de viviendas para socios, la compra de tierras y venta de productos, organizando la adecuada distribución de los mismos para impedir los excesivos aumentos de precios, dando importancia a los aspectos formativos de sus socios y familiares, contando la asociación a los diez años de su creación con más de 1.400 socios, con un volumen de transacciones comerciales equivalente a 45.000 libras anuales, y disponiendo de un capital de 11.000 libras.

El éxito de la sociedad de probos pioneros incentivó la aparición por toda Inglaterra de cooperativas, que luego se federaron en una central mayorista de Manchester, llamada English Cooperative Wholesale, fundándose en Escocia otra asociación análoga, la Schotish Wholesale, con sede en Glasgow, creándose en 1869 una Unión Cooperativa mediante la que prácticamente toda Inglaterra quedó cubierta por una red de productos y servicios cooperativos.

En los sucesivos años fue cuajando la internacionalización del movimiento cooperativo, naciendo en Inglaterra en 1895 la Alianza Cooperativa Internacional (ACI), teniendo como tarea fundamental relacionar entre sí a todas las federaciones cooperativas nacionales y extender el conocimiento de las mismas. Con el paso del tiempo la Alianza fue

configurando en sus diversos congresos los principios cooperativos, esto es, las pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores, siendo la última formulación de los mismos la contenida en la *Declaración de la ACI sobre la identidad cooperativa*, aprobada en el Congreso de Manchester de septiembre 1995, que estableció que *“una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común, mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática, basada en los valores de la autoayuda, la autoresponsabilidad, la democracia, la equidad y la solidaridad, y que, siguiendo la tradición de sus fundadores, los socios cooperados hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social”*.

La pioneros de Rochdale plasmaron su ideario en unos estatutos, definiendo en ellos sus objetivos y las bases para futuras asociaciones, formulando por primera vez los clásicos principios cooperativos. Los vigentes principios cooperativos son los siguientes:

- 1º. **Adhesión voluntaria y abierta:** Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socio, sin discriminación de sexo, social, racial, política o religiosa.
- 2º. **Gestión democrática por parte de los socios:** Las cooperativas son organizaciones gestionadas democráticamente por los socios, quienes participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Los hombres y mujeres elegidos para representar y gestionar las cooperativas son responsables ante los socios. En las cooperativas de primer grado, los socios tienen iguales derechos de voto (un socio, un voto). Las cooperativas de otros grados están también organizadas de forma democrática.
- 3º. **Participación económica de los socios:** Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Usualmente, los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes a todos o alguno de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante el establecimiento de reservas, parte de las cuales por lo menos serían irrepartibles; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y el apoyo de otras actividades aprobadas por los socios.
- 4º. **Autonomía e independencia:** Las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los Gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.
- 5º. **Educación, formación e información:** Las cooperativas proporcionan educación y formación a sus socios, a sus representantes, a sus directivos y a sus empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de ellas, informando al gran público, especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión, de la naturaleza y beneficios de la cooperación.
- 6º. **Cooperación entre cooperativas:** Las cooperativas sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales.
- 7º. **Interés por la comunidad:** Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios.

Entre los organismos internacionales que dedican atención al cooperativismo hay que señalar a la Organización de las Naciones Unidas (ONU), específicamente la acciones para la Alimentación y la Agricultura (FAO) y para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), y especialmente la Organización Internacional del Trabajo (OIT), el Consejo Interamericano Económico y Social de la Organización de Estados Americanos (OEA) y la Organización de Cooperativas de América (OCA).

2.2. MARCO LEGAL DE LAS COOPERATIVAS

La *Ley 27/1999, de 17 de julio, de Cooperativas* (BOE nº 170 de 07-07-1999), define en su primer artículo a las

cooperativas como sociedades que asocian a personas, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la Alianza Cooperativa Internacional.

La mención legal al régimen de libre adhesión y baja voluntaria, reconoce el principio cooperativo de “puertas abiertas”, mediante el cual, los cooperados pueden dejar de ser socios de las cooperativas y, asimismo, personas extrañas acceder a éstas, sin que ello implique toma de constancia en registro público alguno o trámite ante cualquier organismo o institución, quedando tales hechos relegados a una gestión o procedimiento interno, excepto en las Cooperativas de Trabajo Asociado, en las que se procederá a dar el alta o la baja al socio trabajador en la Seguridad Social, todo ello sin modificar los Estatutos o Escrituras de Constitución o los asientos registrales.

La referencia legal a la estructura y funcionamiento democrático, es una velada mención al principio cooperativo “una persona un voto”, al sustentarse las cooperativas en una democracia personalista en la que priman las personas sobre el capital, al adoptarse las decisiones en las Asambleas Generales mediante tal principio.

La explícita mención legal a la realización de actividades empresariales por las cooperativas, permitiendo que cualquier actividad económica pueda ser organizada y desarrollada mediante ellas, refuerza el carácter empresarial de las mismas.

Las necesidades y aspiraciones económicas y sociales de los socios que apunta la *Ley de Cooperativas*, dependerán de la clase de cooperativa de la que se trate, al ser la actividad a cooperativizar la que aglutine a los socios, cuestión que analizaremos a continuación cuando tratemos la tipología cooperativa.

2.3. ACTIVIDAD COOPERATIVIZADA Y TIPOLOGÍA COOPERATIVA

Se entiende por actividad cooperativizada aquella que realiza la cooperativa con sus socios o viceversa, la actividad que realiza el socio con su cooperativa, siendo la misma importante ya que determinará la clase de cooperativa que se pretenda constituir (trabajo asociado, agraria, viviendas, crédito, enseñanza, etc), y en consecuencia sus específicos estatutos y el anticipo societario y el retorno cooperativo que reciben los socios por la realización de dicha actividad. A grandes rasgos, la actividad cooperativizada en una cooperativa de trabajo asociado, es el trabajo de los socios; en una cooperativa de consumidores, el consumo en ella de sus socios; en una cooperativa de agraria, la comercialización de los productos agrarios, y así sucesivamente.

La distinta actividad cooperativizada es la que sirve al artículo 6 de la *Ley de Cooperativas* para establecer que las sociedades cooperativas podrán clasificarse de la forma siguiente:

- Cooperativas de Trabajo Asociado.
- Cooperativas de Consumidores y Usuarios.
- Cooperativas de Viviendas.
- Cooperativas Agrarias.
- Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- Cooperativas de Servicios.
- Cooperativas del Mar.
- Cooperativas de Transportistas.
- Cooperativas de Servicios.
- Cooperativas Sanitarias.
- Cooperativas de Enseñanza.
- Cooperativas de Crédito.

La *Ley de Cooperativas* contiene hasta el Capítulo IX una normativa aplicable a todas las categorías de cooperativas, siendo normas de carácter general para las mismas, con independencia de su clase. A partir del artículo 77 y hasta el artículo 107, ambos inclusive, se recogen disposiciones especiales aplicables a cada uno de los diferentes tipos cooperativos.

Cooperativas de Trabajo Asociado

Tienen por objeto proporcionar a sus socios, personas físicas, puestos de trabajo, mediante su esfuerzo personal y directo, a tiempo parcial o completo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros, por lo que con las mismas se podrá acometer el ejercicio de una actividad económica o profesional, pudiendo ser socios trabajadores quienes legalmente tengan capacidad para contratar la prestación de su trabajo.

Los extranjeros pueden ser socios de las CTAs, de acuerdo con lo previsto en la legislación específica sobre la prestación de su trabajo en España.

La pérdida de la condición de socio trabajador de una CTA provocará el cese definitivo de la prestación de trabajo en la misma.

La relación de los socios con la cooperativa es societaria, teniendo la remuneración mensual que el socio trabajador recibe por la prestación de su trabajo la consideración de anticipo societario, y no de salario, rompiendo con la conceptualización del mismo como anticipo laboral establecida en la Ley derogada.

La CTA tiene que admitir como socios trabajadores, sin período de prueba, a aquellos trabajadores con contrato de trabajo por tiempo indefinido y con más de dos años de antigüedad si estos lo solicitan.

Se aplican a los socios de las CTAs, y a los socios de trabajo de otras clases de cooperativas, todas las normas e incentivos sobre trabajadores por cuenta ajena que tengan por objeto la consolidación y creación de empleo estable, tanto las relativas a la Seguridad Social como a las modalidades de contratación, aplicándoseles las disposiciones de Seguridad Social para la contratación a tiempo parcial.

El retorno cooperativo se acredita en base al trabajo (actividad cooperativizada), y su valoración viene dada por la cuantía de los anticipos societarios a cuenta de los excedentes de la cooperativa, anticipos que los socios trabajadores perciben periódicamente en plazo no superior a un mes, siendo estos los que marcan los módulos de valoración a tener en cuenta para el reparto del retorno cooperativo.

Los socios trabajadores podrán optar entre el Régimen General o el Régimen Especial de la Seguridad Social, que por razón de la actividad corresponda, o bien por el Régimen de Autónomos.

A los centros de trabajo de las CTAs y a sus socios trabajadores se aplican las normas sobre salud laboral y prevención de riesgos laborales, teniendo en cuenta las especialidades propias de la relación societaria y autogestionada que los socios trabajadores tienen con su cooperativa.

Los socios trabajadores menores de 18 años no pueden realizar trabajos nocturnos, ni los que el Gobierno declare para los asalariados menores de tal edad, como insalubres, penosos, nocivos o peligrosos, tanto para su salud, como para su formación profesional o humana.

El número de horas/año realizadas por trabajadores con contrato de trabajo por cuenta ajena no puede ser superior al 30% del total de horas/año realizadas por los socios trabajadores, sin computarse los trabajadores integrados en la cooperativa por subrogación legal, ni los que se incorporen en actividades sometidas a esta subrogación, ni los que se negaren explícitamente a ser socios, ni los que sustituyan a socios trabajadores o asalariados en situación de excedencia o incapacidad temporal, baja por maternidad, adopción o acogimiento, ni los que presten sus trabajos en centros de trabajo de carácter subordinado o accesorio, ni los contratados para ser puestos a disposición de empresas usuarias cuando la cooperativa actúa como empresa de trabajo temporal, ni los que tengan contratos de trabajo en prácticas y para la formación, ni los contratados en virtud de cualquier disposición de fomento del empleo de disminuidos físicos o psíquicos.

Los Estatutos establecerán el régimen disciplinario de los socios trabajadores, regulando los tipos de faltas que puedan producirse en la prestación de trabajo, las sanciones, y sus procedimientos, con expresión de los trámites, recursos y plazos. Las sanciones, incluida la expulsión de los socios trabajadores, sólo podrá ser acordada por el Consejo Rector, tras cumplimentar el correspondiente expediente contradictorio, cuya decisión podrá ser impugnada ante la Asamblea General y, en su caso, ante la Jurisdicción del Orden Social.

Los Estatutos regularán todo lo relacionado con las jornadas, descanso semanal, fiestas, vacaciones, permisos, suspensión y excedencia, así como las bajas obligatorias por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción.

Las cuestiones contenciosas que se susciten entre la cooperativa y sus socios trabajadores, por su condición de tales, se resolverán aplicando, con carácter preferente la *Ley de Cooperativas*, los *Estatutos* y el *Reglamento de Régimen Interno* de la misma, los acuerdos válidamente adoptados por sus órganos sociales y los principios cooperativos, y se someterán a la Jurisdicción del Orden Social según el artículo 2.º del *Real Decreto Legislativo 2/1995*.

Cooperativas de Consumidores y Usuarios

Tienen por objeto el suministro de bienes y servicios adquiridos a terceros o producidos por sí misma, para uso o consumo de los socios y de quienes con ellos conviven, así como la educación, formación y defensa de los derechos de sus socios en particular, y de los consumidores y usuarios en general, pudiendo realizar operaciones cooperativizadas con terceros no socios, dentro de su ámbito territorial, si así lo prevé sus Estatutos.

HISPACOOOP agrupa y coordina a las cooperativas de consumidores de España y las representa ante instituciones y foros nacionales e internacionales, ejerciendo su actuación en su doble vertiente de organización de consumidores y organización cooperativo-empresarial.

Cooperativas de Viviendas

Asocian a personas físicas que precisen alojamiento y/o locales para sí y las personas que con ellas convivan, pudiendo ser socios los entes públicos y las entidades sin ánimo de lucro que precisen alojamiento para aquellas personas que, dependientes de ellos, tengan que residir por razón de su trabajo o función, en el entorno de una promoción cooperativa o que precisen locales para desarrollar sus actividades; también pueden tener como objeto, pudiendo en este caso ser socio cualquier tipo de persona, el procurar edificaciones e instalaciones complementarias para el uso de viviendas y locales de los socios, la conservación y administración de las viviendas y locales, elementos, zonas o edificaciones comunes y la creación y suministros de servicios complementarios, así como la rehabilitación de viviendas locales y edificaciones, teniendo estas cooperativas derecho a la adquisición de terrenos de gestión pública por el sistema de adjudicación directa.

Cuando la cooperativa desarrolle más de una promoción o fase, podrá tratar el patrimonio de cada una de ellas de forma independiente, pudiendo limitar la responsabilidad de los socios de cada promoción o fase sobre las deudas de las restantes.

Cooperativas Agrarias

Asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, que tienen como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes, de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas.

Estas cooperativas pueden realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios, hasta el 50% del total de las realizadas con sus socios para cada tipo de actividad.

Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra

Asocian a titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que ceden dichos derechos a la cooperativa, y que prestan o no su trabajo en la misma, pudiendo asociar también a otras personas físicas que, sin ceder a ésta derechos de disfrute sobre bienes, prestan su trabajo en la misma, para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título.

Cooperativas de Servicios

Asocian a personas físicas y/o jurídicas, titulares de explotaciones industriales o de servicios y a profesionales o artistas

que ejerzan su actividad por cuenta propia, y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios, o la producción de bienes y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios.

Estas cooperativas pueden realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios hasta el 50% del total de esta actividad realizada con sus socios.

Cooperativas del Mar

Asocian a pescadores, armadores de embarcaciones, cofradías, organizaciones de productores pesqueros, titulares de viveros de algas y de cetáceas, mariscadores y familias marisqueras, concesionarios de explotaciones de pesca y de acuicultura y, en general, a personal físicas o jurídicas titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras o de industrias marítimo-pesqueras y derivadas, en sus diferentes modalidades del mar, rías y lagunas marinas, y a profesionales por cuenta propia de dichas actividades, y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios.

Pueden realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios, hasta el 50% del total de las actividades realizadas con sus socios.

Cooperativas de Transportistas

Asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de empresas del transporte o profesionales que puedan ejercer en cualquier ámbito, incluso el local, la actividad de transportistas, de personas, cosas o mixto, y tienen por objeto la prestación de servicios y suministros y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las explotaciones de sus socios.

A nivel estatal existe la Unión de Cooperativas de Transportes de España (UCOTRANS), para integrar y defender los intereses de los transportistas autónomos.

Cooperativas de Seguros

Ejercen la actividad aseguradora, en los ramos y con los requisitos establecidos en la legislación del seguro y, con carácter supletorio, por la *Ley de Cooperativas*.

Cooperativas Sanitarias

Desarrollan su actividad en el área de la salud, pudiendo estar constituidas por prestadores de la asistencia sanitaria, por destinatarios de la misma o por unos y otros, pudiendo realizar también actividades complementarias y conexas incluso de tipo preventivo, general o para grupos o colectivos determinados.

En España están esencialmente representadas por el Grupo Cooperatiu d'Assistencia Sanitaria (SCIAS), creado en 1974 por un grupo de usuarios, dando cobertura sanitaria a 170.00 socios usuarios, con una plantilla de 800 trabajadores.

Cooperativas de Enseñanza

Desarrollan actividades y servicios docentes, en sus distintos niveles y modalidades, pudiendo realizar complementariamente actividades extraescolares.

Están constituidas en su mayor parte por CTA, dando a través de más de 600 establecimientos cobertura a cerca de 300.000 alumnos, empleando a 21.000 trabajadores, estando afiliadas la mayoría a la Unión Española de Cooperativas de Enseñanza (UECE), formando parte del CEPES.

Cooperativas de Crédito

Tienen como objeto social servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las entidades de crédito.

Otras Clases de Cooperativas

Cualquier cooperativa clasificada dentro de una de las doce clases de ellas reseñadas en los apartados anteriores, puede a su vez ser calificada como:

a) Cooperativas Integrales:

Cuando tenga una actividad cooperativizada doble o plural, al cumplir finalidades propias de diferentes clases de cooperativas. Algunos ejemplos de estas cooperativas, pueden ser:

- En el sector de la educación, cooperativas formadas por profesores y padres/madres de alumnos/as, mezcla de CTA y de enseñanza.
- En el sector de atención y cuidado de la salud, cooperativas formadas por profesionales de la salud y por destinatarios de los servicios, mezcla de CTA y de cooperativa de usuarios y de cooperativa sanitaria.
- En el sector del consumo y distribución alimenticia, cooperativas formadas por socios trabajadores y consumidores de los productos, mezcla de CTA y de cooperativa de consumidores.

b) Cooperativas de Iniciativa Social:

Cuando sin tener ánimo de lucro y tengan por objeto social la prestación de servicios educativos, asistenciales, laborales y sanitarios, o el desarrollo de cualquier actividad económica que permita integrar laboralmente a personas que sufran cualquier clase de exclusión social, pudiendo además participar como socios Entidades y Organismos Públicos.

Los principales beneficiarios de la acción de la cooperativa no son los socios, y sí determinados sectores sociales, existiendo 825 cooperativas de iniciativa social en España, principalmente en Cataluña, Andalucía y Valencia, empleando a 45.000 trabajadores, siendo el 27% de ellos socios trabajadores.

c) Cooperativas Mixtas:

Se trata de una nueva figura cooperativa, en la que coexisten elementos propios de la sociedad cooperativa y de la sociedad mercantil, en las que existen socios cuyo derecho de voto en la Asamblea General podrá determinarse de modo exclusivo o preferente, en función del capital aportado, si bien deberán respetar que al menos el 51% de los votos esté atribuido en base al principio cooperativo de “una persona, un voto”, o al voto ponderado, según el volumen de la actividad cooperativizada, según reseñaremos más adelante.

La actual configuración de las cooperativas mixtas permite la presencia en las cooperativas de socios inversores, favoreciendo una nueva fórmula de financiación externa, más empresarial y competitiva, lejana a la capitalización que efectúan los socios colaboradores, o los propios socios con aportaciones voluntarias al capital social, formas con poco aliciente y estímulo, posibilitando en consecuencia la participación en las cooperativas de otras entidades o cooperativas con poder político y económico importante, contando con el 49% de los votos totales.

En las cooperativas mixtas, la participación de cada uno de los dos grupos de socios en los excedentes anuales a distribuir, sean positivos o negativos, se determinará en proporción al porcentaje de votos que cada uno de los dos colectivos ostente. Los excedentes imputables a los poseedores de partes sociales con voto se distribuirán entre ellos en proporción al capital desembolsado. Los excedentes imputables a los restantes socios se distribuirán entre éstos según los criterios generales definidos en la *Ley de Cooperativas*.

