

8 de octubre de 2019 – Salón de Grados de la Fac. de Derecho de la Universidad de Valencia. Avda. dels Tarongers, s/n. 46022 Valencia.

JORNADA SOBRE GESTIÓN DE COOPERATIVAS
“Procesos de Integración de cooperativas”

FUSIONES DE COOPERATIVAS:

ASPECTOS FISCALES

Pilar Alguacil

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Impuesto sobre Operaciones
societarias (IOS)

**Impuestos a los que
afecta la fusión**

Impuesto sobre Incremento de
Valor de los terrenos de naturaleza
Urbana (IIVTNU)

Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

```
graph LR; A[Marco normativo] --> B[El mismo que en las sociedades de capital]; B --> C[Aplicación del régimen de neutralidad]
```

Marco
normativo

El mismo que
en las
sociedades de
capital

Aplicación del
régimen de
neutralidad

Impuesto
sobre
sociedades

En principio, generación de plusvalías

Requisitos:

- Estar contemplado art. 76 LIS
- Comunicación a la AEAT
- Motivo Económico Válido

Aplicamos
régimen
especial

Efecto:
neutralidad

No se producen plusvalías en la transmitente
La adquirente valora el patrimonio por su valor en la transmitente

COMUNICACION

El contenido de la comunicación se contempla en los arts. 48 y 49 del RIS (véase un modelo en el Anexo).

Según el art. 49 RIS, la comunicación deberá contener:

- a) Identificación de las **entidades** participantes en la operación y descripción de la misma.
- b) **Copia de la escritura pública** o documento equivalente que corresponda a la operación.
- d) Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto.

Doctrina administrativa

> Que este régimen especial de la LIS es de aplicación a las cooperativas, lo pone de manifiesto la DGT en su Consulta vinculante núm. V1102-06 de 14 junio de 2006 (estando vigente aún el TRLIS 4/ 2004). En el caso consultado, se trataba de una cooperativa agraria de segundo grado. Debe tenerse en cuenta que era de aplicación la Ley 4/2002, de 11 de abril, de cooperativas de la Comunidad de Castilla y León, y que dicha normativa permite la fusión entre sociedades cooperativas en su artículo 79.1.

EFFECTOS EN LA BASE IMPONIBLE

Los efectos de este régimen en la base imponible serán:

- a) La Entidad absorbida/adquirida no integra en su base imponible las plusvalías generadas por el patrimonio transmitido con la fusión (art. 77.1 LIS)
- b) Los socios de la absorbida/adquirida tampoco integran en su base imponible las rentas que se pudieran poner de manifiesto según hemos descrito anteriormente (art. 81.1 LIS). Por otra parte, las participaciones en la sociedad nueva o absorbente tendrán el mismo valor y fecha que las anuladas de la Entidad que fue adquirida y disuelta (art. 81.2 LIS)
- c) La Entidad adquirente valorará, a los efectos del IS, los elementos patrimoniales adquiridos con la fusión, por los mismos valores y fechas de adquisición que tenían en la adquirida/absorbida (art. 78.1 LIS).

A TENER EN CUENTA

FRO

- Dotación de la plusvalía contable eventualmente generada

Amortización

- Se realizará de la misma forma que en al cooperativa o sociedad de origen

Fondos

- Deben mantenerse los fondos obligatorios



Plusvalía generada en la cooperativa absorbida

Dotación al FRO de la cooperativa absorbida

Se traspasa al FRO de la cooperativa absorbente

Ejemplo

- > La cooperativa A resulta absorbida por la cooperativa B, con la que no forma grupo, y aplica el régimen especial de fusiones.
- > Entre los elementos transmitidos, se encuentra una instalación cuyo valor neto contable es de 10.000 euros:. Fue adquirido hace 5 años con un valor inicial 20.000, y se amortiza al 10%, el coeficiente máximo según tablas del IS (art. 12).
- > Su valor razonable es de 18.000.

Solución

> Tributación en A:

- Como consecuencia de la fusión, en ese elemento se produce una plusvalía contable de 8.000 euros, ya que se aplica la NRV19º. Esa plusvalía:
- Se calificaría de rendimiento extracooperativo en el art. 21 de la Ley 20/1990.
- Sin embargo, este rendimiento reducido no tributa por razón de la aplicación del régimen especial (art. 77.1) en A.
- Se calificaría de beneficio o rendimiento extraordinario en la ley cooperativa, y deberá destinarse (total o parcialmente; supongamos en el ejemplo que al 50%) al FRO. Esta dotación acarrearía una reducción en la base imponible del impuesto del 50% del importe dotado.
- Plusvalía contable: 8.000
- Destina al FRO = 4.000
- Base imponible:
- No imputa nada en concepto de plusvalía.
- Reducción para la base liquidable de 2.000 (50% de la dotación realizada)

