

V. CONCLUSIONES

Primera.- Resulta complejo delimitar los límites precisos del Tercer Sector.

Las entidades que componen el Tercer Sector, por sus características, pueden solucionar mejor determinados problemas sociales (desempleo, sanidad, educación, etc.) que otros agentes económicos.

Existe una pluralidad de denominaciones para designar este sector económico que se derivan de los diferentes enfoques abordados por los científicos sociales.

Las entidades de la Economía Social, entendida ésta como un sector que forma parte del Tercer Sector, observan un comportamiento que informa la toma de decisiones y el reparto de los resultados obtenidos diferente a como se efectúa en el sector privado convencional. En efecto, este comportamiento al que hacemos referencia no está ligado directamente con la posesión del capital.

Estas entidades resuelven necesidades de interés social y no sólo las de sus propios socios.

Segunda.- El enfoque metodológico de la Economía Social, en su acepción restringida, es el que nos permite situar a las entidades que son objeto de nuestro análisis en este trabajo dentro del Tercer Sector (las cooperativas, las sociedades laborales, las mutuas y mutualidades y las sociedades agrarias de transformación).

El tradicional enraizamiento con el medio local en el que estas entidades desarrollan su actividad constituye un elemento que las caracteriza.

Tercera.- Hay que tener en cuenta que estas entidades no renuncian a la actividad mercantil.

Cuarta.- La cooperativa es una empresa, es también una sociedad y es – asimismo- una sociedad mercantil.

Las cooperativas son las únicas formas de empresa que son expresamente nombradas por nuestra Carta Magna.

Las cooperativas son sociedades mercantiles porque, a excepción de las cooperativas sin ánimo de lucro que nuestra Ley estatal de cooperativas caracteriza como una modalidad de cooperativa, las restantes tienen ánimo lucrativo.

Con referencia a la SCE, el nuevo Estatuto no es una norma de armonización de la legislación de los Estados miembros de la UE, sino que es –estrictamente- una calificación de la cooperativa con ámbito de actuación europeo, a la que podrá acceder la cooperativa si lo desea y cumple los requisitos del Reglamento. Asimismo, las SCE deben formalizar su inscripción en el Estado miembro donde tenga su domicilio social, en el registro establecido por la legislación de sociedades anónimas. En nuestro caso, será el Registro Mercantil. Otra razón más para calificar a las cooperativas de mercantiles.

Quinta.- Con referencia a las Sociedades Laborales, destacar su papel en la creación y el mantenimiento del empleo y que, actualmente, su origen habitual ya no se encuentra en empresas en crisis.

Sexta.- Las Mutuas de Seguros y las Mutualidades de Previsión social no tienen ánimo de lucro.

Séptima.- El capital social cooperativo es una cifra del pasivo, del pasivo no exigible. No obstante, la NIC 32 modifica esta calificación en determinados casos.

En las cooperativas se distingue el patrimonio social (el capital social) y el patrimonio colectivo (el que se asigna a fines empresariales y de promoción y educación cooperativa; Fondo de Reserva Obligatorio y Fondo de Educación y Promoción).

Hay que destacar el papel que desempeña el capital social mínimo fijado en los Estatutos, de forma que el capital real no puede ser inferior a dicha cifra de capital mínimo y la remuneración limitada de las aportaciones al capital social, en el caso de que esta remuneración esté prevista en los Estatutos.

Octava.- Que la sociedad cooperativa opte por la contabilización separada o por la contabilización conjunta de los resultados extracooperativos no es trivial. Las dotaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción serán mayores en el caso de contabilización separada que en el caso de contabilización conjunta.

Novena.- Las Sociedades Laborales deben dotar además de las reservas obligatorias, legales o estatutarias, que corresponda, el Fondo Especial de Reserva característico de estas entidades.

Décima.- La obligación de fomento de las cooperativas establecida en el artículo 129.2 de nuestra Constitución justifica un trato fiscal favorable. Asimismo, el reconocimiento del trabajo que desarrollan las sociedades laborales en el campo de la creación y el mantenimiento del empleo les hacen acreedoras de beneficios fiscales. Y la actividad desarrollada por las sociedades agrarias de transformación también merece especial protección por parte del sistema tributario.

Las críticas que se han formulado referentes a que el régimen fiscal especial de las cooperativas, podían llevar a situaciones de competencia desleal nos parecen injustas, ya que su propia mecánica les lleva a que el excedente máximo distribible por estas entidades sea inferior al que generan otro tipo de entidades que no tienen la obligación de constituir las reservas propias de las cooperativas.