Las cooperativas mixtas pueden servir para lograr procesos de integración mediante la cofinanciación por otras cooperativas o por otras entidades de economía social (sociedades laborales, mutuas, mutualidades, asociaciones), o por entidades públicas o privadas o por sociedades de capital-riesgo, etc.

2.4. PARTÍCIPES DE LAS COOPERATIVAS

Los partícipes de las cooperativas pueden ser:

- los socios,
- los socios colaboradores, y
- los socios de trabajo.

Socios

Los socios tienen el derecho y el deber de realizar la actividad cooperativizada, con lo cual estamos en presencia de unas sociedades con socios necesariamente activos que asumen desde que adquieren tal condición una serie de obligaciones (artículo 15 de la *Ley de Cooperativas*) y derechos (artículo 16 de la *Ley de Cooperativas*), sin suponer ambos artículos una relación exhaustiva, ya que la *Ley de Cooperativas* regula muchas más obligaciones y derechos a lo largo de su denso articulado, encargándose además los Estatutos sociales de normativizar otros, que si bien la Ley los prevé, deja su existencia relegada a su plasmación en ellos.

En las cooperativas pueden ser socios, en función de la actividad cooperativizada, tanto las personas físicas, como jurídicas, públicas o privadas, y las comunidades de bienes, estableciendo los estatutos los requisitos necesarios para la adquisición de la condición de socio, de acuerdo con lo establecido en la *Ley de Cooperativas*.

Salvo en aquellos supuestos en que la *Ley de Cooperativas* u otra Ley establezca otros mínimos, las cooperativas de primer grado deberán estar integradas, al menos, por tres socios y las de segundo grado por, al menos, dos cooperativas.

El socio cooperativista tiene los siguientes derechos:

- Participar: ser elector y elegible para los cargos sociales; tener voz y voto; formular propuestas; participar en la Asamblea General y en el Consejo Rector si es miembro de éste; participar en la actividad empresarial.
- Económicos: percibir intereses por sus aportaciones al capital social; percibir el retorno cooperativo; actualización de las aportaciones y a la devolución de éstas en caso de baja.
- Seguridad jurídica: recibir información; impugnar los acuerdos asamblearios; ser oído en un expediente sancionador; recurrir contra los acuerdos de los órganos sociales; solicitar convocatoria judicial de la Asamblea General; delegar su voto en la Asamblea General; ejercitar la acción de responsabilidad contra el Consejo Rector.

El socio cooperativista tiene las siguientes obligaciones:

- Participar en la vida social: asistencia a las reuniones de la Asamblea General y del Consejo Rector si forma parte de éste; realizar la actividad cooperativizada; aceptar los cargos para los que fue elegido; participar en las actividades de formación y en la actividad cooperativizada; efectuar en tiempo y forma el desembolso de sus aportaciones al capital social.
- Acatar a la mayoría: cumplir los acuerdos adoptados por los órganos sociales, sin perjuicio de la impugnación de los mismos.
- Preservar la autonomía y competencia de la cooperativa: guardar secreto sobre aquellos asuntos y datos cuya divulgación pueda perjudicar a los intereses sociales lícitos; no realizar actividades competitivas con las desarrolladas por la cooperativa.

Socios colaboradores

El artículo 14 de la *Ley de Cooperativas* permite en las cooperativas, previa determinación de su existencia en los estatutos sociales, que existan junto con los socios otros partícipes, llamados socios colaboradores, quienes aportarán capital a la misma, sin entenderlos como socios capitalistas, ya que no reciben beneficios por el capital aportado, siendo sus características:

1. No realizan la actividad cooperativizada y, como consecuencia de ello, no reciben retorno, si bien pueden contribuir a la consecución del objeto social.
2. En su conjunto sus aportaciones al capital social no puede superar el 45%.
3. Sus votos en conjunto no podrá superar el 30% de los votos sociales.
4. Reciben un interés anual por su capital aportado, que no podrá exceder en más de seis puntos sobre el interés legal del dinero.

Socios de trabajo

En las sociedades cooperativas de primer grado, que no sean de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra, y en las de segundo grado, los estatutos sociales podrán prever la admisión de socios de trabajo, personas físicas, cuya actividad cooperativizada consistirá en la prestación de su trabajo personal en la cooperativa, siendo de aplicación a los socios de trabajo las normas establecidas en la *Ley de Cooperativas* para los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado, con las salvedades establecidas en el artículo 12.4 de dicha Ley.

La *Ley de Cooperativas* distingue a los socios usuarios de los socios de trabajo, matizando que el primero realiza la actividad cooperativizada normal, y el segundo realiza una actividad cooperativizada consistente en la prestación de su trabajo personal en la cooperativa.

Como quiera que los socios de trabajo no realizan la actividad cooperativizada normal, la citada *Ley de Cooperativas* en el señalado artículo establece que *“los Estatutos de las cooperativas que prevean la admisión de socios de trabajo, deberán fijar los criterios que aseguren la equitativa y ponderada participación de estos socios en las obligaciones y derechos de naturaleza social y económica”*, refiriéndose tal artículo a cuestiones como nuevas aportaciones al capital social, imputación de pérdidas, reparto de excedentes netos, etc, ya que un socio que sólo aporta trabajo como actividad cooperativizada no puede tener los mismos derechos y obligaciones que quien realiza la actividad cooperativizada normal.

En base a tales criterios concluye la *Ley de Cooperativas*: *“en todo caso, las pérdidas determinadas en función de la actividad cooperativizada de prestación de trabajo, desarrollada por los socios de trabajo, se imputarán al fondo de reserva y, en su defecto, a los socios usuarios, en la cuantía necesaria para garantizar a los socios de trabajo una compensación mínima igual al 70% de las retribuciones satisfechas en la zona por igual trabajo y, en todo caso, no inferior al importe del salario mínimo interprofesional”*.

2.5. ÓRGANOS DE LAS COOPERATIVAS

Son órganos sociales de las cooperativas:

- La Asamblea General.
- El Consejo Rector.
- La Intervención.
- El Comité de Recursos.

2.5.1. La Asamblea General

Conceptualización

La Asamblea General es el órgano soberano de la cooperativa integrado por la totalidad de los socios y socios colaboradores, en su caso. No obstante lo anterior, la representación y gestión corresponde al Consejo Rector y sus decisiones están limitadas por el absoluto respeto a la Ley y a los Estatutos.

Competencias

En la Asamblea General se debaten todos los asuntos propios de la cooperativa, siendo su acuerdo siempre preceptivo, sin poder delegar en otro órgano en los siguientes asuntos:

- Examen de la gestión social, aprobación de las cuentas anuales, informe de gestión y aplicación de los excedentes

disponibles o imputación de las pérdidas.

- Nombramiento y revocación de los miembros del Consejo Rector, de los Interventores, de los Auditores, Liquidadores y en su caso, del Comité de Recursos, y determinación de la cuantía de la retribución de los Consejeros y de los Liquidadores.
- Modificación de los Estatutos y aprobación del Reglamento del Régimen Interno.
- Aprobación de nuevas aportaciones obligatorias y admisión de las aportaciones voluntarias, actualización del valor de las aportaciones, establecimiento de cuotas de ingreso o periódicas.
- Emisión de obligaciones y/o títulos participativos.
- Acuerdo de fusión, escisión, transformación y disolución de la cooperativa.
- Toda decisión que suponga una modificación sustancial, según los Estatutos, de la estructura económica, social, organizativa o funcional de la cooperativa.
- Acuerdo sobre nuevas aportaciones obligatorias al capital social.
- Aprobación de distribución de excedentes y determinación de los retornos.
- En los demás casos que disponga expresamente la Ley, el Reglamento o los Estatutos.

Tipos de Asamblea General

La Asamblea General puede ser:

- Ordinaria: su fecha de celebración será siempre en los seis meses siguientes al cierre del ejercicio económico anual y tratará: la aprobación de cuentas y balances, el informe de gestión, la distribución de excedentes netos (fondos, retorno, etc) o, en su caso, la imputación de pérdidas.
- Extraordinaria: aquella que no contenga los puntos del orden del día ya reseñados de la Asamblea General Ordinaria, pudiéndose celebrar, convenientemente convocada, en cualquier momento.

Tanto la Asamblea Ordinaria como la Extraordinaria, tendrá el carácter de Universal cuando todos y cada uno de los socios, reunidos, acuerdan constituirse en Asamblea, no necesitando convocatoria ni orden del día.

Convocatoria

La Asamblea, sea ordinaria o extraordinaria, la convocará el Consejo Rector por propia iniciativa y en cualquier momento en que lo considere oportuno, o a petición de un número de socios que representen al menos el 20% del total de los socios o, en su caso (si lo prevén los Estatutos), de los Interventores.

La Asamblea General podrá resolver todos los asuntos propios de la cooperativa, siempre que figuren en el orden del día. La convocatoria de la Asamblea deberá contener los puntos propuestos por escrito por los Interventores, o los socios que representen al menos el 10% del total o un número de 200, que soliciten incluirlos antes del transcurso del octavo día posterior al de la publicación de la convocatoria. La Asamblea General se convocará por escrito, con una antelación de al menos 15 días y máximo de 2 meses.

Derecho al voto

Las cooperativas de primer grado podrán establecer el derecho al voto plural ponderado en proporción al volumen de actividad cooperativizada para los socios que sean cooperativas, sociedades controladas por éstas o Entidades Públicas.

Las cooperativas de segundo grado, las agrarias, de servicios, transportistas y del mar, podrán prever el voto plural ponderado del socio, que no podrá ser superior en ningún caso a cinco votos sociales, sin que puedan atribuir a un solo socio más de un tercio de los votos totales de la cooperativa.

En las cooperativas mixtas el derecho al voto tiene vinculación con el capital social aportado por los socios.

Adopción de acuerdos

La mayoría de los acuerdos de las Asambleas Generales se adoptarán por más de la mitad de los votos válidamente expresados, siendo necesaria la mayoría de 2/3 de los votos presentes o representados para adoptar la modificación de los Estatutos y la adhesión o baja en un grupo cooperativo, transformación, fusión, escisión, disolución y

reactivación de la cooperativa.

2.5.2. El Consejo Rector

Conceptualización

El Consejo Rector es el órgano de representación, gobierno y gestión de la cooperativa.

Competencias

El Consejo Rector tiene competencia para establecer las directrices generales de actuación de la misma, aunque naturalmente subordinado a la política fijada en la Asamblea General.

Número de miembros

El número de miembros quedará igualmente fijado en los Estatutos y no será inferior a 3 miembros ni superior a 15, debiendo existir en todo caso un Presidente, un Vicepresidente y un Secretario; sin embargo, cuando la cooperativa tenga tres socios, el Consejo Rector estará formado por dos miembros, no existiendo el cargo de Vicepresidente.

Requisitos para ser miembro

Los miembros del Consejo Rector serán elegidos entre los socios por la Asamblea General en votación secreta, pudiendo ésta (si los Estatutos lo contempla) nombrar como consejeros a personas cualificadas y expertas que no ostenten la condición de socios, en número que no exceda de un tercio del total, y que en ningún caso podrán ser nombrados Presidente ni Vicepresidente.

Para los socios el desempeño de los cargos es obligatorio, salvo justa causa de excusa, y los consejeros serán elegidos por el período de tiempo fijado en los Estatutos, que será entre los 3 y 6 años.

Funcionamiento interno

El funcionamiento interno del Consejo Rector será regulado por los Estatutos o por la Asamblea General, siendo necesario para que se reúna válidamente tal órgano que asistan personalmente a sus sesiones la mitad más uno de los componentes, adoptándose en ellas las decisiones por mayoría simple, dirimiendo, en su caso, los empates el voto del Presidente.

Administrador Único

Las cooperativas en las que el número de socios sea inferior a 10, podrán ser dirigidas por un Administrador Único, persona física que ostente la condición de socio, quien asumirá las competencias y funciones previstas para el Consejo Rector, su Presidente y Secretario.

2.5.3. La Intervención de Cuentas

Conceptualización

La Intervención es el órgano de fiscalización de la cooperativa.

Competencias

La Intervención tiene como funciones, además de las que expresamente le encomienda la Ley, las que le asignen los Estatutos, de acuerdo a su naturaleza, que no estén expresamente encomendadas a otros órganos sociales. La Intervención puede consultar y comprobar toda la documentación de la cooperativa y proceder a las verificaciones que estime necesarias.

También pueden los interventores solicitar la convocatoria de Asamblea y consultar y comprobar cualquier documento de la cooperativa.

Número de miembros

El número de interventores no podrá ser superior al de consejeros.

Requisitos para ser miembro y nombramiento

Los interventores serán elegidos por la Asamblea entre los socios de la cooperativa, por un periodo de entre tres y seis años, pudiendo ser reelegidos indefinidamente, si bien un tercio de los interventores podrá ser designado entre expertos independientes.

Cuando se trate de persona jurídica, ésta deberá nombrar una persona física para el ejercicio de las funciones propias del cargo.

El desempeño del cargo puede conllevar compensación económica, siendo incompatible con la dirección o miembro del Consejo Rector.

Informe y verificación de las cuentas anuales

Los interventores, como órgano de fiscalización de la sociedad que poseen los socios, presentarán ante la anual Asamblea Ordinaria un informe (conjunto, alternativos o por separado) sobre las cuentas anuales y el informe de gestión, en el que analizarán la gestión económica, y la labor del Consejo Rector, y verificarán si las cuentas anuales muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la cooperativa.

2.5.4. El Comité de Recursos

Conceptualización

El Comité de Recursos no es un órgano obligatorio en el seno de las cooperativas y sí voluntario, debiendo los Estatutos sociales de las mismas prever su creación en el caso de querer contar con él; dicho comité puede ser un órgano dinamizador de la cooperativa al descargar a la Asamblea General de la tarea de resolver los recursos interpuestos por los socios ante decisiones del Consejo Rector.

Número de miembros

El Comité de Recursos estará integrado al menos por tres socios.

Requisitos para ser miembro y nombramiento

La composición y funcionamiento del Comité se fijará en los Estatutos. Los miembros del Comité deberán ser socios y serán elegidos por la Asamblea en votación secreta, pudiendo ser reelegidos, estableciendo los estatutos la duración de sus cargos, quedando sometidos a las causas de abstención y recusación aplicables a los Jueces y Magistrados.

Funciones y competencias

El Comité de Recursos tramitará y resolverá los recursos interpuestos por los socios contra las sanciones impuestas a los mismos -incluso cuando ostenten cargos sociales- por el Consejo Rector, y en los demás supuestos que lo establezca la *Ley de Cooperativas* o los Estatutos; también resolverá los recursos interpuestos por quienes sean rechazados para adquirir la condición de socios de la entidad.

Régimen de los acuerdos

Los acuerdos del Comité de Recursos serán inmediatamente ejecutivos y definitivos, pudiendo ser impugnados conforme a lo establecido en la *Ley de Cooperativas* como si hubiesen sido adoptados por la Asamblea General.

Sus acuerdos, cuando recaigan sobre materia disciplinaria, se adoptarán mediante votación secreta y sin voto de calidad. Además, se aplicarán a este órgano las disposiciones del artículo 34.3 y de la Sección 5 de la *Ley de Cooperativas*, si bien la posibilidad de retribución sólo podrán establecerla los Estatutos para los miembros de dicho Comité que actúen como ponentes.

2.6. RÉGIMEN ECONÓMICO DE LAS COOPERATIVAS

Capital Social

El capital social, cuando se constituye una cooperativa, es la suma de las primeras aportaciones suscritas por los socios constituyentes; posteriormente, a lo largo de la vida de la cooperativa, dicho capital social aumentará o disminuirá, como consecuencia de los aumentos o disminuciones del mismo acordadas por la Asamblea General, o de las bajas o alta de los socios que se produzcan a lo largo de la vida de la entidad, los cuales efectuarán o retirarán aportaciones al capital social, de ahí que se definan a las cooperativas como sociedades de capital variable.

El capital social de las cooperativas estará constituido por las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios y, en su caso, la de los socios colaboradores, siendo las obligatorias las que se efectúan inicialmente al adquirir la condición de socio y las que se realizan con posterioridad por acuerdo de 2/3 de los votos en la Asamblea General, y las voluntarias las que previo acuerdo de admisión por parte de dicho órgano son suscritas voluntariamente por los socios.

Las aportaciones de los socios al capital social se realizarán en moneda de curso legal. No obstante, si lo prevén los Estatutos o lo acordase la Asamblea General, también podrán consistir en bienes y derechos susceptibles de valoración económica. En este caso, el Consejo Rector deberá fijar su valoración, previo informe de uno o varios expertos independientes, designados por dicho Consejo, sobre las características y el valor de la aportación y los criterios utilizados para calcularlo, respondiendo solidariamente los consejeros, durante cinco años, de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido. No obstante, si los estatutos lo establecieran, la valoración realizada por el Consejo Rector deberá ser aprobada por la Asamblea General.

Cuando el socio cauce baja de la cooperativa le serán reembolsadas sus aportaciones obligatorias al capital social, deduciéndose de su importe las pérdidas del ejercicio a él imputadas y, en el supuesto de baja no justificada por incumplimiento del período de permanencia mínimo por él asumido en el momento de entrar en la cooperativa, un porcentaje que no podrá ser superior al 30%.

Las aportaciones al capital social podrán recibir un interés anual, quedando ello condicionado a la existencia de resultados positivos, pudiéndose actualizar aquéllas en los mismos términos y con los mismos beneficios establecidos para las sociedades de derecho común.

Cuotas de ingresos y/o periódicas

Los Estatutos o la Asamblea General podrán establecer cuotas de ingresos y/o periódicas, que no integrarán el capital social ni serán reintegrables. Dichas cuotas podrán ser diferentes para las distintas clases de socios previstas en la Ley, en función de la naturaleza física o jurídica de los mismos o, para cada socio, en proporción a su respectivo compromiso o uso potencial de actividad cooperativizada.

El importe de las cuotas de ingreso de los nuevos socios, no podrá ser superior al 25% del importe de la aportación obligatoria al capital social que se le exija para su ingreso en la cooperativa.

Los bienes de cualquier tipo entregados por los socios para la gestión cooperativa y, en general, los pagos para la obtención de los servicios cooperativizados, no integran el capital social y están sujetos a las condiciones fijadas y contratadas con la sociedad cooperativa.

Participaciones especiales

Los Estatutos podrán prever la posibilidad de captar recursos financieros de socios o terceros, con el carácter de subordinados y con un plazo mínimo de vencimiento de cinco años. Cuando el vencimiento de estas participaciones no tenga lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa, tendrán la consideración de capital social. No obstante, dichos recursos podrán ser reembolsables, a criterio de la sociedad, siguiendo el procedimiento establecido para la reducción de capital por restitución de aportaciones en la legislación para las sociedades de responsabilidad limitada.

Estas participaciones especiales podrán ser libremente transmisibles. Su emisión en serie requerirá acuerdo de la

Asamblea General en el que se fijarán las cláusulas de emisión y, en su caso, el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa reguladora del mercado de valores.