> Tributación en B:

- Registrará la instalación por su valor razonable, de 18.000 euros. Si continúa la misma amortización, se amortizará en 5 años a 3.600 euros anuales.
- Sin embargo, fiscalmente sólo podrá deducir 2.000, correspondientes a la amortización que se venía practicando por el valor inicial, ya que el valor de registro a efectos fiscales es el VNC que tenía en A, 10.000 euros.
- Con lo cual, se realizará un ajuste positivo (diferencia permanente) de + 1.600 euros durante los 5 años de amortización.

DECLARACIONES DE LA ABSORBIDA



Declaración de la absorbida en el ejercicio de la fusión

FUSION COOPERATIVAS SIN GRUPO PREVIO

	Contable	Fiscal	Fiscal
		Régimen general	Régimen fusiones
Rentas derivadas de la actividad de la cooperativa	Se imputan a la coop absorbida hasta el momento de toma de control.	Lo mismo, no hay ajustes.	Lo mismo, no hay ajustes.
Rentas derivadas de la plusvalía	Se imputan a la cooperativa absorbida y se destinan al FRO.	Lo mismo.	Ajustes.
		La falta de destino al FRO es causa de pérdida de la protección fiscal.	

FUSION COOPERATIVAS CON GRUPO PREVIO

	Contable	Fiscal	Fiscal
		Régimen general	Régimen fusiones
Rentas derivadas de la actividad de la cooperativa	Se imputan a la coop absorbente desde inicio ejercicio económico.	Lo mismo, no hay ajustes.	Lo mismo, no hay ajustes.
Rentas derivadas de la plusvalía	No hay plusvalía.	Se genera una plusvalía fiscal (art. 17). Ajustes.	No hay ajustes.
BASE IMPONIBLE		Plusvalía	0

Esto se reflejará en la base imponible del Impuesto sobre sociedades, teniendo en cuenta que el período impositivo coincide con el ejercicio económico. Por lo tanto, la declaración se presentará con base imponible 0. (Casillas 35 y 379-380 del modelo 200)

