

> Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias

> **Directora:** María Pilar Alguacil Marí

> Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias

> **Directora:** María Pilar Alguacil Marí

> **Coordinadora:** Cristina Cano Ortega

> **Autores:** María Pilar Alguacil Marí, Carlos Vargas Vasserot,
Fernando Sacristán Bergia, Juana Isabel Genovart Balaguer,
Emilio Mauleón Méndez, Marina Aguilar Rubio,
M^º Sagrario Navarro Lérída, Alfredo Muñoz García,
María Pilar Bonet Sánchez, Cristina Cano Ortega,
Fernando Polo Garrido

La reproducción de esta Guía está permitida citando su procedencia.
Septiembre 2019.
Informe elaborado por la Cátedra Cooperativas Agroalimentarias.

Edita y distribuye:

Cooperativas Agro-alimentarias de España
C/Agustín de Bethencourt 17, 4ª planta.
28003 Madrid
cooperativas@agro-alimentarias.coop
www.agro-alimentarias.coop

ISBN: 978-84-09-14484-6

Depósito Legal: M-25168-2019

Imprime: Publiequipo, S.L.

> **ÍNDICE**

PRESENTACIÓN	9
INTRODUCCIÓN	11
La integración cooperativa e iniciativas legislativas para su fomento	11
<i>Carlos VARGAS VASSEROT</i>	
Marco normativo de las cooperativas agroalimentarias	16
<i>Fernando SACRISTÁN BERGIA</i>	
Marco contable de las cooperativas agroalimentarias	18
<i>Juana Isabel GENOVART BALAGUER y Emilio MAULEÓN MÉNDEZ</i>	
Marco fiscal de los procesos de integración de cooperativas agroalimentarias	19
<i>María Pilar ALGUACIL MARÍ</i>	
LOS ACUERDOS INTERCOOPERATIVOS	
RÉGIMEN JURÍDICO	21
<i>Fernando SACRISTÁN BERGIA</i>	
I. Introducción	21
II. Marco normativo	22
III. Ámbito y contenido	27
IV. A tener en cuenta	30
V. Para saber más	30
RÉGIMEN CONTABLE	31
<i>Juana Isabel GENOVART BALAGUER y Emilio MAULEÓN MÉNDEZ</i>	
I. Introducción	31
II. Marco normativo	31
III. Ámbito y contenido	32
1. Cuentas contables específicas	32
2. Cuentas anuales	34
IV. A tener en cuenta	39
V. Para saber más	40
RÉGIMEN TRIBUTARIO	41
<i>María Pilar ALGUACIL MARÍ</i>	
I. Introducción	41
II. Marco normativo	41
III. Ámbito y contenido	44
1. Protección fiscal de la cooperativa	45
2. Calificación de los rendimientos	45
3. El concepto legal de "acuerdo intercooperativo"	46
IV. A tener en cuenta	47
V. Para saber más	48
ANEXO. CASO PRÁCTICO	49

COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

RÉGIMEN JURÍDICO 59

Carlos VARGAS VASSEROT

I. Introducción 59

II. Marco normativo 61

1. Regulación legal 61

2. Ley aplicable 63

3. Normas de aplicación subsidiaria 64

4. Regulación estatutaria 65

III. Ámbito y contenido 66

1. Concepto y requisitos subjetivos para ser socio 66

2. Constitución y aportaciones al capital social 69

3. Estructura orgánica 70

4. Funcionamiento 80

IV. A tener en cuenta 88

V. Para saber más 89

VI. Anexos 90

1. Estatutos de cooperativa de segundo grado 90

RÉGIMEN CONTABLE 104

Juana Isabel GENOVART BALAGUER y Emilio MAULEÓN MÉNDEZ

I. Introducción 104

II. Marco normativo 104

III. Ámbito y contenido 104

1. Aspectos contables del proceso de fundación de la cooperativa de segundo grado 104

2. Operaciones de la cooperativa de segundo grado con las de primer grado y con los socios de éstas 119

IV. A tener en cuenta 120

V. Para saber más 121

RÉGIMEN TRIBUTARIO 122

Marina AGUILAR RUBIO

I. Introducción 122

II. Marco normativo 122

III. Ámbito y contenido 124

1. Aspectos tributarios de la constitución de las cooperativas de segundo grado 124

2. Tributación de las cooperativas de segundo grado 131

IV. A tener en cuenta 149

V. Para saber más 150

ANEXO. CASO PRÁCTICO 152

GRUPOS COOPERATIVOS

RÉGIMEN JURÍDICO 158

M^a Sagrario NAVARRO LÉRIDA y Alfredo MUÑOZ GARCÍA

I. Introducción 158

II. Marco normativo 162

III. Ámbito y contenido 166

1. Con relación al surgimiento del grupo	166
2. Con relación a la tipología de las sociedades	167
3. Con relación a la emisión de instrucciones	169
4. Con relación a la responsabilidad intragrupo	170
5. Con relación a la responsabilidad del grupo	171
IV. A tener en cuenta	173
V. Para saber más	174
RÉGIMEN CONTABLE	175
<i>Juana Isabel GENOVART BALAGUER y Emilio MAULEÓN MÉNDEZ</i>	
I. Introducción	175
II. Marco normativo	175
III. Ámbito y contenido	176
1. Formación de grupo consolidable a efectos contables	176
2. Operaciones realizadas intragrupo	179
3. Fondo de reconversión de resultados	183
IV. A tener en cuenta	184
V. Para saber más	185
RÉGIMEN TRIBUTARIO - Impuesto sobre Sociedades	187
<i>María Pilar ALGUACIL MARÍ</i>	
I. Introducción	187
II. Marco normativo	187
III. Ámbito y contenido	188
1. Efectos en el IS de pertenecer a un grupo para las cooperativas agroalimentarias individuales	188
2. El grupo fiscal de tributación consolidada	198
IV. A tener en cuenta	201
V. Para saber más	201
RÉGIMEN TRIBUTARIO - Impuesto sobre el Valor Añadido	203
<i>María Pilar BONET SÁNCHEZ</i>	
I. Introducción	203
II. Marco normativo	204
III. Ámbito y contenido	204
1. Requisitos subjetivos	204
2. Condiciones para la aplicación del régimen	208
3. Contenido del nivel básico	210
4. Contenido del nivel avanzado	211
5. Cuestiones adicionales	214
IV. A tener en cuenta	215
V. Para saber más	216
VI. Anexos	217
ANEXO. CASO PRÁCTICO	219

FUSIONES

RÉGIMEN JURÍDICO	224
-------------------------------	-----

Cristina CANO ORTEGA

I. Introducción	224
II. Marco normativo	226
III. Ámbito y contenido	228
1. Fusión entre cooperativas	231
2. Absorción de filial íntegramente participada por cooperativa	247
3. Transformación de cooperativa de segundo grado en primero por absorción de sus socias	256
IV. A tener en cuenta	265
V. Para saber más	267
VI. Anexos	268

RÉGIMEN CONTABLE	278
-------------------------------	-----

Fernando POLO GARRIDO

I. Introducción	278
II. Marco normativo	279
III. Ámbito y contenido	280
1. Aspectos generales	280
2. La Norma de Registro y Valoración 19ª Combinaciones de negocios	281
3. La Norma de Registro y Valoración 21ª Operaciones entre empresas del grupo	292
4. Casos	293
4.1. Fusión por absorción de dos cooperativas que no pertenecen a un grupo	293
4.2. Absorción de una filial mercantil íntegramente participada por una cooperativa	296
4.3. Transformación de una cooperativa de segundo grado en una de primer grado por absorción de sus cooperativas socias	298
IV. A tener en cuenta	300
V. Para saber más	301

RÉGIMEN TRIBUTARIO	302
---------------------------------	-----

María Pilar ALGUACIL MARÍ

I. Introducción	302
II. Marco normativo	302
III. Ámbito y contenido	303
1. Impuesto sobre sociedades	303
2. Sucesión y responsabilidad	315
3. Neutralidad en otros impuestos	318
4. Tratamiento fiscal de la baja del socio	322
5. Casos	323
5.1. Fusión de dos cooperativas	323
5.2. Absorción de filial íntegramente participada por una cooperativa	327
5.3. Transformación de una cooperativa de segundo grado en primero por absorción de sus socias	332
IV. A tener en cuenta	338
V. Para saber más	338
VI. Anexos	339

> PRESENTACIÓN

La Cátedra Cooperativas Agroalimentarias se constituyó en julio de 2018 entre Cooperativas Agro-alimentarias de España y la Universitat de Valencia. Uno de los objetivos primordiales de la Cátedra es difundir el conocimiento sobre los aspectos contables, jurídicos y fiscales que afectan a las cooperativas agroalimentarias.

El primer trabajo que acomete la Cátedra versa sobre todos los procesos de integración que pueden darse en las cooperativas. Prácticamente desde sus inicios, allá por el año 1990, Cooperativas Agro-alimentarias de España ha alentado a sus cooperativas a ganar dimensión para poder competir en mejores condiciones en un mercado cada vez más globalizado, ya que uno de los puntos débiles del cooperativismo agroalimentario es la tremenda atomización que sufre. En el momento de cierre de esta edición, julio 2019, y según datos del Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social a 31 de diciembre de 2018, hay en España 3.225 cooperativas agrarias y 474 cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.

En los últimos años estamos asistiendo a un aumento de los procesos de integración, especialmente desde el año 2013, en el que se publicó la Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario. Esta ley, que trata de incentivar la constitución de grandes cooperativas, ha servido también para que el discurso de la necesaria dimensión llegue a más actores y lo haga con más fuerza y claridad, motivando a otras muchas cooperativas a iniciar procesos de integración, incluso no pudiéndose acoger a los incentivos de la citada Ley, porque lo importante es poder vender mejor el fruto del esfuerzo de los ganaderos y agricultores socios de cooperativas, y este es el fin básico y fundamental de crear estructuras más dimensionadas. En efecto, de no hacerlo, corremos el riesgo de que dejen de ser sostenibles cooperativas que, aun produciendo y gestionando bien, son incapaces de competir en los mercados.

Las cooperativas agroalimentarias cumplen entre otras muchas funciones, una de especial relevancia desde el punto de vista social, cultural y de la sostenibilidad: consiguen fijar la población al entorno rural, frenando el proceso de despoblación que está dando lugar a lo que se conocen los últimos meses como la “España vaciada”. En efecto, las cooperativas agroalimentarias somos el motor económico y social de muchos pueblos de nuestra geografía. La importancia de mejorar la dimensión, así como la contribución de las cooperativas agroalimentarias al sustento del medio rural, son dos conceptos que hoy día nadie, o casi nadie, pone en duda. Se han escrito multitud de artículos, trabajos, informes, etc., analizando los problemas y las soluciones, y asimismo en multitud de foros, jornadas y congresos se ha debatido sobre estos dos tópicos. Pero lo que no se ha hecho, hasta la fecha, es explicar cómo se llevan a cabo estos procesos de integración, desde el más “básico” – como podríamos calificar a los acuerdos intercooperativos- a los más “avanzados”, que serían las fusiones. Por ello, está guía viene a cubrir las necesidades que cualquier gestor de una cooperativa agroalimentaria tiene sobre como afrontar estos procesos desde (i) la óptica contable para poder plasmar en la contabilidad de la o las

cooperativas correctamente los hechos económicos que se ponen de manifiesto, desde (ii) la óptica jurídica que nos va a decir qué se puede, qué no se puede y cómo se puede hacer, detallando los pasos a seguir, y (iii) por último desde una óptica fiscal, de especial relevancia, ya que como es sabido las cooperativas tienen su propio régimen fiscal pero ello no exime de cumplir supletoriamente el régimen general.

Las cooperativas nos encontramos con un déficit importante de profesionales en asesorías, despachos, consultoras y universidades, que sean especialistas en cooperativismo, por lo que muchas veces estamos huérfanas de un asesoramiento especializado, lo que dificulta todavía más llevar a cabo cualquier proceso integrador. En este trabajo han participado numerosos autores, encabezados por la catedrática de la Universidad de Valencia y directora de la Cátedra Cooperativas Agroalimentarias, M^ª Pilar Alguacil Marí, todos ellos de reconocido prestigio, y muy vinculados al fenómeno cooperativo que han sido capaces de confeccionar esta completa guía, que intenta servir de referencia a la hora de emprender cualquier proceso integrador con garantías, evitando así que un buen proyecto se paralice o se dificulte por no saber que pasos dar. Confiamos en que sea de utilidad a todo aquel que desarrolle su trabajo en el mundo cooperativo y a todo aquel que se quiera acercar al cooperativismo desde ese enfoque horizontal en relación con la contabilidad, con los aspectos jurídicos y con la fiscalidad.

Finalmente quisiera agradecer a todas aquellas cooperativas que de una manera desinteresada se han ofrecido a compartir su experiencia y sus puntos de vista con los autores, lo que ha enriquecido aún más esta completa obra.

Ángel Villafranca
Presidente de Cooperativas Agro-alimentarias de España

> **INTRODUCCIÓN**

> **LA INTEGRACIÓN COOPERATIVA E INICIATIVAS LEGISLATIVAS PARA SU FOMENTO**

Carlos Vargas Vasserot
Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad de Almería

La búsqueda de la óptima dimensión empresarial ha constituido siempre una preocupación del sector agrario, que ve en los procesos de concentración empresarial la mejor forma de afrontar los retos de la globalización y de la competencia internacional, así como de superar algunas de las limitaciones de la estructura comercializadora que tienen un gran número de empresas agrarias españolas que provoca la gran asimetría de nuestra cadena agroalimentaria. La presión ejercida por los grandes distribuidores sobre la industria alimentaria y ésta sobre los agricultores, la existencia de grandes empresas agroalimentarias en muchos países de nuestro entorno mucho más competitivas que las nuestras, el incremento de costes de producción y la necesidad de ganar mayor tamaño, capacidad financiera e inversión en I+D+I, obligan a realizar movimientos de concentración en el sector, que permitan superar los personalismos y localismos que tanto han debilitado su fortaleza cara al exterior. Además, se hace necesario el crecimiento de las empresas agroalimentarias a través de adquisiciones de otras empresas complementarias en búsqueda de la integración vertical de las actividades iniciales de la cadena de producción, la entrada en nuevos mercados o canales y la ampliación de la gama de productos que ofertar para la necesaria diversificación de riesgos.

Aunque en los últimos años se han producido importantes procesos de integración de cooperativas en el sector agroalimentario español, éstos no han supuesto una mejora llamativa ni en cuanto a la reducción del número de cooperativas ni al incremento de su facturación media. En España hay en la actualidad aproximadamente 3.700 cooperativas agroalimentarias con lo que nos situamos en el segundo país de la Unión Europea con mayor número de estas entidades, con una muy baja cifra de facturación media por cooperativa (7,8 millones de euros), en lo que sólo superamos a Italia, Portugal y Grecia. En las siguientes tablas se puede percibir con nitidez la manifiesta debilidad del cooperativismo agrario español en términos comparativos con otros países europeos, debido a la atomización del sector y al escaso volumen de facturación de nuestras entidades, lo que determina un exiguo poder de negociación frente a otros eslabones de la cadena agroalimentaria y falta de capacidad de competir en los mercados internacionales.

Tabla 1. Comparación de cooperativas entre distintos países europeos

Estado Europeo	Núm. Cooperativas	Facturación (m€)	Facturación media (m€)
Italia	5.834	34.362	5,8
España	3.844	25.696	6,6
Alemania	2.400	67.502	28,1
Francia	2.400	84.350	35,1
Portugal	735	2.437	3,3
Grecia	550	711	1,2
Bélgica	301	3.257	10,8
Austria	217	8.475	39
Holanda	215	32.000	148,8
Reino Unido	200	6.207	31
Irlanda	75	14.149	188,6
Finlandia	35	13.225	377,8
Suecia	30	7.438	247,9
Dinamarca	28	25.009	893,17

Fuente: Elaboración a partir de los datos de COGECA, 2015.

Tabla 2. Facturación de cooperativas de distintos países europeos

Estado Europeo	Facturación (m€)	Facturación media (m€)
Francia	84.350	35,1
Alemania	67.502	28,1
Italia	34.362	5,8
Holanda	32.000	148,8
España	25.696	6,6
Dinamarca	25.009	893,17
Irlanda	14.149	188,6
Finlandia	13.225	377,8
Austria	8.475	39
Suecia	7.438	247,9
Reino Unido	6.207	31
Bélgica	3.257	10,8
Portugal	2.437	3,3
Grecia	711	1,2

Fuente: Elaboración a partir de los datos de COGECA, 2015.

Aunque la pretendida concentración de entidades agroalimentarias ha sido históricamente incentivada por los poderes públicos, tanto en el ámbito estatal como en el autonómico, a través de la adopción de diversas medidas tendentes a favorecer estos procesos, ha sido relativamente reciente la principal apuesta legislativa para favorecer la *integración cooperativa*, término con el que se quiere subrayar, de un lado, que las cooperativas que se asocian conservan su individualidad y, de otro, que estas realidades grupales tienen particularidades jurídicas y económicas propias. Nos referimos a la Ley 13/2013 de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario (LFIC), norma que tiene como objetivo favorecer, a través de la concentración de la oferta, el redimensionamiento de dichas entidades y que ha incentivado escasos pero importantes procesos de concentración a través del reconocimiento por el MAPA a determinadas entidades agroalimentarias de base asociativa como *entidades asociativas prioritarias* (EAP), por cumplir determinadas condiciones, asociándole a dicha calificación una serie de beneficios y ayudas que sirven de estímulo para llevar a cabo con éxito la pretendida integración.

La LFIC parte de un concepto amplio pero, a su vez, limitado de integración, al distinguir la "fusión" y la "integración" de cooperativas propiamente dicha [arts. 1.1 y 2.1.a)] y luego mencionar sólo a las dos principales manifestaciones de integración de cooperativas, las "cooperativas de segundo grado" y los "grupos cooperativos" (art. 1.3), con lo que se quedan fuera de su ámbito, a otras fórmulas de colaboración económica entre cooperativas, como son los acuerdos intercooperativos. Recordemos que la fusión de cooperativas, típica operación de concentración empresarial que supone la unificación total de las empresas partícipes y que puede ser entre entidades del mismo tipo societario (fusiones homogéneas) o diverso (fusiones heterogéneas), se distingue de la *integración cooperativa* propiamente dicha, término con el que se quiere subrayar, de un lado, que las cooperativas que se asocian conservan su individualidad y, de otro, que estas realidades grupales tienen en Derecho cooperativo particularidades jurídicas y económicas propias.

En particular, para que una entidad asociativa agroalimentaria sea susceptible de ser reconocida como EAP y beneficiarse de este modo de los incentivos económicos y financieros diseñados para ellas, debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) Ser una entidad asociativa agroalimentaria de las siguientes: 1) sociedades cooperativas agroalimentarias; 2) cooperativas de segundo grado; 3) grupos cooperativos; 4) SAT; 5) organizaciones de productores con personalidad jurídica propia, reconocidas de acuerdo con la normativa comunitaria en el ámbito de la PAC; y 6) entidades civiles o mercantiles, siempre que más del 50% de su capital social pertenezca a sociedades cooperativas, a organizaciones de productores o a SAT.
- b) Tener implantación y un ámbito de actuación económico que sean de carácter supraautonómico.
- c) Llevar a cabo la comercialización conjunta de la totalidad de la producción de las entidades asociativas y de los productores que las componen.
- d) Que la facturación de la entidad asociativa solicitante, o la suma de las facturaciones de las entidades que se fusionan o integran alcance, al menos, la cantidad determinada en

el Real Decreto 550/2014 por el que se desarrollan los requisitos y el procedimiento para el reconocimiento de las Entidades Asociativas Prioritarias y para su inscripción y baja.

- e) Constar expresamente en los estatutos o disposiciones reguladoras correspondientes a las distintas entidades que componen la entidad asociativa prioritaria, así como en los de esta entidad, la obligación de los productores de entregar la totalidad de su producción, para su comercialización en común.
- f) Los estatutos o disposiciones reguladoras de la entidad asociativa prioritaria y de las entidades que la integran deberán contemplar las necesarias previsiones para garantizar a sus productores asociados el control democrático de su funcionamiento y de sus decisiones, así como para evitar la posición de dominio de uno o varios de sus miembros.

El balance de la ley, tras varios años de puesta en marcha, puede ser interpretado de una manera positiva aunque con reservas. En la actualidad, hay reconocidas las siguientes EAP por el MAPA:

	NOMBRE	FECHA DEL RECONOCIMIENTO	PRODUCTOS
1	DCOOP S.C.A. (2º Grado)	1/12/2015	GENÉRICO
2	AN S.C. (2º Grado)	02/03/2016	GENÉRICO
3	EA GROUP S.C. (2º Grado)	19/04/2016	OVINO DE LECHE Y CARNE
4	INDULLEIDA S.A.	30/12/2016	TRANSFORMADOS HORTOFRUTÍCOLAS
5	IBERICO DE COMERCIALIZACIÓN S.C.L. (1º Grado)	03/01/2017	PORCINO IBÉRICO
6	OVIARAGON S.C.L. (1º Grado)	22/02/2017	OVINO DE LECHE Y CARNE
7	CONSORCIO DE PROMOCIÓN DEL OVINO S.C. (1º Grado)	26/12/2017	OVINO DE LECHE Y CARNE
8	SOCIEDAD COOPERATIVA ANDALUZACOVAP (1º Grado)	23/02/2018	INTEGRACIÓN VERTICAL
9	SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA BAJO DUERO (COBADÚ) (1º Grado)	05/03/2018	INTEGRACIÓN VERTICAL
10	UNIÓ CORPORACIÓ ALIMENTÀRIA, S.C.C.L. (2º Grado)	19/03/2018	FRUTOS SECOS
11	COTÉCNICA, S.C.C.L. (2º Grado)	05/03/2019	PIENSOS PARA ANIMALES DE COMPAÑÍA

Las EAP reconocidas hasta ahora agrupan a más de 130.000 socios con 320 entidades de base, que son cifras realmente importantes ya que se han logrado integrar, más o menos, el 10% de las cooperativas agroalimentarias que hay en la actualidad en España, que representan el 10% de la facturación y el 10% de los socios de base todas ellas. Además, el número de EAP que han sido reconocidas es aceptable, dadas las dificultades que tienen las entidades para cumplir con todos los requisitos que exige la normativa y que precisamente se ha reformado de manera reciente para flexibilizar su régimen (Real Decreto 161/2019 que modifica el Real Decreto 550/2014). Esta flexibilización era muy demandada por el sector ante la imposibilidad de muchas cooperativas de primer grado y segundo grado de cumplir con algunos de los requisitos para el reconocimiento de EAP. Cabe también indicar que algunas Comunidades Autónomas han dictado normas similares para incentivar procesos de integración cooperativa en sus respectivos ámbitos territoriales (Castilla León, Castilla-La Mancha y Andalucía).

Lo cierto es que con la promulgación de la LFIC y de las normas autonómicas de similar factura, vivimos un momento en el que la integración cooperativa está de absoluta actualidad y que en muchas ocasiones se manifiesta como una necesidad de supervivencia de las cooperativas en un sector cada vez más competitivo y complejo como es el agroalimentario, complejidad que también es una de las características de la parte del ordenamiento que regula este fenómeno con una ley estatal y diecisiete leyes autonómicas de cooperativas mal coordinadas entre sí y con la ley 3/2009 sobre de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

> MARCO NORMATIVO DE LAS COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS

Fernando Sacristán Bergia
Profesor Titular de Derecho Mercantil
Abogado

En el marco de la legislación cooperativa, encontramos la tendencia de regular las distintas fórmulas de integración que tratamos en esta guía de una forma no homogénea en las diferentes leyes, con particularidades que se presentan de unas leyes a otras, y que afectan tanto a la amplitud y detalle con el que se trata en los distintos textos, como a las soluciones legislativas aplicables. Normalmente aparecerán contempladas estas fórmulas de integración en dos capítulos distintos de la ley, regulando con frecuencia en un mismo capítulo, realidades heterogéneas por su distinta naturaleza, como son los grupos cooperativos, las cooperativas de segundo grado, y los acuerdos intercooperativos de lo que es ejemplo el capítulo IX de la Ley estatal de cooperativas que dedica a la materia apenas tres artículos, y regulando en otro capítulo las modificaciones estructurales, como aparecen recogidas en el capítulo VII de la Ley estatal. Se aprecia en las Leyes autonómicas un reflejo del modelo legal previsto en la Ley estatal, siguiendo mayoritariamente esta misma estructura.

En relación con el marco normativo mercantil que afecta al contenido de estas materias, y teniendo en cuenta que la proliferación de leyes autonómicas, no facilita poder establecer siempre con claridad el marco legal aplicable, se ha hecho el esfuerzo de incluir en cada capítulo de esta guía un cuadro en el que se refleja el régimen aplicable a cada materia, tanto en la ley estatal, como en cada una de las leyes autonómicas de cooperativas, destacando las principales particularidades de cada uno de ellos.

Resulta posible extrapolar una serie de características que son comunes al marco normativo, conforme exponemos a continuación:

- 1º Se trata de un marco legal desarrollado con una aparente simplicidad, y con frecuencia de forma descriptiva, sin mucho detalle, que puede dificultar la labor del interprete para resolver el proceso a seguir, dado la complejidad de las materias.
- 2º El contenido de la regulación y el tratamiento legislativo no es homogéneo en el ámbito de las distintas leyes autonómicas, presentándose diferencias de régimen jurídico, que se destacan en el desarrollo de los temas que se presentan en esta guía.
- 3º Con frecuencia vamos a encontrarnos con lagunas en alguna de las leyes autonómicas, así podemos señalar, entre otros ejemplos, que la operación de cambio de tipo de una cooperativa de segundo grado en otra de primero, no está regulada en la mayoría de las Leyes autonómicas, ni de la misma manera en aquellas leyes que lo contemplan, lo que obligara a buscar soluciones acorde con lo dispuesto por el legislador en las leyes que si lo contemplan.

4º Las respuestas a las lagunas, las encontramos en algún caso, fuera del derecho cooperativo, como ocurre con las modalidades de fusiones simplificadas que no se contemplan en la legislación cooperativa, pero sí en la Ley de Modificaciones Estructurales.