Para las cooperativas de crédito y de seguros lo establecido anteriormente sólo será de aplicación cuando su normativa reguladora no lo impida.

Otras financiaciones

Las cooperativas, por acuerdo de la Asamblea General, podrán emitir obligaciones cuyo régimen se ajustará a lo dispuesto en la legislación aplicable. Asimismo, la Asamblea General podrá acordar, cuando se trate de emisiones en serie, la admisión de financiación voluntaria de los socios o de terceros no socios bajo cualquier modalidad jurídica y con los plazos y condiciones que se establezcan.

La Asamblea General podrá acordar la emisión de títulos participativos, que podrán tener la consideración de valores mobiliarios, y darán derecho a la remuneración que se establezca en el momento de la emisión, y que deberá estar en función de la evolución de la actividad de la cooperativa, pudiendo, además, incorporar un interés fijo.

El acuerdo de emisión, que concretará el plazo de amortización y las demás normas de aplicación, podrá establecer el derecho de asistencia de sus titulares a la Asamblea General, con voz y sin voto.

También podrán contratarse cuentas en participación cuyo régimen se ajustará a lo establecido por el *Código de Comercio*.

Fondos sociales obligatorios

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 un 20% al Fondo de Reserva Obligatorio y el 5% al Fondo de Educación y Promoción. De los beneficios extracooperativos y extraordinarios se destinará tras las mismas operaciones un 50% al Fondo de Reserva Obligatorio.

El Fondo de Reserva Obligatorio, destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa, es irrepartible ente los socios y se nutre de los porcentajes de los excedentes cooperativos y extracooperativos que fije la Asamblea, las deducciones sobre las aportaciones obligatorias de los socios al capital social y la cuotas de ingresos de los socios.

El Fondo de Educación y Promoción se destinará a actividades de formación y educación de los socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos y en materia societaria y laboral, la difusión del cooperativismo, la promoción de relaciones intercooperativas, la promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local, así como a la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.

Ejercicio económico

El ejercicio económico durará 12 meses, coincidiendo con el año natural si los Estatutos no disponen lo contrario, determinándose los resultados del mismo conforme a la normativa general contable, pudiéndose contabilizar además como gastos los específicamente establecidos en la *Ley de Cooperativas*.

Las cuentas anuales deberán ser aprobadas por la Asamblea General Ordinaria y las mismas se depositarán en el Registro de Cooperativas.

Excedentes

Las cooperativas optarán entre contabilizar por separado los resultados cooperativos de los extracooperativos. En caso de no llevar separadamente dichos resultados, vendrán obligadas a incrementar las dotaciones a los fondos obligatorios.

Los excedentes cooperativos y extracooperativos 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 reservas voluntarios, con carácter irrepartible o repartible, o a incrementar los fondos obligatorios.

Retorno cooperativo

Se denomina retorno cooperativo en clave cooperativa al reparto de excedentes disponibles entre los socios, realizándose en relación a las operaciones de cada socio, éste es: en proporción a la actividad cooperativizada realizada por éste, es decir, en relación a sus operaciones y servicios, nunca en relación a su aportación al capital social; en las cooperativas de trabajo asociado en función de los anticipos societarios percibidos por el socio trabajador; en las de consumo en función de las adquisiciones realizadas por los socios; en las agrarias en función al valor de los productos aportados a la cooperativa para su comercialización y/o a los bienes adquiridos a la misma.

Imputación de pérdidas

Serán los Estatutos quienes fijarán los criterios para la imputación de las pérdidas, aperturando una cuenta especial para su amortización con cargo a futuros resultados positivos, dentro del plazo de 7 años, pudiendo compensarlas a cargo del fondo de reserva obligatorio y/o voluntario, y en su caso, imputándose las a los socios en proporción a los servicios, operaciones o actividades realizadas para cada socio, pero en ningún caso en razón al capital social.

Auditoría de cuentas

Las sociedades cooperativas vendrán obligadas a auditar sus cuentas anuales y el informe de gestión en la forma y en los supuestos previstos en la *Ley de Auditoría de Cuentas* y sus normas de desarrollo o por cualquier otra norma legal de aplicación, así como cuando lo establezcan los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General.

Si la cooperativa no está obligada a auditar sus cuentas anuales, el 5% de los socios podrá solicitar del Registro de Sociedades Cooperativas que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de cuentas anuales de un determinado ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre del mismo.

La Asamblea General designará a los auditores de cuentas antes de finalizar el ejercicio a auditar, por un período de tiempo determinado que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser reelegidos por la Asamblea General anualmente una vez haya finalizado el período inicial. No obstante, cuando la Asamblea General no hubiera nombrado oportunamente los auditores, o en el supuesto de falta de aceptación, renuncia u otros que determinen la imposibilidad de que el auditor nombrado lleve a cabo su cometido, el Consejo Rector y los restantes legitimados para solicitar la auditoría podrán pedir al Registro de Cooperativas que nombre un auditor para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio.

Una vez nombrado el auditor, no se podrá proceder a la revocación de su nombramiento, salvo por justa causa.

2.7. DOCUMENTACIÓN SOCIAL DE LAS COOPERATIVAS

Las cooperativas llevarán, previamente diligenciados por el Registro de Sociedades Cooperativas, los siguientes libros sociales: Libro Registro de Socios; Libro de Aportaciones al Capital Social; Libro de Actas de la Asamblea General; Libro de Actas del Consejo Rector; Libro de Informes de Interventores y, en su caso, Libro de Actas del Comité de Recursos.

También las cooperativas deberán llevar, en orden y al día, entre otros, un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y un Libro Diario, que serán diligenciados y legalizados, con carácter previo a su utilización, por el Registro de Sociedades Cooperativas.

No obstante, también son válidos los asientos y las anotaciones realizados por procedimientos informáticos o por otros procedimientos adecuados, que posteriormente serán encuadrados correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados por el Registro de Sociedades Cooperativas en el plazo de cuatro meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

2.8. RÉGIMEN CONTABLE DE LAS COOPERATIVAS

Llevanza de contabilidad

Las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el *Código de Comercio* y normativa contable, con las peculiaridades contenidas en la *Ley de Cooperativas* y normas que la desarrollen, pudiendo formular las cuentas anuales en modelo abreviado, cuando concurren las mismas circunstancias contenidas en los artículos 181 y 190 de la *Ley de Sociedades Anónimas*.

Formulación de las cuentas anuales, informe de gestión y aplicación de resultados.

El Consejo Rector está obligado a formular, en un plazo máximo de tres meses computados a partir de la fecha del cierre del ejercicio social, establecida estatutariamente, las cuentas anuales, el informe de gestión y una propuesta de aplicación de los excedentes disponibles o de imputación de pérdidas. El informe de gestión recogerá las variaciones habidas en el número de socios.

Depósito cuentas anuales en el Registro de Cooperativas

El Consejo Rector presentará para su depósito en el Registro de Sociedades Cooperativas, en el plazo de un mes desde su aprobación, certificación de los acuerdos de la Asamblea General de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación de los excedentes y/o imputación de las pérdidas, en su caso, adjuntando ejemplar de cada una de dichas cuentas así como del informe de gestión y del informe de los auditores, cuando la sociedad esté obligada a auditoría, o éste se hubiera practicado a petición de la minoría. Si alguna o varias de las cuentas anuales se hubiera formulado en forma abreviada, se hará constar así en la certificación, con expresión de la causa.

Normas específicas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas

En la actualidad se están preparando normas específicas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas, esperándose que entren en vigor para los ejercicios económicos que comiencen a partir del uno de enero de 2004, obedeciendo ello al objeto de contar las cooperativas con un marco contable capaz de responder a las exigencias informativas que se derivan de sus características propias. Así pues, estas normas suponen la adaptación de las normas de valoración y de elaboración de las cuentas anuales a las peculiaridades de las sociedades cooperativas, pudiéndose aplicar por todas ellas, con independencia de dónde desarrollen su actividad principal y de la normativa autonómica a que estén sometidas.

La aplicación de las normas que regulan los aspectos contables de estas sociedades es obligatoria para todas las cooperativas, pero en todo lo no regulado en ellas, se aplicará el *Plan General de Contabilidad* aprobado por *Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre*, las adaptaciones sectoriales y las resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Es necesario precisar que toda la regulación que se incorpora a las presentes normas, complementa, modifica o adapta lo regulado en el *Plan General de Contabilidad*, por lo que salvo lo estrictamente modificado, se aplica en su integridad dicho Plan.

Dada la amplitud de estas normas a continuación expondremos aquéllas referidas a la delimitación de los fondos propios en las sociedades cooperativas, por considerarlas más significativas.

Los fondos propios de una sociedad cooperativa se identifican con el importe que resulta de deducir de los activos de la sociedad, los ingresos a distribuir en varios ejercicios, el fondo de educación, formación y promoción, las provisiones para riesgos y gastos y los acreedores que constituyen las obligaciones de la cooperativa. En particular, dentro de los fondos propios se pueden distinguir:

a) Capital social. Singularidades en las Cuentas Anuales:

El capital social, que recoge el importe correspondiente a las aportaciones, obligatorias y voluntarias, de socios, colaboradores y asociados o adheridos, en los términos previstos por la Ley, lucirá en el epígrafe "Capital suscrito cooperativo" de la agrupación "Fondos propios" del pasivo, quedando modificados así los modelos normal y abreviado de balance, contenidos en la cuarta parte del *Plan General de Contabilidad*. Cuando el colaborador no tenga la condición de socio, la aportación efectuada se registrará de acuerdo con su naturaleza.

Cuentas a emplear:

- 1000. "Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias".
- 1001. "Capital social cooperativo: aportaciones voluntarias".
- 1002. "Capital social cooperativo: socios colaboradores y asociados o adheridos".
- 10020. "Socios colaboradores".
- 10021. "Asociados o adheridos".

b) Reservas:

Procedentes de beneficios generados en ejercicios anteriores, o aportadas por los propios socios; en particular, el Fondo de Reserva Obligatorio, las voluntarias, especiales como la Reserva por Subvenciones y las derivadas de revalorizaciones legales del activo.

- Fondo de Reserva Obligatorio: constituye un fondo que se destina a la consolidación, desarrollo y garantía de la sociedad cooperativa, por lo que se identifica con una partida de los fondos propios, calificándose como una reserva legal.

Cuentas a emplear:

112. "Fondo de Reserva Obligatorio".

- Fondo de Reembolso o de Actualización: constituye una reserva generada por la sociedad cooperativa con el fin de recoger la revalorización o actualización de las aportaciones que se restituyan en el futuro, en los términos previstos por la Ley.

Cuentas a emplear:

- 114. "Fondo de Reembolso o Actualización".
- 1140. "Fondo por incorporación de beneficios".
- 1141. "Fondo por revalorización de activos".

- Fondo de Participaciones: son participaciones emitidas por las cooperativas suscritas por terceros o socios, destinadas a su financiación, cuyo vencimiento no tendrá lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa y que, a efectos de prelación de créditos, se situarán detrás de todos los acreedores comunes. De acuerdo con lo indicado se considerarán fondos propios de la sociedad cooperativa.

Cuentas a emplear:

- 107. "Fondo de participaciones y otros fondos subordinados con vencimiento en la liquidación".
- 1070. "Fondo de participaciones con vencimiento en la liquidación".
- 1071. "Otros fondos subordinados con vencimiento en la liquidación".

- Fondo de Educación y Promoción: se identifica con los importes que obligatoriamente deben constituirse en las cooperativas con la finalidad de que se apliquen a determinadas actividades que benefician a los socios, trabajadores y, en su caso, a la comunidad en general, por lo que su dotación, es un gasto para la cooperativa. El registro contable de dicho fondo, se corresponde con una agrupación específica del balance creada al efecto para estas sociedades con la siguiente denominación: "Fondo de Educación y Promoción".

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 a través de 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 del Fondo efectuadas.

Su dotación se registrará en una partida con la denominación: "Dotación al Fondo de Educación y Promoción" en la agrupación creada al efecto, inmediatamente después del resultado del ejercicio, en el debe de los modelos

de la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en la cuarta parte del *Plan General de Contabilidad*.

Si se obtienen subvenciones, donaciones u otras ayudas, o se imponen sanciones a los socios que se deban imputar al “Fondo de Educación y Promoción”, se reflejará en la agrupación creada al efecto, “Ingresos imputables al Fondo de Educación y Promoción”, en el haber de los modelos de cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en la cuarta parte del *Plan General de Contabilidad*, inmediatamente después del resultado del ejercicio. Dicha imputación, provocará la dotación simultánea, por igual importe al “Fondo de Educación y Promoción” de acuerdo con lo señalado anteriormente.

Cuentas a emplear: A efectos del registro contable de las operaciones anteriores se podrán emplear las siguientes cuentas:

- 139. “Fondo de Educación y Promoción”.
- 657. “Dotación al Fondo de Educación y Promoción”.
- 757. “Ingresos imputables al Fondo de Educación y Promoción”.
- 7570. “Sanciones impuestas a socios imputables al Fondo de Educación y Promoción”.
- 7571. “Subvenciones imputables al Fondo de Educación y Promoción”.
- 7572. “Donaciones imputables al Fondo de Educación y Promoción”.
- 7573. “Otros ingresos imputables al Fondo de Educación y Promoción”.

c) Otras partidas:

- Con signo positivo: el excedente positivo de la cooperativa, las aportaciones de socios para compensación de pérdidas y el remanente y los fondos capitalizados a que se refiere la norma sexta.
- Con signo negativo: el excedente negativo de la cooperativa, el “retorno a cuenta”, los resultados negativos de ejercicios anteriores y, en su caso, las participaciones propias adquiridas para reducción de capital.

Delimitación de conceptos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias

La cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades cooperativas se formulará de acuerdo con las normas de elaboración y estructura del *Plan General de Contabilidad*, sin perjuicio de las reglas específicas establecidas en las presentes normas:

a) Adquisiciones de bienes a los socios:

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.

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.

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.

Se entiende por precio de mercado o precio de reposición, con carácter general, 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.

Cuentas anuales: En el debe de los modelos normal y abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias, se incorporarán agrupaciones específicas para las adquisiciones de bienes a los socios, con la denominación de "Adquisiciones a los socios".

Cuentas a emplear:

- 4007. "Proveedores socios cooperativos"
- 447. "Socios deudores: créditos por operaciones efectuadas con socios"
- 606. "Compras efectuadas a los socios"
- 617. "Variación de existencias adquiridas a socios"
- 317. "Materias primas adquiridas a socios".

En las cuentas 608, 609 y 756 incluidas en la segunda parte del *Plan General de Contabilidad*, se crearán cuentas de cuatro dígitos para las operaciones realizadas con socios, en lo que se refiere a descuentos en las adquisiciones.

b) Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores:

Cuentas anuales: En la cuenta de pérdidas y ganancias se incorporarán las retribuciones por los servicios prestados por los socios en un epígrafe específico cuya denominación será: "Adquisiciones a los socios".

Cuentas a emplear:

- 647. "Retribución a los socios trabajadores".

c) Ingresos consecuencia de operaciones con los socios:

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.

Cuentas anuales: Con carácter general, y siempre que no tenga el carácter de actividad ordinaria, para el registro de la operación anterior, se creará una partida en el haber de la cuenta de pérdidas y ganancias con la siguiente denominación: "Ingresos: operaciones con socios", que formará parte de la agrupación "Otros ingresos de explotación" del haber del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias y de la agrupación "Ingresos de explotación" del haber del modelo abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias, incluidos en la cuarta parte del *Plan General de Contabilidad*. En cualquier caso, en el registro contable de las contraprestaciones de los socios por los bienes y servicios entregados por la 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.

Cuentas a emplear:

- 756. "Ingresos por operaciones con socios".

Distribución de resultados

a) Aplicación del beneficio:

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:

1. La cuantificación del posible reparto al “Fondo de Reserva Obligatorio” y de la dotación al “Fondo de Educación, Formación y Promoción”, se llevará a cabo de acuerdo con los porcentajes y bases de cálculo establecidos en la Ley.
2. 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:
 - 2a) Retorno cooperativo a los socios; para ello se podrá emplear la cuenta 525 “Retorno cooperativo a pagar a corto plazo”. Cuando el pago del retorno cooperativo a los socios sea a largo plazo y devengue intereses por el aplazamiento, el importe de esta deuda figurará en la cuenta 175 “Retorno cooperativo a pagar a largo plazo”.
 - 2b) Fondos de Reserva voluntarios.
 - 2c) Fondo de Reserva Obligatorio, en un importe superior al obligatorio.
 - 2d) Capital social, incrementando las aportaciones de los socios en los términos establecidos por la Ley.
 - 2e) Otras partidas de los fondos propios de acuerdo con las características con que las configure la Ley.

b) Aplicación de las pérdidas:

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”, la cual se compensará:

1. Con cargo a reservas voluntarias, de conformidad con lo indicado en la Ley.
2. 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.
3. 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:
 - 3a) 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”.
 - 3b) Mediante disminución del capital social, reduciendo el importe de las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios.
 - 3c) Mediante deducción o compensación de cualquier partida del pasivo originada como consecuencia de inversiones financieras realizadas por socios en la cooperativa.
 - 3d) 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”. Podrán emplearse las cuentas 2527 “Créditos con socios por pérdidas a compensar a largo plazo” y 5427 “Créditos con socios por pérdidas a compensar a corto plazo”.

c) Remuneración de las aportaciones al capital social:

La remuneración de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social y, en su caso, de otras partidas de los fondos propios, es la establecida en los Estatutos de la sociedad cooperativa o en el acuerdo de admisión adoptado por el órgano competente, de conformidad con lo dispuesto por la Ley.

La remuneración de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social se cuantificará de acuerdo con lo previsto en la Ley y se considerará a efectos económico-contables como una partida de gasto de la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que una vez computado dicho gasto, el excedente de la cooperativa sea positivo o nulo. A estos efectos, si la Ley permite la remuneración de las aportaciones al capital social sin condicionarla a la existencia en el ejercicio de excedente de la cooperativa y éste no existe, contablemente se tratará, bien como una remuneración a cuenta de beneficios futuros o bien como reparto de reservas.

En particular, se observarán las siguientes reglas:

1. Cuenta de pérdidas y ganancias:

- 1a) En el caso de que exista excedente de la cooperativa se añadirá una agrupación en el debe del modelo normal y abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias inmediatamente después del beneficio del ejercicio, con la siguiente denominación: "Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos".
- 1b) En el caso de que la Ley no exija la existencia de excedente de la cooperativa, y éste no exista, el registro contable de la posible remuneración de las aportaciones al capital social no afectará a la cuenta de pérdidas y ganancias, considerándose, de acuerdo con la naturaleza de la operación, que se trata de un reparto de reservas o bien de un reparto a cuenta de beneficios futuros, circunstancias que no afectarán a la responsabilidad de los socios por las pérdidas que se les imputen, teniendo en cuenta esta remuneración, de acuerdo con la Ley.