Rentas derivadas de su actividad

Retroacción contable al primer día del ejercicio económico



No se imputan en la Base imponible del período de la fusión

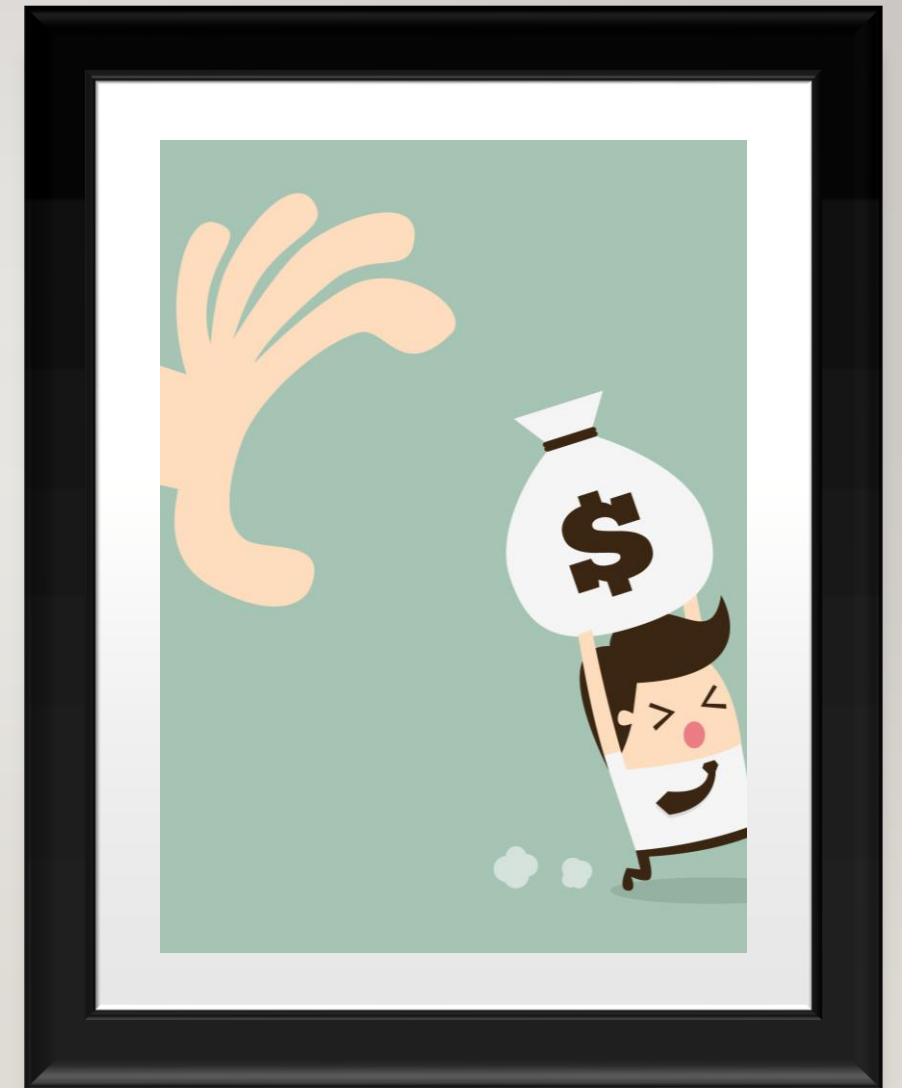
Rentas derivadas de plusvalías

No se generan plusvalías fiscales como consecuencia del régimen especial



No se imputan en la Base imponible del período de la fusión

DECLARACIONES DE LA ABSORBENTE



Declaración de la cooperativa absorbente del ejercicio de la fusión

FUSION COOPERATIVAS SIN GRUPO PREVIO

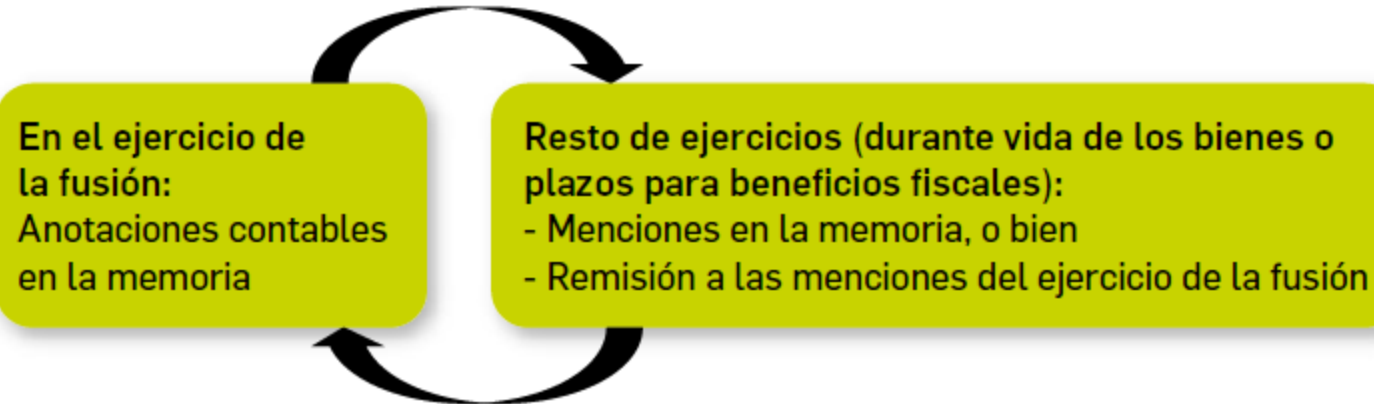
	Contable	Fiscal	Fiscal
		Régimen general	Régimen fusiones
Rentas derivadas de la actividad de la cooperativa absorbida	Se imputan a la coop absorbente desde la toma de control.	Lo mismo, no hay ajustes.	Lo mismo, no hay ajustes.
Fondo de comercio o Diferencia negativa	Se produce.	Se reconoce y se amortiza (art. 12 LIS).	No se reconoce y no es amortizable.
Valoración activos y pasivos recibidos	Valor razonable.	Valor de mercado.	Valor contable en la absorbida.

FUSION COOPERATIVAS CON GRUPO PREVIO

	Contable	Fiscal	Fiscal
		Régimen general	Régimen fusiones
Rentas derivadas de la actividad de la cooperativa absorbida	Se imputan a la coop absorbente desde inicio período.	Lo mismo, no hay ajustes.	Lo mismo, no hay ajustes.
Fondo de comercio o Diferencia negativa	No se produce.	Puede amortizarse Fondo de comercio a pesar de no estar contabilizado*.	No hay ajuste.
Valoración activos y pasivos recibidos	Valor razonable.	Valor de mercado.	Valor contable en la absorbida.