5º Las diferencias de tratamiento de unos textos a otros, afectan no solo a porcentajes para el ejercicio de derechos, o a los distintos trámites que deben seguirse, también a aspectos diferenciales tan relevantes como los que se dan en materia de acuerdos intercooperativos y el distinto destino de los resultados de las operaciones, sin que pueda encontrarse alguna justificación, a que dependiendo de la ley aplicable, deban destinarse al fondo de reserva obligatorio de la cooperativa, o que reciban el mismo destino que los resultados de las operaciones con socios.

En general, podemos afirmar que nos encontramos con un marco legislativo complejo, por lo que es uno de los objetivos de la guía facilitar al lector su conocimiento, y puesta en práctica.

> MARCO CONTABLE DE LAS COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS

Juana Isabel Genovart Balaguer

Profesora Contratada Doctora de Economía Financiera y Contabilidad

Emilio Mauleón Méndez

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de las Islas Baleares

El artículo 61.1 de la Ley 27/1999 de cooperativas estatal establece que “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 esta Ley y normas que la desarrollen, ...”.

Al tener reservada el Estado, la competencia exclusiva en materia mercantil, la regulación contable de las entidades cooperativas debe realizarse de acuerdo con las directrices marcadas por el Plan General de Contabilidad (PGC, en adelante), aprobado por Real Decreto 1514/2007; por el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas (PGC Pymes, en adelante), aprobado por Real Decreto 1515/2007; y por las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, en adelante), que les afectaran.

Las cooperativas, por ser entidades contables con características peculiares, complementan su regulación contable con unas normas específicas publicadas en el año 2010, por Orden Ministerial EHA/3360/2010, de 21 de diciembre denominadas “normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas” (NACSC, en adelante). Éstas se aplican con independencia de dónde desarrollen su actividad principal y de la normativa autonómica a la que estuvieran sometidas. En lo no regulado por ellas, debe aplicarse el PGC, o bien el PGC Pymes, así como las adaptaciones sectoriales o bien las Resoluciones del ICAC, siempre que proceda.

Por último, siempre que la cooperativa, sea de la clase que sea, tuviera una sección de crédito, respecto a ésta, debería aplicarse la normativa contable específica que le corresponda y supletoriamente, las normas contables sobre cooperativas.

Normativa contable para cooperativas agroalimentarias

> **NACSC**

> Supletoriamente:

> PGC / PGC Pymes

> Resoluciones ICAC

> Adaptaciones sectoriales (para secciones de crédito)

> MARCO FISCAL DE LOS PROCESOS DE INTEGRACIÓN DE COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS

María Pilar Alguacil.
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia.

En el ámbito fiscal, la situación normativa de los procesos de integración de las cooperativas agroalimentarias varía significativamente dependiendo de a qué proceso nos estemos refiriendo. En el caso de las fusiones (en cualquiera de sus modalidades), el régimen de tributación, y las normas aplicables, son las mismas para las realizadas entre sociedades de capital que para las que integran una o varias cooperativas, a diferencia de lo que ocurre con el régimen especial de grupos de sociedades, como veremos seguidamente.

En el Impuesto sobre Sociedades, en el caso de una fusión donde participe una o varias cooperativas, se aplicarían las reglas generales de generación de plusvalías como consecuencia de las operaciones de reestructuración contenidas en el art. 17 de la ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Pero también sería de aplicación el régimen especial contenido en los arts. 76 a 89 de la LIS, y que garantizaría la neutralidad fiscal de la operación.

Por otra parte, este mismo régimen de neutralidad se aplicaría (incluso si no se optara por el régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades) en el resto de impuestos afectados, con lo que las operaciones no estarían sujetas a IVA (Art. 7-1 Ley 37/1992, reguladora del IVA), ITPAJD/OS (Art. 19.2. 1º del RDL 1/1993, regulador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), e Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (D.A. 2ª LIS). Todo ello, como indicábamos, constituye asimismo el tratamiento general en cualquier operación de fusión. Las especialidades vendrán de la mano de las características específicas de las cooperativas, como se analizará en el apartado correspondiente, no de que la normativa aplicable sea especialmente dirigida a las mismas.

La cuestión es diferente en cuanto a los procesos de integración que no supongan una modificación estructural: acuerdos intercooperativos, cooperativas de segundo grado y grupos cooperativos. En cuanto a los primeros, no existe previsión específica alguna en el ámbito tributario sobre el tratamiento de las operaciones y los rendimientos derivados de un acuerdo intercooperativo. La ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante, Ley 20/1990) reguladora del régimen fiscal especial de cooperativas, desconoce absolutamente su existencia, con lo que su impacto fiscal dependerá de la interpretación que se realice de esta ley (y en particular, de si las operaciones realizadas bajo su cobertura se califican como operaciones con socios o con terceros), a la luz de su regulación en la normativa cooperativa estatal o autonómica.

La Ley 20/1990, sí dedica al régimen fiscal de las cooperativas de segundo grado un artículo: el art. 35, e indica cuándo se consideran fiscalmente protegidas, así como en qué casos, y en qué medida, pueden aplicar los beneficios fiscales propios de las cooperativas

especialmente protegidas. Por lo tanto, a efectos de la normativa fiscal, las cooperativas de segundo grado tienen una sustantividad propia.

En cuanto a los grupos cooperativos, en el Impuesto sobre Sociedades, deben distinguirse dos situaciones: por un lado, los efectos que tiene en el impuesto estar ubicado dentro de un "grupo mercantil", para lo que la norma remite al art. 42 del Código de comercio. La normativa reguladora, por tanto, sería la propia de las sociedades de capital, si bien su aplicación a los grupos en los que se integran cooperativas presenta dificultades específicas.

Por otro lado, estaría la posibilidad de optar al régimen de tributación consolidada, adquiriendo la condición de "grupo fiscal". Pues bien, las cooperativas no podrían optar al régimen especial de tributación consolidada, de carácter voluntario, regulado en el Capítulo VI del Título VII de la ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (arts. 55-75), cuando reúnan los requisitos contemplados en su art. 58, dado que sólo se aplica a las sociedades que "tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias", con lo que no podrían integrarse en la declaración consolidada las cooperativas que formaran parte de un grupo, ni optar por este régimen los grupos total o parcialmente compuestos por cooperativas. Las cooperativas, sin embargo, pueden tributar en el Impuesto sobre Sociedades, de forma consolidada, incluso en algunos grupos heterogéneos, pero sólo con base en el régimen establecido en el RD 1345/1992, que veremos más adelante, y que regula específicamente la tributación consolidada de los grupos cooperativos, tal y como los define la propia norma.

Por último, hay que señalar que esta definición de grupo sólo sirve para este régimen especial, y no coincide con la realizada para el grupo a efectos de IVA, contenido en el artículo 163 *quinquies* de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora de la ley del IVA, que establece un régimen especial de grupos en el que la existencia de un grupo mercantil, o de consolidación fiscal, no plantea ninguna trascendencia. En este punto, la normativa aplicable a la cooperativa no presenta ninguna especialidad respecto del resto de sociedades.

> LOS ACUERDOS INTERCOOPERATIVOS

> RÉGIMEN JURÍDICO

Fernando Sacristán Bergia
 Profesor Titular de Derecho Mercantil
 Abogado

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

Atendiendo a la globalización y al desarrollo tecnológico de los mercados, en la actualidad la exigencia de competitividad afecta a todos los operadores y sectores. Se trata de un reto que esta frecuentemente relacionado con la dimensión empresarial, los costes de producción y la calidad de los productos y servicios. El sector agroalimentario esta afectado por estas exigencias, y las cooperativas deben superar este reto para poder cumplir su objeto social. En el marco del cooperativismo, tal y como recoge, *PAZ CANALEJO, N. en "Los acuerdos intercooperativos en el derecho vigente (Estatal y autonómico)"* (publicado en la RJN nº 52, págs141-142), el fomento de la integración ha sido una constante desde principios del siglo pasado, así *GUIDE* en 1910, se refería a las relaciones intercooperativas como la cosa más natural del mundo. Y unos años después, *RAYNAULD* (1955), destacaba que la intercooperación persigue: a) *El progreso del cooperativismo, ventajas en el orden social y económico*, b) *Organización del sector en el que actúan: racionalidad y aumento en la productividad*, c) *Reparto más equitativo de la riqueza*.

La colaboración entre cooperativas constituye la esencia del Sexto principio cooperativo de la ACI (Manchester 1995), que se refiere a la Intercooperación o colaboración, afirmando que *las cooperativas sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales*.

En nuestro ordenamiento jurídico, la Ley estatal de Cooperativas recoge en su Exposición de Motivos la necesidad de fomentar la intercooperación, destacando que son de especial interés las formas de colaboración económica entre cooperativas, procurando su ampliación y facilitando la integración. Y en nuestra legislación cooperativa, tanto en la Ley estatal como en las distintas leyes autonómicas, regulan los acuerdos intercooperativos, y se incluye su régimen de forma somera, junto a instituciones jurídicas de distinta naturaleza que estos, como son la cooperativa de segundo grado, los grupos de cooperativas y las denominadas otras formas de colaboración, o de integración. Un ejemplo de lo indicado es el Capítulo IX de la Ley Estatal, que en tres artículos (arts. 77 a 79), regula las cooperativas de segundo grado, el grupo cooperativo y lo que denomina otras formas de colaboración económica, incluyendo en un único precepto referencia a las sociedades, agrupaciones, consorcios, uniones, convenios y acuerdos, con referencia expresa en el apartado 3 del art. 79 a los acuerdos intercooperativos.

Esta forma de legislar utilizando las formas de colaboración como una especie de cajón de sastre en el que se mezclan realidades heterogéneas, y dedicándole una escasa atención, es una constante en las leyes autonómicas, que siguen el modelo de la estatal, así puede verse como ejemplo, entre otras muchas, la Ley Valenciana arts.100 a 103.

II. MARCO NORMATIVO

Los acuerdos intercooperativos se presentan con frecuencia como si fueran una novedad prevista en el art. 79 de la vigente Ley estatal de Cooperativas, lo que no es del todo preciso, porque en nuestro ordenamiento podemos encontrar precedentes. Así pueden verse, entre otros, el Reglamento Ley Coop. 1942, que se refería al intercambio de capitales, y de personal asociado, formación de fondos cooperativos. El Reglamento de 1978 (art. 125.1), también contemplaba los intercambios de servicios, mercaderías, materias primas. Y el art 149 LGCOOP de 1987, al referirse a otras formas de colaboración económica, incluía las actividades que se desarrollen para la consecución del objeto social, con otras personas físicas o jurídicas, estableciendo que sus resultados se destinarían al FRO.

El actual **art. 79.3 de la LCOOP**, establece que:

“Las cooperativas podrán suscribir con otras acuerdos intercooperativos en orden al cumplimiento de sus objetos sociales. En virtud de los mismos, 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.

Los resultados de estas operaciones se imputarán en su totalidad al fondo de reserva obligatorio de la cooperativa”.

Detrás de la aparente sencillez de la redacción de este precepto, apenas se regulan dos aspectos de los acuerdos, en primer lugar, se señala de una forma descriptiva cuál es su objeto, y finalidad, y en segundo, después de afirmar que tienen la misma consideración que las operaciones cooperativizadas con los socios, y en manifiesta contradicción con esta afirmación, se establece expresamente en el ámbito de la Ley estatal que los resultados de esta se imputaran al FRO, lo que sin duda no tiene ninguna justificación, y es la principal crítica a este precepto.

No tiene ningún sentido pretender fomentar los acuerdos intercooperativos obligando a que los resultados de estos tengan que destinarse en su totalidad al FRO, lo que es un claro desincentivo para su interés económico, y resulta contradictorio con su tratamiento como si de operaciones con los propios socios se tratara.

La LCOOP establece expresamente en el art. 21. 2. g que el órgano competente para aprobar la celebración de estos acuerdos es la asamblea general, siendo una competencia indelegable. Y ello sin que exista ningún motivo para diferenciar estos acuerdos entre cooperativas, de otros que están también dentro del giro o tráfico de la actividad cooperativizada y que salvo disposición expresa son competencia del órgano de administración, como ocurriría con el contrato con un transportista que colabora para el transporte de los productos de la cooperativa.

En el marco de la legislación autonómica tampoco encontramos un desarrollo detallado de los acuerdos intercooperativos, y existe un tratamiento dispar, que no afecta a la descripción del objeto de los mismos que es coincidente con el incluido en el art. 79 citado, encontrando las principales diferencias de tratamiento, en el destino de los resultados económicos, la determinación de la competencia para su aprobación, y la publicidad de los mismos.

En consecuencia, la principal diferencia que va a incidir en el atractivo de la celebración de los acuerdos intercooperativos es el distinto destino que hay que darles a sus resultados, siendo por fortuna pocas las Leyes autonómicas que siguiendo a la Ley estatal establezcan su destino integro al FRO.

Teniendo en cuenta estas diferencias, conviene a continuación, señalar en tres líneas cual es el marco legal en cada una de las leyes, y su posición sobre estos aspectos, adelantando que son coincidentes en la descripción del contenido de los acuerdos, y que sobre lo que nada se indique en el siguiente cuadro, no hay pronunciamiento expreso.

NIVEL	ABREV.	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS
Estatal	LCOOP	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas	Artículo 79
			Los resultados deben destinarse al FRO.
Andalucía	LSCA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artículo 110
			Tienen la consideración de operaciones cooperativizadas con los socios.
Aragón	LCARA	Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón	Artículo 91
			Señala que tienen la consideración de operaciones con socios.
Principado de Asturias	LCPA	Ley del Principado de Asturias 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas	Artículo 136
			Tienen la misma consideración que las operaciones cooperativizadas con los socios.
Islas Baleares	LCIB	Ley 1/2003 de 20 de marzo, de Cooperativas de las Islas Baleares	Artículo 143
			Tienen la misma consideración que las operaciones cooperativizadas con los socios, y sus resultados tienen el mismo destino que las operaciones con socios.

NIVEL	ABREV.	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS
Cantabria	LCCANT	Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria	Artículo 142
			Se refiere a convenios o acuerdos intercooperativos, tienen la consideración de operaciones cooperativizadas con socios, excepto las operaciones con las secc. de crédito. Es necesario que la cooperativa de publicidad al acuerdo en la web corporativa o en el tablón de anuncios.
Castilla-La Mancha	LCCLM	Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha	Artículos 43.1.g, y 157
			Tienen la consideración de operaciones con los socios, y los resultados son resultados cooperativos, su aprobación es competencia asamblea.
Castilla y León	LCCYL	Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León	Artículo 128
			Establece que tienen la misma consideración que las operaciones con los socios, y sus resultados se imputaran en su totalidad al FRO.
Cataluña	LCCAT	Ley 12/2015, de 9 de julio, de Cooperativas de Cataluña	Artículo 142
			Se refiere a convenios o acuerdos intercooperativos, tienen la consideración de operaciones cooperativizadas con socios, excepto las operaciones con las secc. de crédito. Es necesario que la cooperativa de publicidad al acuerdo en la web corporativa o en el tablón de anuncios.
Extremadura	LCEX	Ley 9/2018, de 30 de octubre, de Sociedades Cooperativas de Extremadura	Artículo 137
			Los resultados de estas operaciones tendrán la consideración de resultados cooperativos.

NIVEL	ABREV.	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS
Galicia	LCG	Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia	<p>Artículos 111.5, y art. 131</p> <p>Se regulan expresamente para las cooperativas agrarias, teniendo la misma consideración que las operaciones realizadas con los socios</p> <p>En el art. 11.6 contempla expresamente el suministro de bienes a los socios de las cooperativas de primer grado, que son los titulares directos de las explotaciones.</p>
La Rioja	LCLR	Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja	<p>Artículos 35.2.h, y 131</p> <p>Establece que la aprobación de los acuerdos intercooperativos es competencia de la Asamblea General (art. (35.2.h), tienen la misma consideración que las operaciones cooperativizadas con los propios socios. Los resultados de estas operaciones se imputarán en su totalidad al FRO.</p>
Comunidad de Madrid	LCCMAD	Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid	<p>Artículo 129</p> <p>Se refiere a conciertos dentro de las diferentes modalidades de intercooperación, teniendo los resultados la misma consideración que la actividad cooperativizada con socios.</p>
Región de Murcia	LCMUR	Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia	<p>Artículos 37.2.i, y 135</p> <p>Indica también que tienen la consideración de operaciones con los propios socios, y se establece que el 50% de los resultados se destinan al FRO. Su celebración es competencia de la Asamblea.</p>

NIVEL	ABREV.	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS
Comunidad Foral de Navarra	LFCN	Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra	Artículo 81.6
			Se refiere a conciertos para intercambiar servicios, materias primas y productos, que pueden incluso establecer una dirección única para las operaciones concertadas. Indicando expresamente que los beneficios obtenidos se destinarán al FRO. En relación con el concepto se añade a la dicción anterior: "...efectuando las facturas y liquidaciones a la otra cooperativa o directamente a sus socios".
País Vasco	LCPV	Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco	Artículo 134 bis
			Se establece que tienen la misma consideración que las operaciones cooperativizadas con los socios.
Comunidad Valenciana	LCCV	Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana	Artículo 31, y 102
			Los acuerdos intercooperativos tienen la misma consideración que las operaciones cooperativizadas con los socios, no aparecen entre las materias atribuidas como competencia de la asamblea.

Resulta destacable que con independencia de denominarse en los distintos textos legales como acuerdos, convenios o conciertos, los acuerdos intercooperativos tienen naturaleza contractual, son un contrato celebrado entre cooperativas, siendo aplicable el régimen previsto con carácter general para los contratos en el Cdc y el Cc. Su contenido tiene el límite del respeto a la finalidad de desarrollo del objeto social, y que estén referidos a operaciones de suministro, entregas de productos o servicios, lo que debe interpretarse en sentido amplio, adaptándose a la actividad de la cooperativa y con respeto a los principios cooperativos. Es posible que en su marco tengan cabida contratos que persigan un interés meramente economicista, como otros que se celebren con un fin de perfil social, lo que ocurriría en la prestación de un servicio de asistencia técnica a una cooperativa social en

el que se cubra solo los costes (Ej. una cooperativa agroalimentaria que envía producto con origen en sus excedentes de producción a una cooperativa titular de una residencia de ancianos, cobrándole a esta solo el precio del transporte).

Detrás de su naturaleza contractual, y dependiendo del legislador cooperativo competente, su celebración puede tener un régimen más o menos flexible, en función de que se establezca que su aprobación es competencia de la asamblea o del órgano de administración, y de si se exige cumplir con requisitos formales sobre su publicidad. Además, aunque no es lo habitual, debe tenerse en cuenta la posibilidad de que reglamentariamente se hubiera establecido la exigencia adicional de su inscripción en el Registro de Cooperativas competente [así ocurre con el Reglamento de Organización del Registro de Cooperativas de Castilla La Mancha, que en su artículo 24.1.n) establece con carácter obligatorio la inscripción de los acuerdos intercooperativos]. En todo caso, resulta oportuno señalar que a pesar de establecerse para los acuerdos de las cooperativas castellano manchegas su inscripción obligatoria, consideramos que esta tendría una eficacia meramente declarativa respecto de los efectos del acuerdo, produciendo este todos sus efectos entre las partes desde su perfección.

Atendiendo al marco legal actual, y teniendo en cuenta las consideraciones fiscales que se analizan más adelante, podemos afirmar que el legislador ha tipificado el concepto de acuerdo cooperativo, como un contrato celebrado entre dos cooperativas, por el que la cooperativa y sus socios podrán realizar operaciones de suministro, entregas de productos o servicios en la otra cooperativa.

En consecuencia, atendiendo al concepto tipificado por el legislador, parece que sólo podrán tener la consideración de tales, los acuerdos que se adapten a este contenido, y aunque dogmáticamente podríamos plantearnos la conveniencia o no de incluir otras modalidades, como ocurriría con aquel contrato por el que se establece que los socios de las dos cooperativas firmantes, pueden prestarse directamente suministros o servicios, debemos advertir que esta concreta modalidad no estaría actualmente contemplado en la Ley, y que puede plantear dudas razonables sobre su calificación jurídica y consecuencias.

Definido el concepto de acuerdo cooperativo por el legislador, debemos recordar que el régimen jurídico aplicable varía de unas leyes autonómicas a otras, y aunque se considera que nos encontramos con operaciones que tienen el tratamiento de operaciones cooperativizadas con los socios, el destino de los resultados de estas va a depender de la concreta Ley aplicable, existiendo leyes autonómicas que exigen llevarlos al FRO.

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

En relación con el ámbito subjetivo, las partes de los acuerdos intercooperativos tienen que ser cooperativas (lo que no significa que una cooperativa no pueda celebrar acuerdos con cualquier otra empresa o sujeto, simplemente la consecuencia será que estos no son intercooperativos y no se consideran parte de la actividad cooperativizada con los socios), no siendo necesario que las cooperativas participantes estén domiciliadas en una misma comunidad autónoma, la única cuestión que se plantearía en ese caso, es que cada cooperativa tiene que cumplir con la legislación aplicable. Las cooperativas participantes pueden ser de diferente clase. Así es posible que en el acuerdo participe una cooperativa

de primer grado con la de segundo de la que es socia, y que se establezca por ejemplo que los socios de base de la cooperativa de primer grado realizaran operaciones de suministro o entregas en la de segundo, lo que tendría a efectos fiscales la virtualidad de dejar claro que la actividad desarrollada en el marco de este acuerdo debe considerarse como operaciones realizadas con los propios socios.

En cuanto al ámbito del contenido de los vínculos y efectos que tiene el acuerdo para las cooperativas participantes, y en su caso para sus socios, el contrato puede ser recíproco o no, esto es, pueden reconocerse derechos u obligaciones solo para uno de los participantes, o a las dos, sin que sea descartable que participen en el acuerdo más de dos cooperativas. Los servicios o prestaciones del contrato pueden realizarse indistintamente a favor de las cooperativas participantes o al de los socios de estas, como ocurriría por ejemplo en el caso de firmar un convenio una cooperativa de ganaderos con otra de fabricantes de piensos, por el que la cooperativa fabricante puede suministrar a los socios de la de ganaderos en las condiciones pactadas.

En todo caso, de la lectura del contrato debe quedar definido a quien, y como se le prestan los servicios, la forma de establecer el precio y de realizarse el pago, así como en su caso, si existen algún tipo de límites, o volúmenes mínimos de operaciones.

En relación con la determinación de la competencia para aprobar la celebración de un acuerdo intercooperativo debemos atender a la ley aplicable a cada caso concreto, y distinguir entre las cooperativas reguladas por aquellas leyes que atribuyen competencia expresa a la Asamblea, del resto, en las que resulta de aplicación el régimen general. Cuando la Ley establece la competencia de la asamblea, hay que distinguir a su vez dos etapas distintas, la etapa previa a la formalización del acuerdo, en la que la iniciativa para plantearse el interés de las cooperativas participantes en el proyecto de contrato es del órgano de administración. En esta fase previa la actuación del órgano de administración debe estar presidida por el cumplimiento de las instrucciones que en su caso le hubiera dado la asamblea, y de sus deberes de diligencia y lealtad, que llevan a que cualquier información que se obtenga de la otra cooperativa, de sus servicios, productos o sistemas sea confidencial, no pudiendo ser utilizada para otro fin. Esta etapa tiene como finalidad determinar si existe interés por celebrar el acuerdo, y cuales sería sus términos para poder plantearse a la asamblea. Una vez que estos contactos son exitosos y se confirma el interés por materializar el acuerdo, debe plantearse su aprobación a la asamblea. Al objeto de incluirlo en el orden del día, resulta oportuno tener preparado el borrador del acuerdo para que los socios puedan conocer previamente su contenido, sin que sea descartable que lo que se presente en la Asamblea sean las condiciones del contenido del futuro contrato, y la solicitud de autorización al órgano de administración para su formalización.

En el caso de cooperativas de una misma comunidad autónoma en la que se establezca la competencia de la asamblea, para que pueda formalizarse el acuerdo debe aprobarse previamente por las asambleas de todas las cooperativas participantes. Si la Ley aplicable no exige una mayoría concreta para su aprobación, salvo disposición contraria de los estatutos, no se exigirá una mayoría cualificada. La Ley tampoco regula el contenido del propio acuerdo de aprobación, por lo que cabe la posibilidad, a diferencia de lo que

ocurre con un proyecto de fusión, que la asamblea apruebe su realización delegando en el consejo la determinación de los aspectos que consideren oportuno, o sometiéndolo a cualquier condición o cambio respecto de la propuesta presentada, facultando al consejo su negociación antes de formalizar el acuerdo, por ejemplo exigiendo que el acuerdo se plantee con carácter de exclusivo, o una ampliación/reducción de los servicios o productos incluidos.

En aquellos casos en los que la normativa aplicable no establece la competencia de la asamblea (que son en la mayoría de las leyes autonómicas), el órgano de administración es el competente para valorar la conveniencia y contenido del acuerdo y celebrarlo. En estos casos, los acuerdos intercooperativos forman parte de los actos de gestión/administración ordinaria de la cooperativa, como también lo son cualquier contrato con proveedores o clientes de la cooperativa, pudiendo celebrarlo siempre que no se opusiera a una instrucción expresa de la asamblea. Una vez celebrado el acuerdo, si su ámbito afecta a los servicios de los socios, debe ponerlo en su conocimiento por el medio que lo considere más oportuno, recordemos en este punto que la LCCAT exige expresamente la publicación en la web, o en su caso, si no hay web corporativa a través del tablón de anuncios.

Sobre el objeto del contrato, el legislador se refiere de forma reiterada en los distintos textos legales, a que los acuerdos tendrán por objeto el cumplimiento de los objetos sociales, *realizando operaciones de suministro, entregas de productos o servicios*. Atendiendo a los objetos sociales de las dos cooperativas, resulta oportuno describir en el contrato de forma clara cuales son esos servicios, suministros o productos concreto que se contratan, así como ejemplos, una cooperativa agrícola que contrata con otra, que es titular de una plataforma de distribución, la posibilidad de utilizar los almacenes de esta y su sistema de transporte; o una cooperativa ganadera que contrata con otra de distribución alimentaria, la compra de toda o parte de su producción.

Además de la descripción del objeto en el texto del contrato, existen otros posibles contenidos que se pueden incluir en el acuerdo. Así ocurre en relación con el objeto del contrato, con la posibilidad de que el acuerdo se reduzca a una zona geográfica concreta, o con la de introducir cláusulas de exclusiva. Y respecto a la eficacia y desarrollo del acuerdo, es oportuno contemplar cláusulas de confidencialidad, sobre protección de datos, o en relación con el incumplimiento y sus consecuencias.