2. Balance:

- 2a) En el caso de que exista excedente de la cooperativa, el epígrafe "Excedente de la Cooperativa (positivo o negativo)" del pasivo de los modelos normal y abreviado contenidos en la cuarta parte del *Plan General de Contabilidad*, coincidirá con el correspondiente al "Excedente de la cooperativa" de los modelos normal y abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- 2b) En el caso de que la Ley no exija la existencia de excedente de la cooperativa, y éste no exista:
 - Si la remuneración de las aportaciones al capital social se considerara a cuenta de los beneficios futuros, deberá figurar en el epígrafe "Remuneraciones al capital a cuenta y retorno cooperativo a cuenta entregados en el ejercicio", creado al efecto, en el pasivo de los modelos de balance normal y abreviado.
 - Si la remuneración de las aportaciones al capital social se identifica con un reparto de reservas, se registrará la baja de éstas a través del cargo de la partida correspondiente por el importe efectivamente entregado.

Cuentas a emplear.

656. "Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos".

559. "Intereses de las aportaciones al capital social a cuenta".

Información específica a incorporar por las cooperativas en la memoria de las cuentas anuales

En los modelos normal y abreviado de la memoria de las cuentas anuales se crean, como información adicional, los siguientes apartados específicos con la siguiente denominación y contenido:

A) "Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias" para la determinación de los distintos resultados. Se deberá detallar, cuando la Ley así lo exija o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel, lo siguiente:

1. Para las cooperativas que formulen el modelo normal de memoria: el importe de las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente a:

- Resultados cooperativos: constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con los socios.
- Resultados extracooperativos: constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la actividad cooperativizada con terceros no socios.
- Resultados de actividades económicas distintas de la cooperativizada, incluidos los derivados de las fuentes ajenas que las financien, sin perjuicio de los gastos financieros que correspondan a los resultados cooperativos y extracooperativos que formarán parte de sus respectivos resultados.

Adicionalmente, se informará de forma específica sobre el importe de las partidas que forman el resultado derivado de: inversiones o participaciones financieras en sociedades; enajenación del inmovilizado con las excepciones establecidas en la Ley; y acuerdos intercooperativos.

2. En el caso de que la cooperativa pueda formular el modelo abreviado de memoria: se podrán agrupar las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias que afectan a los distintos resultados a que se ha hecho mención anteriormente.

Para la elaboración de la información anterior, se deberán aplicar las siguientes normas de elaboración de las cuentas anuales:

1. 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.
 2. 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.
- B) "Información separada por secciones".** Cuando las sociedades cooperativas tengan distintas secciones informarán separadamente sobre activos, pasivos, gastos e ingresos correspondientes a cada una de las secciones de la sociedad cooperativa.
- C) "Fondo de Educación, Formación y Promoción".** Se informará sobre:
1. Análisis del movimiento de esta agrupación del balance durante el ejercicio, indicando: Saldo inicial; Dotaciones; Aplicaciones; y Saldo final.
 2. Detalle de las dotaciones del ejercicio, desglosando los distintos conceptos que las integran:
 - Importe en función de los beneficios de la cooperativa de acuerdo con la Ley.
 - Intereses o rendimientos de las inversiones financieras del Fondo.

- Sanciones económicas impuestas a los socios.
- Subvenciones, donaciones y otras ayudas.
- Otros conceptos

3. Detalle de las aplicaciones del ejercicio, desglosando los distintos conceptos que las integran.

4. Activos afectos al cumplimiento de los fines de esta partida, detallando lo siguiente:

- Los elementos significativos afectos al cumplimiento de las finalidades del fondo.
- Las amortizaciones de dichos elementos.
- Las provisiones y otras correcciones valorativas que les afecten.

D) "Operaciones con socios". Se informará:

1. En el modelo normal de memoria:

- a) Sobre la política seguida por la cooperativa respecto de las adquisiciones en operaciones con los socios.
- b) Sobre la política seguida por la cooperativa respecto de los ingresos obtenidos en operaciones con los socios.

2. En el modelo abreviado de memoria: sobre las políticas seguidas por la cooperativa respecto a las operaciones cooperativizadas, activas y pasivas, realizadas con los socios.

E) "Capital Temporal". Se señalará el importe que se emita como "capital" temporal indicando la fecha de vencimiento y el número de socios en esta situación.

El apartado 3. "Distribución de resultados" de los modelos normal y abreviado de la memoria de las cuentas anuales, quedará redactado de la siguiente manera:

3. "Intereses del capital y distribución de resultados".

3.1. Información sobre:

- Características e importe de la remuneración de las aportaciones al capital social de acuerdo con lo dispuesto en el *Plan de Contabilidad* adaptado a las condiciones concretas de las sociedades cooperativas.
- Cuantía de las remuneraciones de las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social, señalando la forma de cálculo de dicha remuneración; indicando, asimismo y de forma expresa, que se cumplen con los requisitos establecidos por la Ley, y que, en ningún caso, dicha remuneración excede de los límites establecidos legalmente.
- Cuantía de la remuneración de las participaciones emitidas por las cooperativas, que tengan la consideración de fondos propios.
- Cuantía de la remuneración de la deuda subordinada de las cooperativas, que tenga la consideración de fondos propios.

3.2. Información sobre la propuesta de distribución de beneficios, de acuerdo con el siguiente esquema:

- Base de reparto Importe:
 - Pérdidas y ganancias (beneficio disponible).
 - Remanente.
 - Reservas voluntarias.
 - Reservas.
 - Total.
- Distribución o aplicación Importe:
 - A fondo de reserva obligatorio.

- A reservas voluntarias.
- A fondo de reembolso o de actualización.
- A retorno cooperativo a pagar.
- A compensación de pérdidas de ejercicio anteriores (crédito por retornos cooperativo a compensar).
- A capital social
- Total.

3.3. Limitaciones para la distribución de "retornos cooperativos":

El apartado "Fondos propios" de la memoria de las cuentas anuales quedará redactado de la siguiente manera:

1. En el modelo normal de memoria:

10. Fondos propios:

10.1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en esta agrupación; indicando el origen de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.

10.2. Información sobre:

- El importe del capital social mínimo fijado en los Estatutos y la justificación, en su caso, de su total desembolso desde la constitución de la cooperativa. En el caso de aportaciones no dinerarias al capital social, se deberá señalar en el ejercicio que se incorpora la valoración fijada por el Consejo Rector. Asimismo, deberá indicarse y justificar, en su caso, que el importe de las aportaciones realizadas por los socios colaboradores no excede del porcentaje fijado por la Ley. También se informará sobre el importe del capital social correspondiente a los asociados o adheridos.
- El importe del capital social que corresponde a los socios inactivos, no usuarios o excedentes, a los socios honoríficos, así como el número de socios que se encuentran en cada una de estas situaciones.
- El número de los socios a prueba y la proporción que representan en relación con el total de los socios de la cooperativa.
- El importe de la aportación obligatoria mínima al capital social para ser socio, así como, en su caso, el importe de las nuevas aportaciones obligatorias acordadas por la Asamblea General y la justificación del desembolso efectuado de acuerdo con lo dispuesto por la Ley.
- El importe de las aportaciones voluntarias al capital social, así como la justificación del desembolso efectuado en el momento de la suscripción y, en su caso, la fecha de exigibilidad y cuantía de los desembolsos pendientes.
- Ampliación de capital social en curso, indicando las aportaciones a suscribir, su importe, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán; así como, el plazo concedido para la suscripción.
- Reducciones de capital social en curso, indicando su naturaleza, importe, así como cualquier otra circunstancia que resulte significativa.
- Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.
- El importe del reembolso resultante de la liquidación de las aportaciones de conformidad con lo establecido en la Ley, señalando la cuantía de las deducciones practicadas. Asimismo, se indicará el plazo de reembolso y la cuantía de los intereses que deberán abonarse anualmente junto con la parte de la cantidad a reembolsar.
- El importe de la financiación subordinada con vencimiento en la liquidación que, de acuerdo con lo

dispuesto en esta disposición, tengan la naturaleza de fondos propios. Asimismo, se informará sobre el importe y las características de la remuneración de la deuda subordinada con vencimiento en la liquidación.

- Cuando la Ley así lo exija, se informará sobre los importes pendientes de dotar en el ejercicio al "Fondo de Reserva Obligatorio".
- El importe de reservas voluntarias que tienen la consideración de repartibles y no repartibles de acuerdo con la Ley.

2. En el modelo abreviado de memoria:

6. Fondos propios:

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en esta agrupación; indicándose los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales. En particular, se informará sobre: el importe del capital social mínimo fijado en los Estatutos y la justificación de su total desembolso desde la constitución de la cooperativa; en el caso de aportaciones no dinerarias al capital social se deberá señalar la valoración fijada por el Consejo Rector; el importe de las aportaciones realizadas por los socios colaboradores; el importe del capital social correspondiente a los asociados o adheridos; el importe del capital social que corresponde a los socios inactivos, no usuarios o excedentes, a los socios honoríficos, así como el número de socios que se encuentran en cada una de estas situaciones y el número de los socios a prueba y la proporción que representan en relación con el total de los socios de la cooperativa.

Cuando la Ley así lo exija, se informará sobre los importes pendientes de dotar en el ejercicio al "Fondo de Reserva Obligatorio"; y sobre el importe de las reservas voluntarias que tienen la consideración de repartibles y no repartibles.

El apartado "Situación fiscal" de la memoria modelo normal de las cuentas anuales quedará redactado de la siguiente forma:

15. Situación fiscal.

- Explicación de la diferencia que exista entre el excedente de la cooperativa del ejercicio y el resultado fiscal.
- Diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre impuesto anticipado e impuesto diferido.
- Las diferencias que se produzcan entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo inmovilizado y del activo circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal, debidamente justificadas.
- Cuotas íntegras negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer.
- Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones a la inversión, por creación de empleo, etc, así como los pendientes de deducir.
- Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

En el caso de que la cooperativa tribute a distintos tipos de gravamen, los informes anteriores se refieren a

las magnitudes correspondientes a cada resultado y su conciliación.

El punto 2 del apartado "Ingresos y Gastos" del modelo normal de la memoria de las cuentas anuales incluido en la cuarta parte del *Plan General de Contabilidad*, queda redactado de la siguiente forma:

17. Ingresos y gastos. Información sobre:

- Transacciones efectuadas con empresas del grupo y asociadas detallando las siguientes: Compras efectuadas, devoluciones de compras y "rappels". Ventas realizadas, devoluciones de ventas y "rappels". Servicios recibidos y prestados. Intereses abonados y cargados. Dividendos y otros beneficios distribuidos.
- Transacciones efectuadas en moneda distinta del euro, con indicación separada de compras, ventas y servicios recibidos y prestados.
- La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondientes a las actividades ordinarias de la cooperativa, por categorías de actividades así como por mercados geográficos. Deberá justificarse la omisión de la información requerida en este punto, cuando por su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a la cooperativa.
- Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, distribuido por categorías. En concreto, se especificará el número de horas/año realizadas por los trabajadores asalariados y por los socios trabajadores.
- Gastos e ingresos extraordinarios, incluidos los ingresos y gastos correspondientes a ejercicios precedentes.
- Gastos e ingresos que, habiendo sido contabilizados durante el ejercicio, correspondan a otro posterior.
- Gastos e ingresos imputados al ejercicio que hayan de ser satisfechos en otro posterior.

MODELO NORMAL

SEPARACIÓN DE ACTIVOS POR SECCIONES

CONCEPTOS	EJERCICIO N								EJERCICIO N-1							
	Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL		Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
ACTIVO																
A) Socios por desembolsos no exigidos																
B) Inmovilizado																
- Inmovilizaciones Inmateriales																
- Inmovilizaciones Materiales																
- Otro inmovilizado																
C) Gastos a distribuir en varios ejercicios																
D) Activo circulante																
- Deudores																
- Tesorería																
- Otro activo circulante																
TOTAL ACTIVO																

SEPARACIÓN DE PASIVOS POR SECCIONES

CONCEPTOS	EJERCICIO N								EJERCICIO N-1							
	Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL		Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
PASIVO																
A) Fondos propios																
B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios																
C) Provisiones para riesgos y gastos																
D) Acreedores a largo plazo																
E) Acreedores a corto plazo																
TOTAL PASIVO																

**MODELO ABREVIADO
SEPARACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS POR SECCIONES**

CONCEPTOS	EJERCICIO N								EJERCICIO N-1							
	Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL		Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
ACTIVOS																
PASIVOS																

* Se abrirá una columna por cada sección de la sociedad cooperativa en los términos señalados en el apartado b) de la Norma Decimosexta.

MODELO NORMAL

CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS POR SECCIONES

Nº CUENTAS	CONCEPTO	EJERCICIO N							
		Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
70, 71	Importe neto								
	- Importe neto de la cifra de negocios imputada entre secciones								
73, 74	+ Otros ingresos relacionados con la explotación								
	- Otros ingresos imputados entre secciones								
	= INGRESOS DE LA SECCIÓN								
60, 61	Consumos								
	- Compras imputadas entre secciones								
	= VALOR AÑADIDO								
62, 631, 634, (636) (639), 651, 659	- Otros gastos								
75, (757), 790	+ Otros ingresos								
64	- Gastos de personal								
	= RESULTADO NETO DE EXPLOTACIÓN								
68	- Dotaciones para amortizaciones e inmovilizado								
690	- Dotaciones al fondo de reversión								
650, 693,(793), 694, (794), 695, (795)	- Insolvencias de créditos y variación de las provisiones de la actividad								
	= RESULTADO NETO DE EXPLOTACIÓN								
76	+ Ingresos financieros								
66	- Gastos financieros								
6963, 6965, 6966, 697, 698, 699, 963),(7965), (7966), (797), (798), (799)	- Dotaciones para amortizaciones y provisiones financieras								
	= RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS								
77	+ Beneficios procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales								
67	- Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales								
691, 692, 6960, 6961, (791), (792), (7960), (7961)	- Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control								
	= RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS								
630, 633, (638)	Impuesto sobre Sociedades = RESULTADO DEL EJERCICIO								
656	Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos								
657	Dotación al fondo de educación, formación y promoción								
	EXCEDENTE DE LA COOPERATIVA								

**MODELO ABREVIADO
CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS POR SECCIONES**

CONCEPTOS	EJERCICIO N								EJERCICIO N-1							
	Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL		Sección 1		Sección m		Sección General		TOTAL	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
INGRESOS DE EXPLOTACIÓN																
GASTOS DE EXPLOTACIÓN																
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN																
INGRESOS FINANCIEROS																
GASTOS FINANCIEROS																
RESULTADO FINANCIERO																
INGRESOS EXTRAORDINARIOS																
GASTOS EXTRAORDINARIOS																
RESULTADO EXTRAORDINARIO																
RESULTADO DEL EJERCICIO																

2.9. RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

2.9.1. Marco legal y principios inspiradores

La existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas hay que ponerla en relación con el contenido del apartado 2 del artículo 129 de la *Constitución Española*, que plantea el fomento de las sociedades cooperativas mediante una legislación adecuada. Este régimen especial se contempla en la *Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas*, que contiene normas incentivadoras y normas técnicas.

Dicha Ley se inspira en los siguientes principios:

- a) Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
- b) Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- c) Reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa.
- d) Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.
- e) Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

2.9.2. Normas incentivadoras de las cooperativas

Las normas incentivadoras de la *Ley 20/1990* establecen beneficios tributarios con atención a la función social que realizan las cooperativas, en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad.

El régimen fiscal aplicable a las cooperativas articula un nivel doble de protección, de tal forma que las cooperativas clasificadas como de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios, por su actuación en estos sectores, por la capacidad económica de sus socios y el mayor acercamiento al

principio mutualista, se les abre la posibilidad de disfrutar de unos beneficios fiscales adicionales; así pues, nos encontramos con la siguiente clasificación de las cooperativas desde el punto de vista fiscal:

- a) Cooperativas protegidas.
- b) Cooperativas especialmente protegidas.
- c) Cooperativas no protegidas.

Cooperativas protegidas

Las cooperativas protegidas son aquellas que se ajustan a los principios y disposiciones de la *Ley de Cooperativas* o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las siguientes causas:

1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.
2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.
4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
5. Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un fondo especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.
6. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.
7. Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.
8. Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10%, en el capital social de entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40% cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.
9. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50% del total de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas.
10. El empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.
11. La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.
12. La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.
13. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.
14. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

No obstante lo expuesto anteriormente hay que especificar que los Delegados de Hacienda, mediante acuerdo escrito y motivado, podrán autorizar que no se apliquen los límites previstos en los artículos anteriores, para la realización de operaciones con terceros no socios y contratación de personal asalariado, cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa, ésta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados. Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado la resolución expresamente a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización.

Cooperativas especialmente protegidas

Solamente podrán acceder a la condición de especialmente protegidas las cooperativas protegidas, las cooperativas de primer grado de trabajo asociado, las agrarias, las de explotación comunitaria de la tierra, las del mar y las de consumidores y usuarios y que además cumplan con unos determinados requisitos.

En cuanto a las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas anteriormente para dejar de ser una cooperativa protegida y que asocien, exclusivamente, a cooperativas especialmente protegidas también disfrutarán de los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas especialmente protegidas.