**Existe una consulta de la DGT, la V1032/2013, de 1 de abril de 2013, que indica que la amortización del Fondo de comercio en estos casos, no estará condicionada a su contabilización, con lo que aunque la diferencia de fusión vaya a Reservas podrá amortizarse.*

DEBERES CONTABLES ABSORBENTE

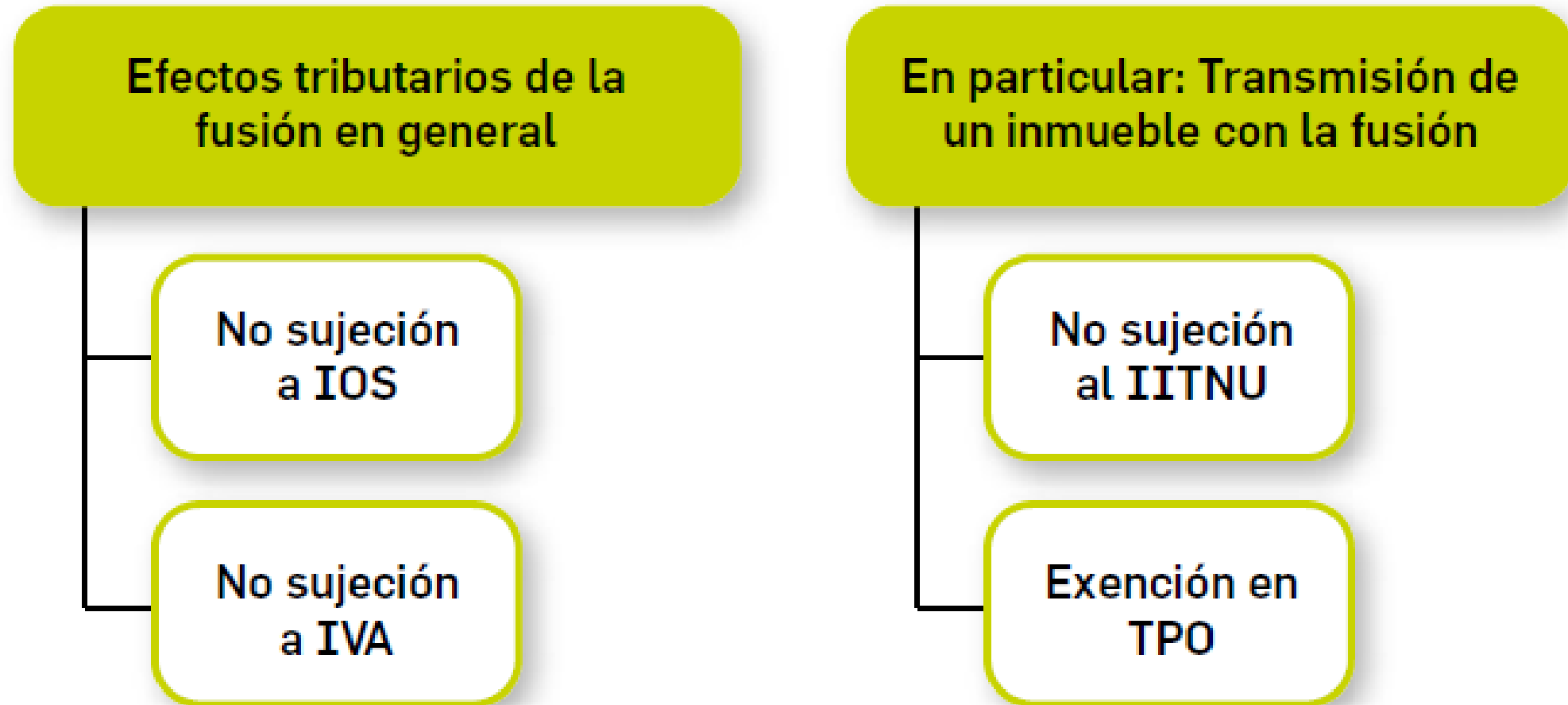


En el ejercicio de la fusión:
Anotaciones contables en la memoria

Resto de ejercicios (durante vida de los bienes o plazos para beneficios fiscales):

- Menciones en la memoria, o bien
- Remisión a las menciones del ejercicio de la fusión

Además, el régimen también implica la neutralidad fiscal a los efectos de otros impuestos, como hemos indicado.