En cuanto a las formas de solucionar los conflictos, es posible incluir en el contrato cláusulas por las que se someta a arbitraje cualquier problema derivado de la ejecución del acuerdo, o a los tribunales de un concreto partido judicial que pacten las partes.

Con carácter general nada se indica en la legislación sobre la manera en la que debe formalizarse los acuerdos intercooperativos, con independencia de que en el ámbito de la LCCLM deben formalizarse en escritura pública para poder inscribirse en el registro de Cooperativas, podemos afirmar que deben celebrarse por escrito sin que sea necesario otorgar escritura pública, lo que si será recomendable en aquellos casos que por el volumen e importancia del acuerdo se considerara oportuno.

IV. A TENER EN CUENTA

Antes de celebrar un acuerdo intercooperativo debemos tener en cuenta que:

Los acuerdos intercooperativos están tipificados por el legislador, son un contrato entre dos cooperativas por el que la cooperativa y sus socios podrán realizar operaciones de suministros, entregas de productos o servicios en la otra cooperativa firmante del acuerdo.

Las operaciones realizadas en el ámbito de un acuerdo intercooperativo son consideradas operaciones cooperativizadas con los socios.

Las Leyes autonómicas no establecen un régimen uniforme en cuanto al tratamiento de los resultados de las operaciones resultantes de los acuerdos intercooperativos. Los resultados de estas operaciones deben imputarse al FRO solo cuando la Ley aplicable así lo exija expresamente, en caso contrario se aplica el régimen general.

La competencia para la celebración de un acuerdo intercooperativo corresponde a los órganos de administración de las cooperativas participantes, salvo que la Ley aplicable o los estatutos atribuyan expresamente esta competencia a la Asamblea general.

Aunque la Ley no lo exija expresamente, es conveniente formalizar los acuerdos intercooperativos por escrito.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

PAZ CANALEJO, N.: "Los acuerdos intercooperativos en el derecho vigente (Estatal y autonómico", *RJN*, 2004, núm. 52, pp. 141-142.

PAZ CANALEJO, N.: *La sociedad cooperativa ante el reto de los mercados*, Ministerio de trabajo y asuntos sociales, 2002.

ALFONSO SÁNCHEZ, R.: "Instrumentos de colaboración o cooperación económica en el sector agroalimentario", en *Cooperativas agrarias y sociedades agrarias de transformación*, PULGAR EZQUERRA (Dir.), Madrid, ed. Dykinson, 2006.

SÁNCHEZ PACHÓN, L.: "Los acuerdos intercooperativos", en *CIRIEC. Revista Jurídica de la Economía social y Coooperativa*, 2011, núm. 22.

VARGAS, C.; GADEA, E.; SACRISTAN, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas- Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución*, Madrid, ed. La Ley, 2017.

> **RÉGIMEN CONTABLE**

Juana Isabel Genovart Balaguer
Profesora Contratada Doctora de Economía Financiera y Contabilidad
Emilio Mauleón Méndez
Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de las Islas Baleares

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Cuentas contables específicas. 2.- Cuentas anuales. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

En este capítulo trataremos los aspectos contables de los acuerdos intercooperativos realizados por las entidades. En concreto analizaremos la contabilización de estos acuerdos por parte de las cooperativas firmantes, así como la información relativa a los mismos que debe suministrarse en las cuentas anuales y cómo afectan dichos acuerdos a la distribución del excedente.

A fin de determinar los resultados procedentes de acuerdos intercooperativos, propondremos crear unas cuentas contables específicas para las operaciones que dimanen de los mismos. El desglose de dichas cuentas resultará útil al tiempo de elaborar la memoria de las cuentas anuales.

II. MARCO NORMATIVO

Como ya se ha comentado en apartados anteriores de esta guía, la práctica totalidad de la normativa sustantiva autonómica de las cooperativas se alinea con la estatal, al asimilar las operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos a las operaciones realizadas con los propios socios.

A nivel contable, deberemos observar los requerimientos que hacen las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (NACSC en adelante), a la hora de contabilizar las operaciones fruto de acuerdos intercooperativos. Aunque las normas contables nada dicen al respecto, atendiendo a que dichas operaciones se asimilan a las operaciones realizadas con los propios socios, entendemos que deberían contabilizarse aplicando los criterios previstos para estas últimas, según lo estipulado en las normas 8ª, 9ª y 10ª.

Sin embargo, en cuanto a la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales, las normas contables sí tratan los acuerdos intercooperativos en su norma 13ª, que comentaremos en el apartado siguiente.

Adquisiciones por acuerdos intercooperativos

- > **Norma 8ª:** Adquisiciones de bienes a los socios
- > **Norma 9ª:** Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores

Ingresos por acuerdos intercooperativos

- > **Norma 10ª:** Ingresos consecuencia de operaciones con los socios

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

A pesar de que estas operaciones deban contabilizarse siguiendo los mismos criterios contables que las operaciones realizadas con los propios socios de la cooperativa, creemos necesario registrarlas en cuentas contables diferenciadas. El detalle informativo que conseguiremos utilizando cuentas diferentes resulta indispensable para confeccionar la memoria de las cuentas anuales, plantear el reparto del excedente y practicar la liquidación del impuesto sobre sociedades.

1. CUENTAS CONTABLES ESPECÍFICAS

Al igual que la norma octava de las NACSC ha previsto unas cuentas específicas para recoger las compras de bienes realizadas a los socios, proponemos crear las siguientes cuentas para recoger las compras de bienes realizadas en virtud de acuerdos intercooperativos:

– **(4008) “Proveedores por acuerdos intercooperativos”:**

Importe estimado o correspondiente a pagar por los bienes adquiridos a raíz de acuerdos intercooperativos.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta (4007) en las NACSC (norma 8ª).

– **(448) “Créditos por operaciones efectuadas en acuerdos intercooperativos”:**

Importe a devolver por las cooperativas o sus socios como consecuencia de haber percibido inicialmente una cantidad superior a la prevista.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta (447) en las NACSC (norma 8ª).

– **(604) “Compras por acuerdos intercooperativos”:**

Aprovisionamiento de la sociedad cooperativa de bienes incluidos en los subgrupos 30 y 31 adquiridos en acuerdos intercooperativos.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta (605) en las NACSC (norma 8ª).

– **(618) “Variación de existencias adquiridas por acuerdos intercooperativos”:**

Se cargará por el importe de las existencias iniciales adquiridas por acuerdos intercooperativos y se abonará por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a las cuentas 307 y 317. El saldo que resulte en esta cuenta se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

Dentro del subgrupo 30 “Comerciales” contenido en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 308 “Mercaderías adquiridas por acuerdos intercooperativos”.

Igualmente, dentro del subgrupo 31 “Materias primas” contenido en la cuarta y quinta parte del PGC y del PGC-PYMES, podrá emplearse la cuenta 318 “Materias primas adquiridas por acuerdos intercooperativos”.

En las cuentas 606, 608, 609 incluidas en la cuarta y quinta parte PGC y del PGC-PYMES, se crearán cuentas de cuatro dígitos para las operaciones realizadas por acuerdos intercooperativos en lo que se refiere a descuentos en las adquisiciones.

En el mismo sentido, si en el acuerdo intercooperativo se prevén adquisiciones de servicios de trabajo, se crearán las siguientes subcuentas para contabilizar estos gastos:

– **(648) “Retribución por acuerdos intercooperativos”:**

Remuneraciones fijas y eventuales, por cualquier concepto, derivadas del trabajo realizado por los socios trabajadores o de trabajo de otras cooperativas, fruto de acuerdos intercooperativos.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta (647) en las NACSC (norma 9ª).

Por último, se habilitarán las siguientes cuentas para recoger los ingresos obtenidos por acuerdos intercooperativos:

– **(703) “Ingresos ordinarios por acuerdos cooperativos”:**

Importe de la contraprestación, en términos de compensación de costes, efectuada en virtud de acuerdos intercooperativos a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios en relación con las actividades normales u ordinarias de la cooperativa.

Se abonará por el importe de los ingresos que constituyen la contraprestación efectuada por otras cooperativas a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados relacionados con la actividad normal u ordinaria de la cooperativa, con cargo a cuentas del subgrupo 43 ó 57.

– **(757) “Ingresos no ordinarios por acuerdos cooperativos”:**

Importe de la contraprestación, en términos de compensación de costes, efectuada en virtud de acuerdos intercooperativos a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios no relacionados con las actividades normales u ordinarias de la cooperativa.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta (756) en las NACSC (norma 10ª).

Al margen de estas operaciones, podrían surgir otros gastos derivados de acuerdos intercooperativos (por ejemplo, los honorarios de un abogado por la redacción del propio acuerdo). Sería necesario crear el correspondiente desglose a nivel de subcuentas para que, al final del ejercicio, puedan conocerse todos los gastos que traen origen en el acuerdo intercooperativo.

2. CUENTAS ANUALES

Las sociedades cooperativas elaborarán las cuentas anuales de acuerdo con los modelos y normas establecidos en el PGC o en el PGC-PYMES, según proceda, con las especificidades recogidas en las NACSC. Éstas han previsto los modelos normales y abreviados de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estados de cambios en el patrimonio neto y el modelo normal de estado de flujos de efectivo, adaptados a las sociedades cooperativas.

Al tiempo de elaborar la cuenta de resultados y la memoria de las cuentas anuales, deben considerarse las operaciones fruto de acuerdos intercooperativos.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Las adquisiciones por acuerdos intercooperativos (cuentas 604 “Compras por acuerdos intercooperativos” y 618 “Variación de existencias adquiridas por acuerdos intercooperativos”) se incorporarán en la rúbrica específica denominada “Consumos de existencias de socios” que se integra en la partida “Aprovisionamientos” del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las adquisiciones de servicios de trabajo por acuerdos intercooperativos (cuenta 648 “Retribución por acuerdos intercooperativos”) se incorporarán en la rúbrica específica denominada “Servicios de trabajo de socios” que se integra en la partida “Gastos de personal” del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Dichas rúbricas especiales son las ya previstas en las NACSC para recoger las operaciones realizadas con socios.

La cuenta (703) “Ingresos ordinarios por acuerdos cooperativos” formará parte de la cifra de negocios de la entidad, por lo que se englobará en la correspondiente partida de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por último, la cuenta (757) “Ingresos no ordinarios por acuerdos cooperativos” se incorporarán en la rúbrica específica, habilitada por las NACSC, denominada “Ingresos por operaciones con socios” que se integra en la partida “Otros ingresos de explotación” de la cuenta de pérdidas y ganancias.

MEMORIA

En el caso de la memoria, las NACSC prevén que este estado se formule aplicando el PGC o el PGC-PYMES, según proceda, incluyendo una serie de apartados específicos.

En la memoria normal, cuando la ley así lo exija o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel, se deberá crear un apartado denominado "Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias" para la determinación de los distintos resultados. Deberá darse información del 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 los acuerdos intercooperativos.

En la memoria abreviada 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. En este caso el detalle del resultado derivado de los acuerdos intercooperativos sólo figurará en la memoria a opción o criterio de los responsables de elaborar la memoria. Debe matizarse que debería constar este detalle, cuando a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales, dicha información sea precisa para que éstas muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado.

APLICACIÓN DEL EXCEDENTE

Las NACSC, en su norma cuarta "Fondos de reserva específicos de las sociedades cooperativas", establecen que la parte del resultado cooperativo correspondiente a acuerdos intercooperativos deberá destinarse al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO en adelante), si así lo establece la ley.

En la legislación, nacional y autonómica, existe un tratamiento desigual en cuando al destino de este beneficio.

	ABREV.	ARTÍCULO	DESTINO DEL BENEFICIO DE LOS ACUERDOS INTERCOOPERATIVOS
Estatal	LCOOP	79.3	FRO
Andalucía	LSCA	110.3	El mismo que el resultado cooperativo
Aragón	LCARA	91	El mismo que el resultado cooperativo
Principado de Asturias	LCPA	136.3	El mismo que el resultado cooperativo
Islas Baleares	LCIB	143.2 y 80.1	El mismo que el resultado cooperativo
Islas Canarias	PLCIC	129.2	FRO
Cantabria	LCCANT	133.2	El mismo que el resultado cooperativo
Castilla-La Mancha	LCCLM	157.2	El mismo que el resultado cooperativo
Castilla y León	LCCYL	128	FRO
Cataluña	LCCAT	141.1	El mismo que el resultado cooperativo
Extremadura	LCEX	137	El mismo que el resultado cooperativo
Galicia	LCG	131.2	Como mínimo en un 50% al FRO y en un 25% a dotación de capital social, debidamente acreditado a cada socio en función de su participación en las actividades cooperativas
La Rioja	LCLR	131.1	FRO
Comunidad de Madrid	LCCMAD	129.1	El mismo que el resultado cooperativo
Región de Murcia	LCMUR	135.3	50% al FRO y el resto el mismo que el resultado cooperativo
Comunidad Foral de Navarra	LFCN	86.3	FRO
País Vasco	LCPV	134 bis	El mismo que el resultado cooperativo
Comunidad Valenciana	LCCV	102.3	El mismo que el resultado cooperativo

En las NACSC también encontramos unos criterios de imputación del resultado intercooperativo al FRO (norma 4ª):

- Si es positivo, incrementará dicha reserva hasta el límite del beneficio disponible; si éste no fuera suficiente y la ley obligara a su dotación, se aplicarán reservas voluntarias.
- Si fuera negativo, por dicho importe se reducirá el FRO afectando, en el caso de que no existiera importe suficiente de dicho fondo, a las reservas voluntarias.

Ejemplo 1. Aplicación del excedente

Cuestión planteada

- > Una cooperativa estatal presenta a final de ejercicio un resultado cooperativo positivo de 100 €, un resultado positivo derivado de acuerdos intercooperativos de 300 € y una cuota del impuesto sobre sociedades de 47 €.
- > Determinar la cantidad que se destinará al FRO, si a la cooperativa se le aplica la normativa estatal que prevé que el resultado intercooperativo se destine íntegramente al FRO y consideramos que la dotación al FEP es de 5 €.

Solución

- > Resultado contable = $100 + 300 - 5 - 47 = 348$ €
- > Dotación al FRO:
 - 20% Resultado cooperativo = $20\% \text{ s}/100 = 20$ €
 - 100% Resultado intercooperativo = 300 €
 - Total dotación FRO = 320 €
- > Resultado disponible para otros destinos = $348 - 320 = 28$ €

Ejemplo 2. Aplicación del excedente

Cuestión planteada

- > Una cooperativa andaluza presenta a final de ejercicio un resultado cooperativo positivo de 100 €, un resultado positivo derivado de acuerdos intercooperativos de 300 € y una cuota del impuesto sobre sociedades de 71 €.
- > Determinar la cantidad que se destinará al FRO, si a la cooperativa se le aplica la normativa andaluza que prevé que el resultado intercooperativo se aplique en las mismas condiciones que el resultado cooperativo (destinará el 20% del resultado cooperativo al FRO) y consideramos que la dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad es de 5 €.

Solución

- > Resultado contable = $100 + 300 - 5 - 71 = 324$ €
- > Dotación al FRO:
 - 20% Resultado cooperativo = $20\% \text{ s}/100 = 20$ €
 - 20% Resultado intercooperativo = $20\% \text{ s}/300 = 60$ €
 - Total dotación FRO = 80 €
- > Resultado disponible para otros destinos = $324 - 80 = 244$ €

Ejemplo 3. Aplicación del excedente

Cuestión planteada

- > Una cooperativa estatal presenta a final de ejercicio un resultado cooperativo positivo de 40 €, un resultado positivo derivado de acuerdos intercooperativos de 300 € y una cuota del impuesto sobre sociedades de 36,80 €.
- > Determinar la cantidad que se destinará al FRO, si a la cooperativa se le aplica la normativa estatal que prevé que el resultado intercooperativo se destine íntegramente al FRO y consideramos que la dotación al FEP es de 2 €.

Solución

- > Resultado contable = $40 + 300 - 2 - 36,80 = 301,20$ €
- > Dotación al FRO:
 - 20% Resultado cooperativo = $20\% \text{ s}/40 = 8$ €
 - 100% Resultado intercooperativo = 300 €
 - Total dotación FRO = 308 €
- > La dotación al FRO (308 €) es superior al resultado (301,20 €). La diferencia (6,80 €) deberá dotarse con cargo a reservas voluntarias (NACSC 4ª, aptdo. 1.1).

Ejemplo 4. Aplicación del excedente

Cuestión planteada

- > Una cooperativa estatal presenta a final de ejercicio un resultado cooperativo positivo de 100 €, una pérdida derivada de acuerdos intercooperativos de 50 € y una cuota del impuesto sobre sociedades de 7 €.
- > Determinar la cantidad que se destinará al FRO, si a la cooperativa se le aplica la normativa que prevé que las pérdidas de acuerdos intercooperativos se imputan al FRO y consideramos que la dotación al FEP es de 5 €.

Solución

- > Resultado contable = $100 - 50 - 5 - 7 = 38$ €
- > Dotación al FRO:
 - 20% Resultado cooperativo = $20\% \text{ s}/100 = 20$ €
 - La pérdida de los acuerdos intercooperativos se imputa al FRO (NACSC 4ª, aptdo. 1.1).
 - Total variación FRO = -30 € (20 - 50)

IV. A TENER EN CUENTA

Las operaciones fruto de acuerdos intercooperativos se contabilizarán como si fueran operaciones cooperativizadas con los socios, por lo que se deberá seguir lo estipulado en las NACSC 8ª, 9ª y 10ª. Aunque deberemos registrarlas en subcuentas específicas, a fin de poder calcular fácilmente el resultado que dimana exclusivamente de dichas operaciones, con una doble finalidad:

- Incorporar dicha información en la memoria de las cuentas anuales, siempre que así se precise.
- Poder calcular el resultado derivado exclusivamente de dichas operaciones, a los efectos de contabilizar su distribución en base a lo especificado en la normativa que les afecta.

Cuentas contables específicas para acuerdos intercooperativos

- (308) Mercaderías adquiridas por acuerdos intercooperativos
- (318) Materias primas adquiridas por acuerdos intercooperativos
- (4008) Proveedores por acuerdos intercooperativos
- (448) Créditos por operaciones efectuadas en acuerdos intercooperativos
- (604) Compras por acuerdos intercooperativos
- (618) Variación de existencias adquiridas por acuerdos intercooperativos
- (648) Retribución por acuerdos intercooperativos
- (703) Ingresos ordinarios por acuerdos cooperativos
- (757) Ingresos no ordinarios por acuerdos cooperativos

1. ¿Cuándo tengo que detallar el resultado de los acuerdos intercooperativos en la memoria?

- En la memoria normal, cuando lo exija una ley o sea necesario para mostrar la imagen fiel.
- En la memoria abreviada, a juicio del responsable de la formulación de las cuentas anuales.

2. En el modelo normal de memoria se informará sobre los ingresos y los gastos derivados de acuerdos intercooperativos, efectuando el desglose necesario de acuerdo con su naturaleza. A modo de ejemplo proponemos estos cuadros para suministrar esta información.

Ingresos por acuerdos intercooperativos	Año N	Año N-1
-		
-		
-		

Gastos por acuerdos intercooperativos	Año N	Año N-1
-		
-		
-		

V. PARA SABER MÁS

- Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente **BIBLIOGRAFÍA especializada**:

AMAT, O.; BASTIDA, R.; CEBOLLERO, V.; GALLIZO, J.L.; MONTEGUT, Y.; MORENO, J.; SALADRIGUES, R.: *Manual de comptabilitat de cooperatives*, ed. Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció (ACCID), 2011.

- Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta de los siguientes **DOCUMENTOS, DISPOSICIONES NORMATIVAS y/o ENLACES A PÁGINAS WEBS**:

Orden, de 21 de diciembre de 2010, del Ministerio de Hacienda (3360/2010), por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

> RÉGIMEN TRIBUTARIO

María Pilar Alguacil Marí
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

No existe previsión específica alguna en el ámbito tributario sobre el tratamiento de las operaciones y los rendimientos derivados de un acuerdo intercooperativo. La ley 20/1990, reguladora del régimen fiscal especial de cooperativas, desconoce absolutamente su existencia, con lo que su impacto dependerá de la interpretación que se realice de esta ley, a la luz de su regulación en la normativa cooperativa estatal o autonómica. En principio, la existencia de un acuerdo intercooperativo tendrá virtualidad en el ámbito tributario en la medida en que las operaciones cubiertas por dicho acuerdo sean consideradas como "operaciones con socios" en la normativa sustantiva, y esta calificación sea acogida en su tratamiento fiscal.

II. MARCO NORMATIVO

Las operaciones con socios tienen relevancia en varios aspectos del régimen fiscal de las cooperativas agroalimentarias:

Esquema: Impacto de las operaciones con terceros de cooperativas agroalimentarias en el régimen fiscal de cooperativas

Art. 13.10 (coop protegida)

Art. 9.1 (especialmente protegida)

Arts. 17 y 21 (resultados cooperativos/extracoop)

a) En su calificación como cooperativas protegidas (art. 13.10) o especialmente protegidas (art. 8.2)

Así, en relación con la pérdida de la condición de cooperativa protegida, ya que en el art. 13.10 de la Ley 20/1990, se establece como causas de tal pérdida:

1. *“La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes”.*
2. *“...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”.*
3. *“Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa”.*

Por lo tanto, en primer lugar no se pueden incumplir los límites que establezca la propia ley reguladora de la cooperativa, pero en segundo lugar, en ningún caso podrá superar el límite del 50% del total de las operaciones de la cooperativa.

El mismo artículo establece después:

“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.”

Como puede verse, sólo se establecen como supuestos asimilados a las operaciones con socios los derivados de las secciones de crédito (aquellos derivados de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y de valores emitidos Empresas públicas). No habla específicamente de los acuerdos intercooperativos.

Importante

> Sin embargo, en cuanto a la exigencia de que los resultados de “operaciones con terceros” se contabilicen separadamente, y se destinen al FRO, deben tenerse en cuenta determinadas especialidades: Que, como se ha visto, en algunas normativas cooperativas, los rendimientos derivados de acuerdos intercooperativos (se consideren o no operaciones con socios) deben destinarse a dicho Fondo, en cuyo caso se podría incurrir en causa de pérdida de la protección si no se hiciera;

> Que, la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, establece, en su Norma decimotercera, referida a las Cuentas Anuales, las menciones que deben realizarse en la Memoria de las cuentas anuales, entre las se prevé que en la Memoria se recoja específicamente un apartado: “Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias”, para la determinación de los distintos resultados, para las cooperativas que formulan el modelo normal de memoria, en el que se informará de forma específica sobre el importe de las partidas que forman el resultado derivado de, entre otros, los Acuerdos intercooperativos.

> Y por tanto, así se deberá proceder para cumplir con el deber de contabilización separada en los casos en que exista acuerdos intercooperativos.

En relación con la calificación de “especialmente protegida”, el art. 8.2 de la ley establece límites a las operaciones de suministro, o de comercialización de productos, diferentes a los derivados de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios. A los efectos de estos límites, se deberá tener en cuenta si las operaciones en el marco de un acuerdo intercooperativo se consideran realizadas con socios, o no.

b) En la determinación de los rendimientos son cooperativos o extracooperativos, a efectos de la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, el art. 17 de la Ley 20/1990 considera ingresos cooperativos (sometidos al tipo de gravamen del 20%) a los “...*procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios*”, y en cambio, el art. 21 califica de extracooperativos “*Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios*”.

En principio, cabe entender que serán socios aquellos a los que la normativa cooperativa considere como tal, y por tanto, cualquier operación realizada con personas o entidades que no tuvieran tal condición, deberían ser consideradas como operaciones con terceros a efectos de los límites para la protección fiscal y los rendimientos que se derivaran de tales operaciones, rendimientos extracooperativos.

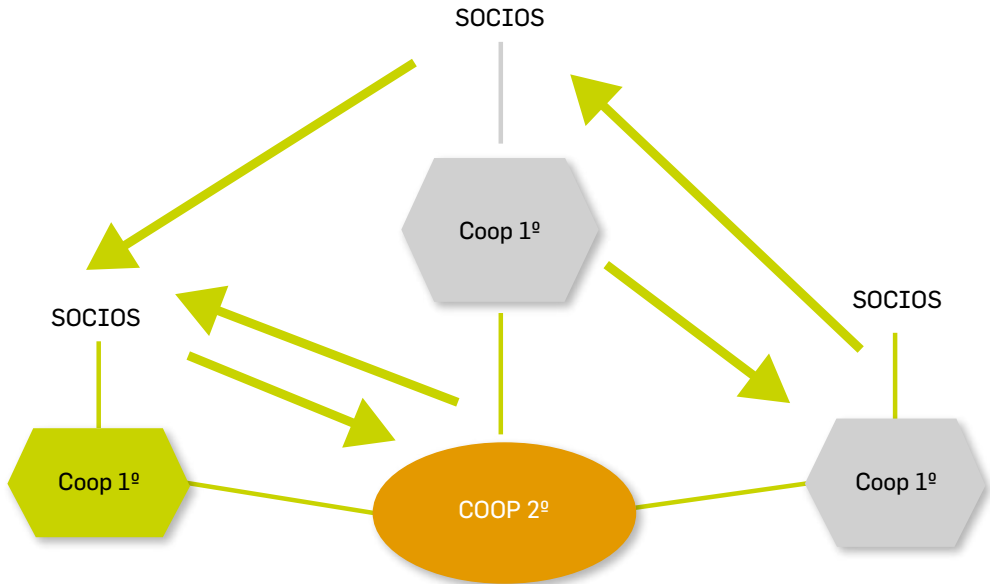
Jurisprudencia y doctrina administrativa

> Como ejemplos de lo dicho, señalaremos que la STSJ Castilla y León núm. 393/2006 de 15 septiembre (JT 2006, 1370) considera que no se opera con socios si el principal proveedor de la cooperativa (agraria) es una sociedad mercantil, aunque esté participada por los socios de la cooperativa (pero no sea socio de la misma).

> La DGT también se ha pronunciado en el sentido de que deben considerarse terceros, para una cooperativa de segundo grado, los socios de las de primer grado (Resolución núm. 1354/1998 de 21 julio). También, la AEAT (Informa 128834) considera que las operaciones con otra cooperativa que no sea socio son operaciones con terceros y se computan en los límites para calificarla o no de protegida.