Los requisitos exigidos son:

a) Para las cooperativas de trabajo asociado:

1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros.
2. Que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengadas, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos no excedan del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.
3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10% del total de sus socios. Sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado. El cálculo de este porcentaje se realizará en función del número de socios y trabajadores asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su permanencia efectiva en la misma. La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20% del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios. Para el cómputo de estos porcentajes no se tomarán en consideración:
 - a) Los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes.
 - b) Los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan.
 - c) Aquellos trabajadores asalariados que una cooperativa deba contratar por tiempo indefinido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 44 de la *Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores* (el *Estatuto* actualmente en vigor es el desarrollado por el *Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo*) en los casos expresamente autorizados.
 - d) Los socios en situación de prueba.

b) Para las cooperativas agrarias:

1. Que asocien a personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa. También podrán ser socios otras cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra protegidas, sociedades agrarias de transformación constituidas para el cumplimiento de los fines recogidos en el *Real Decreto 1.776/1981, de 3 de agosto*, e inscritas en el Registro General de Sociedades Agrarias de Transformación, Entes públicos, sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente Entes Públicos y comunidades de bienes y derechos que reúnan las condiciones del párrafo anterior, integradas, exclusivamente, por personas físicas.
2. Que en la realización de sus actividades agrarias respeten los siguientes límites:
 - a) 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.
- b) 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% del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40% del mismo precio, si así lo prevén sus Estatutos. Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos señalados en el presente apartado, en los que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros.
 - c) Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico a que se refiere el apartado 1, no excedan de 39.065,79 euros.
3. Tratándose de cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente, que el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de estos socios, exceptuados los Entes Públicos y las sociedades en cuyo capital social participen éstos mayoritariamente, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del régimen de estimación objetiva singular. A efectos de la aplicación de estos límites, cuando figuren como socios otras cooperativas o sociedades o comunidades de bienes, las bases imponibles o el volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda. Por excepción, se admitirá la concurrencia de socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a los indicados, siempre que dichas magnitudes no excedan en su conjunto del 30% de las que correspondan al resto de los socios.

c) Para las cooperativas explotación comunitaria de la tierra:

1. Que sus socios sean personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la cooperativa independientemente de que presten o no su trabajo en la misma. También podrán ser socios otras personas físicas que, sin ceder a la cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, presten su trabajo en la misma para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título. En calidad de cedentes de derechos de uso y aprovechamiento podrán, también, asociarse a la cooperativa, los Entes Públicos, las sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente los Entes Públicos, las comunidades de bienes y derechos, integradas por personas físicas, los aprovechamientos agrícolas y forestales, los montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga, regidas por el Derecho Civil o por el Derecho Foral.
2. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20% del total de socios trabajadores. Sin embargo, si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado. La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 40% del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores.
3. Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan, comercialicen productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5% del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa. Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos señalados en el presente apartado en los que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros.
4. Que el total importe de las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derechos de explotación, no exceda de 39.065,79 euros.
5. Que ningún socio ceda a la cooperativa tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de Entes Públicos o sociedades en cuyo capital los Entes Públicos participen mayoritariamente.

d) Para las cooperativas del mar:

1. Que asocien a personas físicas que sean pescadores, armadores de embarcaciones, titulares de viveros de algas o de cetáceos, mariscadores, concesionarios de explotaciones de pesca y, en general, a personas físicas titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras. También podrán ser socios otras cooperativas del mar protegidas, las comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas dedicadas a actividades pesqueras, las cofradías de pescadores, los Entes Públicos y las sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente Entes Públicos.
2. Que el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de los socios, exceptuadas las cofradías de pescadores, los Entes Públicos, y las sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente Entes Públicos, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del régimen de estimación objetiva singular. A efectos de la aplicación de este límite, cuando figuren como socios otras cooperativas del mar protegidas o comunidades de bienes, el volumen de operaciones se imputará a cada uno de los socios en la proporción que estatutariamente les corresponda. Por excepción, se admitirá la concurrencia de socios cuyo volumen de ventas o entregas supere el límite anteriormente señalado, siempre que el total de todas las realizadas por ellos no exceda del 30% de las que correspondan al resto de los socios.
3. Que en la realización de sus actividades pesqueras respeten los siguientes límites:
 - a) 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.
 - b) 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% del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40% del mismo precio, si así lo prevén sus Estatutos. Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos señalados en el presente apartado, en los que la cooperativa utilice productos de terceros.

e) Para las cooperativas de consumidores y usuarios:

1. Que asocien a personas físicas con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio, bienes cuya entrega no esté gravada en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo incrementado.
2. Que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no supere el límite del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.
3. Que las ventas efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no excedan del 10% del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50%, si así lo prevén sus Estatutos.
4. No serán de aplicación las limitaciones del apartado anterior, ni la establecida en el apartado 10 de las condiciones de incumplimiento para dejar de ser cooperativa fiscalmente protegida, a aquellas 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 el requisito tercero para tener la consideración de cooperativa de trabajo especialmente protegida.

Cooperativas no protegidas

Son aquellas cooperativas que no tienen la consideración ni de protegidas ni de especialmente protegidas y, por lo tanto, no disfrutan de los beneficios fiscales reconocidos a aquellas otras.

2.9.3. Normas técnicas específicas aplicables a las cooperativas

Son normas técnicas, de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias.

A continuación se exponen las reglas específicas que se aplican a las cooperativas y a sus socios, para adaptar, tanto a unas como a otros, con el resto del ordenamiento tributario. Son normas que se aplican a todas las cooperativas regularmente constituidas que no hayan sido descalificadas y, en su caso, a sus socios y asociados. A efectos de la aplicación de estas normas de ajuste es indiferente que la cooperativa tenga o no derecho a los beneficios fiscales que se expusieron anteriormente.

1. Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades

Determinación de la base imponible

Las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado. 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.

No obstante, cuando se traten de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos sociales, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél 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. Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos:

a) Resultados cooperativos:

Se considerarán ingresos cooperativos:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.
2. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
3. Las subvenciones corrientes.
4. Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.
5. Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.
6. Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

Se considerarán gastos cooperativos:

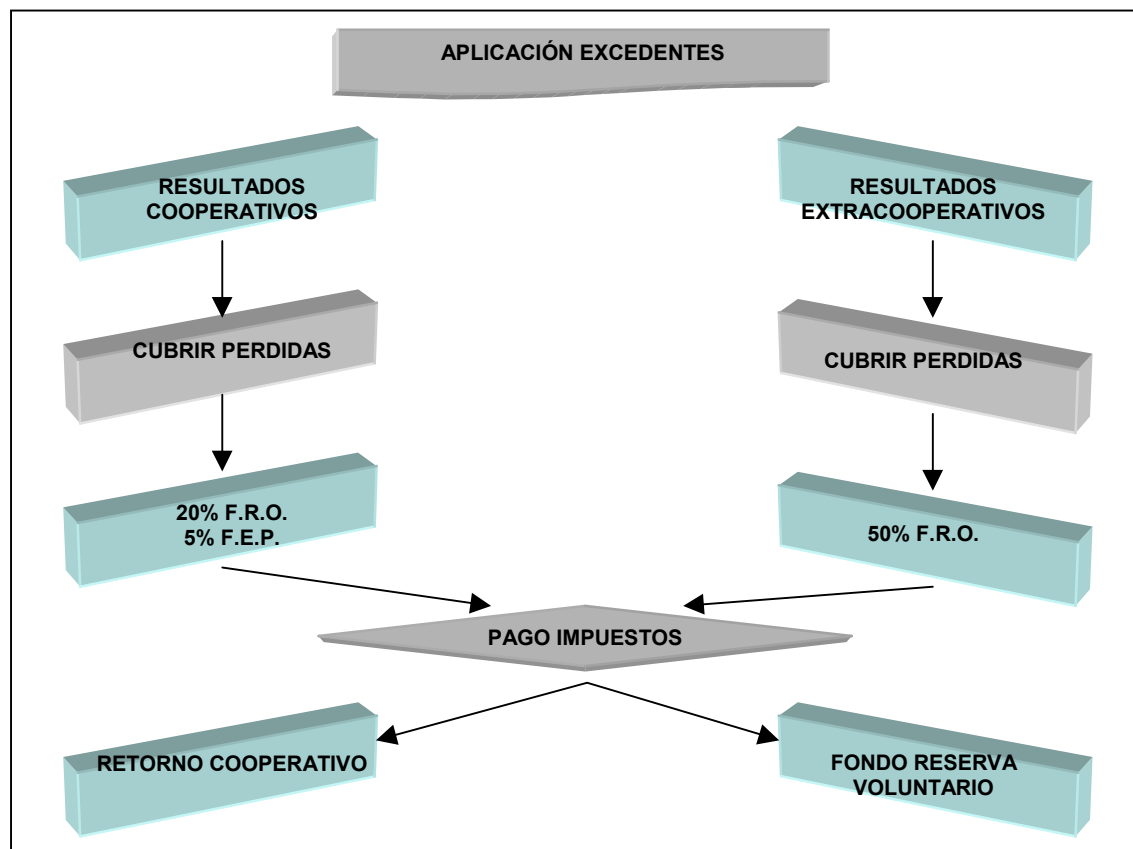
1. El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior.
2. Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.
3. 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.

b) Rendimientos extracooperativos:

Se considerarán como ingresos extracooperativos:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.
2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.
3. Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.
4. Los incrementos y disminuciones patrimoniales. Si bien no se considerarán incrementos patrimoniales:
 - 4.1. 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.
 - 4.2. La compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas.
 - 4.3. Los resultados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice.

A su vez no tendrán la consideración de disminución patrimonial las reducciones del capital social por baja de los socios.



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.

A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50% de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.

Cuota tributaria

Para determinar la cuota tributaria se tendrá que aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes. La suma algebraica de dichas cantidades es la cuota íntegra cuando resulte positiva. Si dicha suma algebraica resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

Deducciones por doble imposición

La deducción por doble imposición de dividendos y retornos cooperativos o, en su caso, por doble imposición internacional, se practicará por las cooperativas aplicando el tipo de gravamen que corresponda en función del carácter cooperativo o extracooperativo de los rendimientos que originan dicha deducción. Tratándose de retornos cooperativos la deducción será del 10%, no obstante, cuando los retornos provengan de una cooperativa especialmente protegida dicha deducción será del 5%.

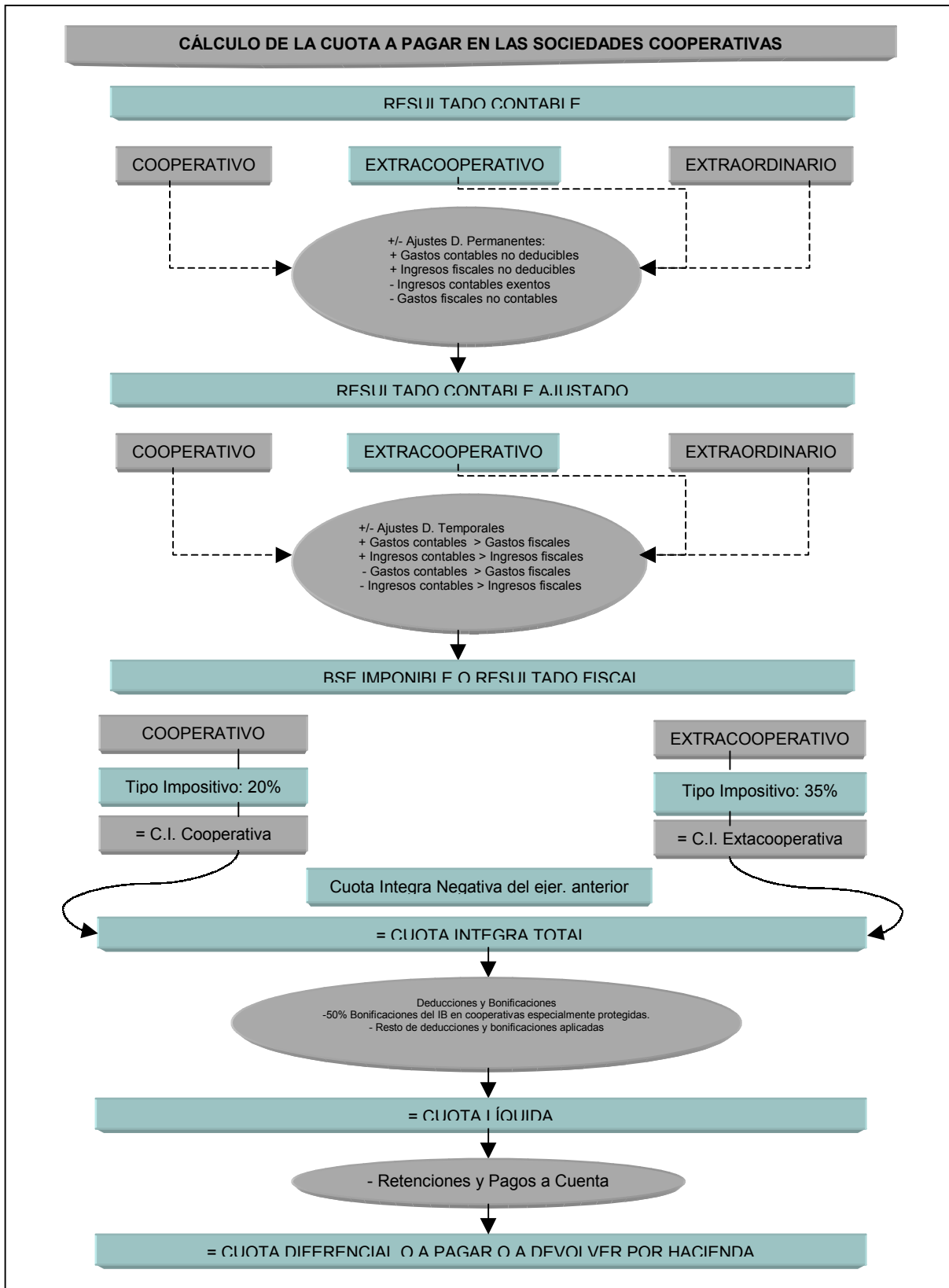
Retenciones

Las sociedades cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones que procedan de acuerdo con el ordenamiento vigente. 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. A estos efectos, se asimilarán a dividendos la parte del excedente disponible del ejercicio económico que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo.

Tendrán la consideración de retorno anticipado las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta cuando tengan la consideración de gastos no deducibles. La retención se practicará tanto por las cantidades efectivamente satisfechas como por las abonadas en cuenta, desde el momento en que resulten exigibles. Los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención:

- Cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo.
- Cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
- Cuando se incorporen a un fondo especial, regulado por la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

En estos supuestos el nacimiento de la obligación de retener se produce en el primer día señalado para la disposición de dicho retorno, bajo cualquiera de las modalidades mencionadas anteriormente, y en relación a los intereses que, en su caso, se devenguen, en la fecha señalada para la liquidación de los mismos.



2. Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los socios y socios colaboradores de las cooperativas

Tratamiento de determinadas partidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando el sujeto pasivo sea socio de una cooperativa, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

- a) Se considerarán rendimientos del capital mobiliario, los retornos cooperativos que estuviesen sujetos a retención.
- b) No se deducirán en ningún caso para la determinación de la base imponible las pérdidas sociales atribuidas a los socios.
- c) Para determinar la cuantía de las variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o el reembolso de las aportaciones sociales, se adicionarán al coste de adquisición de éstas, las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas de las cooperativas que habiéndose atribuido al socio, conforme a las disposiciones de la *Ley de Cooperativas* y, en su caso, de las Comunidades Autónomas, hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos de que sea titular el socio y que estén incorporados a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General.
- d) Los socios de las cooperativas protegidas gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 10% de los percibidos. Cuando, por tratarse de una cooperativa especialmente protegida, dichos rendimientos se hayan beneficiado de la bonificación prevista para las cooperativas especialmente protegidas, dicha deducción será del 5% de tales retornos.

Valoración de las participaciones de los socios o socios colaboradores en las cooperativas a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas:

La valoración de las participaciones de los socios o asociados en el capital social de las cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.

2.9.4. Beneficios tributarios reconocidos a las cooperativas

Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas

Las cooperativas protegidas disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto (matrices y copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios), en el artículo 31.1 del texto refundido aprobado por *Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre*, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:
 - a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
 - b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
 - c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.
2. En el Impuesto sobre Sociedades se aplicarán los siguientes tipos de gravamen:
 - a) A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos se le aplicará el tipo del 20%.
 - b) A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general.

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 Asuntos Sociales, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas. 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. Este beneficio es compatible, en su caso, para los mismos elementos, con la deducción por inversiones prevista en el artículo 26 de la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre*.

3. Gozarán de una bonificación del 95% de la cuota, y, en su caso, de los recargos, de los siguientes tributos locales:
 - a) Impuesto sobre Actividades Económicas.

- b) Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas especialmente protegidas

Las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además de los beneficios reconocidos para las cooperativas protegidas, de los siguientes:

1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.
2. En el Impuesto sobre Sociedades disfrutarán de una bonificación del 50% de la cuota íntegra.

Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas de segundo grado

Las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas para que una cooperativa de primer grado deje de ser considerada como protegida disfrutarán de los beneficios fiscales previstos para las cooperativas protegidas.

Si además las cooperativas de segundo y ulterior grado asocian, exclusivamente, a cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además, de los beneficios fiscales previstos para las cooperativas especialmente protegidas.

Cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos para las cooperativas protegidas, disfrutarán en el Impuesto sobre Sociedades de la bonificación del 50%, que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.

Las exenciones y bonificaciones fiscales 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 concurrencia de alguna de las circunstancias que suponga la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida determinará la aplicación del régimen tributario general.

BENEFICIOS FISCALES RECONOCIDOS A LAS COOPERATIVAS PROTEGIDAS Y ESPECIALMENTE PROTEGIDAS	
ITP Y AJDD	<ul style="list-style-type: none"> - Regla General: Exención. <ul style="list-style-type: none"> a) Actos de constitución, ampliación de capital fusión y escisión. b) Constitución y cancelación de préstamos. c) Adquisiciones de bienes y derechos que se integran el fondo de educación y promoción. - Exención adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, para cooperativas especialmente protegidas
IS	<ul style="list-style-type: none"> - Tipo de gravamen: <ul style="list-style-type: none"> a) 20% Resultados Cooperativos. b) 35% Resultados Extracooperativos. - Libertad de amortización activo fijo nuevo adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas. - Bonificación 50% cuota íntegra para cooperativas especialmente protegidas.
IAE	<ul style="list-style-type: none"> - Bonificación del 95% sobre cuota y recargos.
IBI	<ul style="list-style-type: none"> - Bonificación del 95% sobre cuota y recargos, para cooperativas agrarias y de explotación comunitaria.

2.9.5. Supuestos prácticos de liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades para cooperativas

SUPUESTO 1

Liquidar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 2002 de una cooperativa de viviendas que cumple con todos los requisitos para ser considerada como protegida y que presenta los siguientes resultados:

- a) La cuenta global de resultados de la cooperativa presenta un resultado positivo por valor de 100.000 euros que se descompone de la siguiente manera:
- b) El resultado en la adjudicación de las viviendas a los socios presenta un excedente por valor de 10.000 euros.
- c) El beneficio por la venta del único local comercial de que disponía la cooperativa asciende a 85.000 euros.
- d) Durante el ejercicio ha percibido dividendos brutos de la sociedad anónima A por valor de 5.000 euros.
- e) En la declaración del I.S. correspondiente al ejercicio 2001 se recoge una cuota por compensar del ejercicio de 1999 por valor de 1.000 euros, que se corresponde con unas pérdidas extracooperativas por valor de 2.857,14 euros.
- f) Como consecuencia de los resultados anteriores el Consejo Rector propone la siguiente aplicación del resultado:
 - Destinar el 20% del excedente cooperativo (2.000 euros) a dotar el Fondo de Reserva Obligatorio y el 5% al Fondo de Educación y Promoción (500 euros). El resto del excedente disponible se destina a retornos cooperativos.
 - Destinar de los resultados extracooperativos 2.857,14 euros a compensar las pérdidas extracooperativas del ejercicio de 1999, el resto del beneficio extracooperativo se destina al Fondo de Reserva Obligatorio.

Solución:

- a) Cuota íntegra previa por el resultado cooperativo: $(10.000 - 1000 - 500) * 20\% = 1.700$ euros
- b) Cuota íntegra previa por los resultados extracooperativos: $(85.000 + 5.000 - 21.785,72) * 35\% = 23.875$ euros
- c) Total cuota íntegra previa: $1.700 + 23.875 = 25.575$ euros

- d) Cuota íntegra tras la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores: $25.575 - 1.000 = 24.575$ euros
- e) Deducción por doble imposición intersocietaria al 50%: $5.000 * 50% * 35% = 875$ euros
- f) Cuota íntegra ajustada positiva: $24.575 - 875 = 23.700$ euros

Notas:

1. 1.000 euros por ajuste negativo permanente sobre el resultado cooperativo debido al cálculo del 50% de la obligación legal de dotar el Fondo de Reserva Obligatorio con el 20% del excedente cooperativo.
2. 500 euros por ajuste negativo permanente sobre resultado cooperativo debido al cálculo del 100% de la obligación legal de dotar el Fondo de Educación y Promoción con el 5% del excedente cooperativo.
3. 21.785,72 euros por ajuste negativo permanente sobre el resultado extracooperativo debido al cálculo del 50% de la obligación legal de dotar el Fondo de Reserva Obligatorio con el 50% del resultado extracooperativo una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de la consideración del gasto por el Impuesto sobre Sociedades: $(90.000 - 2.857,14) * 50% * 50% = 21.785,72$.