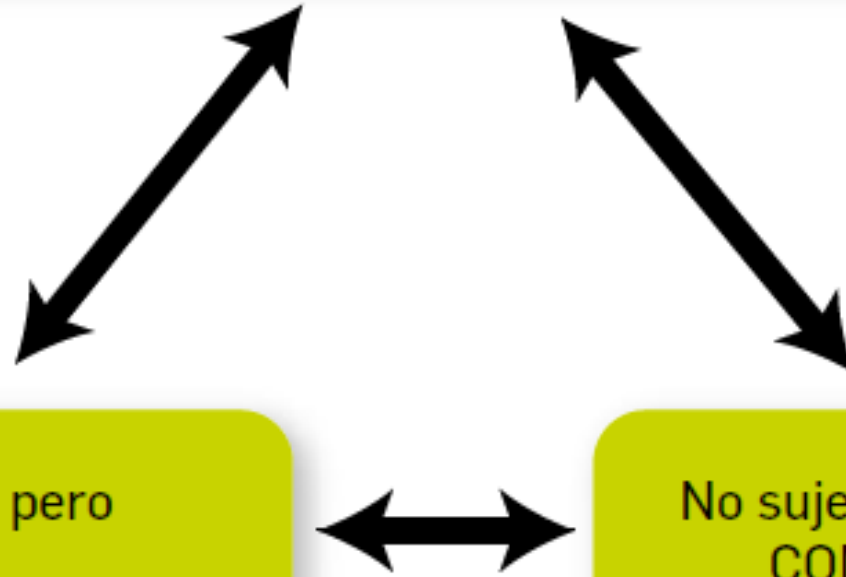


Para la neutralidad en el resto de impuestos no es necesario estar disfrutando del régimen especial en el IS.

Transmisión de un inmueble en la fusión

Sujeto a TPO, pero
EXENTO

No sujeto a IIVTNU, pero
COMUNICACIÓN



TAREAS A REALIZAR EN FUSION DE DOS COOPERATIVAS

Motivo económico válido

Para Asamblea.

Incorporar al proyecto.

ESCRITURA DE FUSION

ITPAJD/OS modelo 600
para comunicar la no
sujeción de la fusión

Si hay inmuebles,
declaración de exención
en TPO

Si hay inmuebles,
comunicación IITNU

Comunicación a la
Delegación de Hacienda

30 días hábiles desde
la escritura.

3 meses desde la
Escritura de fusión.

Se presenta en las oficinas de la
Agencia tributaria o en la oficina
virtual.

Junto con escritura original y copia
simple, de la fusión.

Firmado por el representante de la
cooperativa resultante de la fusión.
Fotocopia de NIF de las sociedades.
Fotocopia del documento del poder de
representante.

Junto con copia de la Escritura.

Se presenta en la Delegación
de la AEAT. Puede presentarse
telemáticamente en aeat.es.

INSCRIPCIÓN DE LA FUSION

Declaraciones censales: Baja de la absorbida	1 mes desde la inscripción en el Registro de cooperativas.	Se realiza telemáticamente en la oficina virtual de la AEAT. En su caso, modificación de la absorbente.
Impuesto de actividades económicas Baja de la cooperativa absorbida	1 mes desde la fecha de inscripción.	Se presentan en el Ayuntamiento (o telemáticamente).
Declaración del IS de la cooperativa absorbida	Los 25 días siguientes a los 6 meses desde la inscripción en el Registro de cooperativas.	La presenta la Cooperativa absorbente.
Menciones en la memoria de las cuentas anuales	Primeros 6 meses del ejercicio siguiente a la fusión.	En el apartado "Combinaciones de negocios". Debe realizarse remisión a este apartado en los ejercicios subsiguientes en que los elementos estén en el inventario.

CONCLUSIONES

- Las fusiones en las que intervengan cooperativas se rigen por el mismo tratamiento que las fusiones de sociedades de capital, si bien presentan algunas especialidades derivadas de su peculiar régimen jurídico, como el tratamiento de los Fondos obligatorios.
- En el IS, el régimen especial se aplica salvo que se comunique expresamente la renuncia al mismo, e implica que no se tributa por las plusvalías generadas con motivo de la fusión en la sociedad disuelta, pero los bienes transmitidos se registran en la absorbente por el mismo valor y antigüedad que tenían en la absorbida, con lo que se tributan en el momento de la baja total o parcial de los mismos.

SIGUE

- En el resto de impuestos, se aplicará el régimen de neutralidad, aunque en el IS se renuncie a la aplicación del régimen especial. Esta renuncia en el IS puede ser para toda la operación o para una parte de la misma, y deberá expresarse en la comunicación de la operación a la AEAT.
- Con ocasión de la Escritura de fusión, empezará un plazo de 30 días hábiles para presentar la declaración de IOS (indicando la no sujeción), y el plazo de 3 meses para presentar la comunicación a la AEAT. También, en el caso de transmisión de inmuebles, 30 días hábiles para presentar la declaración de TPO (indicando la exención), y la comunicación al Ayuntamiento de la realización de una operación no sujeta a IIVTNU.