Ejemplo

> Operaciones con terceros en una estructura de Cooperativa de 2º grado con cooperativas de 1º grado. Las barras grises son operaciones con socios, y las flechas azules son operaciones con terceros.



Sin embargo, en algunos casos, como con los acuerdos intercooperativos, la ley extiende el ámbito de las operaciones con socios. Así, por ejemplo, en el art. 103.4 de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, se asimilan a operaciones con personas socias “... aquellas que se realicen entre sociedades cooperativas agrarias o con otras de segundo o ulterior grado constituidas mayoritariamente por sociedades cooperativas agrarias”.

c) Por último, en la medida en que se incumpliera el mandato de destinar los rendimientos derivados de un acuerdo intercooperativo al Fondo de Reserva Obligatorio, si la normativa cooperativa estableciera esa obligación, se podría incurrir en una causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida, de acuerdo con el art. 13.1 de la Ley 20/1990.

En efecto, dicho precepto establece:

“Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

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”.*

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

Los acuerdos intercooperativos, por tanto, constituyen una posible solución para evitar los efectos fiscales perniciosos de las operaciones entre cooperativas o entre cooperativas y los socios de otras cooperativas, en la medida en que la ley cooperativa defina a estas operaciones como “realizadas con socios”.

A efectos, fiscales, la Dirección General de Tributos, sin embargo, ha tenido pronunciamientos que podrían calificarse de paradójicos en relación con las operaciones y los rendimientos generados por acuerdos intercooperativos.

1. PROTECCIÓN FISCAL DE LA COOPERATIVA

En ese terreno, según la Dirección General de Tributos, las operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos, cuando la ley autonómica los considera, como hemos visto, operaciones con socios, no se consideran operaciones con terceros a efectos del art. 13.10 y del artículo 9.2 (Consulta Vinculante número V0617-15 de 19 de febrero de 2015 (JUR 2015/137183), en el caso de una cooperativa sometida a la ley 8/2006, de cooperativas de Murcia (art. 135), que dice textualmente:

“Por tanto, las ventas que la cooperativa consultante realice a otra cooperativa en virtud de un acuerdo intercooperativo suscrito en los términos previstos en el artículo 135 de la Ley 8/2006, de 16 de noviembre, no se considerarán como operaciones realizadas con terceros a los efectos del límite previsto en los artículos 9.2.a) y 13.10 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre.

En consecuencia, en la medida en la cooperativa consultante cumpla los requisitos previstos en la norma sustantiva (Ley 8/2006, de 16 de noviembre) y en el artículo 9 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, y no incurra en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 de esta última norma, podrá tener la consideración de especialmente protegida”.

2. CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS

Sin embargo, los rendimientos se consideran extracooperativos a efectos de la imputación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aplicándoles el tipo de gravamen general (Resolución a la Consulta vinculante núm. 1966/12 de 11 octubre, en el caso de un acuerdo intercooperativo regulado por el artículo 91 de la Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón):

“No obstante, la determinación de los resultados cooperativos y extracooperativos a los efectos del Impuesto sobre Sociedades deberá efectuarse conforme a las normas contenidas en el capítulo IV del título II de la Ley 20/1990. Por tanto, en el presente caso, los ingresos derivados de las operaciones de suministro, entregas de productos o servicios, así como los servicios de asesoramiento y gestión, que realice la consultante a favor de la cooperativa V o de los socios de V, tendrán la consideración de **ingresos extracooperativos**, en la medida en que proceden de la actividad cooperativizada realizada con personas no socios, de acuerdo con previsto en el artículo 21 de la Ley 20/1990”.

La paradoja se produce porque, en general, las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida contenidas en el art. 13 de la Ley 20/1990, se remiten a la calificación realizada por la normativa cooperativa reguladora (aunque no siempre). En cambio, los preceptos reguladores de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades establecen sus propias definiciones y conceptos.

3. EL CONCEPTO LEGAL DE "ACUERDO INTERCOOPERATIVO"

Como se ha puesto antes de manifiesto, el concepto usualmente utilizado para "acuerdos intercooperativos" hace referencia a todo aquel entre dos o más cooperativas, por las que se establece la realización de operaciones dentro del marco de los objetos sociales de dichas cooperativas, y así se entiende normalmente. Sin embargo, a efectos fiscales, debemos señalar que, como hemos visto, la DGT se refería en todo caso al "cumplimiento de los requisitos previstos en la norma sustantiva" para otorgar a las operaciones la calificación de operaciones con socios. Por lo tanto, a efectos fiscales se hace especialmente relevante el cumplimiento de lo dispuesto en la norma cooperativa. De forma mayoritaria, en las leyes cooperativas, el supuesto de hecho del "acuerdo intercooperativo" como concepto legal que genera ese efecto jurídico (la operación se considera realizada con un socio), suele ser el siguiente:

"... la cooperativa y sus socios podrán realizar operaciones de suministro, entregas de productos o servicios con la cooperativa firmante del acuerdo".

En ese sentido, el art. 79.3 de la ley 27/1999, el art. 110 de la Ley andaluza, etc.

Y el supuesto típico parece ser el de los socios de la cooperativa de primer grado, o esta misma que suministran productos agroalimentarios a la cooperativa de segundo grado. En efecto, en la medida en que se habla de que "la cooperativa y sus socios" podrán *realizar* operaciones de suministro de bienes o servicios con la otra cooperativa, cabe la duda de si sólo las operaciones de entrega de bienes y servicios desde una cooperativa a otra o desde un socio a la otra cooperativa formarían parte del acuerdo, y no lo serían las de la cooperativa hacia el socio de la otra cooperativa.

En otras legislaciones, en cambio, se prevén expresamente estos supuestos, lo que permite pensar que todas las operaciones entre cooperativas y socios de las dos partes podrían estar incluidas.

Así, en Navarra (Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra, art. 81.6), se añade a la dicción anterior:

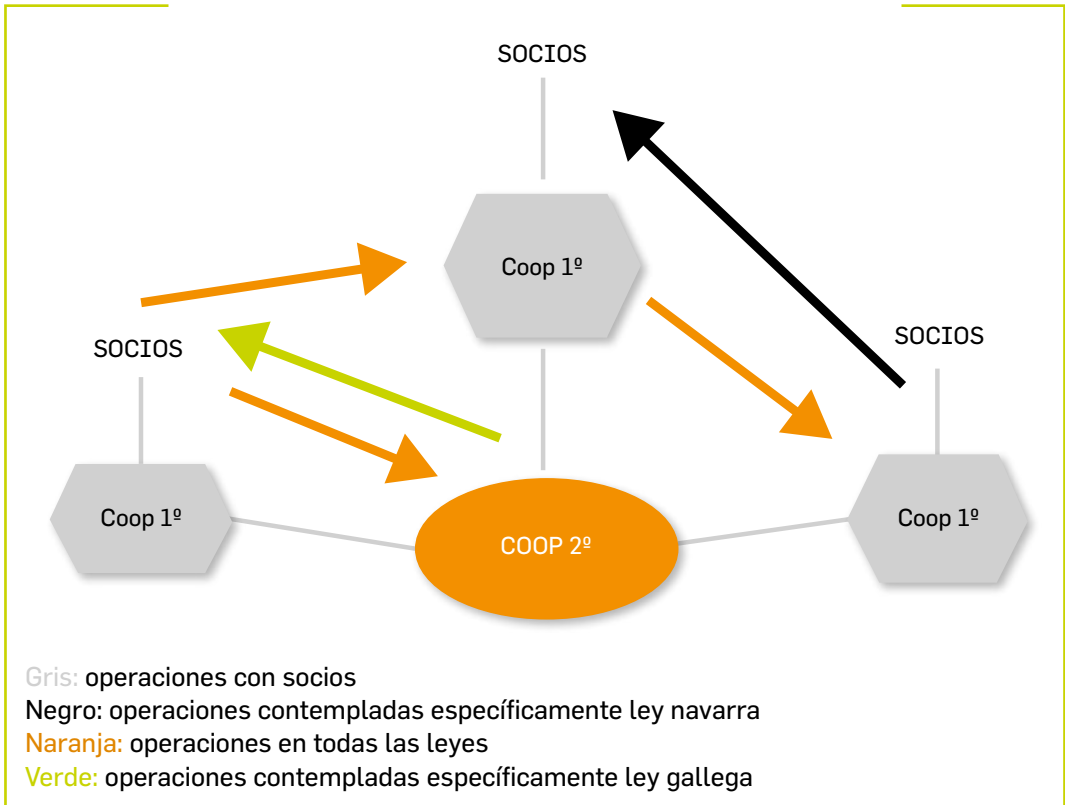
"...efectuando las facturas y liquidaciones a la otra cooperativa o directamente a sus socios".

Por lo tanto, contempla expresamente las operaciones entre la Coop 1º a socio coop 1º grado.

También la ley gallega explicita otro supuesto, precisamente para aclarar la operativa de los acuerdos en las cooperativas agroalimentarias de segundo grado. La Ley 5/1998, de 18 de diciembre, en su art. 111, regula los acuerdos intercooperativos en su apartado 5 en los mismos términos que el resto; pero en su 6 contempla, además, lo siguiente:

"6. Las operaciones que realicen las cooperativas agrarias y las de segundo grado que las agrupen con productos o materias, incluso suministrados por terceras personas, se considerarán, a todos los efectos, actividades cooperativas internas con el carácter de operaciones de transformación primaria, siempre que se destinasen únicamente a las explotaciones de sus personas socias."

Es decir, contempla el suministro de bienes a los socios de las cooperativas de primer grado, que son los titulares directos de las explotaciones. Este sería el esquema de todo lo dicho:



En nuestra opinión, a la vista de todo esto, debería entenderse que todas estas operaciones (en los tres colores) podrían ser cubiertas por los acuerdos intercooperativos en cuanto que concepto legal, y ser consideradas fiscalmente operaciones con socios cuando así lo declare la normativa cooperativa.

IV. A TENER EN CUENTA

- Los acuerdos intercooperativos cubren el ámbito más frecuente de operaciones intragrupo que no son directamente socio-cooperativa, así como otras operaciones entre cooperativas.
- En la medida en que la regulación cooperativa considere operación con socios algunas de estas operaciones, no se tendrán en cuenta para el cálculo de operaciones con terceros, según la DGT.
- En relación con la calificación de los rendimientos como cooperativos o extracooperativos, la DGT se ha inclinado por considerarlos extracooperativos, si bien en una consulta anterior a la que los califica como operaciones con socios. Queda por determinar si en relación con la BI del IS se mantiene esta doctrina administrativa.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

ALGUACIL MARI, M.P.; ROMERO CIVERA, A.: "Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida", en *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, 2013, núm. 110, pp. 7-42.

- **También puede ser de su interés la siguiente selección de DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

Resolución a la Consulta vinculante núm. 1966/12, de 11 octubre.

Resolución a la Consulta vinculante V0617-15, de 19 de febrero (JUR 2015/137183).

- **Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta del siguiente enlace a youtube:**

MESA REDONDA, "Perspectiva fiscal y jurídica de las formas de integración. Los acuerdos intercooperativos", en la Jornada *La Fiscalidad de las cooperativas agroalimentarias y acuerdos de intercooperación*, celebrada en Valencia, el 26 de septiembre de 2018, <http://www.youtube.com/watch?v=BoLGA1a87V4>

> ANEXO. CASO PRÁCTICO

A continuación, se presenta un modelo de acuerdo intercooperativo que se celebra entre dos cooperativas del ámbito agroalimentario, por el que la primera dedicada a la producción de conejos, alcanza un acuerdo de distribución en exclusiva con otra cooperativa, para la comercialización de sus productos en el mercado. Se ha elegido la referencia al ámbito de la comunidad de Madrid, que en este punto tiene un régimen legal estándar. Al objeto de determinar el contenido del contrato, se completa la descripción de su objeto con las cláusulas que pueden resultar oportunas para una mayor seguridad de las partes.

MODELO DE ACUERDO

En Madrid, a NN de MMMMM de 2019.

REUNIDOS

DE UNA PARTE:

D....., mayor de edad, domicilio en, 4, NIF, en calidad de Presidente del Consejo Retor y en nombre y representación de la cooperativa KLN CUNICOLA SCOOP. MADRILEÑA, domiciliada en Avenida de L....., 4 (288xx) (España), inscrita en el Registro de Cooperativas de Madrid, Hoja L-NNNNN, Inscripción N, con C.I.F. nº L- NNNNNNNN.

DE OTRA PARTE:

D....., mayor de edad, domicilio en, 4, NIF, en calidad de administrador único y en nombre y representación de la cooperativa EL SILO SCOOP., domiciliada en Avenida de L....., 4 (288xx) (España), inscrita en el Registro de Cooperativas de Madrid, Hoja L-XXXX, Inscripción N, con C.I.F. nº LXXXXXX.

Los comparecientes manifiestan que los poderes con los que intervienen están vigentes en la actualidad y son suficientes para la firma con plenos efectos del presente contrato, y en su virtud,

EXPONEN

I.- KLN CUNICOLA SCOOP. MADRILEÑA es una sociedad dedicada a producir conejos y piensos bajo la marca "KLN".....

II.-....., en adelante EL DISTRIBUIDOR, está interesada en la comercialización y distribución del productos titularidad de KLN CUNICOLA SCOOP MADRILEÑA., en el mercado a cuyo territorio se refiere el presente contrato.

EL DISTRIBUIDOR posee una organización y medios suficientes para garantizar a K KLN CUNICOLA SCOOP MADRILEÑA. el volumen de compras mínimas a que se refiere

el presente contrato, así como la adecuada distribución del producto, de acuerdo con la categoría e imagen de los mismos.

III.- Y en consecuencia de los antecedentes expuestos, las partes firman este contrato de distribución con arreglo a las siguientes:

ESTIPULACIONES

PRIMERA.- OBJETO DEL CONTRATO.

KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA. autoriza AL DIRTIBUIDOR para comercializar y distribuir en exclusiva el/ los producto/s “.....” (OPCION B incluidos en el anexo nº 1 de este contrato) respecto del que/ de los que KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA. es titular de la marca “.....”, en la zona geográfica señalada en la estipulación segunda de este contrato.

Dicha exclusividad está sujeta a la adquisición por ..EL DISTRIBUIDOR de las cantidades mínimas de productos y al cumplimiento de los objetivos de venta que se especifican en la ESTIPULACIÓN CUARTA del presente contrato.

Esta exclusiva de ventas implica que KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA se compromete a no vender su producto en la misma zona geográfica en la que EL DISTRIBUIDOR tiene la exclusiva a través de ningún otro distribuidor que no sea.....

EL DISTRIBUIDOR se obliga a no transformar, ni modificar ni manipular el contenido de los envases, ni en general, alterar los envases y/o productos objeto del presente contrato.

EL DISTRIBUIDOR se compromete a no vender/ distribuir productos que sean competencia de los productos objeto del presente contrato.

SEGUNDA.- ÁMBITO GEOGRÁFICO.

La exclusiva de distribución otorgada por KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA . será aplicable en el territorio del Estado de (Opción para añadir: La zona geográfica queda marcada en el mapa que se acompaña como anexo nº 2 de este contrato)

Asimismo, EL DISTRIBUIDOR podrá vender fuera de la zona geográfica de exclusiva siempre y cuando se cumplan estos tres requisitos:

1. .. Se requiere la autorización previa y expresa de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA.
2. No debe existir ningún otro distribuidor en esa zona autorizado por KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA.

TERCERA.- DURACIÓN.

El presente contrato tiene una duración de UN AÑO, a contar desde la fecha de celebración del mismo.

El contrato podrá ser renovado por sucesivos períodos de un año, siempre y cuando ambas partes hayan cumplido sus obligaciones respectivas, especialmente la relativa a los objetivos de venta previstos. En otro caso, la parte cumplidora podrá rechazar la renovación. En particular, EL DISTRIBUIDOR deberá haber adquirido productos cuyo importe ascienda como mínimo a las cantidades que se expresan en la ESTIPULACIÓN CUARTA y no encontrarse en mora respecto al pago de los mismos.

El contrato se entenderá tácitamente renovado de no mediar previa comunicación escrita por cualquiera de las partes oponiéndose a la renovación con, al menos, DOS meses de antelación (60 días) a la fecha prevista para la terminación del periodo anual en curso, y salvo el supuesto previsto en el párrafo anterior.

CUARTA.- VOLUMEN MÍNIMO DE COMPRA ANUAL.

Durante el primer AÑO de vigencia del contrato, EL DISTRIBUIDOR se compromete a adquirir productos por un volumen mínimo de compra de (..... unidades). Ese mínimo, deberá ser vendido durante ese año a efectos de entender cumplidos los objetivos de venta que permiten renovar el contrato de cara a una renovación anual del contrato.

En el caso de ser renovado el presente, respetando el plazo de preaviso mínimo de 60 días, el volumen mínimo de venta para el nuevo periodo contractual será el acordado previamente por las partes de forma expresa. En defecto de acuerdo expreso sobre el volumen mínimo de venta, y para el caso de prórroga tácita del contrato el volumen mínimo de compra para EL DISTRIBUIDOR se incrementará en un 10%.

QUINTA.- PRECIO DEL PRODUCTO, Y FORMA DE PAGO.

El precio actual de la unidad del producto al distribuidor es el precio oficial de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA que se incluyen en el anexo nº 3 de este contrato . KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA se reserva el derecho de modificar y actualizar los precios durante la vigencia del contrato, como consecuencia de la variación de los precios de las materias primas o envases utilizados en el proceso de fabricación del producto, y previa comunicación al distribuidor.

El precio de cada pedido se abonara en dos plazos del 50% del importe total, el primero con el envío por KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA de la aceptación del pedido y de la correspondiente factura por el 50%, y el 50% restante una vez entregada la mercancía.

El pago del precio de cada uno de los pedidos deberá estar cubierto por medio de una garantía bancaria autónoma a primer requerimiento emitida por una entidad de crédito de reconocido prestigio, por importe de.....que deberá estar vigente coincidiendo con la vigencia de este acuerdo intercooperativo. KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA preparará el pedido, una vez haya verificado la cobertura por el importe del aval, y el pago del 50% de cada pedido corriendo a partir de esas fechas los plazos de entrega comprometidos.

KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA se reserva el derecho a modificar las condiciones de pago previstas en este contrato, cuando por cualquier circunstancia cambie la información sobre la solvencia del DISTRIBUIDOR, lo que tendrá lugar, entre otros supuestos, cuando

la entidad con la que KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA tenga contratado el seguro de caución reduzca el crédito al DISTRIBUIDOR.

EL DISTRIBUIDOR puede tramitar la solicitud de los pedidos remitiendo a través de la siguiente dirección de correo electrónico de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA., ventas@klnmadrileña.es que deberá contestar por escrito dentro de los cinco días siguientes, aceptando el pedido. Una vez aceptado el pedido, se le enviará al distribuidor una factura proforma del importe del pedido aceptado.

La forma de pago, salvo especificación en la factura proforma de términos distintos previamente aceptados por ambas partes, será mediante transferencia bancaria realizada a favor de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA., al número de cuenta bancaria siguiente:

IBAN: SWIFT/ BIC:

Salvo acuerdo expreso de las partes, se aplica a este contrato el incoterms EXWORK(EXM).

Todos los costes de transporte y seguros vinculados al envío de los productos correrán a cargo del DISTRIBUIDOR salvo acuerdo expreso de las partes. Asimismo, y salvo acuerdo en sentido contrario, serán a cargo del DISTRIBUIDOR los gastos de todo tipo en los que incurra para la ejecución del presente contrato, salvo que ocasionalmente, y de forma expresa, por su naturaleza de extraordinarios, fueran aceptados previamente por escrito por KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA.

SEXTA.- TRÁMITES ADMINISTRATIVOS PARA VENDER EN LA ZONA DE EXCLUSIVA.

EL DISTRIBUIDOR se encargará de realizar todas las solicitudes de permisos, licencias y de realizar todos los trámites administrativos en general, que sean necesarios para el transporte y la venta de los productos.

De ser precisa la estipulación de concretas especificaciones en el etiquetado del producto o en el envase, porque así lo exija la normativa aplicable a sus destinatarios finales, EL DISTRIBUIDOR deberá informar previamente a KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA. Siendo el DISTRIBUIDOR responsable de cualquier defecto de etiquetado o documentación relativa a los productos objeto de este contrato por incumplimiento de la obligación prevista en este contrato.

SÉPTIMA.- PROPIEDAD INDUSTRIAL.

EL DISTRIBUIDOR reconoce expresamente la titularidad de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA de la marca/ marcas "....." para distinguir el producto al que se refiere el presente contrato, así como de la patente del producto, y de la página web www....., obligándose a respetar dicha titularidad y a informar a KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA de cualquier actuación que pudiera producirse por parte de terceros, en el territorio al que se refiere el presente contrato, que pueda suponer una violación de los derechos de propiedad industrial sobre las citadas marca y patente. En su caso, la defensa de tales derechos y el coste de la misma, serán asumidos directamente por KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA.

A su vez, KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA autoriza AL DISTRIBUIDOR la posibilidad de vender el producto objeto del presente contrato a través de la página web del DISTRIBUIDOR [www](http://www.....) No obstante, EL DISTRIBUIDOR se compromete a que antes de colgar en la web como accesible al público el/los producto/s objeto de este contrato, podrá examinar la demo KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA para comprobar el uso que se hace de la marca y demás información relacionada con la venta del producto.

OCTAVA.- GARANTIA.

KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA garantiza que todos sus productos han superado los controles de calidad de la marca, y cumplen con la legislación europea y los estándar de calidad ISOS

NOVENA.- INCUMPLIMIENTO.

En caso de incumplimiento de sus obligaciones por una de las partes, la otra podrá formular requerimiento para que cumpla, otorgándole un período de quince días a tal efecto. Transcurrido este plazo desde la recepción del requerimiento sin que la otra parte haya cumplido, la parte cumplidora podrá dar por terminado (resuelto) el contrato, sin perjuicio de las acciones que pueda ejercitar por los daños y perjuicios ocasionados.

DECIMA.- EXTINCIÓN ANTICIPADA DEL CONTRATO. INTERRUPCIÓN DEL SUMINISTRO.

Además de las causas de resolución del contrato por incumplimiento de las obligaciones de cualquiera de las partes (falta de pago del precio, no adquisición del importe mínimo durante el año o durante el período de prueba, falta de suministro del pedido en un plazo razonable, etc.) en los términos que se señalaron supra, constituyen causas de vencimiento anticipado del contrato las siguientes:

- a) La disminución de la solvencia económica de la entidad distribuidora materializada en el impago de deudas vencidas, la suscripción de un acuerdo de aplazamiento de pagos con acreedores o la declaración de suspensión de pagos, quiebra, concurso de acreedores o, en general, de cualquier procedimiento de ejecución colectiva.
- b) La adopción del acuerdo de disolución de la sociedad, la suspensión de sus actividades o el cierre del negocio de cualquiera de las partes.
- c) La constatación de falsedad de alguna de las declaraciones contenidas en este contrato o en sus anexos.

En caso de concurrencia de cualquiera de estos supuestos, la parte afectada por estos incumplimientos podrá instar la resolución del presente contrato, sin perjuicio de cualesquiera indemnizaciones que estime procedentes por los daños y perjuicios que se le irroguen.

Alternativamente a la denuncia del contrato, y sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan, cualquiera de los supuestos enunciados más arriba facultará a KLN CUNICULA

SCOOP MADRILEÑA para interrumpir el suministro de mercancías durante el tiempo que estime necesario y hasta que EL DISTRIBUIDOR proceda a dar cumplimiento a sus obligaciones.

En caso de denuncia del contrato por cualquiera de las partes, ambas se comprometen a liquidar de manera inmediata todas las cantidades pendientes adeudadas a la otra, sin perjuicio de las posteriores reclamaciones por daños y perjuicios que pudieran realizarse.

KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA no responderá de las demoras en la entrega, de la falta de entrega ni, en general, de las obligaciones adquiridas en virtud del presente contrato cuando dicho retraso/incumplimiento sea debido a un hecho o motivo que esté fuera del control de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA, incluyendo, de manera ejemplificativa, los supuestos de fuerza mayor, guerra, disturbios u otros desórdenes civiles, huelgas generales y demás conflictos laborales ajenos a KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA, demoras en la producción o incluso la renuncia a llevar a cabo la producción de alguna o varias de las mercancías objeto del presente contrato.

DÉCIMO PRIMERA.- RENUNCIA AL DERECHO DE INDEMNIZACION POR CLIENTELA.

Por otro lado, EL DISTRIBUIDOR renuncia de manera expresa a solicitar una indemnización por clientela o por otros conceptos análogos en caso de resolución del presente contrato.

DECIMO SEGUNDA.- RECOMPRA.

En el supuesto de no renovación o resolución del contrato, y de existir ún stock de productos, catálogos, envases para productos objeto de este contrato, en los almacenes de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA elaborados siguiendo las especificaciones del DISTRIBUIDOR, sin vender, EL DISTRIBUIDOR se compromete a la recompra de los mismos por el precio del producto ene le caso de producto ya envasado, y por el de coste de fabricación/adquisición en el caso de moldes, envases, etiquetas, y catálogos.

KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA informará al DISTRIBUIDOR del precio de los embalajes y accesorios que sean elaborados para productos vendidos siguiendo las especificaciones de los clientes del DISTRIBUIDOR que así lo solicitaran.

DÉCIMOTERCERA.- DEBER DE CONFIDENCIALIDAD Y PROTECCIÓN DE DATOS.

EL DISTRIBUIDOR se obliga a guardar secreto y tratar confidencialmente todos los datos, documentación y cuanta información suministrada por KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA. a la que tenga acceso con motivo de la ejecución del presente contrato, y a no divulgar esta información a ninguna persona o entidad exceptuando los propios empleados, a condición de que éstos mantengan la confidencialidad y sólo en aquellos casos en los que la divulgación sea necesaria para la correcta prestación de los servicios que se contraten.

Queda excluida de esta confidencialidad la información que sea de dominio público o la que se derive por requerimiento judicial o normativa legal aplicable, así como aquella de la que tenga autorización expresa de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA para ser revelada o difundida.

Asimismo, las Partes se obligan a adoptar sobre los datos de carácter personal a los que tuvieren acceso en virtud de la presente relación comercial, las medidas de seguridad a que se refiere la legislación vigente.