SUPUESTO 2

Liquidar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 2002 de una cooperativa agraria que cumple con todos los requisitos para ser considerada como especialmente protegida y que presenta los siguientes resultados:

- a) La cooperativa tiene como actividad principal la comercialización de los plátanos de sus socios, ascendiendo el importe de las compras a sus socios a 495.000 euros.
- b) No obstante la cooperativa ha adquirido fruta a terceros no socios por valor de 5.000 euros.
- c) La empresa es titular de una nave que tiene arrendada obteniendo en el ejercicio un resultado neto de 10.000 euros.
- d) La cooperativa ha enajenado un solar adquirido en el ejercicio de 2001, obteniendo un resultado por valor de 25.000 euros. Dicho solar no se encontraba afecto al cumplimiento del fin social.
- e) El resultado de la actividad comercial de los plátanos presenta un resultado de 80.000 euros.
- f) Como consecuencia de los resultados anteriores el Consejo Rector propone la siguiente aplicación del resultado:
 - Destinar el 20% del excedente cooperativo a dotar el Fondo de Reserva Obligatorio y el 5% al Fondo de Educación y Promoción. El resto del excedente disponible se destina a dotar la Reserva Voluntaria.
 - Destinar los resultados extracooperativos a dotar el Fondo de Reserva Obligatorio.
- g) La cooperativa no presenta resultados negativos de ejercicios anteriores por compensar.

Solución:

Habrá que empezar por determinar qué parte del resultado de la comercialización obedece a la fruta entregada por los socios y cuál se corresponde con la aportada por los no socios. Para ello nos basaremos en una regla de tres. Así, si por la comercialización de 500.000 euros de coste de fruta se han obtenido 80.000 euros de resultado positivo, podemos calcular que el excedente se corresponde con la cifra de 79.200 euros y el resultado de la actividad cooperativizada con terceros no socios se evalúa en 800 euros. Dado que el 20% del excedente cooperativo se destina de conformidad con la *Ley de Cooperativas* a dotar el Fondo de Reserva Obligatorio y el 5% al Fondo de Educación y Promoción, la cooperativa habrá dotado con 15.840 euros y 3.960 euros respectivamente dichos fondos.

- a) Cuota íntegra previa por el resultado cooperativo: $(79.200 - 7.920 - 3.960) * 20% = 13.464$ euros
- b) Cuota íntegra previa por los resultados extracooperativos: $(800 + 10.000 + 25.000 - 8.950) * 35% = 9.397,5$ euros
- c) Total cuota íntegra previa: $13.464 + 9.397,5 = 22.861,5$ euros.
- d) Bonificación sociedad cooperativa: $50% * 22.861,5 = 11.430,75$ euros.
- e) Cuota íntegra ajustada positiva: $22.861,5 - 11.430,75 = 11.430,75$ euros

Notas:

1. 7.920 euros por ajuste negativo permanente sobre el resultado cooperativo debido al cálculo del 50% de la obligación legal de dotar el Fondo de Reserva Obligatorio con el 20% del excedente cooperativo.
2. 3.960 euros por ajuste negativo permanente sobre resultado cooperativo debido al cálculo del 100% de la obligación legal de dotar el Fondo de Educación y Promoción con el 5% del excedente cooperativo.
3. 8.950 euros por ajuste negativo permanente sobre el resultado extracooperativo debido al cálculo del 50% de la obligación legal de dotar el Fondo de Reserva Obligatorio con el 50% del resultado extracooperativo antes de la

consideración del gasto por el Impuesto sobre Sociedades, esto es: $35.800 * 50% * 50% = 8.950$ euros.

SUPUESTO 3

Liquidar el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 2002 de una cooperativa de trabajo asociado situada en Canarias, integrada por abogados, que ha contratado a trabajadores no socios, que también realizan la actividad de la abogacía, por encima de los límites que establece la *Ley Fiscal de Cooperativas* y que presenta los siguientes datos:

- a) La cuenta global de resultados de la cooperativa presenta un resultado positivo por valor de 100.000 euros antes de la consideración de los ingresos por retornos cooperativos.
- b) Los anticipos societarios de los 5 socios trabajadores asciende a 130.000 euros.
- c) La retribución bruta de los tres trabajadores asciende a 70.000 euros.
- d) Durante el ejercicio ha percibido retornos cooperativos de una cooperativa especialmente protegida por valor de 5.000 euros.
- e) Como consecuencia de los resultados anteriores el Consejo Rector propone la siguiente aplicación del resultado:
 - Destinar el 20% del excedente cooperativo a dotar el Fondo de Reserva Obligatorio y el 5% al Fondo de Educación y Promoción. El resto del excedente disponible se destina a retornos cooperativos.
 - Del resultado por la actividad cooperativizada con los no socios se destina a la Reserva para Inversiones en Canarias la cantidad de 4.000 euros. El resto se destina al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Reserva Voluntario.
- f) La cooperativa cumple con los requisitos para ser considerada a efectos del Impuesto sobre Sociedades como entidad de reducida dimensión, lo que supone que hasta que la base imponible no supere 90.151,81 euros tributará al 30%.

Solución:

Tendríamos que comenzar por calcular qué parte del resultado de la cooperativa se correlaciona con la actividad cooperativizada con los socios trabajadores y cuál con los trabajadores no socios. En esta línea podríamos argumentar que el resultado está en relación con las cantidades satisfechas tanto a los socios trabajadores como a los trabajadores no socios, así pues la actividad cooperativizada con los socios se correlaciona con un excedente de 65.000 euros ($130.000 * 100.000 / 200.000$) y consiguientemente el resultado a imputar a los trabajadores se fijaría en 35.000 euros.

A partir de estos datos pasaríamos a determinar las dotaciones a realizar al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción por el excedente obtenido, lo que supone dotar al primero con la cantidad de 14.000 euros (20% de $(65.000 + 5.000)$) y 3.500 euros (5% de $(65.000 + 5.000)$) al segundo. Hay que precisar que los retornos cooperativos que perciba la cooperativa forman parte del resultado cooperativo.

Al tratarse de una cooperativa no protegida tributará al tipo general del Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de sus resultados.

- a) Cuota íntegra por el resultado cooperativo: $(65.000 + 5.000 - 7.000 - 3.500) * 30\% = 59.500 * 30\% = 17.850$ euros.
- b) Cuota íntegra por los resultados extracooperativos: $(35.000 - 8.750 - 4.000) * 30\% = 22.250 * 30\% = 6.675$ euros.
- c) Total cuota íntegra: $17.850 + 6.675 = 24.525$ euros.
- d) Deducción por doble imposición intersocietaria por retornos cooperativos: $5.000 * 5\% = 250$ euros.
- e) Total cuota íntegra ajustada positiva: $24.525 - 250 = 24.275$ euros.

Notas:

1. 7.000 euros por ajuste negativo permanente sobre el resultado cooperativo debido al cálculo del 50% de la obligación legal de dotar el Fondo de Reserva Obligatorio con el 20% del excedente cooperativo.
2. 3.500 euros por ajuste negativo permanente sobre resultado cooperativo debido al cálculo del 100% de la obligación legal de dotar el Fondo de Educación y Promoción con el 5% del excedente cooperativo.
3. 8.750 euros por ajuste negativo permanente sobre el resultado extracooperativo debido al cálculo del 50% de la obligación legal de dotar el Fondo de Reserva Obligatorio con el 50% del resultado extracooperativo una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de la consideración del gasto por el Impuesto sobre Sociedades: $35.000 * 50% * 50\% = 8.750$ euros.

4. 4.000 euros por ajuste negativo permanente por la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias. Hay que considerar que dicha cuantía no supera el 90% de la parte de beneficio obtenido en el período que no sea objeto de distribución. A estos efectos se consideran beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. En nuestro supuesto, teniendo en cuenta que todo el resultado cooperativo tiene la consideración a estos efectos de distribuido, puesto que se ha destinado a dotar las reservas legales con el mínimo legal y el resto se ha destinado a retorno cooperativo, nos centramos en el resultado extracooperativo. Recordamos que dicho resultado antes de impuestos ascendía a 35.000 euros, de los cuales existe la obligación de destinar el 50% al Fondo de Reserva Obligatorio, esto es 17.500 euros; como además el impuesto de este resultado asciende a 6.675 euros, la cuantía sobre la que hay que calcular el 90% de límite es $35.000 - 17.500 - 6.675 = 10.825$ euros; por lo tanto, $90\% \text{ de } 10.825 = 9.742,5$ euros, cifra que supera la dotación realizada en el ejercicio, por lo que es válido el ajuste negativo por importe de 4.000 euros de dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias.

2.10. RÉGIMEN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN LAS COOPERATIVAS

Socios de cooperativas de trabajo asociado

Los socios de las cooperativas de trabajo asociado, desde el *Real Decreto 225/1989, de 3 de marzo, sobre condiciones de incorporación al sistema de Seguridad Social de los socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado* (BOE nº 57 de 08-03-1989), tienen reconocido la incorporación al sistema de Seguridad Social; ello a opción de la cooperativa, bien como asimilados a trabajadores por cuenta ajena, bien como trabajadores autónomos, en el Régimen General o Especial que, por razón de la actividad, corresponda, debiendo alcanzar tal opción a todos los socios trabajadores de la cooperativa, ejercerla en sus Estatutos, y no modificarla hasta que no transcurra cinco años desde la misma.

De conformidad con la *Ley de Cooperativas*, los socios de las cooperativas de trabajo asociado, podrán optar en los Estatutos por el Régimen General de Seguridad Social o por el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

Socios de trabajo de otras clases de cooperativas

El artículo 12.4 de la *Ley 27/1999 de Cooperativas* establece que en las sociedades cooperativas de primer grado, que no sean de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra, y en las de segundo grado, los Estatutos podrán prever la admisión de socios de trabajo (personas físicas cuya actividad cooperativizada consistirá en la prestación de su trabajo personal en la cooperativa), a los que se les aplicarán las normas establecidas en la *Ley de Cooperativas* para los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado, con las salvedades establecidas en dicho artículo.

Contratación a tiempo parcial a socios y socios trabajadores

La disposición final sexta de la *Ley de Cooperativas* preveía que las disposiciones de Seguridad Social previstas para la contratación a tiempo parcial serían objeto de las modificaciones y adaptación que fuesen precisas para su aplicación en el ámbito de las sociedades cooperativas de trabajo asociado e integral, motivo por el que se promulgó el *Real Decreto 1.278/2000, de 30 de junio, por el que se adaptan determinadas disposiciones de Seguridad Social para su aplicación a las Sociedades Cooperativas* (BOE nº 173 de 20-07-2000), afectando el mismo a las cooperativas de trabajo asociado, las de explotación comunitaria de la tierra y a los socios de trabajo de otras clases de cooperativas.

Inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de socios trabajadores y socios de trabajo de las cooperativas

El *Real Decreto 1.278/2000* modifica el *Reglamento general sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social*, aprobado por el *Real Decreto 84/1996, de 26 de enero*, de la siguiente manera:

- a) El artículo 10, apartado 5, lo redacta así: en el régimen en que figuren encuadrados los socios de trabajo de las sociedades cooperativas, así como los socios trabajadores de las de trabajo asociado en cuyos estatutos sociales se haya optado por asimilar a sus socios trabajadores a trabajadores por cuenta ajena, y los socios trabajadores de las de explotación comunitaria de la tierra, corresponderán a las citadas cooperativas las obligaciones que en materia de Seguridad Social se atribuyen al empresario.

- b) El artículo 40, apartado 2, segundo párrafo, lo redacta así: asimismo, responderán subsidiariamente del cumplimiento de dichas obligaciones las sociedades colectivas, así como las sociedades comanditarias con respecto a sus socios colectivos y las cooperativas de trabajo asociado, cuando proceda la inclusión de unos y otros en el correspondiente régimen especial.
- c) Al artículo 41 le añade un apartado (el nº 4), redactado así: en las cooperativas en las que existan socios de trabajo o socios trabajadores asimilados a trabajadores por cuenta ajena cuya actividad se realice a tiempo parcial, deberá aportarse copia de los estatutos sociales, del reglamento de régimen interno o certificación del acuerdo de la Asamblea o del Consejo Rector, en el que deberá figurar el número de horas de trabajo al día, a la semana, al mes o al año, la distribución horaria y su concreción mensual, semanal y diaria, con determinación de los días en los que los socios trabajadores o de trabajo deberán prestar servicios. Se considerará que los mismos realizan su actividad a tiempo parcial cuando las horas de trabajo al día, a la semana, al mes o al año, sean inferiores al 77% de la jornada a tiempo completo fijada en el convenio colectivo aplicable en el sector de actividad y ámbito geográfico de la cooperativa o, en su defecto, de la jornada laboral ordinaria máxima legal.

Cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social respecto a los socios trabajadores y socios de trabajo de las cooperativas

También el *Real Decreto 1.278/2000* modifica el *Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social*, aprobado por el *Real Decreto 2.064/1995*, de 22 de diciembre, al añadir al artículo 65 dos nuevos apartados (los números 5 y 6):

- “5. Lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3 anteriores será de aplicación a los socios trabajadores a tiempo parcial, asimilados a trabajadores por cuenta ajena, así como a los socios de trabajo a tiempo parcial de las sociedades cooperativas, determinándose la base de cotización en función de la remuneración que perciban por las horas de actividad cooperativizada.
6. No se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores en aquellos regímenes en que la cotización no se determina en función de la remuneración percibida”.

Acción protectora, períodos de cotización y cálculo de la base reguladora de las prestaciones respecto a los socios trabajadores y socios de trabajo de las cooperativas

El reseñado *Real Decreto 1.278/2000* establece una acción protectora, períodos de cotización y cálculo de la base reguladora de las prestaciones, significando a efectos de la determinación del alcance de la acción protectora, de la acreditación de los períodos de cotización para causar derecho a las prestaciones y para el cálculo de la base reguladora de las mismas en los supuestos de socios trabajadores a tiempo parcial de sociedades cooperativas, asimilados a trabajadores por cuenta ajena, que serán de aplicación las normas establecidas en el *Real Decreto 144/1999*, de 29 de enero, por el que se desarrolla, en materia de acción protectora de la Seguridad Social, el *Real Decreto-Ley 15/1998*, de 27 de noviembre, de medidas urgentes para la mejora del mercado de trabajo en relación con el trabajo a tiempo parcial y el fomento de su estabilidad, siendo lo anteriormente señalado también de aplicación a los socios de trabajo a tiempo parcial de las sociedades cooperativas.

Prestaciones a los socios trabajadores y socios de trabajo de otras clases de cooperativas

La incorporación al sistema de la Seguridad Social de los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado y de los socios de trabajo de otras clases de cooperativas, confiere a los mismos, las siguientes prestaciones:

- Asistencia sanitaria: por maternidad, enfermedad común o profesional, accidente sea o no de trabajo, etc.
- Prestaciones económicas: incapacidad temporal, invalidez permanente, jubilación, muerte y supervivencia, protección a la familia y desempleo, sólo para aquellos socios trabajadores acogidos en sus estatutos sociales al Régimen General de la Seguridad Social.
- Servicios sociales: minusválidos físicos y psíquicos, y tercera edad.

Protección por desempleo

Se encuentra regulada por el *Real Decreto 1.043/1985, de 19 de junio* (BOE nº 157 de 02-07-1985), en relación con la disposición adicional sexta de la *Ley 45/2002, de 12 de diciembre, de Medidas Urgentes para la Reforma del Sistema de Protección por Desempleo y Mejora de la Ocupabilidad* (BOE nº 298 de 13-12-2002).

Se considerarán en situación legal de desempleo a los socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado y de explotación comunitaria de la tierra y a los socios de trabajo de las otras clases de cooperativas, que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

1. Los que hubieran cesado, con carácter definitivo, en la prestación de trabajo en la cooperativa, perdiendo los derechos económicos derivados directamente de dicha prestación, por alguna de las siguientes causas:
 - a) Por expulsión improcedente de la cooperativa.
 - b) Por causas económicas, tecnológicas o de fuerza mayor.
2. Los aspirantes a socios que hubieran cesado en la prestación de trabajo durante el período de prueba por decisión unilateral del Consejo Rector de la cooperativa.

La declaración de la situación legal de desempleo de tales socios, se efectuará con arreglo a las siguientes normas:

- a) En el supuesto de expulsión del socio será necesaria la notificación del acuerdo de expulsión por parte del Consejo Rector de la cooperativa, indicando su fecha de efectos, o, en su caso, el acta de conciliación judicial o la resolución definitiva de la jurisdicción competente que declare expresamente la improcedencia de la expulsión.
- b) En el caso de cese definitivo de la actividad por causa económica, tecnológica o de fuerza mayor, será necesario que la existencia de tales causas sea debidamente constatada por la Autoridad Laboral, conforme a lo dispuesto en dicha normativa.
- c) En el caso de cese durante el período de prueba será necesaria comunicación del acuerdo de no admisión por parte del Consejo Rector de la cooperativa al aspirante.

2.11. FUSIÓN Y TRANSFORMACIÓN DE LAS COOPERATIVAS

2.11.1. Fusión de cooperativas

La *Ley de Cooperativas* posibilita la fusión de sociedades cooperativas en una nueva o la absorción de una o más por otra cooperativa ya existente.

Las sociedades cooperativas que se fusionen en una nueva, o que sean absorbidas por otra ya existente, quedarán disueltas, aunque no entrarán en liquidación, y sus patrimonios y socios pasarán a la sociedad nueva o absorbente, que asumirá los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas. Los fondos sociales, obligatorios o voluntarios, de las sociedades disueltas pasarán a integrarse en los de igual clase de la sociedad cooperativa nueva o absorbente.

Los Consejos Rectores de las cooperativas que participan en la fusión habrán de redactar un Proyecto de Fusión, que deberán suscribir como convenio previo y contendrá al menos las menciones siguientes:

- a) La denominación, clase y domicilio de las cooperativas que participen en la fusión y de la nueva cooperativa en su caso, así como los datos identificadores de la inscripción de aquéllas en los Registros de Cooperativas correspondientes.
- b) El sistema para fijar la cuantía que se reconoce a cada socio de las cooperativas que se extingan como aportación al capital de la cooperativa nueva o absorbente computando, cuando existan, las reservas voluntarias de carácter repartible.
- c) Los derechos y obligaciones que se reconozcan a los socios de la cooperativa extinguida en la cooperativa nueva o absorbente.