Undécima.- Criticamos que la LRFC siga un sistema de lista cerrada a la hora de indicar qué clase de cooperativas son especialmente protegidas y suscribimos la afirmación de Martín Fernández, en el sentido de que nos parece que existen otras cooperativas cuyos fines son tan dignos de especial protección, como las de Vivienda, de Enseñanza, etc.

Duodécima.- Con referencia a la valoración de las operaciones cooperativa-socio, consideramos acertada la previsión del apartado 3 del artículo 15 de la LRFC la cual excluye de la regla de valor de mercado a las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias y las que, en cumplimiento de sus fines sociales, efectúen suministros o presten servicios a sus socios, pero no encontramos razón para excluir –

art. 15, apartado 2- a las cooperativas de trabajo asociado y a las de explotación comunitaria de la tierra de la aplicación de la regla del valor efectivo del art. 15.3.

Decimotercera.- No criticamos el hecho de que, salvo para las cooperativas no protegidas, resulte imposible a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas que reúnan los requisitos del artículo 108 del TRLIS para ser calificadas como entidades de reducida dimensión, la aplicación del tipo de gravamen regulado en el artículo 114.

Decimocuarta.- La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, permite que una parte de los resultados extracooperativos que la cooperativa ha generado en sus operaciones con terceros no socios pueda ir a parar al socio. Estamos de acuerdo con Llobregat cuando dice que esto implica la introducción del ánimo de lucro, que caracteriza a las sociedades mercantiles (salvo las cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro por la Disposición adicional primera de la LC). Esto reafirma nuestra convicción de que las cooperativas son sociedades mercantiles, si bien difieren de las sociedades mercantiles convencionales en dos aspectos: la toma de decisiones y la forma de repartir los beneficios.

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

Decimoquinta.- En los ejemplos expuestos en este trabajo se muestra que a medida que el porcentaje de resultados extracooperativos aumenta con respecto a los cooperativos, el dinero que percibe el socio de la cooperativa una vez dotados los fondos sociales y teniendo en cuenta el efecto del impuesto sobre sociedades es cada vez menor. Este resultado parece que nos llevaría a desaconsejar la apertura de la cooperativa mediante el incremento de sus operaciones con terceros no socios ya que el dinero líquido que finalmente cobraría el socio sería inferior.

No obstante, este análisis concluye que hay que tener –a nuestro juicio– una perspectiva más amplia y apostar por la apertura de la cooperativa mediante la realización de operaciones con terceros ya que con ello la cooperativa puede nutrir en

mayor medida sus fondos sociales con lo que es más fuerte para competir en el entorno global cada vez más competitivo.

Decimosexta.- Sugerimos una reforma de la LRFC que apueste decididamente por la apertura de las cooperativas mediante la autorización y potenciación de las operaciones con terceros no socios, para todas las clases de cooperativas y por una ampliación de las clases de cooperativas que pueden beneficiarse de la protección especial. Pensamos que el tiempo transcurrido desde la promulgación de dicha Ley y la necesidad de consolidar empresarialmente a las sociedades cooperativas son razones suficientes que justificarían a nuestro parecer tal revisión, todo ello con la finalidad de fortalecerlas para competir en el entorno global.

Decimoséptima.- El pago del Impuesto de Sociedades resulta mayor en caso de que la cooperativa haya optado por la contabilización conjunta de las operaciones con terceros no socios que si ha preferido optar por la contabilización separada.

El resultado disponible final de la sociedad cooperativa especialmente protegida es menor en el caso de que opte por la contabilización conjunta. Por un lado, esta opción pretende facilitar la gestión, pero a cambio se debe estar dispuesto a obtener menor resultado final.

La autofinanciación es mayor en el caso de llevar contabilidad separada que conjunta.

Decimooctava.- Con referencia a la incidencia del impuesto de sociedades en las Sociedades Laborales, la necesidad de dotar el Fondo Especial de Reserva con el 25 por ciento de los beneficios líquidos, en los ejercicios en que se realice el hecho imponible, estimamos que constituye una obligación que, si bien va dirigida al fortalecimiento de la entidad, en determinados periodos puede resultar de dificultoso cumplimiento. No obstante, la posibilidad de poder aplicar el régimen de entidades de reducida dimensión para las sociedades laborales que cumplan los requisitos explicitados en el artículo 108 del TRLIS reduce sin duda la carga fiscal de estas entidades.

Decimonovena.- Igualmente, supone una importante ventaja para las Sociedades Agrarias de Transformación, poder tributar en el ámbito del IS de acuerdo con el régimen de entidades de reducida dimensión, si cumplen los requisitos preceptuados en el artículo 108 del TRLIS.