DÉCIMO CUARTA.- CESIÓN DEL CONTRATO.

EL DISTRIBUIDOR no podrá ceder, vender, subrogar o transmitir en todo o en parte los derechos y obligaciones asumidos en virtud del presente contrato sin el consentimiento previo por escrito de KLN CUNICULA SCOOP MADRILEÑA.

DÉCIMO QUINTA.- LEGISLACIÓN Y JURISDICCIÓN APLICABLE.

Las partes se someten expresamente a la legislación española que sea aplicable al presente contrato, y a la jurisdicción y competencia de los Juzgados y Tribunales de Madrid capital (España), con renuncia expresa a cualquier otro fuero que pudiera corresponderles.

Y en prueba de conformidad, firman el presente contrato con sus anexos, en el lugar y fecha arriba indicados.

Fdo.
.....

D.....

ANÁLISIS CONTABLE

Cuestión planteada: en el caso práctico planteado en el modelo de acuerdo intercooperativo entre KLN cunicola sociedad coop madrileña y El Silo sociedad coop madrileña, ¿cómo se contabilizaría dicha operación en cada una de las dos cooperativas firmantes del concierto?

Solución:

- La actividad normal y ordinaria de la cooperativa es la venta de los productos agroalimentarios que previamente ha adquirido a sus socios, por lo que, independientemente de que se vendan estos productos a otra cooperativa con la que se ha firmado un acuerdo intercooperativo o se vendan a un tercero, los resultados de esta operación siempre se contabilizarán como resultados cooperativos, al ser fruto de la actividad cooperativizada con los propios socios (la compra de productos al socio, para venderlos al mercado).
- Atendiendo a que la actividad cooperativizada que realiza esta entidad también consiste en la adquisición de productos a sus socios para venderlos al mercado, en este caso, sí se produciría una adquisición a un "no socio", que en virtud del acuerdo intercooperativo firmado, debiera contabilizarse como si se hubiera realizado a un socio, es decir, en base a la NACSC 8ª.
- Dicha norma valora la adquisición por el precio de adquisición (importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada). Si se fija un precio

provisional, se contabilizará la estimación más fiable del precio definitivo y ése será el precio de adquisición provisional. Cuando se conozca el precio definitivo, el provisional se corregirá al alza o a la baja, aumentando o disminuyendo el valor de los bienes adquiridos y corrigiendo, en consonancia, la deuda de la cooperativa hacia el socio.

- Las cuentas contables a utilizar en este caso, serían las específicas para acuerdos intercooperativos, es decir: (604) “Compras por acuerdos intercooperativos”; (4008) “Proveedores por acuerdos intercooperativos”; (448) “Créditos por operaciones efectuadas en acuerdos intercooperativos” (esta última cuenta se utilizará si la cantidad pagada inicialmente fue superior a la establecida en el momento de la liquidación).
- Imaginemos que la adquisición se estimó en 20.000 €, de los que se pagaron 18.000 € en el momento de la entrega de los productos. El precio final será de 15.000 € al depender del valor obtenido en la venta. Si no media un cierre de ejercicio entre las dos operaciones, los asientos a realizar serían:

En el momento de la adquisición:

Código	Descripción	Debe	Haber
(604)	Compras por acuerdos intercooperativos	20.000	
(4008)	Proveedores por acuerdos intercooperativos		2.000
(572)	Bancos		18.000

En la liquidación definitiva:

Código	Descripción	Debe	Haber
(604)	Compras por acuerdos intercooperativos		5.000
(4008)	Proveedores por acuerdos intercooperativos	2.000	
(448)	Créditos por operaciones efectuadas en acuerdos intercooperativos	3.000	

INFORMACIÓN EN LA MEMORIA: Si se considera necesario para obtener la imagen fiel (si la memoria se elabora en formato normal) o bien a juicio del responsable de elaborar las cuentas anuales (si se elaboran en formato abreviado), se incluirá la información sobre estas operaciones.

Suponiendo que se venden los mismos productos que se compraron por un importe de 25.000 € y que los costes de comercialización han ascendido a 1.000 €, el cuadro a incluir en la memoria sería el siguiente:

Ingresos por acuerdos intercooperativos	Año N	Año N-1
Ventas de productos procedentes de KLN Cunicola S.Coop	25.000	

Gastos por acuerdos intercooperativos	Año N	Año N-1
Compras a KLN Cunicola S.Coop	15.000	
Variación existencias sobre compras a KLN Cunicola S.Coop	0	
Gastos de distribución relacionados con los productos comprados a KLN Cunicola S.Coop.	1.000	

TRATAMIENTO TRIBUTARIO

En el caso práctico planteado en el modelo de acuerdo intercooperativo entre KLN cunicola sociedad coop madrileña y El Silo sociedad coop madrileña, que hemos visto antes, la solución fiscal sería:

La ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, que regula a ambas cooperativas, contempla en su art. 129 los “conciertos cooperativos” en los siguientes términos:

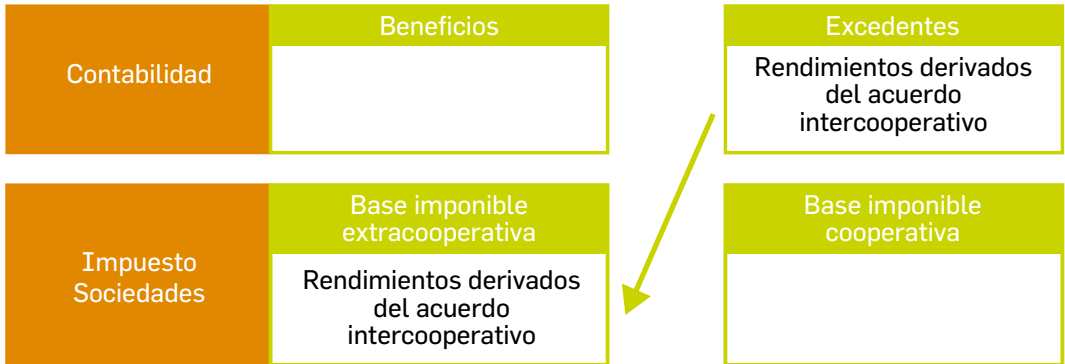
“b) Conciertos intercooperativos para facilitar, garantizar o desarrollar los respectivos objetos sociales. En virtud de estos conciertos, una cooperativa y sus socios podrán recibir o realizar operaciones de suministro o entregas de productos, bienes o servicios en las otras cooperativas firmantes del acuerdo. Tales operaciones tendrán, a todos los efectos, la misma consideración que la actividad cooperativizada con los propios socios”.

Por lo tanto, si bien para KLN es indiferente esta regulación (ya que la operación realizada con El Silo es para esta cooperativa una operación de venta de los productos agroalimentarios de sus socios, y podría realizarse a cualquiera), para El Silo no lo es, en la medida en que ésta está adquiriendo producto agroalimentario de un no socio (KLN).

En El Silo, este concierto, por tanto, supondrá:

- a) Que las operaciones de compra de conejo a KLN no se computen como operaciones con terceros a efectos de la protección fiscal.
- b) Que sin embargo, los rendimientos obtenidos por la venta del producto adquirido a KLN se consideren resultados extracooperativos, y así deban incluirse en la Base imponible extracooperativa. Dado que se habrán contabilizado como rendimientos cooperativos, deberá hacerse un ajuste positivo en la base imponible extracooperativa y negativo en la base imponible cooperativa.

Veamos:



> COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

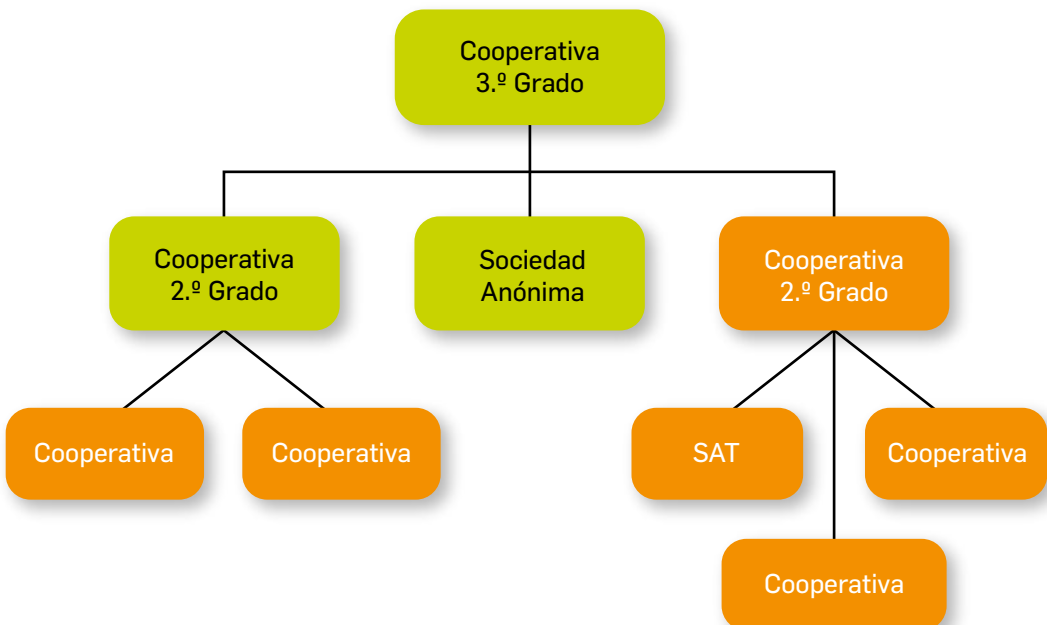
> RÉGIMEN JURÍDICO

Carlos Vargas Vasserot
Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad de Almería

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Concepto y requisitos subjetivos para ser socio. 2.- Constitución y aportaciones al capital social. 3.- Estructura orgánica. 4.- Funcionamiento. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más. VI.- Anexos.

I. INTRODUCCIÓN

Las cooperativas de segundo grado se definen como cooperativas que tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos. Aunque se admiten como miembros a socios que no sean cooperativas éstas deben ser mayoría en número y en votos en la asamblea general de la entidad. Si dos o más sociedades cooperativas de segundo grado se asocian conforman una de tercer grado y así sucesivamente, por lo que se habla de cooperativas de segundo o ulterior grado. Respecto a la naturaleza jurídica de estas “cooperativas de cooperativas”, aunque es un tema discutido, es mayoritaria la opinión que considera que son un exponente de un grupo por coordinación de carácter externo y personificado que busca una colaboración empresarial entre sus miembros.



Este ha sido históricamente el principal mecanismo de integración de las cooperativas agroalimentarias españolas que, con carácter general, se ha preferido al de la fusión, que es la otra gran alternativa para la concentración de cooperativa, debido fundamentalmente a cuatro razones: la simplicidad del proceso de creación; ser la tradicional y principal fórmula de integración prevista por las leyes cooperativas y cuya utilización es incentivada desde distintos ámbitos en pro del Sexto Principio Cooperativo de la ACI de *intercooperación*; el conocimiento que tienen los miembros de los consejos rectores y socios de las cooperativas de sus normas de funcionamiento, que básicamente son las mismas que las de primer grado; y, especialmente, por el menor nivel de compromiso que conlleva respecto a otras formas de concentración puesto que las entidades participantes conservan su autonomía e identidad, que son aspectos estos últimos que se han demostrado e determinantes para su utilización. En el sector agrario, en particular, es muy relevante el papel de las cooperativas de segundo grado como estructuras vertebradoras, donde las cooperativas de base juegan una importante función, de un lado, aportando a las entidades de segundo grado productos y, de otro, trasladando a los socios de base servicios, facilitando la logística y transmitiendo las directrices para la adecuada gestión y planificación de la producción, en los plazos y calidad deseada.

Actualmente en España hay unas 130 cooperativas agroalimentarias de segundo grado, que representan aproximadamente el 25% de la facturación total de las cooperativas del sector, siendo las Comunidades Autónomas con mayor número y volumen de producción, Andalucía (aprox. 20%), Valencia, Extremadura, Castilla-La Mancha y Galicia. Aunque en los últimos años se ha reducido algo su número debido a movimientos de integración y siguen siendo numerosas las que son de pequeña dimensión, es innegable el éxito de esta fórmula de integración en el sector agroalimentario español por el número de cooperativas y socios de base que asocian y la existencia de grandes ejemplos de éxito empresarial.

De interés

> Las cinco mayores cooperativas agroalimentarias españolas por facturación son de segundo grado o ulterior grado. Con cifras de 2016, el ranking es el siguiente: 1.^ª DCOOP (1.163 M/€); 2.^ª COREN (1.000 M/€); 3.^ª GRUPO AN (767 M/€); y 4.^ª ANECOOP (663 M/€).

> De las once entidades asociativas prioritarias (AEP) reconocidas hasta ahora por el MAPA por la consecución de los requisitos exigidos por la normativa de desarrollo de la Ley 13/2013 de fomento de la integración, cinco son CSG: DCOOP, AN y EA Group, Unió Corporació Alimentaria y Cotécnica.

Entre las ventajas de este tipo de agrupación de cooperativas destaca una mejora de la eficacia empresarial de las entidades socias gracias a las economías de escala que propician. Entre otros objetivos, las cooperativas de segundo grado pueden perseguir la concentración de la oferta y mejora en las condiciones de venta de las producciones de sus entidades socias, la diversificación de productos, de calendario y de mercados, la realización de nuevos procesos de transformación e industrialización, la agrupación de compras y de contratación de servicios de forma conjunta, la mejora en los procesos de comercialización y la profesionalización de la gestión económica-financiera.

Sin embargo, las propias características de este tipo de integración blanda, frente a las de las modificaciones estructurales propiamente dichas, han demostrado, en ciertas ocasiones, unos efectos limitadores en la consecución de los objetivos marcados en los procesos de agrupamiento empresarial iniciados, especialmente por la facilidad de las cooperativas socias de darse de baja de la entidad, por la falta del necesario trasvase de las facultades y competencias por parte de las cooperativas de base para la consecución de los objetivos buscados con la creación de la cooperativa de segundo grado y por la dificultad para la toma de decisiones y para llegar a acuerdos por la disparidad de intereses de las distintas entidades que la conforman.

II. MARCO NORMATIVO

1. REGULACIÓN LEGAL

La regulación legal de las cooperativas de segundo grado se ha caracteriza tradicionalmente por una escasez de normas especiales para este tipo de entidades, a las que las leyes cooperativas les suelen dedicar un solo precepto, aunque de cierta extensión, que forma parte de un capítulo dedicado a las formas de integración, agrupación, colaboración o cooperación entre cooperativas, aparte de algunas breves referencias que a su régimen hacen algunos artículos dispersos, especialmente al tratar las competencias de la asamblea general y el derecho de voto en la misma. No obstante, hay que señalar que algunas de las más recientes leyes autonómicas han desarrollado con mayor detalle aspectos particulares de su régimen legal.

	ABREV.	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS
Estatal	LCOOP	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas	Artículo 77
Andalucía	LSCA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artículo 108
	RLSCA	Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artículo 106
Aragón	LCARA	Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón	Artículo 90
Principado de Asturias	LCPA	Ley del Principado de Asturias 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas	Artículos 129 a 133
Islas Baleares	LCIB	Ley 1/2003 de 20 de marzo, de cooperativas de las Islas Baleares	Artículo 141

	ABREV.	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS
Islas Canarias	PLCIC	Sin regulación. (Proyecto de Ley de sociedades cooperativas de Canarias)	Artículo 127
Cantabria	LCCANT	Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria	Artículo 131
Castilla-La Mancha	LCCLM	Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha	Artículo 154
Castilla y León	LCCYL	Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León	Artículo 125
Cataluña	LCCAT	Ley 12/2015, de 9 de julio, de Cooperativas de Cataluña	Artículos 137 a 140
Extremadura	LCEX	Ley 9/2018, de 30 de octubre, de Sociedades Cooperativas de Extremadura	Artículos 130 a 134
Galicia	LCG	Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia	Artículo 130
La Rioja	LCLR	Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja	Artículo 130
Comunidad de Madrid	LCCMAD	Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid	Artículo 127
Región de Murcia	LCMUR	Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia	Artículo 133
Comunidad Foral de Navarra	LFCN	Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de cooperativas de Navarra	Artículo 81
País Vasco	LCPV	Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco	Artículos 128 a 133
Comunidad Valenciana	LCCV	Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana	Artículo 101

2. LEY APLICABLE

Una cuestión previa y de gran importancia es determinar cuál es la ley cooperativa aplicable a una cooperativa de segundo grado, que puede ser la estatal o alguna de las dieciséis autonómicas, una por Comunidad Autónoma, excepto en Canarias cuya ley está en un avanzado proceso de discusión parlamentaria. Aunque no hay plena uniformidad al fijar el ámbito de aplicación de las distintas leyes cooperativas, debe primar el criterio de la Ley estatal de cooperativas que señala que ésta es de aplicación a las sociedades cooperativas –se entiende que independientemente de que sean de primer o de segundo grado– “que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal” (art. 2.a LCOOP). Es decir, si la actividad cooperativizada de la cooperativa de segundo grado se realiza principalmente en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma, es la ley cooperativa de dicha Comunidad la que le es de aplicación, lo que se entiende que ocurre cuando aquélla a fuera superior en su conjunto a la desarrollada fuera de la misma. Por tanto, para saber que ley regula a una determinada cooperativa de segundo grado se debe atender no a la procedencia de las cooperativas socias sino al volumen de la actividad cooperativizada desarrollada por cada una de ellas y estimar en qué Comunidad Autónoma se realiza de manera principal.

Ejemplo

> Imaginemos que una CSG se dedica a la comercialización de la producción de frutas y hortalizas de las ocho cooperativas de primer grado que asocia, de las que dos se regulan por la LCMUR por tener la mayoría de los socios sus producciones en Cartagena; cinco por la LCCV al estar en la Comunidad Valenciana sus principales productores; y una por la LSCA. por estar entre Almería y Granada todas las explotaciones de sus socios. Del volumen de productos comercializados por la CSG de las dos cooperativas de Murcia procede el 20% del total, de las cinco de la Comunidad Valenciana procede otro 20% y de la de Andalucía un 60% ¿Cuál sería la ley cooperativa aplicable? La de Andalucía, por realizar la CSG principalmente la actividad cooperativizada con socios de dicha Comunidad Autónoma, aunque haya un mayor número de cooperativas de otra procedencia.

El cálculo de la actividad cooperativizada que desarrolla la cooperativa de segundo grado con cooperativa de diferentes Comunidades Autónomas, si fuera el caso, y que en teoría es determinante para fijar la ley aplicable, no siempre es sencillo y además puede variar en el tiempo (por ejemplo, por la adhesión o baja de nuevas cooperativas de base o por el incremento o disminución de la actividad cooperativizada desarrollada con algunas de las cooperativas socias), sin contar con la posibilidad de que aquélla tenga una composición heterogénea (por ejemplo, con sociedades de capital y SAT), lo que evidentemente complica la concreción de la legislación aplicable. Sin embargo, en la práctica, cuando una cooperativa se constituye en una determinada Comunidad Autónoma donde inicialmente va a desarrollar su actividad cooperativizada de manera principal con sus socios de base, luego no se comprueba si cuantitativamente se mantiene dicha situación. De igual manera hay

cooperativas de segundo grado con socios de base de distintas Comunidades Autónomas que aunque la actividad cooperativizada la desarrollan básicamente en una de ellas, han preferido regirse por la LCOOP y tampoco, que se sepa, se les han puesto impedimentos para hacerlo.

Importante

> A la hora de constituir una CSG un aspecto esencial es determinar con base en dónde se desarrolle la actividad cooperativizada con sus socios si es de aplicación la LCOOP o alguna ley de cooperativas autonómica. De esto dependerá el proceso de constitución, el Registro de cooperativas donde se debe inscribir y todo del régimen jurídico y económico aplicable a la entidad, que en algunos aspectos es sensiblemente diferente de unas leyes a otras.

3. NORMAS DE APLICACIÓN SUBSIDIARIA

Respecto a la normativa aplicable a las cooperativas de segundo grado dentro de cada ley, éstas se rigen, en primer lugar, por las disposiciones especiales dedicada a este tipo de entidades que se contiene a lo largo de su articulado (por ejemplo, en la LCOOP, aparte del artículo 77, los siguientes preceptos: arts. 6.2, 13.4, 26.6 y 7, 79.2, 102.3 y disp. adic. 5.^ª, 4 y 5), siendo de aplicación supletoria el régimen general previsto para las cooperativas de primer grado (art. 77.6 LCOOP).

En este segundo escalón de normas aplicables a las cooperativas de segundo grado se plantean dudas de si se aplica de manera preferente el régimen especial de las determinadas clases de cooperativa que contienen las leyes cooperativas (agrarias o agroalimentarias, explotación comunitaria de la tierra, de consumidores y usuarios, de trabajo, etc.). Cabe señalar que las clasificaciones de cooperativas a las que se refieren las leyes suelen estar diseñadas expresamente para las de "primer grado" (así, expresamente: art. 109 LCCAT, art. 83.1.a LSCA, art. 140.1 LCEX, art. 98.1 LCCYL, art. 103.1 LCG, art. 121.1 LCCLM, art. 64 LFCN). No obstante, algunas pocas leyes cooperativas permiten que los estatutos sociales califiquen de una determinada clase a las cooperativas de segundo grado "si todas las cooperativas socias" pertenecen a ella (art. 6.2 LCOOP, art. 154.3 LCCLM, art. 130.10 LCG). En este punto son excepcionales el régimen de varias leyes cooperativas que no limitan la clasificación de las cooperativas por su estructura económico-social y por la actividad que constituya su objeto social a las cooperativas de primer grado (art. 86 LCCV, art. 137 LCPA), con lo que las de segundo grado que cumplan con los requisitos establecidos para un tipo específico de cooperativa puede ser calificada como tales.

Nota

> Aunque según la interpretación literal de los preceptos legales de la mayoría de leyes cooperativas, las CSG no pueden ser calificadas “formalmente” como cooperativas agroalimentarias, esto no quita que muchas se califiquen “informalmente” como tales por desarrollar una actividad cooperativizada típicas de aquéllas o por integrar a varias cooperativas agroalimentarias de primer grado. De hecho, muchas de estas CSG incluyen en su denominación social una referencia a la actividad agroalimentaria que desarrollan y un importante número pertenecen a Federaciones y Uniones Territoriales de Cooperativas Agrarias que forman parte de Cooperativas Agroalimentarias, organización que representa el movimiento cooperativo agrario español.

En cualquier caso, por analogía, a las cooperativas de segundo grado les va a ser de aplicación preferente el régimen legal específico de la clase de cooperativa que más se le asimile por la actividad cooperativizada que desarrolle con sus socios o, como señalan algunas leyes autonómicas al establecer la normativa aplicable a estas fórmulas de integración cooperativa, la de la clase a la que pertenezcan la mayoría de las cooperativas socias (art. 134 LCEX, art. 106.5 RLSCA). Sin embargo, se debe apuntar que para el caso de las cooperativas agroalimentarias, el régimen legal de este tipo de cooperativa es muy parco en todas las leyes cooperativas españolas.

4. REGULACIÓN ESTATUTARIA

La regulación legal de las cooperativas de segundo grado admite una gran amplitud funcional, en el sentido de que la colaboración empresarial o integración de la actividad económica de las entidades miembros y del grupo resultante tendrá el sentido y la extensión que establezcan los estatutos, sin llegar a anular o prescindir de la fisonomía de cada miembro agrupado y sin colisionar los preceptos imperativos contenidos en la legislación aplicable. En cualquier caso, es aconsejable incluir previsiones estatutarias para salvar las muchas lagunas del régimen legal especial de las cooperativas de segundo grado.

Por otra parte, la singularidad de estas entidades puede exigir algunos preceptos específicos que no pueden obtenerse con la simple aplicación de las las normas generales de las leyes cooperativas y, por ello, deben ser los estatutos los encargados de completar las lagunas existentes en el ordenamiento, como reconocen expresamente algunas leyes autonómicas de cooperativas que se decantan, sin reservas, por la flexibilidad de cauce autorregulador para completar las previsiones legales al establecer que, en lo no previsto en la regulación legal especial de las cooperativas de segundo grado, se estará a lo establecido en los estatutos y en el reglamento de régimen interno y, en su defecto, en cuanto lo permita la específica función y naturaleza de las cooperativas de segundo, a lo establecido para las cooperativas de primer grado (art. 156.6 LCCM, art. 133 LCPV, art. 128 LCCM). Aunque todas las leyes cooperativas dejan gran margen a la autorregulación de las cooperativas de segundo grado para que, mediante sus estatutos y reglamentos de régimen interno, permitan una mayor o menor vinculación, que puede ir desde una mera relación de colaboración hasta tener una integración plena, hay notables diferencias entre el contenido mínimo estatutario que imponen unas leyes y otras para la concreción de las facultades,

materias y áreas transferidas por las cooperativas de primer y grado y el resto de socios a las de segundo grado.

Nota

> Los promotores de la CSG pueden optar entre prever sólo unas pautas estatutarias de carácter mínimo, incluyendo únicamente aquellas materias que cada ley obliga a mencionar o definir con detalle su configuración y redactando unos estatutos extensos o completando éstos con un reglamento de régimen interno, algo que es muy usual en este tipo de entidades.

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

1. CONCEPTO Y REQUISITOS PARA SER SOCIO

CONCEPTO

Las cooperativas de segundo grado, tal como las define la LCOOP se constituyen por, al menos, dos cooperativas" y "tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos" (art. 77.1). De forma similar se manifiestan las distintas leyes cooperativas autonómicas, como se refleja en la siguiente tabla que contiene la regulación de la ley estatal de cooperativas y las de las Comunidades Autónomas con mayor número de cooperativas de segundo grado.

	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Estatal	Art. 77.1, 2.º LCOOP	Tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos.
Andalucía	Art. 108.1 LSCA	Son sociedades cooperativas de segundo o ulterior grado las que agrupan, al menos, a dos sociedades cooperativas de grado inmediatamente inferior, para el cumplimiento y desarrollo de fines comunes de orden económico.
Aragón	Art. 90 LCARA	Dos o más cooperativas podrán constituir otras de segundo o ulterior grado al objeto de cumplir fines y desarrollar actividades de carácter económico.
Castilla-La Mancha	Art. 154.1 LCCLM	La cooperativa de segundo o de ulterior grado tiene por objeto completar, promover, coordinar, reforzar o integrar la actividad económica de las entidades miembros y del grupo resultante en el sentido y con la extensión que establezcan los estatutos.
Castilla y León	Art. 125.2 LCCYL	El objeto de las cooperativas de segundo grado es el cumplimiento y desarrollo de fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos.