- d) La fecha a partir de la cual las operaciones de las cooperativas que se extingan habrán de considerarse realizadas, a efectos contables, por cuenta de la cooperativa nueva o absorbente.
- e) Los derechos que correspondan a los titulares de participaciones especiales, títulos participativos u otros títulos asimilables de las cooperativas que se extingan en la cooperativa nueva o absorbente.

Aprobado el proyecto de fusión, los administradores de las cooperativas que se fusionen se abstendrán de realizar cualquier acto o celebrar cualquier contrato que pudiera obstaculizar la aprobación del proyecto o modificar sustancialmente la proporción de la participación de los socios de las cooperativas extinguidas en la nueva o absorbente.

El proyecto quedará sin efecto si la fusión no queda aprobada por todas las cooperativas que participen en ella en un plazo de seis meses desde la fecha del proyecto. El acuerdo de fusión deberá ser adoptado en Asamblea General por cada una de las sociedades que se fusionen, por la mayoría de los dos tercios de los votos presentes y representados, teniendo los socios de cada una de ellas un amplio derecho de información sobre la pretendida fusión establecido en el artículo 63.7 de la *Ley de Cooperativas*.

La formalización de los acuerdos de fusión se hará mediante escritura pública y ésta tendrá eficacia, en el Registro de Sociedades Cooperativas, para la cancelación de las sociedades que se extinguen y la inscripción de la nuevamente constituida o modificaciones de la absorbente.

La fusión no podrá realizarse antes de que transcurran dos meses desde la publicación del anuncio del acuerdo de fusión. Durante este plazo, los acreedores ordinarios de cualquiera de las sociedades cuyos créditos hayan nacido antes del último anuncio de fusión, y que no estén adecuadamente garantizados, podrán oponerse por escrito a la fusión, en cuyo caso ésta no podrá llevarse a efecto si sus créditos no son enteramente satisfechos o suficientemente garantizados. Los acreedores no podrán oponerse al pago aunque se trate de créditos no vencidos.

En la escritura de fusión los otorgantes habrán de manifestar expresamente que no se ha producido oposición alguna de acreedores con derecho a ella o, de haber existido, manifestar que han sido pagados o garantizados sus créditos, con identificación en este caso de los acreedores, los créditos y las garantías prestadas.

Los socios de las cooperativas que se fusionen y que no hubieran votado a favor tendrán derecho a separarse de su cooperativa, mediante escrito dirigido al Presidente del Consejo Rector, en el plazo de cuarenta días desde la publicación del anuncio del acuerdo, según lo previsto en la *Ley de Cooperativas*.

La cooperativa resultante de la fusión asumirá la obligación de la liquidación de las aportaciones al socio disconforme, en el plazo regulado en la *Ley de Cooperativas* para el caso de baja justificada y según lo establecieran los Estatutos de la cooperativa de que era socio.

2.11.2. Transformación de cooperativas

El artículo 69 de la *Ley de Cooperativas* posibilita transformar en sociedades cooperativas a las agrupaciones de interés económico y a las asociaciones o sociedades que no tenga carácter cooperativo, siempre que, en su caso, se cumplan los requisitos de la legislación sectorial, y que los respectivos miembros de aquéllas puedan asumir la posición de cooperadores en relación con el objeto social previsto para la cooperativa resultante de la transformación, sin que se vea afectada la personalidad jurídica de la entidad transformada.

La transformación en sociedad cooperativa de otra sociedad o agrupación de interés económico preexistente se formalizará en escritura pública (escritura de transformación), que contendrá los siguientes extremos:

- El acuerdo de transformación con el voto favorable de dos tercios de los votos presentes y representados en la pertinente Asamblea.
- Las menciones exigidas en las letras g), h) e i), del apartado 1º del artículo 10 de la *Ley de Cooperativas*.
- El balance de la entidad transformada cerrado el día anterior a la adopción del acuerdo.

- La relación de socios que se integran en la cooperativa y su participación en el capital social, sin perjuicio de los que exija la normativa por la que se regía la entidad transformada.

La transformación en sociedad cooperativa no libera a los socios de su responsabilidad personal por las deudas contraídas con anterioridad al acuerdo, salvo consentimiento expreso a la transformación por los acreedores. Los socios que como consecuencia de la transformación pasen a responder personalmente de las deudas sociales, responderán de igual forma de las deudas anteriores de la sociedad cooperativa.

La transformación de una sociedad en sociedad cooperativa requiere la obtención de un nuevo Código de Identificación Fiscal (CIF). Para ello, exponemos a continuación los pasos a dar en la Delegación de Hacienda, en el supuesto más dificultoso, cual es la transformación en cooperativa de una sociedad civil particular:

1. Modelo 037 (Señalar, Obtención del CIF; Actividad económica principal; Epígrafe; Fecha inicio actividad; Marcar la casilla nº 94 -dándose de alta en el Impuesto sobre Sociedades-).
2. Modelo 037 por cada socio de la sociedad civil particular dado de baja (cese), acompañado por fotocopia del DNI de cada uno.
3. Llevar CIF original de la sociedad civil particular.
4. Fotocopia de la escritura original.
5. Fotocopia del DNI del Administrador o Presidente.
6. Llevar escritura original para sellar.
7. Presentar Modelo 845, dándose de baja en Actividades Económicas de la sociedad civil particular.
8. Presentar Modelo 845, dándose de alta en Actividades Económicas la cooperativa.

Después de obtener el nuevo CIF se presentará la escritura de transformación para su inscripción en el Registro de Cooperativas del Servicio Canario de Empleo, con los requisitos y documentos a los que haremos referencia más adelante cuando tratemos la constitución de las cooperativas.

Si la sociedad que se transforma estuviera inscrita en el Registro Mercantil, para la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas de la escritura de transformación, deberá constar en la misma nota de aquél, significativa de la inexistencia de obstáculos para la transformación y de haberse extendido diligencia de cierre provisional de su hoja, acompañándose certificación en la que conste la transcripción literal de los asientos que deban quedar vigentes.

2.12. FORMAS DE COLABORACIÓN ECONÓMICA ENTRE COOPERATIVAS

Existen diversas formas de colaboración entre cooperativas:

- Cooperativas de segundo grado.
- Grupo cooperativo.
- Otras formas de colaboración.

2.12.1. Cooperativas de segundo grado

Las cooperativas de segundo grado tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos. Se constituyen por, al menos, dos cooperativas, pudiéndose también integrar en ellas, en calidad de socios, otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del 45% del total de los socios, así como los socios de trabajo, sin que, salvo en el caso de sociedades conjuntas de estructura paritaria, ningún socio de estas cooperativas pueda tener más del 30% del capital social de la misma.

Los miembros del Consejo Rector, Interventores, Comité de Recursos y Liquidadores de este tipo de cooperativas, serán elegidos por la Asamblea General de entre sus socios o miembros de entidades socios componentes de la misma. No obstante, los Estatutos podrán prever que formen parte del Consejo Rector e Interventores personas cualificadas y expertas que no sean socios, ni miembros de entidades socias, hasta un tercio del total.

Las personas físicas que representen a las personas jurídicas en el Consejo Rector, Interventores, Comité de Recursos y Liquidadores no podrán representarlas en la Asamblea General de la cooperativa de segundo grado, pero deberán asistir a la misma con voz pero sin voto excepto cuando en su composición las entidades socios estén representadas

por varios miembros.

En el supuesto de liquidación, el Fondo de Reserva Obligatorio se transferirá al fondo de la misma naturaleza de cada una de las sociedades cooperativas que la constituyen, así como el resto del haber líquido resultante, distribuyéndose todo ello entre las cooperativas socios en proporción al volumen de la actividad cooperativizada desarrollada por cada una de ellas en la cooperativa de segundo grado durante los últimos cinco años o, en su defecto, desde su constitución, no teniendo carácter de beneficios extracooperativos.

2.12.2. Grupo cooperativo

Se entiende por grupo cooperativo el conjunto formado por varias sociedades cooperativas, cualquiera que sea su clase, y la entidad cabeza de grupo que ejercita facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades.

Los ámbitos de las instrucciones de la entidad cabeza del grupo pueden ser ámbitos de gestión, administración o gobierno, entre los que pueden incluirse:

- a) El establecimiento en las cooperativas de base de normas estatutarias y reglamentarias comunes.
- b) El establecimiento de relaciones asociativas entre las entidades de base.
- c) Compromisos de aportación periódica de recursos calculados en función de su respectiva evolución empresarial o cuenta de resultados.

La aprobación de la incorporación al grupo cooperativo precisará el acuerdo inicial de cada una de las entidades de base, conforme a sus propias reglas de competencia y funcionamiento.

Los compromisos generales asumidos ante el grupo deberán formalizarse por escrito, sea en los Estatutos de la entidad cabeza de grupo, si es sociedad cooperativa, o mediante escritura pública que necesariamente deberá incluir: la duración del compromiso; el procedimiento para su modificación; el procedimiento para la separación de una sociedad cooperativa y las facultades cuyo ejercicio se acuerda atribuir a la entidad cabeza de grupo.

2.12.3. Otras formas de colaboración económica entre cooperativas

Las cooperativas de cualquier tipo y clase podrán constituir sociedades, agrupaciones, consorcios y uniones entre sí, o con otras personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y formalizar convenios o acuerdos, para el mejor cumplimiento de su objeto social y para la defensa de sus intereses.

Las cooperativas que concentren sus empresas por fusión o por constitución de otras cooperativas de segundo grado, así como mediante uniones temporales, disfrutará de todos los beneficios otorgados en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas.

Las cooperativas podrán suscribir entre sí acuerdos intercooperativos en orden al cumplimiento de sus objetos sociales, en cuya virtud la cooperativa y sus socios podrán realizar operaciones de suministro, entregas de productos o servicios en la otra cooperativa firmante del acuerdo, teniendo tales hechos la misma consideración que las operaciones cooperativizadas con los propios socios.

Internet ofrece a las cooperativas facilidades para la interrelación cooperativa. Ante la saturación de los dominios genéricos internacionales más comunes (com, net, org, etc), la Corporación de Internet para la asignación de nombres y dominios, el ICANN (organismo norteamericano no lucrativo encargado de gestionar el sistema de nombre se dominio), decidió en noviembre de 2000 añadir siete nuevos dominios: biz, aero, info, name, COOP, museum y pro. El dominio COOP está reservado y restringido a las cooperativas, siendo necesario demostrar la cualidad de cooperativa a través de las organizaciones locales correspondientes; el nombre del dominio deber ser necesariamente el de la cooperativa.

2.13. ASOCIACIONISMO COOPERATIVO

Las sociedades cooperativas pueden asociarse libre y voluntariamente en uniones, federaciones y confederaciones, para la defensa y promoción de sus intereses, sin perjuicio de poder acogerse a otra fórmula asociativa conforme al derecho de asociación.

Por lo que se refiere a los integrantes de este tipo de asociaciones cooperativas, se distingue:

- a) Las uniones de cooperativas estarán constituidas por, al menos, tres cooperativas de la misma clase y podrán integrarse en otra unión ya existente o constituir una nueva unión de cooperativas. En ambos casos, también podrán integrarse directamente sociedades cooperativas, si los Estatutos de aquéllas no se oponen..
- b) Las federaciones podrán estar integradas por sociedades cooperativas o por uniones de cooperativas o por ambas. Para la constitución y funcionamiento de una federación de cooperativas será preciso que directamente, o a través de uniones que la integren, asocien, al menos, diez cooperativas que no sean todas de la misma clase.
- c) Las uniones de cooperativas y las federaciones de cooperativas podrán asociarse en confederaciones de cooperativas, siendo al menos necesario para la constitución y funcionamiento de una confederación de cooperativas, tres federaciones de cooperativas que agrupen a cooperativas de, al menos, tres Comunidades Autónomas, aunque la sede de tales federaciones no radique en otras tantas Comunidades.

Los órganos sociales de las uniones de cooperativas serán la Asamblea General, el Consejo Rector y la Intervención. La Asamblea General estará formada por los representantes de las cooperativas directamente asociadas y, en su caso, de las uniones que la integran, estableciéndose en los Estatutos la composición y atribuciones de sus órganos, sin que, en ningún caso, puedan atribuir la mayoría absoluta de votos a uno de sus miembros.

Los órganos sociales de las federaciones y confederaciones de cooperativas serán el Consejo Rector y la Asamblea General, estableciendo los Estatutos la composición y el número de miembros de la Asamblea General, así como, las normas para su elección y el derecho de voto, regulando asimismo la composición y funcionamiento del Consejo Rector, que estará integrado por, al menos, tres miembros.

A las uniones, federaciones y confederaciones, en sus respectivos ámbitos, corresponden entre otras, las siguientes funciones:

- a) Representar y defender los intereses generales de las cooperativas y de sus socios ante las Administraciones Públicas y ante cualesquiera otras personas físicas o jurídicas y ejercer, en su caso, las acciones legales pertinentes.
- b) Fomentar la promoción y formación cooperativa.
- c) Ejercer la conciliación en los conflictos surgidos entre las sociedades cooperativas que asocien o entre éstas y sus socios.
- d) Organizar servicios de asesoramiento, auditorías, asistencia jurídica o técnica y cuantos sean convenientes a los intereses de sus socios.
- e) Actuar como interlocutores y representantes ante las entidades y organismos públicos.
- f) Ejercer cualquier otra actividad de naturaleza análoga.

Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas adquieren personalidad jurídica una vez depositen, en el Registro de Sociedades Cooperativas, la escritura pública de constitución, que habrá de contener, al menos:

- a) Relación de las entidades promotoras.
- b) Certificación del acuerdo de constitución.
- c) Integrantes de los órganos de representación y gobierno.
- d) Certificación del Registro de Sociedades Cooperativas de que no existe otra entidad con idéntica denominación.
- e) Los Estatutos sociales.

2.14. UNIÓN EUROPEA Y COOPERATIVAS

El Parlamento Europeo en los últimos años ha adoptado varias resoluciones relacionadas con las cooperativas, entre las que cabe mencionar:

- Sobre el movimiento cooperativo en la Comunidad Europea (13 de abril de 1983).
- Sobre la contribución de las cooperativas al desarrollo regional (9 de julio de 1987).
- Sobre el papel de la mujer en las cooperativas e iniciativas locales de creación de empleo (26 de mayo de 1989).

- Sobre la contribución de las cooperativas al desarrollo regional (11 de febrero de 1994).
- Sobre el papel de las cooperativas en el crecimiento del empleo femenino (18 de septiembre de 1998).

A nivel normativo europeo hemos de hacer referencia a la reciente promulgación (2002) de dos documentos importantes para las cooperativas y el cooperativismo: el *Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea* (ESCE) y la *Directiva que completa el ESCE*.

Los objetivos del ESCE son: facilitar el desarrollo de las actividades transnacionales de las cooperativas, dotándolas de instrumentos jurídicos adecuados que tengan en cuenta sus características específicas y organizar la participación de los trabajadores en la sociedad cooperativa europea con objeto de reconocer la función y el lugar que les corresponde en la empresa.

Tal reglamento permite la constitución de una sociedad cooperativa europea por particulares residentes en distintos Estados miembros o por entidades jurídicas sujetas a las legislaciones de distintos Estados miembros, viabilizando también su constitución mediante la fusión de dos cooperativas existentes o mediante la transformación de una cooperativa nacional en sociedad cooperativa europea, sin mediar disolución.

Este reglamento de la sociedad cooperativa europea viene a completar los ya existentes de agrupación de interés económico europea (AIEE), nº 2.137/1985, y de sociedad anónima europea (SAE), nº 2.157/2001, y deja las puertas abiertas a la reglamentación de otras formas jurídicas de entidades de economía social: asociaciones, fundaciones y mutualidades europeas.

El *Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea*, es el Documento 9.923/2002, de 12 de julio de 2002, del Consejo de la Unión Europea (<http://register.consilium.eu.int/pdf/es/02/st09/09923es2.pdf>), con una corrección de errores en Documento 9.923/02, COR 1, de 17 de septiembre de 2002 (<http://register.consilium.eu.int/pdf/es/02/st09/09923-c1es2.pdf>).

La *Directiva del Consejo por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea*, en lo que respecta a la implicación de los trabajadores, es el Documento 9.924/2002, de 12 de julio de 2002 (<http://register.consilium.eu.int/pdf/es/02/st09/09924es2.pdf>).

Recientemente dichas resoluciones europeas se han completado con dos nuevas disposiciones publicadas en el *Diario Oficial de la Unión Europea* L 207, de 18 de agosto de 2003:

- a) *Reglamento (CE) nº 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (ESCE)*.
- b) *Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores*.

Ambas disposiciones pueden ser consultada en la siguiente dirección url de Internet:

http://europa.eu.int/eur-lex/es/archive/2003/l_20720030818es.html

2.15. ACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO RESPECTO A LAS COOPERATIVAS

El artículo 108 de la *Ley de Cooperativas* reconoce como tarea de interés general a través de la propia Ley y de sus normas de aplicación, la promoción, estímulo y desarrollo de las sociedades cooperativas y de sus estructuras de integración económica y representativa, contemplando que el Gobierno, dentro del ámbito de aplicación de esta Ley, actuará en el orden cooperativo, con carácter general, a través del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, al que dotará de los recursos y servicios necesarios para la realización de sus funciones de promoción, difusión, formación, inspección y registral, sin perjuicio de las facultades de los otros Departamentos Ministeriales en relación con la actividad empresarial que desarrollen las cooperativas para el cumplimiento de su objeto social, consignando que la función inspectora sobre el cumplimiento de la *Ley de Cooperativas* y de sus normas de desarrollo, se ejercerá por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, a través de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, sin perjuicio de las funciones inspectoras que correspondan a los distintos Departamentos Ministeriales de acuerdo con sus respectivas competencias.

El Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social (BOE nº 189 de 08-08-2000), derogando el artículo 114 de la Ley de Cooperativas, prescribiendo en su artículo 38 las posibles infracciones de las cooperativas (cuando la legislación autonómica se remita al respecto a la legislación del Estado, cuando no se haya producido la referida legislación autonómica o cuando aquéllas desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, de conformidad con lo establecido en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas), estableciendo las infracciones siguientes:

1. Son infracciones leves: El incumplimiento de las obligaciones o la vulneración de las prohibiciones impuestas por la Ley de Cooperativas, que no supongan un conflicto entre partes, no interrumpan la actividad social y no puedan ser calificadas de graves o muy graves.
2. Son infracciones graves: Las siguientes:
 - a) No convocar la Asamblea General ordinaria en tiempo y forma.
 - b) Incumplir la obligación de inscribir los actos que han de acceder obligatoriamente al Registro.
 - c) No efectuar las dotaciones, en los términos legalmente establecidos, a los fondos obligatorios o destinarlos a finalidades distintas a las previstas.
 - d) La falta de auditoría de cuentas, cuando ésta resulte obligatoria, legal o estatutariamente.
 - e) Incumplir, en su caso, la obligación de depositar las cuentas anuales.
 - f) La transgresión generalizada de los derechos de los socios.
3. Son infracciones muy graves: Las siguientes:
 - a) La paralización de la actividad cooperativizada, o la inactividad de los órganos sociales durante dos años.
 - b) La transgresión de las disposiciones imperativas o prohibitivas de la Ley de Cooperativas, cuando se compruebe connivencia para lucrarse o para obtener ficticiamente subvenciones o bonificaciones fiscales.

Las infracciones a la legislación de sociedades cooperativas prescriben: las leves a los tres meses, las graves a los seis meses y las muy graves al año, contados desde la fecha de la infracción.

En cuanto a las sanciones por las infracciones cometidas, el *Texto Refundido* establece sanciones por las infracciones en materia de sociedades cooperativas, con las siguientes cuantías:

- Las leves, con multa de 300,51 euros a 601,01 euros.
- Las graves, con multa de 601,02 euros a 3.005,06 euros.
- Las muy graves, con multa de 3.005,07 euros a 30.050,61 euros.

2.16. TRÁMITES DE CONSTITUCIÓN DE COOPERATIVAS

Certificación negativa acreditativa de la denominación de la cooperativa

Se obtiene en el Servicio Central del Registro de Cooperativas sito en:

Dirección General de Fomento de la Economía Social y del Fondo Social Europeo
C/ Pío Baroja nº 6. 28071 Madrid. Teléfono: 91-4090941. Fax 91-5741601.

Esta certificación caducará a los seis meses desde su emisión, periodo durante el cual queda reservada la denominación, pudiéndose ampliar tal plazo por otros dos meses, si el solicitante insta antes de su caducidad, y acredita con la solicitud, por cualquier medio admitido en Derecho, su titularidad y el haber iniciado ante el Registro de Cooperativas competente el proceso de inscripción.

La denominación de la sociedad incluirá necesariamente las palabras "Sociedad Cooperativa"+ o su abreviatura "S. Coop.".

Redacción de Estatutos de la cooperativa

Se procederá a la redacción de los Estatutos de la cooperativa, cumplimentando el contenido mínimo de los mismos establecido en el artículo 11 de la *Ley de Cooperativas*, y aquellas otras concreciones que dicha Ley exige a lo largo de su articulado y aquellos otros aspectos que la misma deja para la autoregulación de los socios constituyentes. Opcionalmente podrán ser previamente calificados los estatutos sociales en el Registro de Cooperativas en el que se pretenda inscribir la cooperativa, el cual dará su conformidad a los mismos o exigirá la modificación y/o supresión y/o adición de cualquier aspecto de ellos.

Ingreso del capital social en entidad bancaria

Los socios constituyentes deberán ingresar en cuenta corriente bancaria abierta a nombre de la “cooperativa en constitución”, con su denominación, el importe de sus respectivas aportaciones obligatorias mínimas al capital social, debiendo expedir el banco el correspondiente certificado acreditativo de tal operación.

Otorgamiento de Escritura pública

Los socios constituyentes otorgarán escritura pública ante el notario, la cual contendrá: las circunstancias personales de los socios constituyentes, los Estatutos Sociales, el capital social inicial y su forma de desembolso, las personas y cargos del primer Consejo Rector y la designación del interventor o interventores de cuentas. A dicha escritura se incorporarán los Estatutos, la certificación de denominación de las cooperativas y el certificado de la entidad bancaria acreditativa del ingreso en cuenta corriente del capital social que inicialmente aporten los socios constituyentes.

De la notaría hay que retirar una copia autorizada y dos copias simples de la escritura de constitución, previa comprobación de la reducción de los aranceles notariales aplicados en la factura expedida por la notaría (reducción igual a la concedida al Estado, disposición adicional quinta de la *Ley de Cooperativas*, apartado octavo).

Obtención del Código de Identificación Fiscal

La obtención del Código de Identificación Fiscal (CIF) se efectúa en la Delegación de Hacienda, cumplimentado el Modelo 037 y presentado fotocopia de la escritura de constitución y del DNI del Presidente/a de la cooperativa. Primero se obtiene el CIF provisional y antes de 6 meses el definitivo.

Trámite del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Si bien las cooperativas están exentas del pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, hay que cumplimentar el Modelo 600, alegando la exención y entregar una copia simple de la escritura de constitución y obtener el diligenciado del impuesto en la copia autorizada de la misma, todo ello en la Consejería de Hacienda.

Inscripción en el Registro de Cooperativas

Si la cooperativa es de ámbito nacional se inscribe en el Registro Central de Cooperativas sito en Madrid. Si el ámbito de la cooperativa es toda la Comunidad Autónoma de Canarias en el Registro de Cooperativas del Servicio Canario de Empleo sito en Santa Cruz de Tenerife (si el ámbito es la provincia de Santa Cruz de Tenerife) y en Las Palmas de Gran Canaria (si la cooperativa tiene ámbito de la provincia de Las Palmas).

Hay que presentar en el correspondiente Registro una solicitud de inscripción, acompañando la copia autorizada y una copia simple de la escritura de constitución, fotocopia del CIF, declaración sobre la clase de actividad a desarrollar por la cooperativa en base a la nomenclatura del *Real Decreto 1.560/199, de 18 de diciembre, que aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-93)*.

Diligenciación y legalización de libros sociales

Hay que diligenciar y legalizar en el Registro de Cooperativas los siguientes libros sociales y contables: Libro Registro de Socios; Libro de Aportaciones al Capital Social; Libro de Actas de la Asamblea General; Libro de Actas del Consejo Rector; Libro de Actas del Comité de Recursos; Libro de Actas de los Liquidadores; Libro de Inventarios y Cuentas

Anuales; y Libro Diario.

2.17. REGISTRO DE COOPERATIVAS Y SU REGLAMENTO

Marco legal

La disposición final primera de la *Ley 27/1999 de Cooperativas* estableció que el Gobierno procedería, a propuesta del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, a aprobar un *Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas*, en un plazo no superior a seis meses a partir de la publicación de esa Ley.

Pues bien, habiéndose publicado la *Ley de Cooperativas* el 17 de julio de 1999, sin embargo se vino a aprobar el *Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas* tres años más tarde, mediante el *Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero*, (BOE nº 40 de 15-02-2002), viniendo el mismo a conferir mayor seguridad jurídica respecto a la relación de las sociedades cooperativas con el Registro de Cooperativas.

Diligenciación y legalización de los libros sociales

Desde la entrada en vigor del *Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas*, el Registro de Cooperativas es el encargado de diligenciar y legalizar los libros que, según el artículo 60 de la *Ley de Cooperativas*, obligatoriamente tienen que llevar las cooperativas (libro registro de socios, libro registro de aportaciones al capital social, libro de actas de la asamblea general, libro de actas del consejo rector, libro de inventarios y cuentas anuales y libro diario).

Depósito de las cuentas anuales

Igualmente, se tienen que depositar las cuentas anuales de las cooperativas en el Registro de Cooperativas en cumplimiento de la obligación impuesta por el artículo 61.4 de la *Ley de Cooperativas*.

Inscripción parcial de títulos

El citado *Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas* confiere al Registro de Cooperativas y a las cooperativas más operatividad, permitiéndoles la inscripción parcial (de oficio o a instancia del interesado), como venía haciéndolo el Registro Mercantil, si el título presentado a inscripción contiene actos que puedan calificarse como procedentes, aún cuando otros recogidos en el título no merezcan tal calificación.

Mayor operatividad

El *Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas* confiere a los usuarios del Registro de Cooperativas mayores facilidades al posibilitar también la compulsa de las firmas que figuran en las certificaciones que se le presenten, obligando a presentar una sola copia simple de las escrituras de constitución o de elevación a público de acuerdos, acabando por fin con el dislate de tener que presentar tres copias simples de ellas, disminuyendo el importe de las facturas notariales y el volumen de documentos a presentar en tal Registro.

Específica regulación de la inscripción de las asociaciones de cooperativas

El *Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas* regula más pormenorizadamente las inscripciones de asociaciones de cooperativas, lo cual facilitará sin lugar a dudas la consolidación y el avance de tales importantes instrumentos participativos.

Designación de auditores

El *Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas* regula detalladamente la designación por parte del Registro de Cooperativas del auditor de cuentas, en los supuestos especiales a que se refieren los apartados 2º y 3º del artículo 62 de la *Ley de Cooperativas*, esto es: cuando se lo pida al Registro el 5% de los socios o cuando la cooperativa no hubiese nombrado oportunamente a los auditores.

Certificación de denominación

El Registro de Sociedades Cooperativas, según el *Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas*, es el órgano competente para expedir certificaciones sobre la existencia o no de entidades inscritas en dicho Registro, con idéntica denominación que otra cuya constitución se proyecte, si bien todavía no ha cobrado efectividad tal cuestión.

2.18. ACTUAL ESCENARIO DE DISTINTAS CLASES DE COOPERATIVAS EN CANARIAS

Cooperativas de Trabajo Asociado

Hasta el año 1997 se creaban en Canarias cada año unas cincuenta cooperativas de trabajo asociado; sin embargo, desde la entrada en vigor de la *Ley 4/1997 de Sociedades Laborales*, la inmensa mayoría de las empresas de autoempleo-asociacionismo laboral adoptan en su constitución el traje jurídico de Sociedades Limitadas Laborales, al permitir tal figura societaria ser constituida con sólo tres socios, dos de los cuales han de ser forzosamente socios trabajadores, en vez de los cinco que establecía entonces la *Ley 3/1987 de Cooperativas* vigente en tal momento.

Pues bien, habiendo la *Ley de Cooperativas* rebajado a tres el número mínimo de socios de las cooperativas, sin embargo sólo se ha producido un ligero incremento en la constitución de cooperativas de trabajo asociado, debido a la carencia de un adecuado marketing en esta clase de cooperativas, las cuales no han podido quitarse de encima su equiparación a fracaso empresarial y de empresas subsidiadas y dependientes, a pesar de existir en Canarias cooperativas de trabajo asociado que desarrollan actividades económicas en una variada gama de sectores productivos (como la informática, mensajería, asesoría fiscal y económica, ayuda a domicilio, imagen y sonido, pintura, electricidad, construcción, carpintería, mantenimiento, medio ambiente, jardinería, panadería, transporte, teatro, música, restauración, confitura, servicios sociales, formación, enseñanza, turismo rural, publicidad, diseño gráfico, imprenta, automoción, deportes, reparaciones mecánicas, etc).

Es importante destacar la casi inexistencia de cooperativas de trabajo asociado en el sector agrario canario, no llegando las mismas a cinco, sin estar todas ellas totalmente operativas, habiendo sido constituidas la mayoría de ellas al amparo de las subvenciones, chocando frontalmente tal situación con el próspero cooperativismo comercializador agrario que aglutina en las Islas a un centenar de cooperativas.

Cooperativas de Servicios

A pesar de las enormes ventajas que ofrecen las cooperativas de servicios (formadas por empresas), pocas existen en Canarias, siendo el principal motivo el desconocimiento que sobre las mismas hay.

Determinadas empresas han visto en las cooperativas de servicios un idóneo factor asociativo sumamente válido para la mejora de las mismas, al dejar de adquirir cada una de ellas por separado bienes muebles y/o equipos a distribuidores locales y/o a grandes cadenas de distribución radicadas en Canarias, para su propio consumo o para su posterior distribución, articulando con la cooperativas de servicio centrales de compra, que trayendo de la Península y/o del extranjero importantes partidas de tales elementos, consiguen para sus socios un considerable abaratamiento dinerario de éstos, obteniendo además importantes beneficios colaterales, como el diferir el pago de los productos a la cooperativa, el no tener que participar individualmente en el complicado proceso de adquisición a empresas foráneas, ni en el pago de impuestos y arbitrios, ni pasar el penoso trámite burocrático de levantamiento de las mercancías de los puertos, cuestiones que propician una significativa comodidad a los socios, y en consecuencia, la mejora de sus propios negocios, consiguiendo con la cooperativa de servicios lo que de forma aislada les resultaría muy difícil obtener

Existen en Canarias cooperativas de servicios de farmacéuticos, de propietarios de supermercados, de ópticos, de propietarios de casa de turismo rural, de ferreteros, de establecimientos de ventas de muebles, etc.

Cooperativas de Transportistas

En Canarias unos cinco mil titulares de Licencias Municipales de Taxi están asociados en torno a unas quince cooperativas de transportistas, consiguiendo los mismos con esa unión del gremio, por un lado, un considerable abaratamiento del combustible, repuestos, talleres, gestión documental, etc, y por otro, contar con una válida plataforma interlocutora con la Administración Pública para la defensa de sus derechos e intereses.

La mayoría de tales cooperativas de taxistas están en vías de constituir una cooperativa de segundo grado, para gestionar una gran central de compras de repuestos, que permita un mayor abaratamiento de los mismos para los socios de cada cooperativa que integrará aquélla.

Por otra parte, existen en Canarias una docena de cooperativas de transportistas formadas por transportistas autónomos que reciben de ellas servicios como central de reservas y contratación, suministros de utensilios, gestoría, etc.

Hay que destacar la casi inexistencia de cooperativas de transportistas dedicadas al transporte de mercancía.

Cooperativas Agrarias

Las cooperativas agrarias siempre han tenido gran presencia y protagonismo en el sector agrario canario, existiendo una centena de ellas dedicadas principalmente a la comercialización de productos tropicales a la Península y al extranjero, muchas de las cuales, habiéndose consolidado en los últimos años, afrontan actualmente procesos de integración, bien sea mediante cooperativas de segundo grado o mediante fusiones, con el objetivo de poder hacer frente a los nuevos retos del mercado y, especialmente, a los efectos de acogerse a la *Orden APA/2216/2002, de 11 de septiembre*, por la que se establecen los requisitos necesarios para el reconocimiento de determinadas Asociaciones de Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas (BOE nº 219 de 12-09-2002): <http://www.boe.es/boe/dias/2002-09-12/seccion1.html#00000>.

En Canarias existen activas una centena de cooperativas agrarias, con una variada y rica gama de tipología según la específica actividad cooperativizada, históricamente centrada en la comercialización de productos agrarios hacia el exterior, si bien cada vez más muchas cooperativas agrarias ejercitan una doble y conveniente actividad cooperativizada, la comercialización y la adquisición para sus socios de todo tipo de productos agrarios (abonos, semillas, etc.).

Habida cuenta de la especialización de la agricultura canaria en determinados cultivos de exportación (plátanos, tomates, etc), las cooperativas agrarias tienen gran presencia y protagonismo en el mundo agrario canario, siendo algunas de reciente creación, datando otras desde los años 60 del pasado siglo, usando muchas de ellas la figura de cooperativas de segundo grado como útil instrumento de comercialización hacia la Península y Europa, haciéndolo en menor medida en el mercado local.

Existen en Canarias significativas cooperativas agrarias de regantes, integradas por agricultores, consistiendo su actividad cooperativizada en la gestión (reparto de agua entre sus socios, venta a terceros, etc), mantenimiento y mejora de presas, heredades, embalses, acequias, etc, debiendo destacarse la (a nuestro entender) absurda imposición que están aplicando a ellas los Consorcios de Aguas, obligándolas a reconvertirse en comunidades de regantes, cuando resulta que para tales fines el traje jurídico cooperativo es perfectamente idóneo y confiere, sin lugar a dudas, más cobertura legal y seguridad jurídica para sus miembros.

Existen pocas cooperativas de abastecimiento del mercado interior de frutas y verduras, constituidas con el principal objetivo de defender económicamente los productos de sus socios, frente a los intermediarios y frente a los importadores de ellas. Son significativos los reiterados fracasos de las cooperativas agrarias de mercado local, debido, por un lado, a la realidad de nuestra agricultura canaria, la confluencia de la pertinaz sequía, minifundios, brutal e incontrolada importación de productos competitivos, política de subvenciones, etc, y por otro, la reiterada efímera forma de constituir cooperativas agrarias, las cuales nacen económicamente descapitalizadas, carentes de recursos técnicos, pendientes de prometidas subvenciones, sin ningún rigor formal en la documentación de las altas-bajas de los socios y en la documentación económica contable.

Pocas cooperativas existen en Canarias de distribución en el mercado interior de carnes, huevos y quesos, estando este sector muy atomizado y sufriendo grandes embates por la importación de tales productos, existiendo en los últimos años un pequeño incremento de cooperativas de viticultores.

Finalmente, queremos destacar la existencia e importancia en el ámbito rural canario de cooperativas que, sin tener la calificación de agrarias, operan en él; nos estamos refiriendo, por un lado, a cooperativas de servicios como las de propietarios de casa de turismo rural y, por otro, a las de trabajo asociado, que desarrollan tareas de educación medio ambiental, interpretación de la naturaleza, senderismo, actividades lúdicas y de tiempo libre, reforestación, turismo rural,

etc.

Cooperativas de Viviendas

Cada año cientos de personas en Canarias obtienen sus casas como socios de cooperativas de viviendas, logrando romper la genérica leyenda relacionada con el fracaso de las mismas por su inoperatividad y mala gestión, habida cuenta de los casos en los que personajes sin escrúpulos abusan de la buena fe de los cooperativistas, estafando sus ahorros y expectativas, levantándose frente a ellos eficaces cooperativas que propician a sus socios viviendas dignas y a buen precio, habiendo sido siempre esta clase de cooperativa una herramienta idónea para ello, tanto en el mercado libre, como en las viviendas protegidas, al poder adjudicar a sus socios viviendas, garajes, locales y trasteros, al precio de coste y, por tanto, a mucho mejor precio que el ofertado en el mercado inmobiliario.

Queremos destacar la importancia del *Decreto 75/2002, de 3 de junio, de la Consejería de Obras Públicas, Viviendas y Aguas del Gobierno de Canarias*, que regula y auxilia la autoconstrucción de viviendas, ya que en su artículo 7 sólo permite promociones de viviendas agrupadas en régimen de cooperativas, poniendo fin a la posibilidad que hasta la fecha tenían otros tipos de entidades, como agrupaciones de constructores, o comunidades de bienes, sin la cobertura legal necesaria y carente de la más mínima seguridad jurídica.

Cooperativas de Consumidores y Usuarios

Existiendo en la Península y en Europa muchas e importantes cooperativas de consumidores, sin embargo en Canarias éstas son unas grandes desconocidas, cuando, repetimos, casi todo lo que consumimos nos viene de fuera, siendo ahora bastante difícil la articulación de ellas respecto a productos genéricos, habida cuenta de la implantación y arraigo de las grandes superficies comerciales.

Sí entendemos aún factible tal clase de cooperativa para consumidores de productos específicos, como naturistas, ecológicos, pedagógicos, lúdicos, artesanos, deportivos, informáticos, culturales, etc, siendo la cooperativa de consumidores un modelo societario idóneo para la realización de actividades económicas y sociales al servicio de las personas asociadas o de colectivos, en general, adaptándose bien a las nuevas necesidades y oportunidades que demanda la sociedad actual, destacando a su vez la importante función que tales cooperativas pueden ejercer respecto a la información al consumidor de sus productos.

Más desconocidas aún en Canarias son las cooperativas de usuarios, las cuales se crean en otros lugares para el uso autogestionado de parques, fincas, instalaciones deportivas, culturales, sociales, etc.