	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Cataluña	Art. 137.1 LCCAT	Las cooperativas de segundo grado tienen por objeto la intercooperación, la integración económica o la integración empresarial de las entidades que son miembros de las mismas, con la extensión o el alcance que establezcan sus respectivos estatutos.
Extremadura	Art. 130.1 LCEX	La sociedad cooperativa de segundo grado tiene por objeto completar, promover, coordinar, reforzar o integrar la actividad económica de las entidades miembros y del grupo resultante en el sentido y con la extensión o alcance que establezcan los estatutos sociales.
Galicia	Art. 130.1 LCG	Son cooperativas de segundo grado las que integran a cooperativas de la misma o distinta clase y a otras personas jurídicas públicas o privadas, siempre que no superen el 25% del total de personas socias, y que tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus entidades miembros, así como reforzar o integrar la actividad económica de las mismas.
Comunidad Valenciana	Art. 101.1 LCCV	Son cooperativas de segundo grado las integradas por cooperativas y otras personas jurídicas para desarrollar una actividad económica de modo cooperativizado en favor de todos los integrantes.

REQUISITOS SUBJETIVOS PARA SER SOCIO

Respecto al número de socios mínimo para constituir una cooperativa de segundo grado, se observa una relajación del criterio general de las leyes cooperativas que, por regla general, exigen tres socios cooperadores en las cooperativas de primer grado aunque recientemente varias leyes autonómicas (por ejemplo, en Galicia y Andalucía), han reducido ese número a dos, con lo que se equipara el número mínimo de socios en las cooperativas de primer y segundo grado.

De interés

> Si se analiza la composición de las más importantes cooperativas agroalimentarias de segundo o ulterior grado se observa como mientras algunas tienen una gran número de entidades socias (por ejemplo, con datos de 2016, DCOOP tiene 208, el Grupo AN 159 y ACTEL 118), otras tienen aproximadamente 10 miembros (COREN, JAENCOOP, UNICA GROUP).

Hay que señalar la superación del tradicional diseño endogámico, según el cual sólo cooperativas y SAT podían constituir una entidad de este tipo. En la actualidad todas las leyes cooperativas españolas admiten que pueden ser miembros de pleno derecho de las cooperativas de segundo grado otros sujetos, aunque entre ellas difieren en la amplitud de la heterogeneidad subjetiva de este reconocimiento. No obstante, hay que reconocer que ya es generalizada la admisión como socios de otras personas jurídicas distintas a las cooperativas (sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, SAT, etc.) y, cada vez es más común, de empresarios individuales y personas físicas que ingresan como socios de trabajo. En este aspecto, llama la atención, por exceso, la LCCAT, que admite que una cooperativa de segundo grado pueda estar integrada exclusivamente por una cooperativa y otra persona jurídica.

Sin embargo, esta apertura subjetiva no es incondicional, sino que aparte de poder prohibirse estatutariamente, se requiere necesariamente en una convergencia de intereses o necesidades de índole económica de los socios y está sujeta a determinadas limitaciones para garantizar que el control de la entidad lo ostenten las cooperativas integradas. En este sentido, en las diferentes leyes cooperativas se fija una limitación sobre el número o porcentaje de socios no cooperativas que puedan ser miembros de las cooperativas de segundo grado y sobre el conjunto de votos que pueden tener éstos, que siempre tiene que ser inferior al de las cooperativas socias, como se observa en la siguiente tabla.

	ARTÍCULOS	SOCIOS NO COOP.	% MAX. MIEMBROS	% MÁX. VOTOS ASAMBLEA
Estatal	Arts. 26.6 y 77 LCOOP	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Empresarios individuales • Socios de Trabajo 	≤ 45% total socios	< 40% votos
Andalucía	Arts. 31.2 y 108.2 LSCA	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Personas físicas • Comunidad de bienes y derechos • Socios de Trabajo 	< 50% total socios	< 50% votos
Aragón	Art. 32.3 LCARA	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Socios de Trabajo 	No límite, pero como mínimo 2 cooperativas	< 50% votos
Castilla-La Mancha	Art. 155.1 LCCLM	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Personas físicas • Comunidades de bienes • Socios de Trabajo 	No límite, pero como mínimo 2 cooperativas	< 50% votos
Castilla y León	Art. 125.1 LCCYL	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Empresarios individuales • Socios de Trabajo 	≤ 25 % total socios	< 20% votos

	ARTÍCULOS	SOCIOS NO COOP.	% MAX. MIEMBROS	% MÁX. VOTOS ASAMBLEA
Cataluña	Arts. 22, 25, 48 y 138 LCCAT	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Personas físicas • Comunidades de bienes • Socios de Trabajo • Socios Colaboradores 	No límite, pero como mínimo 1 cooperativa	< 50% votos
Extremadura	Art. 131.1 LCEX	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Personas físicas • Comunidades de bienes • Socios de Trabajo 	No límite, pero como mínimo 2 cooperativas	≤ 50% votos
Galicia	Arts. 130.1 y 6 LCG	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Socios de Trabajo 	≤ 25% total socios	≤ 25% votos
Comunidad Valenciana	Art. 101.1 LCCV	<ul style="list-style-type: none"> • Otras personas jurídicas • Socios de Trabajo 	No límite pero como mínimo 2 cooperativas	≤ 40% votos

2. CONSTITUCIÓN Y APORTACIONES AL CAPITAL SOCIAL

Ninguno de los preceptos legales que regulan las especialidades de las cooperativas de segundo grado en las diferentes leyes cooperativas hacen referencia al momento de constitución de la cooperativa, más allá de especificar algunos contenidos que deben observar los estatutos sociales de este tipo de entidades. Por ello es de aplicación el régimen general de constitución que contiene cada ley cooperativa que, con carácter general, pasa por la elevación a escritura pública del acuerdo de constitución y su posterior inscripción en el correspondiente Registro de cooperativas, momento en el que la cooperativa de segundo grado adquiere personalidad jurídica. Los socios personas jurídicas deberán aportar al acto una certificación del acuerdo del órgano correspondiente en el que conste la autorización para participar en la constitución de la cooperativa de segundo grado.

La gran mayoría de leyes cooperativas incluyen entre las competencias exclusivas de la asamblea general la de constituir, adherirse o darse de baja de una cooperativa de segundo grado (art. 21.2. h LCOOP, art. 28.h LSCA, art. 39.2.h LCEX, art. 43.1.g LCCLM, art. 31.1.i LCG, etc.). En cambio, la ley valenciana otorga sólo esta competencia a la asamblea “cuando la suscripción de capital u otras obligaciones económicas comprometidas supongan, en el momento de la incorporación, más del 20% de los fondos propios de la cooperativa” (art. 31.1.h LCCV). Por su parte, en la legislación de Cataluña, aunque parte de que ésta es una competencia de la asamblea, permite que los estatutos sociales se la atribuyan al consejo rector (art. 43.4 LCCAT).

Algunas leyes cooperativas exigen una mayoría cualificada de 2/3 de los votos presentes y representados en la asamblea para la adopción de esta clase de acuerdo (art. 47.2

LCEX, art. 51.2 LCCLM), algo que no ocurre en otras leyes que sólo requieren una mayoría ordinaria, es decir, el voto favorable de más del mitad de votos (LCCV, LSCA, LCG y LCOOP, ley esta última que, en cambio, establece una mayoría reforzada para la adhesión y baja de un grupo cooperativo), si bien los estatutos pueden exigir una mayoría superior, algo que por la importancia de la decisión parece recomendable.

Respecto a las aportaciones al capital social, es importantes que los estatutos de las cooperativas de segundo grado fijen con claridad los criterios o módulos que definen la actividad cooperativizada, ya que es habitual que las aportaciones obligatorias al capital social de los socios se determinen en función de aquélla. Algunas leyes limitan las aportaciones al capital social que puede realizar cada socio en una cooperativa de segundo grado, aunque no hay gran uniformidad en cuanto a los porcentajes máximos (por ejemplo, art. 77.1, 3.º LCOOP un 30%; art. 130.1 LCG un 50%, art. 13.3 LSCA un 51%).

Para su constitución o, en su caso, en una posterior incorporación de un nuevo socio, se admiten aportaciones al capital social tanto de carácter dinerario como las no dinerarias, consistentes éstas en bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Hay que señalar que las aportaciones no dinerarias son bastantes habituales en la constitución de este tipo de entidades, en especial con la aportación de instalaciones, ramas de actividad e incluso de negocios propiamente dichos, con objeto de facilitar los medios materiales, e incluso humanos, para que la entidad pueda llevar a cabo el desarrollo de los fines comunes a los socios que se hayan fijado. Aunque esto varía dependiendo de cada ley cooperativa, en la LCOOP (art. 45.4), la admisión de aportaciones no dinerarias requiere previsión estatutaria o acuerdo de la asamblea general y respecto a su valoración, el consejo rector deberá fijarla previo informe de uno o varios expertos independientes, respondiendo solidariamente los consejeros, durante cinco años, de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido, sin perjuicio de que los estatutos establezcan que dicha valoración sea aprobada por la asamblea general. En el bloque contable de esta guía sobre las cooperativas de segundo grado, se contiene una tabla comparativa de la regulación de las aportaciones no dinerarias y su valoración en las distintas leyes cooperativas autonómicas.

3. ESTRUCTURA ORGÁNICA

LA ASAMBLEA GENERAL Y EL DERECHO DE VOTO

En la asamblea general de las cooperativas de segundo grado participarán todos sus socios por sí, en caso de personas físicas, o por medios de representante en los casos habituales de personas jurídicas. En este punto, las normas difieren en cuanto a admitir la presencia de un solo representante por entidad socia (que suele ser quien ostente la representación legal de la misma) o de varios, siendo en este caso el número de representantes proporcional al derecho de voto que le corresponda a cada entidad.

En algunas regulaciones se establece una especial obligación de información periódica a la asamblea general de las cooperativas socias de cooperativas de segundo grado acerca de su participación en éstas que debe realizarse, al menos, con carácter anual, debiendo constar como punto específico en del orden del día (art. 27.10 LCEX y art. 21.5, 1º RLSCA). En la normativa de Andalucía, se reconoce, además, el derecho de los representantes de la

cooperativa de segundo grado a asistir a la asamblea general o el órgano de administración de las cooperativas socias con la finalidad de participar e informar en aquellos puntos del orden del día en que se traten asuntos relacionados con dicha participación (art. 21.5, 2.12 RLSCA).

En cuanto al derecho de voto, la mayoría de leyes cooperativas parten del principio de un socio un voto pero admite que los estatutos prevean el voto plural o proporcional, mientras que otras imponen necesariamente este voto ponderado. En todo caso, todas las leyes establecen límites a los votos que puede ostentar cada socio, en especial cuando no sean sociedades cooperativas, y en este punto se observan importantes diferencias de regulación entre las leyes cooperativas como se desprende de la siguiente tabla.

	ARTÍCULOS	CRITERIOS DE ASIGNACIÓN	LÍMITE VOTOS	
Estatal	Art. 26.6 LCOOP	<p>6. En las cooperativas de segundo grado, si lo prevén los Estatutos, el voto de los socios podrá ser proporcional a su participación en la actividad cooperativizada de la sociedad y/o al número de socios activos que integran la cooperativa asociada, en cuyo supuesto los Estatutos deberán fijar con claridad los criterios de la proporcionalidad del voto. No obstante, ningún socio podrá ostentar más de un tercio de los votos totales, salvo que la sociedad esté integrada sólo por tres socios, en cuyo caso el límite se elevará al cuarenta por ciento, y si la integrasen únicamente dos socios, los acuerdos deberán adoptarse por unanimidad de voto de los socios.</p> <p>En todo caso, el número de votos de las entidades que no sean sociedades cooperativas no podrá alcanzar el cuarenta por ciento de los votos sociales. Los Estatutos podrán establecer un límite inferior.</p>	≤ 33%	
		Previsión estatutaria <ul style="list-style-type: none"> • Participación actividad cooperativizada • Número de socios 	Coop. 2º G. integrada por 3 socios	≤ 40%
			Coop. 2º G. integrada por 2 socios	Acuerdo por unanimidad

	ARTÍCULOS	CRITERIOS DE ASIGNACIÓN	LÍMITE VOTOS	
Andalucía	Art. 31.2 LSCA	2. En las sociedades cooperativas de segundo o ulterior grado, los estatutos podrán establecer el sistema de voto plural en función del grado de participación de cada socio o socia en la actividad cooperativizada, o del número de socios y socias de cada persona jurídica integrada en la estructura asociativa, sin que, en ningún caso, una persona socia pueda disponer de más del cincuenta por ciento de los votos sociales o del setenta y cinco por ciento en el caso de que estén formadas únicamente por dos sociedades cooperativas.		
		Previsión estatutaria	≤ 50%	
		<ul style="list-style-type: none"> Participación actividad cooperativizada Número de socios 	Coop. 2º G. integrada por 2 socios	≤ 75%
Aragón	Art. 32.2 y 3 LCARA	2. En las de segundo o ulterior grado, los estatutos podrán establecer el sistema de voto múltiple, proporcional al número de socios de cada cooperativa o en función de la participación de la cooperativa de primer grado en las actividades de la de grado superior, estableciendo las reglas para medir esta participación.		
		3. El número total de votos de los socios de trabajo, excedentes y colaboradores no podrá alcanzar, en ningún caso, la mitad de los votos totales de la asamblea.		
		Previsión estatutaria	No límite	
		<ul style="list-style-type: none"> Participación actividad cooperativizada Número de socios 	Socios de Trabajo Excedentes Colaboradores	< 50%
Castilla-La Mancha	Art. 49.2 y 4 LCCLM	2. Estatutariamente podrá establecerse a la regla general de «un socio, un voto» las siguientes excepciones: d) En las cooperativas de segundo o ulterior grado, los estatutos pueden establecer que el voto de los socios se pondere en atención a su participación en la actividad cooperativizada de la sociedad, o, en caso de que el socio sea una cooperativa, en atención al número de socios que integre, o al número de activos que integran la cooperativa asociada, tal como establece el artículo 155.1 sobre cooperativas de segundo grado. 4. No obstante lo previsto en las letras a), b) y c) del apartado segundo sobre atribución de voto plural ponderado, en ningún caso un sólo socio podrá ostentar más de un tercio de los votos totales de la cooperativa de primer grado, salvo que la cooperativa sólo tenga tres socios.		

	ARTÍCULOS	CRITERIOS DE ASIGNACIÓN	LÍMITE VOTOS		
Castilla-La Mancha	Art. 49.2 y 4 LCCLM	En el caso de las cooperativas de segundo o ulterior grado, el límite máximo del tercio de votos por socio se ampliará hasta el cuarenta y nueve por ciento de los votos totales en aquellas cooperativas con menos de cuatro socios y no será de aplicación en las cooperativas de sólo dos socios. En todo caso, en los supuestos de voto ponderado, los estatutos deberán fijar con claridad los criterios de ponderación proporcional del derecho de voto plural o, en su caso, fraccionado.			
		Previsión estatutaria		≤ 33%	
		Persona jurídica no cooperativa	• Participación actividad cooperativizada	Coop. 2º G. integrada por 3 socios	≤ 49%
		Cooperativa	• Participación actividad cooperativizada • Número de socios • Número de activos	Coop. 2º G. integrada por 2 socios	No límite
Castilla y León	Art. 35.4 LCCYL	4. En las cooperativas de segundo grado, si lo prevén los Estatutos, el voto de los socios podrá ser proporcional a su participación en la actividad cooperativizada de la sociedad, y/o al número de socios que integran la cooperativa asociada, en cuyo supuesto los Estatutos deberán fijar con claridad los criterios de la proporcionalidad del voto. En todo caso, el número de votos de las entidades, que no sean sociedades cooperativas, no podrá ser superior al 20 por 100 de los votos sociales.			
		Previsión estatutaria		No límite	
		• Participación actividad cooperativizada • Número de socios		Persona jurídica no cooperativa	≤ 20%
Cataluña	Art. 48.5 LCCAT	5. En las cooperativas de segundo grado, las federaciones y las confederaciones, los estatutos pueden establecer que el voto de los socios se pondere según su participación en la actividad cooperativizada de la sociedad o en función del número de socios de cada persona jurídica, sin que, en ningún caso, un socio pueda disponer de más del 50% de los votos sociales. El conjunto de socios que no sean cooperativas no pueden, en ningún caso, tener la mayoría de los votos sociales.			

	ARTÍCULOS	CRITERIOS DE ASIGNACIÓN	LÍMITE VOTOS		
Cataluña	Art. 48.5 LCCAT	Previsión estatutaria • Participación actividad cooperativizada • Número de socios	≤ 50%		
			Socios no cooperativos	< 50%	
Extremadura	Art. 133.1 LCEX	1. (...) El derecho de voto del representante de las personas jurídicas será proporcional a la participación de las mismas en la actividad cooperativizada de la sociedad cooperativa de segundo grado. El derecho de voto del representante de los socios de trabajo será proporcional a la participación de los mismos en la actividad cooperativizada de la sociedad cooperativa de segundo grado. El número de votos de una persona jurídica que no sea sociedad cooperativa no podrá ser superior a un tercio de los votos sociales, salvo que hubiese menos de cuatro socios. (...).	No límite		
			Carácter obligatorio • Proporcional participación actividad cooperativizada	Persona jurídica no cooperativa	≤ 33%
					Coop. 2º G. integrada por menos de 4 socios no límite
Galicia	Art. 130.6 LCG	6. En las cooperativas de segundo grado, si lo prevén y regulan los Estatutos, el voto de los socios podrá ser proporcional al volumen de actividad cooperativizada desarrollada por cada uno de ellos con la cooperativa y/o al número de socios que integran la persona jurídica asociada. En todo caso, el número de votos por socio no podrá ser superior al tercio de los votos totales, salvo que la sociedad esté integrada solo por tres sociedades cooperativas, en cuyo caso el límite se elevará al 40 por 100, y si la integrasen únicamente dos, los acuerdos deberán adoptarse por unanimidad. Los Estatutos deberán fijar el límite máximo del total de los votos sociales que podrán tener las personas jurídicas de naturaleza no cooperativa en la Asamblea general, que no podrá ser superior en ningún caso al 25 por 100 de los votos presentes y representados en la Asamblea general . En ningún caso existirá voto dirimente o de calidad.			

	ARTÍCULOS	CRITERIOS DE ASIGNACIÓN	LÍMITE VOTOS	
Galicia	Art. 130.6 LCG	Previsión estatutaria • Participación actividad cooperativizada • Número de socios	≤ 33%	
			Coop. 2º G. integrada por 3 socios	≤ 40%
			Coop. 2º G. integrada por 2 socios	Acuerdo por unanimidad
			Persona jurídica no cooperativa	≤ 25%
Comunidad Valenciana	Art. 37.2	2. En las de segundo grado, cada una de las cooperativas asociadas podrá, si así lo prevén los estatutos sociales, ejercer un número de votos proporcional al de personas socias que agrupa o a la actividad realizada, en los términos previstos en el artículo 101 de esta ley.		
		3. El derecho de voto en la asamblea se determinará en los estatutos en función de la actividad comprometida o, en su caso, del número de personas socias. Si no se fijase regla proporcional, cada socio o socia dispondrá de un voto. En ningún caso una sola persona socia podrá ostentar más del 50% de los derechos de voto.		
	Art. 101.3 LCCV	Previsión estatutaria • Participación actividad cooperativizada comprometida • Número de socios	≤ 50%	
			Persona jurídica no cooperativa	≤ 40%

EL CONSEJO RECTOR

La forma de administración de las cooperativas de segundo grado obligatoriamente tiene que ser un consejo rector, no admitiéndose otras fórmulas alternativas de administración, como un administrador único o varios administradores conjuntos o solidarios. Respecto a las particularidades de este órgano de administración, para garantizar la representación de todas las entidades socias, se suele prever en los estatutos que cada una de ellas nombre a uno varios consejero, cargos que suelen ostentar los presidentes o consejeros delegados de las entidades asociadas y normalmente uno de ellos es elegido Presidente del consejo rector y de la propia cooperativa de segundo grado. En la siguiente tabla se contienen las especialidades del régimen de los consejos rectores de las cooperativas de segundo grado en algunas de las leyes cooperativas más representativas de nuestro ordenamiento.

	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Estatal	Arts. 77. 2 y .3 LCOOP	<p>2. Los miembros del Consejo Rector ...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... personas cualificadas y expertas que no sean socios, ni miembros de entidades socias, hasta un tercio del total.</p> <p>3. Las personas físicas que representen a las personas jurídicas en el Consejo Rector.... 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.</p>
Andalucía	Art. 106.2 RLSCA	<p>2. Las personas integrantes del órgano de administración, de los demás órganos colegiados que se constituyan y las personas liquidadoras de las cooperativas de segundo o ulterior grado serán elegidas por la Asamblea general entre sus socios o socias o miembros de entidades socias componentes de la misma, mediante la presentación de candidaturas presentadas por las respectivas entidades o personas asociadas. No obstante, los estatutos podrán prever que formen parte del órgano de administración personas cualificadas y expertas que no sean socias, ni miembros de entidades socias, hasta un tercio del total. Igual previsión estatutaria podrá existir respecto a las personas encargadas de la liquidación.</p> <p>La persona elegida, aceptado el nombramiento, actuará como si lo fuera en nombre propio y ostentará el cargo durante todo el período. No obstante, cesará en su cargo si perdiese la confianza o la condición de socio o socia de la sociedad cooperativa de origen, o cuando la entidad de la que es miembro dejara de pertenecer a la sociedad cooperativa de segundo grado.</p>
Aragón	Art. 90,b) y c) LCARA	<p>b) Los estatutos regularán la forma de representación de cada entidad asociada, ya sea con un solo representante o con tantos como votos ostente. Los socios de trabajo, en su caso, tendrán derecho también a ser representados en la asamblea.</p> <p>c) Los miembros del consejo rector, interventores y liquidadores se elegirán de entre los candidatos presentados por las entidades asociadas, de las que habrán de ser socios, cesando en sus cargos si perdiesen tal condición, manteniendo la cooperativa socia el cargo.</p>

	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Castilla-La Mancha	Art. 155.4 y .5 LCCLM	<p>4. Las personas físicas que representen a personas jurídicas en el consejo rector, interventores, comité de recursos o liquidadores, no podrán representarlas en la asamblea general de la cooperativa de segundo o ulterior grado, pero deben asistir a la misma con voz y sin voto, excepto cuando en su composición las entidades socios estén representadas por varios miembros. Las comunidades de bienes serán representadas por la persona que estas designen.</p> <p>5. Las cooperativas de segundo o ulterior grado serán administradas por un consejo rector que tendrá un número máximo de quince miembros, y en él estarán representadas, directa o indirectamente, todas las entidades socias. Si éstas fuesen más de quince, las que tengan menor número de votos deberán agruparse a efectos de designar sus representantes, observando las previsiones estatutarias o reglamentarias internas al respecto. El derecho de voto en el seno del Consejo podrá ser proporcional a la actividad cooperativizada o al número de socios de la entidad o entidades a las que representan los consejeros, con el límite señalado en el artículo 49.2.d). Si lo prevén los estatutos, las personas integrantes del consejo rector podrán designar, entre personas capacitadas, sean o no socios de alguna cooperativa del grupo, hasta un tercio de los miembros del consejo rector.</p>
Castilla y León	Art. 41.4 LCCYL	4. En las cooperativas de segundo grado además de Presidente, Vicepresidente y Secretario los Estatutos podrán prever la presencia de un Consejero en representación de cada una de las cooperativas integrantes de aquélla.
	Art. 42.1,3º LCCYL	1. En las cooperativas de segundo grado, y en las de primer grado si lo prevén sus Estatutos, la Asamblea general elegirá, de entre sus miembros, un número de personas igual que el de componentes de su Consejo Rector, que serán designados por el mayor número de votos obtenidos. Los socios así elegidos designarán de entre ellos a quienes asuman los cargos de Presidente, Vicepresidente, Secretario y restantes miembros previstos en sus Estatutos.
	Art. 125.3 LCCYL	3. En las Asambleas generales de las cooperativas de segundo grado, a cada cooperativa socio le representará su respectivo Consejo Rector, con independencia de que el derecho de voto sea ejercitado por el Presidente de la misma o, en su caso, por el socio designado al efecto para cada Asamblea por acuerdo de su correspondiente Consejo Rector.

	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Cataluña	Art. 55.1 y 4 LCCAT	<p>1. Pueden ser miembros del consejo rector tanto personas físicas como personas jurídicas. Las personas jurídicas actúan a través de la persona física que ejerza su representación legal ante la cooperativa. Las personas que forman parte del consejo rector deben tener la condición de socio de la cooperativa salvo que los estatutos sociales hayan previsto la existencia de miembros que no sean socios, los cuales en ningún caso pueden superar en número la cuarta parte del total de miembros del consejo rector.</p> <p>4. En las cooperativas constituidas por dos o tres socios, estos se constituyen al mismo tiempo en consejo rector y en asamblea general. Las actas que se extienden deben indicar si se han reunido en calidad de consejo rector o de asamblea general.</p>
Extremadura	Art. 133.2 LCEX	<p>2. El órgano de administración y representación de la sociedad cooperativa de segundo grado será el consejo rector. Los consejeros serán elegidos de entre los candidatos presentados por los respectivos socios de la sociedad cooperativa de segundo grado. Solo podrán ser candidatos los socios de las personas jurídicas integradas en la sociedad cooperativa de segundo grado o los socios de trabajo de esta última. A los liquidadores se les aplicará el régimen anterior, si bien también podrán ser elegidos liquidadores los asociados.</p> <p>Los estatutos podrán contemplar la existencia de consejeros no socios, en un número no superior a un tercio del total de consejeros previsto estatutariamente. Estos consejeros serán nombrados, en su caso, entre personas que reúnan los requisitos de cualificación profesional y experiencia técnica o empresarial adecuadas en relación con las funciones del consejo y con el objeto social y la actividad cooperativizada, que permitan asegurar la imparcialidad y objetividad de criterio en el desarrollo del cargo. Este tipo de consejeros no podrán ocupar en ningún caso la presidencia o, en su caso, la vicepresidencia.</p> <p>El elegido, una vez aceptado su nombramiento, actuará como si lo hubiera sido en su propio nombre y ostentará el cargo durante todo el período. No obstante, cesará en su cargo si deja de reunir los requisitos exigidos para ser candidato. No será causa de cese la retirada de la confianza por quien le propuso como candidato.</p> <p>Los estatutos regularán el proceso electoral, debiendo admitir la posibilidad de que se presenten candidaturas cerradas. En ningún supuesto el mandato de los consejeros será superior a cuatro años, pudiendo ser reelegidos.</p>

	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Galicia	Art. 130.4 y .5 LCG	<p>4. Los miembros del Consejo Rector, los Interventores, los miembros, en su caso, del Comité de Recursos y los liquidadores serán elegidos por la Asamblea general de entre sus socios, si bien, si los Estatutos lo establecen, podrán ser miembros del Consejo Rector y del órgano de intervención personas no socios con las limitaciones, requisitos y condiciones establecidos en la presente Ley para las cooperativas de primer grado.</p> <p>5. Las personas físicas que representen a las personas jurídicas en el Consejo Rector, órgano de intervención, Comité de Recursos y como liquidadores no podrán representarlas en las Asambleas generales de la cooperativa de segundo grado, debiendo asistir a las mismas con voz pero sin voto.</p>
Comunidad Valenciana	Art. 44.1 LCCV	<p>1. Los miembros del consejo rector tendrán capacidad de obrar plena, y no podrán estar sometidos a ninguna incompatibilidad.</p> <p>Cuando la consejera de la cooperativa sea una persona jurídica, esta deberá designar a una persona física para el ejercicio de las funciones propias del cargo.</p> <p>En las cooperativas de segundo grado y en aquellas de primer grado cuyas socias sean todas personas jurídicas, estas podrán designar tantos consejeros o consejeras como cargos les corresponda cubrir en función de sus votos, que se someterán al régimen general previsto para los consejeros o consejeras que sean personas físicas, con la salvedad de que su cese podrá producirse, además, por revocación efectuada por la persona jurídica que les designó.</p>
	Art. 101.4 LCCV	<p>4. Los miembros del consejo rector serán elegidos entre las personas socias y las personas candidatas propuestas por las cooperativas y otras personas jurídicas que sean socias.</p> <p>Las personas físicas cesarán como consejeros o consejeras, además de por las causas generales previstas en esta ley, cuando les sea retirada la confianza por la entidad que propuso su nombramiento, lo que se acreditará mediante escrito de dicha entidad comunicado a la persona que ostenta la presidencia o al titular de la secretaría del Consejo Rector.</p> <p>Podrán ser nombrados miembros del consejo rector quienes no sean personas socias, siempre que no superen en número al de personas socias administradoras. A estos efectos, se considerarán como personas socias las que lo sean de las cooperativas o personas jurídicas que sean socias de la cooperativa de segundo grado.</p>

Como se observa, algunas leyes limitan el número de miembros del consejo rector y otras exigen que las personas físicas que representen a las personas jurídicas no puedan, a su vez, representarlas en la asamblea general de la cooperativa de segundo grado. También está generalizada la admisión de consejeros no socios, aunque con límite en su cuantía y, en principio, cada consejero tiene un voto, aunque cabe el voto plural en proporción a la actividad cooperativa o al número de socios de la entidad a la que represente.

Respecto a la responsabilidad de los miembros del consejo rector de las cooperativas de segundo grado, se aplica el mismo régimen general de las cooperativas de primer grado, que básicamente es el mismo del de las sociedades de capital, por el que responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa.

De interés

> En varias decisiones judiciales se ha tratado la posible responsabilidad de las personas que era administradores de una cooperativa de primer grado y de la de segundo grado a la que aquélla pertenecía, y como ha declarado el Tribunal Supremo ante las reclamaciones de responsabilidad de socios de la de grado inferior, “el desempeño del cargo en el consejo rector de la cooperativa de segundo grado se hace a título personal, independientemente de su vinculación con la de primer grado” (STS de 4 de junio de 2002; STS de 29 de septiembre de 2011).

4. FUNCIONAMIENTO

FACULTADES TRANSMITIDAS A LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

Dado que la cooperativa de segundo grado tiene por objeto completar, promover, coordinar, reforzar o integrar la actividad económica de las entidades miembros y del grupo resultante en el sentido y con la extensión o alcance que establezcan los estatutos sociales, éstos deben incluir la enumeración de las facultades esenciales que, por ser precisas para el desarrollo de aquel objeto, quedan transferidas a los órganos de dicha entidad por las cooperativas asociadas y por el resto de personas jurídicas que las integren. Además, y como establecen expresamente algunas leyes autonómicas (art. 130.1, 3.º LCEX, art. 154.1, 3º LCCLM), cuando la cooperativa de segundo grado se constituya con fines de integración empresarial, los estatutos determinarán las áreas de actividad empresarial integradas, las bases para el ejercicio de la dirección unitaria del grupo y las características de éste. Es también conveniente que los estatutos regulen, además, las materias o áreas respecto de las cuales las propuestas de las entidades socias serán meramente indicativas, y no vinculantes, para la cooperativa de segundo grado.

En el caso de cooperativas de segundo grado que comercializan de manera conjunta las producciones de los socios, una cuestión fundamental que debe determinarse en los

estatutos o en el reglamentos de régimen interno, que son una extensión de aquéllos, es si existe o no la obligación de las entidades socias de entregar la totalidad de la producción a la cooperativa de segundo grado, es decir, si rija el principio de exclusividad de los socios con la entidad, que está muy generalizado en el ámbito agrario, especialmente para evitar la práctica perniciosa de entregar las cosechas de mayor calidad a terceros comercializadores y asegurarse unos determinados volúmenes de facturación. Sin embargo, esta práctica choca con la estructura de algunas importantes cooperativas de segundo grado de nuestro país, en las que no se imponen el principio de exclusividad a las entidades miembros ni éstas, a su vez, lo hacen a sus productores, con lo que tienen vedado el reconocimiento por el MAPA como Entidad Asociativa Prioritaria (EAP) impulsado por la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa, que impone la comercialización conjunta de la totalidad de la producción de las entidades asociadas y de los productores que las componen (art. 3.1.c LFIC) y que los estatutos de la EAP y los de las entidades socias, en su caso, contengan la obligación de los productores de entregar la totalidad de su producción para su comercialización en común (art. 3.1.e LFIC).

INGRESO Y BAJA DE SOCIOS

Respecto a la admisión de nuevos socios, al igual que en las cooperativas de primer grado, la solicitud se formulará por escrito al consejo rector de la cooperativa de segundo grado, que resolverá en un plazo no superior al fijado por cada ley (3 meses en la LCOOP). En el supuesto de que el ingreso lo solicite una persona jurídica, se requerirá el correspondiente acuerdo del órgano que tenga competencia para tomarlo, que en caso de que fuera una cooperativa suele ser la asamblea general, como vimos al tratar la constitución de la cooperativa de segundo grado. Para el caso de que la admisión sea solicitada por una persona jurídica no cooperativa, algunas leyes imponen además que el acuerdo del consejo rector de la cooperativa de segundo grado sea tomado por una mayoría reforzada que suele ser de, al menos, 2/3 de los votos (art. 106.2 RLSCA, art. 155.2 LCCLM,) y se pueden regular estatutariamente periodos de vinculación provisional o a prueba por un determinado tiempo, medida que permite comprobar su adaptación a las peculiaridades del grupo y a las del tipo cooperativo.

La baja voluntaria del socio es una nota peculiar y característica de las sociedades cooperativas, que es reconocida de manera expresa por todas las leyes al enunciar el principio de puertas abierta, al que la LCOOP siguiendo nuestra tradición jurídica, se refiere como principio de libre adhesión y baja voluntaria (art. 1.1) y que significa que el que ingresa en una cooperativa permanecerá en la estructura social mientras esa sea su voluntad, pudiendo darse de baja en cualquier momento sin necesidad de alegar causa o razón alguna (art. 17.1 LCOOP). Sin embargo, a pesar de esta afirmación, este derecho no es absoluto y puede ser gravemente constreñido estatutariamente, por ejemplo, estableciendo que los socios no se puedan dar de baja de la cooperativa hasta el final del ejercicio económico o la imposición de compromisos de permanencia que se puede extender hasta cinco años según la mayoría de leyes cooperativas (art. 17.3 LCOOP, art. 31.1 LCCAT, etc.) e incluso hasta diez años en determinadas Comunidades Autónomas (art. 25.2.a RLSCA, art. 23.1, 2º LFCN, art. 20.2 LCG, art. 141.5 LCEX), algo que pueden estipular los estatutos o reglamentos de régimen interno de las cooperativas de segundo grado.

Cuestión aparte, pero evidentemente relacionada por su posible poder desincentivador sobre el ejercicio del derecho de baja voluntaria, son las disposiciones legales y estatutarias que establecen plazos para la devolución o reembolso del capital social (que suelen fijarse en cinco años desde su determinación) o permiten la existencia de aportaciones al capital social cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el consejo rector (art. 45.1.b LCOOP con una regulación que se repiten en todas las leyes autonómicas), medidas todas ellas que sirven para preservar la estabilidad de las entidades y las protege contra los riesgos financieros que pueden producir bajas masivas, intempestivas o extemporáneas pero que, evidentemente, comprometen el derecho de separación voluntaria del socio y el consiguiente reembolso del capital social.

En particular, todas las leyes cooperativas contienen un régimen peculiar respecto al cálculo de la cuota de reembolso de las aportaciones sociales, los plazos y condiciones de liquidación y su pago (art. 51 LCOOP). Del valor acreditado de las aportaciones se deducirán las pérdidas imputadas e imputables al socio, reflejadas en el balance de cierre del ejercicio en el que se produzca la baja, ya correspondan a dicho ejercicio o provengan de otros anteriores y estén sin compensar. Respecto a las posibles deducciones del valor de las aportaciones obligatorias a reembolsar, se suele limitar legalmente al 20% del valor de las aportaciones obligatorias en caso de baja no justificada y al 30% en caso de expulsión, a las que hay que descontar las sanciones económicas por faltas disciplinarias junto a las pérdidas, posibles indemnizaciones, los gastos imputables e incluso, aunque eso depende de la norma aplicable y la regulación estatutaria, del cumplimiento de los compromisos y obligaciones que hubiera asumido con la cooperativa.

En este punto, sin duda, la normativa de Castilla-La Mancha es la que de todas las leyes autonómicas tienen un régimen más restrictivo en esta materia. De un lado, de manera original en nuestro ordenamiento, regula la posibilidad de que una mayoría cualificada de 2/3 en la asamblea pueda prohibir la baja voluntaria del socio que la solicite si así lo prevén los estatutos sociales (art. 30 LCCLM); y, de otro, permite deducir "la parte proporcional que, de acuerdo a la actividad cooperativizada realizada por el socio, le corresponda de las deudas de la sociedad vinculadas a inversiones realizadas y que estén pendientes de pago, así como aquellas otras obligaciones por cualquier otro concepto" (art. 82.2.a LCCLM).

El régimen general sobre la baja y el derecho de reembolso del capital social es de aplicación a las cooperativas de segundo grado, salvo en las escasas leyes que contienen un régimen especial con el que tratan de paliar y prevenir las consecuencias de las bajas extemporáneas que pueden comprometer la viabilidad económica de la estructura de integración cooperativa creada. Estas leyes, imponen al socio que se quiera separarse voluntariamente la obligación de cursar un preaviso de, al menos, un año, que es mayor que el previsto para los socios de las cooperativas de primer grado que, como máximo, suele ser de seis meses o un año según la ley que se trate; y de cumplir las obligaciones contraídas con la sociedad cooperativa de segundo grado o a resarcirla económicamente si así lo decide su consejo rector (art. 155.3 LCCLM y art. 106.3, 2.º RLSCA). La LCEX, que es la ley que más concreta este régimen, además de lo anterior, establece que, salvo previsión estatutaria en contra, la entidad separada debe continuar desarrollando, durante un plazo no inferior a dos años, aquellos compromisos adquiridos que hubiera asumido con anterioridad

a la fecha de la baja (art. 131.3) y que si una sociedad cooperativa se da de baja ante una instrucción perjudicial de la cooperativa de segundo grado que no sea compensada, tendrá la consideración de justificada (art. 130.1, 3.º).

De interés

> De interés es la Sentencia de la Audiencia Provincial de Badajoz (Sección 3.ª) núm. 107/2016, de 10 de mayo, que trata la baja de una cooperativa agroalimentaria de una de segundo grado, considera la oportunidad de consejo rector de rehusar el reembolso de las aportaciones sociales al capital social por estar así pactado en lo estatutos tras una reforma de los mismos y declara que la baja no conlleva la exención del resto de obligaciones y de los compromisos adquiridos, como, en el caso era, el desembolso de las anualidades que restaban del capital social, que se compensó alguna con el retorno cooperativo que se le pagó a la cooperativa de base.

Aspecto discutido, que merecería previsión legal, es si el socio que causa baja de una cooperativa de segundo grado tiene derecho a parte del patrimonio de la cooperativa y, en especial, del FRO. Una postura mayoritaria considera que tienen este derecho por analogía a lo previsto en el supuesto de liquidación de la entidad ya que en este caso, a excepción del FEP, todo el patrimonio de la cooperativa de segundo grado, y en especial el FRO, es repartible entre los socios, cosa que no ocurre en las cooperativas de primer grado, aunque cada vez son más las leyes autonómicas que permiten el reparto parcial del hasta el 50% del FRO en caso de baja del socio, si así se ha previsto en los estatutos sociales (arts. 60.5 y 70.3 LSCA, art. 83.2 LCEX, art. 90.1 LCCLM, art. 84.1 LCCAT).

Ante la generalizada falta de disposiciones legales que reconozcan un régimen especial del derecho de reembolso para las cooperativas de segundo grado, en principio, debería ser de aplicación el régimen general previsto para las cooperativas de primer grado, aunque consideramos factible un desarrollo estatutario que se prevea una solución alternativa y, por ejemplo, admita el reparto del FRO en caso de baja de los socios o la aplicación analógica del régimen legal de la liquidación de la cooperativa de segundo grado, del que trataremos posteriormente.

RÉGIMEN ECONÓMICO

Un tema capital respecto al régimen económico de las cooperativas, en general, y de las cooperativas de segundo grado en particular, es el de la responsabilidad por las deudas sociales. En este aspecto, se sigue en principio general consagrado en las leyes cooperativas de que la responsabilidad de los socios se limita a las aportaciones al capital social que hubieran suscrito (art. 15.3), por lo que de las deudas sociales, en principio, responde la cooperativa de segundo grado con su patrimonio, sin perjuicio de la responsabilidad que se pueda exigir a los miembros del consejo rector de la que ya hemos tratado. Más dudas genera el tema de la responsabilidad del socio por pérdidas, que entendemos, salvo disposición contraria de los estatutos o norma específica que lo establezca, tiene como límite las aportaciones al capital sociales del socio, aunque este es un tema no exento de discusión.

Respecto a las operaciones con terceros, que es un tema económicamente importante con incidencia en el ámbito fiscal, hay que partir de que las operaciones realizadas entre sociedades cooperativas que forman una de segundo grado no tiene la consideración de operaciones con terceros y se asimilan a operaciones con personas socias (como expresamente reconoce algunas leyes cooperativas: art. 4.5 LCEX, art. 103.4 LSCA, art. 111.6 LCG). Por otra parte, hay que considera de aplicación a las cooperativas de segundo grado compuestas por cooperativas agroalimentarias, los límites impuestos a este tipo de entidades, que, con carácter general es del 50% del volumen total (art. 93.4 LCOOP, art. 87.3 LCCV, etc.) que es el que establece también la normativa fiscal (art. 13.10 LRFC), aunque ese límite se puede ampliar por circunstancias excepcionales (art. 4.2 LCOOP, art. 65, 3.º LCCV). En este sentido, para ofrecer mayor seguridad en la interpretación de la norma, alguna ley cooperativa expresamente señala que a las cooperativas de segundo grado cuyas cooperativas socios sean mayoritariamente de una misma clase, se aplicarán, a las operaciones con terceros las normas que regulan la clase mayoritaria y si no hay una clase mayoritaria, se equiparará a una sociedad cooperativa de servicios (art. 4.4 LCEX).

Importante

> Las CSG cuyas cooperativas socias sean cooperativas agroalimentarias pueden realizar un volumen de operaciones con terceras personas no socias hasta el 50 % del total de las de la cooperativa (art. 93.4 LCOOP). No obstante, cuando, por circunstancias excepcionales pueden ser autorizadas, previa solicitud, para ampliar actividades y servicios con terceros, por el plazo y hasta la cuantía que fije la autorización en función de las circunstancias que concurran (art. 4.2 LCOOP). Así, si por ejemplo una CSG se constituye para comercializar bajo una misma marca las producciones de sus socios, podría adquirir hasta un 50 % de otros productores.

En cuanto a los fondos obligatorios, son escasas las leyes cooperativas que establecen particularidades en su dotación para las cooperativas de segundo grado. Excepción a lo que decimos, es la LCCV que establece que “los fondos de formación y promoción cooperativa se integrarán mediante la asignación del 5% de los excedentes del ejercicio” (art. 101.5). La distribución de resultados, tanto si son positivos como si registran pérdidas, se acordará en función de la actividad cooperativizada realizada o, en su defecto, comprometida estatutariamente, una vez realizado la imputación que proceda al FRO y, en su caso, al FEP. Los retornos que perciban las cooperativas socias de las de segundo grado, así como los intereses devengados por sus aportaciones al capital social, no tienen el carácter de beneficios extracooperativos sino de excedente cooperativo, como reconocen expresamente algunas leyes (art. 139.3 LCCAT, art. 130.7 LCG).

Importante

> La mayoría de leyes cooperativas no mencionan ninguna especialidad en la dotación de fondos obligatorios para las CSG, por lo que se aplica el régimen general previsto para las cooperativas de primer grado. Hay que advertir, no obstante, importantes diferencias en la determinación de los resultados cooperativos y extracooperativos y en los porcentajes de dotación de dichos fondos entre las distintas leyes cooperativas.

LIQUIDACIÓN

La legislación cooperativa regula determinadas especialidades para el caso de la liquidación de la cooperativa de segundo grado que se distancia del régimen general previsto para las de primer grado. Recordemos que según éste el FEP tiene carácter inembargable y su importe se debe poner a disposición de una federación, confederación de cooperativas o, en su defecto, de la correspondiente administración pública que lo debe usar en la la defensa y promoción del cooperativismo, destino al que también va el FRO y el liquido sobrante tras las pertinentes operaciones de liquidación (pagar las deudas, satisfacer a los socios la parte correspondiente de las reservas voluntarias repartibles así como el importe de las aportaciones sociales), aunque en este caso se puede designar como beneficiaria a una determinada cooperativa (art. 75 LCOOP). Sin embargo, las últimas leyes autonómicas de cooperativas han avanzado en la senda abierta por la ley de cooperativas Andalucía de 1999, que reguló por primera vez en nuestro ordenamiento el reparto parcial del FRO en caso de liquidación de la entidad y admiten el reparto total del FRO resultante tras las operaciones de liquidación entre los socios de la entidad: art. 82.1.e LSCA, art. 106.1.c LCCAT, art. 124.3.c LCEX, art. 118.2.c

En cuanto a las disposiciones especiales sobre las cooperativas de segundo grado que contienen las leyes cooperativas, ninguna se refiere, en particular, al destino del FEP, por lo que habrá que darle el mismo que el previsto en el régimen general al que hemos hecho antes referencia. En cambio, el FRO y el resto del haber liquido resultante de la liquidación se puede distribuye entre los distintos socios de la cooperativa de segundo grado, con lo que aquél tiene carácter de repartible en caso de liquidación y sin necesidad de que esté así estipulado estatutariamente.

En cuanto a los criterios del reparto del haber líquido resultante tras la liquidación de una cooperativa de segundo grado, varias leyes cooperativas, incluida la LCOOP, señalan que la distribución será proporcional al volumen de la actividad cooperativizada desarrollada con la cooperativa de segundo grado durante los últimos cinco años o, en su defecto, desde la constitución de ésta. Otras leyes, fijan como criterio principal para dicho reparto el importe del retorno percibido por cada cooperativa socia en ese periodo de tiempo, mientras que algunas admiten, además, tener en cuenta el número de miembros de cada entidad asociada. Como se observa en la siguiente tabla, en este punto, como en tanto otros, la legislación cooperativa española no ha seguido un criterio uniforme.

	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Estatal	Art. 77.4 LCOOP	4. 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.
Andalucía	Art. 108.5 LSCA	5. En caso de disolución de la sociedad cooperativa de segundo o ulterior grado, el haber líquido resultante se distribuirá entre los socios y socias en proporción al importe del retorno percibido en los últimos cinco años o, en su defecto, desde la constitución de aquella. En el caso de las sociedades cooperativas socias, se destinará siempre al Fondo de Reserva Obligatorio de cada una de ellas.
Aragón	Art. 90.f) LCARA	f) En caso de liquidación, el activo sobrante será distribuido entre los socios en proporción a los retornos percibidos en los últimos cinco años; o en su defecto, a su participación en la actividad cooperativizada en dicho período o desde su constitución si no se alcanzase dicho plazo.
Castilla-La Mancha	Art. 156.5 LCCLM	5. En caso de disolución con liquidación de una cooperativa de segundo o ulterior grado, el activo sobrante será distribuido entre los socios en proporción al importe del retorno percibido en los últimos cinco años o, para las cooperativas cuya duración hubiese sido inferior a este plazo, desde su constitución. En su defecto, se distribuirá en proporción a la participación de cada socio en la actividad cooperativizada o, en su caso, al número de miembros de cada entidad agrupada en aquella cooperativa.
Castilla y León	Art. 125.5 LCCYL	5. 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 constituye, 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.

	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Cataluña	Art. 106.1.e) LCCAT	e) En caso de disolución de una cooperativa de segundo grado o de una cooperativa de crédito, el haber líquido que resulte ha de ser distribuido entre los socios en proporción al retorno recibido en los últimos cinco años, o, cuando menos, desde la constitución de la entidad disuelta, y ha de destinarse siempre a los respectivos fondos de reserva obligatorios. En caso de que existan entidades no cooperativas o personas físicas que integren la cooperativa de segundo grado, la parte de reserva que les correspondiera ha de destinarse a las entidades a que se refiere la letra d).
Extremadura	Art. 124.5 LCEX	5. En caso de disolución de una sociedad cooperativa de segundo grado, el haber líquido resultante al que se refiere la letra d) del apartado 3, se distribuirá entre las sociedades cooperativas socias en proporción al retorno recibido en los últimos cinco años, y se destinará siempre a los respectivos fondos de reserva obligatorios. En caso de que existan entidades no cooperativas que integren la sociedad cooperativa de segundo grado, la parte en el mencionado haber líquido que les correspondiera ha de destinarse a las entidades a que se refiere la mencionada letra d).
Galicia	Art. 130.7 LCG	7. En caso de disolución y liquidación de una cooperativa de segundo grado, los fondos obligatorios se transferirán al fondo de la misma naturaleza de cada una de las sociedades que la constituyen, distribuyéndose el resto del haber líquido resultante entre los socios, todo ello en proporción al importe del retorno percibido en los últimos cinco años o, en su defecto, desde su constitución. En caso de que no se hubiesen percibido retornos, se distribuirá en proporción al volumen de actividad cooperativizada desarrollada por cada socio con la cooperativa o, en su defecto, al número de socios de cada entidad agrupada en la cooperativa.
Comunidad Valenciana	Art. 101.6 LCCV	6. En el supuesto de liquidación, la reserva obligatoria se transferirá a la reserva de la misma naturaleza de cada una de las cooperativas que la constituyan, así como el resto del haber líquido resultante, distribuyéndose todo ello en proporción al volumen de la actividad cooperativizada desarrollada en la cooperativa de segundo grado durante los últimos cinco años o, en su defecto, desde su constitución, no teniendo carácter de beneficios extracooperativos. Sobre la cuantía incorporada a tales reservas no podrán imputarse pérdidas durante cinco años.

Del contenido de la anterior tabla, se concluye que, según la mayoría de leyes cooperativas, el haber líquido sobrante tras la liquidación, incluido el FRO, se destina al FRO de las cooperativas socias. Otras leyes, además, establecen que en caso de que existan entidades no cooperativas que integren la sociedad cooperativa de segundo grado, el haber líquido resultante que les correspondería se destine a las mismas entidades a que se destina el FRO en caso de liquidación de una cooperativa de primer grado, es decir, federaciones, confederaciones, cooperativas o administración pública (art. 106.1.e. LCCAT, art. 124.5 LCEX).

Importante

> En caso de liquidación de una CSG, a diferencia de lo que ocurre en las cooperativas de primer grado, el FRO y el haber líquido resultante tras las operaciones de liquidación pasa a engrosar el FRO de las cooperativas socias.

Aunque técnicamente no es una transformación propiamente dicha sino una degradación o cambio de clase, varias leyes (art. 77.5 LCOOP, art. 156.4 LCCLM), admiten expresamente que las cooperativas de segundo grado se transformen en cooperativas de primer grado, lo que puede ocurrir, por ejemplo, para evitar un proceso de liquidación. En tal caso las entidades integrantes y sus socios de base disconformes, tienen un derecho legal de separación que deben calificarse de justificado. Más acertada nos parece la redacción de otras leyes, como la de Cataluña, que admite que las cooperativas de segundo grado pueden convertirse en cooperativas de primer grado mediante el procedimiento establecido para las modificaciones de los estatutos sociales (art. 139.1 LCCAT).

IV. A TENER EN CUENTA

1. Las cooperativas de segundo grado se definen como cooperativas que tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos.
2. Respecto a la normativa aplicable a las cooperativas de segundo grado dentro de cada ley, éstas se rigen, en primer lugar, por las disposiciones especiales dedicada a este tipo de entidades que se contiene a lo largo de su articulado, siendo de aplicación supletoria el régimen general previsto para las cooperativas de primer grado.
3. Las leyes cooperativas dejan gran margen a la autorregulación de las cooperativas de segundo grado para que, mediante sus estatutos y reglamentos de régimen interno, permitan una mayor o menor vinculación, que puede ir desde una mera relación de colaboración hasta tener una integración plena.
4. Es generalizada la admisión como socios de cooperativas de segundo grado de otras personas jurídicas distintas a las cooperativas, aunque éstas deben ostentar la mayoría de votos en la asamblea general y en el consejo rector.
5. La mayoría de leyes cooperativas parten del principio de un socio un voto pero admite que los estatutos prevean el voto plural o proporcional, mientras que otras imponen necesariamente este voto ponderado.

6. En caso de liquidación de una cooperativa de segundo grado, a diferencia de lo que ocurre en las cooperativas de primer grado, el FRO y el haber líquido resultante tras las operaciones de liquidación pasa a engrosar el FRO de las cooperativas socias.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA ESPECIALIZADA:**

- ALFONSO SÁNCHEZ, R.: *Integración cooperativa y sus técnicas de realización: la Cooperativa de Segundo Grado*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2000.
- ARCAS LARIOS, N.: “La realidad económica de las cooperativas de segundo grado en el sector agroalimentario”, en *Integración y concentración de empresas agroalimentarias*, Dir. VARGAS VASSEROT, Madrid, Dykinson, 2018.
- EMBID IRUJO, J. M.; y ALFONSO SÁNCHEZ, R.: «Capítulo X. Grupo cooperativos. Instrumentos para la intercooperación económica», en *Tratado de Derecho de cooperativas*, PEINADO GRACIA/VAZQUEZ RUANO, Vol. II, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, pp. 1047-1065.
- GADEA SOLER, E.: “Las cooperativas de segundo grado como instrumento de colaboración empresarial”, en *Integración y concentración de empresas agroalimentarias*, Dir. VARGAS VASSEROT, Madrid, Dykinson, 2018.
- VARGAS VASSEROT, C.; GADEA, E.; y SACRISTÁN, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas, t. II, Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución*, Madrid, La Ley, 2017.
- VARGAS VASSEROT, C.: “El fomento de la integración cooperativa en el ámbito agrario a través de las Entidades Asociativas Prioritarias (EAPs)”, *Redista de Derecho de Sociedades*, n.º 56, 2019, pp. 1-31.

- **También puede ser de su interés la siguiente selección de JURISPRUDENCIA y/o RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS:**

- STS (Sala de los Civil, Sección 1.ª) núm. 635/2011, de 29 de septiembre.
- STS (Sala de los Civil, Sección 1.ª) núm. 525/2006, de 2 de junio.
- STS (Sala de los Civil, Sección Única) núm. 799/2003, de 21 de julio.
- Sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Badajoz, núm. 35/2018, de 26 de febrero.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Badajoz (Sección 3.ª) núm. 107/2016, de 10 de mayo.
- Sentencia del Juzgado de los Mercantil núm. 4 de Madrid, núm. 193/2015 de 6 de octubre.

- **Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta de los siguientes DOCUMENTOS, DISPOSICIONES NORMATIVAS y ENLACES A PÁGINAS WEBS:**

- *Informe 2017 Cooperativas Agro-alimentarias*, disponible en <http://www.agroalimentarias.coop/ficheros/doc/05707.pdf>
- En la página web del MAPA dedicada a La Ley 13/2013 de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario, contiene videos, documentos y materiales de interés para iniciar los procesos de reconocimiento como Entidad Asociativa Prioritaria (EAP): <https://www.mapa.gob.es/es/alimentacion/temas/ley-de-fomento-de-la-integracion-cooperativa/entidades-asociativas-prioritarias/>. Se recomienda entrar en el listado de EAP actualizado y acceder al link de alguna de las varias cooperativas de segundo grado reconocidas como EAP, para ver la heterogénea composición que tienen y las importantes diferencias que existen en cuanto al número de socios.

VI. ANEXOS

1. ESTATUTOS DE COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO

Nota aclaratoria. Se adjuntan el contenido parcial de unos estatutos de una cooperativa agroalimentaria de segundo grado de Andalucía. No es un modelo de estatutos de CSG ni es recomendable tomarlos como tales, dadas las significativas diferencias del régimen de las diferentes leyes cooperativas autonómicas y el amplio margen de autorregulación estatutaria que éstas conceden para lograr una mayor o menor vinculación de las entidades socias con la CSG o para configurar un grupo por coordinación o un grupo jerárquico o por subordinación siendo la CSG la entidad cabeza del mismo.

Por otra parte, sólo se han completado las estipulaciones estatutarias que contienen alguna peculiaridad o aspectos de interés para una CSG, dejando el resto de los preceptos, que son la mayoría, vacíos de contenido por ser los típicos de los estatutos de las cooperativas de primer grado.

ESTATUTOS DE COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO

CAPÍTULO I. GENERALIDADES

Artículo 1. Denominación

1. Con la denominación de “Sociedad Cooperativa Agraria de Segundo Grado —————”, se constituye una sociedad cooperativa de segundo grado, dotada de plena personalidad jurídica, sujeta a las disposiciones de la Ley 14/2011, de 13 de diciembre de Sociedades Cooperativas Andaluzas, el Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la citada Ley y demás disposiciones aplicables.
2. La Cooperativa tiene plena personalidad jurídica, y, en tal sentido, puede adquirir, poseer, gravar y enajenar bienes derechos, así como contraer obligaciones, incluidas las fiscales, que legalmente le correspondan.

Artículo 2. Objeto social

1. El objeto de esta sociedad cooperativa es:

- a) La comercialización en común de la totalidad del aceite de oliva, aceituna de mesa y productos de las explotaciones ganaderas producidos por sus socios, así como otros productos agrarios.
- b) Contribuir a la mejora de la renta de los productores agrarios socios y el desarrollo sostenible de las explotaciones.
- c) Conservar, tipificar, transformar, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios, adoptando cuando proceda, el estatuto de organización de productores agrarios.
- d) El procesamiento industrial, acondicionamiento y conservación de todos los productos y subproductos del olivar o de otros productos agrarios procedentes de las cooperativas socios así como su comercialización y venta tanto en mercados interiores como exteriores.
- e) Fijar normas de producción y comercialización a fin de mejorar la calidad de los productos y adaptar el volumen de la oferta a las exigencias del mercado.
- f) Realizar el control y seguimiento de socios y producciones por la entidad.
- g) Adquirir por cualquier procedimiento, para la cooperativa o para sus socios, elementos necesarios o convenientes para la producción y fomento agrario, tales como animales, semillas, materias, instrumentos o maquinaria, así como inmuebles e instalaciones tales como plantas de selección de semillas, molinos, bodegas, almazaras, fábricas de transformación, conservación y elaboración de sus productos o de los utilizados para la producción y el fomento agrario.
- h) Adquirir, elaborar, fabricar y distribuir, por cualquier procedimiento, para la cooperativa o sus socios, abonos, plantas, semillas, fitosanitarios, combustibles, piensos compuestos, productos farmacéuticos y medicamentos veterinarios para el cuidado sanitario del ganado y demás elementos para la producción y fomento agrícola, forestal o pecuario, así como el empleo de remedios contra las plagas del campo contratando para ello el personal necesario.
- i) Producción y comercialización de energía eléctrica, así como productos y subproductos derivados de las energías renovables.
- j) Promover el desarrollo y el aprovechamiento sostenible del medio rural mediante la prestación de todo tipo de servicios, así como el fomento de la diversificación de actividades agrarias u otras encaminadas a la promoción y mejora del entorno rural.
- k) Fomentar y gestionar el crédito agrario y los seguros, especialmente a través de cajas rurales, secciones de crédito y otras entidades especializadas.

- l) Cualquier otra necesaria, conveniente o que facilite el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la sociedad cooperativa o de las explotaciones de los socios.
 - m) Adquirir, parcelar, sanear y mejorar los terrenos destinados a la agricultura, ganadería o explotación forestal, incluso su distribución entre los socios o el mantenimiento en común de la explotación y de otros bienes susceptibles de uso y explotación agraria, ganadera o forestal, así como la construcción y explotación de obras e instalaciones necesarias a estos fines.
 - n) La prestación de asistencia técnica a los socios y a los asociados de éstos, y a las organizaciones de productores de aceite u otras que estos u otros agricultores o ganaderos puedan constituir o estén constituidas, y en particular para la confección, elaboración, tramitación y presentación ante los organismos oficiales o públicos de las solicitudes y documentaciones requeridas para la obtención de las ayudas económicas que, como titulares de explotaciones agrícolas y ganaderas, puedan recibir del Estado, de la Junta de Andalucía y/o de la Unión Europea, así como la constitución de oficinas del Servicio de Asesoramiento a Explotaciones en agricultura convencional o ecológica.
 - o) Constituir Agrupaciones de Producción Integrada (API's), obtener productos agrarios bajo los requisitos de producción integrada, así como los servicios, fines y actividades necesarios para el cumplimiento por parte de sus miembros de las obligaciones establecidas en la normativa aplicable en esta materia.
 - p) Fomentar la agrupación de los primeros eslabones que conforman la cadena alimentaria, mediante la fusión o integración de las entidades asociativas, con el objeto de favorecer su redimensionamiento, mejorar su competitividad y contribuir a la puesta en valor de sus producciones.
 - q) Fomentar la formación de los miembros del Consejo Rector y de los miembros de los órganos de gobierno de las entidades socias.
 - r) Cualquier otro fin lícito propio de la actividad agraria, que tenga o pueda tener en el futuro relación directa o indirecta con la misma.
2. Se transfieren a los órganos de esta sociedad cooperativa de segundo grado todas las facultades de los órganos de las sociedades cooperativas integradas precisas para el desarrollo del objeto social. Tales facultades tendrán la misma permanencia que el propio objeto social y su ejercicio no podrá ser revisado ante los órganos de las sociedades cooperativas integradas sin perjuicio de la tutela judicial que, en su caso, proceda.

Artículo 3. Domicilio social

La cooperativa fija su domicilio en ----- de la localidad de -----, provincia de -----, pudiendo ser trasladado a otro lugar del mismo término municipal por acuerdo del Consejo Rector. Cuando el traslado se produzca a una localidad distinta se requerirá acuerdo de la Asamblea General.

Artículo 4. Ámbito territorial

El ámbito de actuación de la cooperativa será todo el territorio nacional, aunque desarrollará principalmente su actividad societaria en Andalucía.

Artículo 5. Duración

La sociedad se constituye por tiempo indefinido.

CAPÍTULO II.- DE LOS SOCIOS

Artículo 6. Requisitos de los socios

1. Podrán ser socios, además de las cooperativas agrarias, toda persona física o jurídica, así como las sociedades civiles y las comunidades de bienes y derechos que desarrollen actividades incluidas en el objeto social de esta cooperativa.
2. Tratándose de socios que no tengan la condición de cooperativa, ha de existir la necesaria convergencia de intereses de naturaleza económica. Asimismo, la mayoría de socios y de votos sociales deben corresponder a las cooperativas.
3.

Artículo 7. Socios comunes

Serán socios comunes aquellos que realicen en exclusiva la actividad de la sección de la cooperativa en la que se integran.

Artículo 8. Socios colaboradores

1. Podrán ser socios colaboradores, además de las cooperativas agrarias, toda persona física o jurídica, así como las sociedades civiles y las comunidades de bienes y derechos que realicen alguna de las actividades objeto de la cooperativa, aunque sin estar obligados a realizarlas en exclusiva. El Consejo Rector determinará el volumen y la forma en que habrán de participar en las actividades cooperativizadas los socios colaboradores.
2. El régimen de admisión será el establecido por estos Estatutos para los socios comunes.
3.

Artículo 9. Admisión de socios

1. Para ingresar en la cooperativa será suficiente la solicitud por escrito del aspirante a socio dirigida al Consejo Rector con justificación de la situación que le da derecho, conforme a estos estatutos, a formar parte de la misma indicando la sección o secciones en las que se integra. Junto a la solicitud de admisión deberá acompañar los siguientes documentos:
 - a) En caso de persona jurídica, certificación del acuerdo del órgano competente para asociarse a esta cooperativa de segundo grado y el acatamiento de sus Estatutos.

- b) Copia de los Estatutos sociales de la entidad solicitante, debidamente actualizados.
 - c) Memoria y balance del último ejercicio económico.
 - d) Relación nominal de socios y sus producciones de aceituna u otras producciones agrarias.
2. Las decisiones sobre la admisión de socios requieren aprobación previa de la Junta de Socios de la Sección o del Consejo de Sección, en caso de que esté constituido, y corresponderán al Consejo Rector quien en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el recibo de la solicitud, decidirá y comunicará al aspirante a socio el acuerdo de admisión o denegatorio también por escrito. La admisión de cualquier persona socia que no sea cooperativa requerirá acuerdo favorable del Consejo Rector por mayoría de, al menos, dos tercios de los votos presentes y representados.
3. Esta cooperativa estará abierta a la entrada de nuevos socios, en las condiciones que se establecen en estos Estatutos, siempre que la capacidad técnica derivada de las condiciones económico-financieras, organizativas o tecnológicas de la entidad lo permitan; en caso contrario permanecerá cerrada la admisión hasta que el volumen de solicitudes haga necesaria la ampliación de las instalaciones o servicios o las condiciones económico-financieras y organizativas lo permitan. Así mismo, no se efectuará ninguna discriminación por razón de nacionalidad o lugar de establecimiento, en la admisión de nuevos socios.

Artículo 10. Derechos de los socios

Los socios tendrán los siguientes derechos:

- a) Participar en el objeto social de la cooperativa, en la forma establecida en estos estatutos.
- b) Ser elector y elegible para los cargos sociales
- c) Participar con voz y voto en la adopción de acuerdos de la Asamblea General y demás órganos sociales de los que formen parte.
- d) Darse de baja en la cooperativa, cumpliendo los requisitos legales.
- e) Percibir intereses cuando procedan.
- f) Participar en los excedentes, en proporción a la actividad desarrollada en la cooperativa.
- g) Percibir el importe de la liquidación correspondiente a su aportación en los supuestos y términos legalmente establecidos.
- h) Participar en las actividades de formación e intercooperación de la entidad.
- i) Obtener información sobre cualquier aspecto de la marcha de la cooperativa en los términos establecidos legalmente.

- j) Todo socio podrá ejercitar el derecho de información en los términos previstos en el artículo 19 de la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas y en el artículo 21 de su Reglamento.
- k) Cualesquiera otros previstos en la Ley o en estos estatutos sociales.

Artículo 11. Obligaciones de los socios.

Los socios tendrán las siguientes obligaciones:

- a) Asistir a las reuniones de la Asamblea General y demás órganos de la cooperativa a las que fuesen convocadas.
- b) Cumplir lo regulado en estos estatutos, los Reglamentos de Régimen Interno y los acuerdos válidamente adoptados por los órganos sociales de la cooperativa.
- c) Participar en las actividades y servicios cooperativos derivados del objeto social, mediante la entrega y/o puesta a disposición de la cooperativa de la totalidad de los kilogramos de aceite de oliva y de aceituna de mesa, así como en su caso otras producciones agrarias que produzcan sus socios y la utilización de sus servicios, con sujeción a los acuerdos que adopte el Consejo Rector, a tenor de las instalaciones de la cooperativa.
- d) Comunicar el cambio de representante ante la cooperativa.
- e) Convocar a los representantes de la cooperativa de segundo grado a la Asamblea General o al Consejo Rector con la finalidad de que puedan participar e informar en aquellos puntos del orden del día en que se traten asuntos relacionados con la participación en la cooperativa de segundo grado. La convocatoria deberá realizarse de igual manera que a los socios de la cooperativa convocante.
- f)

Artículo 12. Canon para amortización y gastos generales

En aquellos supuestos en que el socio no haya aportado el producto o parte del mismo o no hubiera retirado o utilizado todos o parte de los bienes y servicios en la sección correspondiente, estará obligado a abonar a la cooperativa un canon para amortización y gastos generales, que será igual, en el caso de producto no aportado, al importe descontado por la misma unidad de peso a los restantes socios que aportaron su producto en la sección correspondiente en cada campaña. En caso de retirada o utilización de bienes y servicios, se tendrá en cuenta el importe soportado por el mismo volumen de facturación a los restantes socios que retiraron o utilizaron los bienes y servicios de la sección correspondiente en cada ejercicio económico.

Artículo 13. Régimen disciplinario

1. A los socios sólo les pueden ser impuestas sanciones fijadas en estos estatutos, y por cada clase de falta previamente recogida en los mismos.

2. Las infracciones cometidas por los socios se clasificarán en leves, graves y muy graves.....

Artículo 14. Órgano sancionador y procedimiento

Los procedimientos disciplinarios y los recursos que corresponden son:

- a) La facultad disciplinaria es competencia indelegable del Consejo Rector.
- b) El socio que se encuentre incurso en un procedimiento disciplinario no podrá tomar parte en la votación del órgano correspondiente.
- c)

Artículo 15. Causas de baja del socio

1. El socio podrá darse de baja voluntariamente de la cooperativa en cualquier momento, estando obligado a preavisar por escrito al Consejo Rector con un año de antelación, y antes de su separación estará obligado a cumplir sus obligaciones contraídas con la cooperativa de segundo grado o resarcirla económicamente.
2. El mínimo de permanencia del socio en la Cooperativa será de 2 años, independientemente de que los reglamentos de régimen interno de las secciones puedan fijar un plazo mayor. El socio que incumpla este deber seguirá sujeto a las obligaciones económicas exigibles a todo socio, con iguales características económicas que aquél, por el tiempo comprendido entre la fecha de su baja y aquella en que terminaba el plazo de obligada permanencia en la entidad. Así mismo el incumplimiento del plazo de obligada permanencia no exime al socio de la responsabilidad que hubiere asumido con la cooperativa por inversiones realizadas y no amortizadas.
3. El incumplimiento de la obligación de preaviso será sancionado como falta muy grave.
4.

Artículo 16. Causas de baja justificada

Artículo 17. Exclusión del socio

Artículo 18. Operaciones con terceros

1. La cooperativa podrá realizar con terceros las actividades y servicios que constituyen su objeto social hasta un máximo del 50% en cada ejercicio económico, computándose dicho porcentaje con carácter general para todas las actividades realizadas.
2. No obstante, por motivos extraordinarios, que deberán reflejarse en el acuerdo de la Asamblea General inmediatamente posterior a su realización, podrán efectuarse operaciones por encima del citado porcentaje, siempre que se compensen con las realizadas en los tres ejercicios siguientes.
3. Se asimilarán a operaciones con socios aquellas que se realicen con otras sociedades cooperativas agrarias o con otras de segundo o ulterior grado constituidas mayoritariamente por sociedades cooperativas agrarias.

CAPÍTULO III. ÓRGANOS SOCIALES

Artículo 19. Órganos sociales

Los órganos sociales de la cooperativa para su dirección, administración y control interno son la Asamblea General y el Consejo Rector.

Artículo 20. La Asamblea General. Concepto y Competencias

1. La Asamblea General, constituida por los socios de la cooperativa, es el órgano supremo de expresión de la voluntad social en las materias cuyo conocimiento le atribuye la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas y estos estatutos. Todos los socios, incluso los disidentes, los no asistentes quedan sometidos a los acuerdos de la Asamblea General, siempre que se hayan adoptado de conformidad con las leyes y estos estatutos.
2. La Asamblea General es competente para conocer los asuntos propios de la actividad de la cooperativa, correspondiéndole con carácter exclusivo e indelegable la adopción de acuerdos sobre las siguientes materias:
 - a) Nombramiento y revocación de los miembros del Consejo Rector, así como de los liquidadores.
 - b) Modificación de los estatutos sociales y la aprobación o modificación del reglamento de régimen interior.
 - c) Creación, extinción y cualquier mutación estructural de las secciones de la sociedad cooperativa.
 - d) Transmisión o cesión del conjunto de la empresa o patrimonio de la sociedad cooperativa, integrado por el activo y el pasivo, de todo el activo o de elementos que constituyan más del veinte por ciento del inmovilizado.
 - e) Fusión, escisión, transformación, disolución y reactivación de la sociedad cooperativa.
 - f) La adopción del acuerdo en virtud del cual se decida la participación en cualquier otra sociedad cooperativa, así como en empresas no cooperativas cuyo objeto consista en la comercialización de la producción de los socios.
 - g) Integración en consorcios, uniones o agrupaciones de carácter económico; participación en el capital social de cualquier tipo de entidad, salvo cuando dichas actuaciones no representen más del veinte por ciento de su cifra de negocio, obtenida de la media de los dos últimos ejercicios económicos; así como constitución, adhesión o separación de federaciones, asociaciones o cualquier otra entidad de carácter representativo.
 - h)

Artículo 21. Clases de Asambleas Generales

Artículo 22. Convocatoria de Asamblea General.

Artículo 23. Funcionamiento de la Asamblea General

1. La Asamblea General se celebrará donde acuerde el Consejo Rector, siempre que éste esté dentro de su ámbito territorial.
2. Las personas jurídicas, las sociedades civiles y las comunidades de bienes y derechos que tengan la condición de socios serán representadas por quienes ostenten legalmente su representación o por las personas que voluntariamente designen; a tal efecto deberán acreditar ante la cooperativa quién la representa. La representación no podrá delegarse a favor de otra persona jurídica, sociedad civil o comunidad de bienes y derechos ni a la persona que la represente.
3. Los miembros del Consejo Rector y los liquidadores no podrán representar en la Asamblea General a las personas jurídicas, sociedades civiles o comunidades de bienes de las que sean socios o representantes, sin perjuicio de su obligación de asistir a las mismas con voz y sin voto. No obstante, el Presidente y Secretario del Consejo Rector serán el Presidente y Secretario de la Asamblea General sin que ello suponga otorgarles la representación de las entidades a las que de las que sean socio o representantes.
4. La Asamblea General estará presidida por el Presidente del Consejo Rector; en su defecto, por el Vicepresidente 1º, en ausencia de éste el Vicepresidente 2º, en ausencia de los anteriores, el Vicepresidente 3º y, en ausencia de los anteriores, el Vicepresidente 4º, y en ausencia de los anteriores, por el socio que decida la propia Asamblea.
5.

Artículo 24. Voto

1. El derecho de voto de las entidades socias será proporcional a la participación de las mismas en la actividad desarrollada con cooperativa de segundo grado
2. En particular, cada socio según la sección a la que pertenezca, tendrá en la Asamblea los siguientes votos:
 - Socios de la Sección de Aceite: 1 voto por cada 50.000 Kg o fracción como media de aceite de oliva de las últimas cuatro campañas cerradas de los kilos comercializados por la cooperativa de segundo grado.
 - Socios de la Sección de Aceituna de Mesa: 1 voto por cada 100.000 Kg o fracción de cupo de aceituna de mesa suscrito.
 - Socios de la Sección de Suministros y Servicios: 1 voto por cada 150.000 euros o fracción de volumen de compras a la sección como media en los últimos tres años.
 - Socios de la Sección de Ganadería y de la Sección de Industrialización de Leche de Cabra: 1 voto por cada 500.000€ o fracción de productos comercializados y/o adquiridos a través de la sección ganadera o de industrialización de leche de cabra como media en los últimos cuatro años.

3. Ningún socio podrá tener más de un 50% del total de los votos.
4.

Artículo 25. Acuerdos de Asamblea General.

Artículo 26.- El Consejo Rector

1. El Consejo Rector es el órgano de gobierno, gestión y representación de la sociedad cooperativa, estando sujeto a la ley, a estos estatutos y a la política fijada por la Asamblea General, y a él competen aquellas materias que le sean atribuidas por la ley o por estos estatutos.
2. El Consejo Rector se compone de entre 19 y 25 miembros, entre los que se incluirán un representante de cada sección que podrá o no coincidir con el representante de la sección, más un representante de los trabajadores cuando estos superen el número de 50. Sus miembros serán elegidos de entre los candidatos presentados por los socios, por la Asamblea General en votación secreta y por mayoría simple de los votos emitidos, con las únicas excepciones establecidas en el artículo 38 de la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas.
3.

Artículo 27. Duración, Vacantes y Ceses del Consejo Rector

1. Los miembros del Consejo Rector y los liquidadores de la Cooperativa serán elegidos de las candidaturas presentadas. El elegido, aceptado el nombramiento, actuará como si lo fuera en nombre propio y ostentará el cargo durante todo el período. No obstante, cesará en su cargo si perdiese la confianza o la condición de socio o socia de la sociedad cooperativa de origen, o cuando la entidad de la que es miembro dejara de pertenecer a la sociedad cooperativa de segundo grado
2. Los cargos elegidos por la Asamblea General serán de: Presidente, cuatro vicepresidentes, Secretario, Tesorero y vocales.
3.

Artículo 28. Funcionamiento del Consejo Rector.

1. El Consejo Rector se convocará por el Presidente o quien le sustituya legalmente, a iniciativa propia o a petición de cualquier otro miembro del Consejo.
2. Para el mejor desarrollo y funcionamiento de la cooperativa, el Consejo Rector podrá designar entre sus miembros una Comisión Ejecutiva, que estará compuesta por el Presidente de la Cooperativa, los Vicepresidentes, el Secretario, el Tesorero y hasta un máximo de cinco vocales. Entre los miembros elegidos habrán de figurar necesariamente los representantes de cada una de las Secciones.
3. El Consejo Rector podrá delegar de forma permanente o por un período determinado algunas de sus facultades en la Comisión Ejecutiva. Las facultades delegadas sólo

podrán alcanzar al tráfico empresarial ordinario de la cooperativa, conservando en todo caso el Consejo con carácter exclusivo e indelegable las facultades relacionadas en las letras a) y h) del artículo 37.2 de la Ley de Cooperativas Andaluzas.

4.

Artículo 29. Impugnación de Acuerdos del Consejo Rector

Sobre este extremo, regirá lo preceptuado en el artículo 41 de la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

CAPÍTULO IV. RÉGIMEN ECÓNÓMICO

Artículo 30. Capital Social

1. Está constituido por las aportaciones obligatorias y voluntarias efectuadas, en tal concepto, por los socios.
2. El capital social estatutario asciende a 10.500.000 euros, está totalmente suscrito y desembolsado en un 100%.,
3. En todo caso, la aportación mínima para adquirir la condición de socio en cualquier sección es de 10.000 euros.
4. La aportación obligatoria inicial para adquirir la condición de socio en la sección de aceite es de:
 - 1) Aportación reembolsable en caso de baja:
 - a) 500 euros por cada 500.000 kilos o fracción de aceite de oliva de la producción media del socio en las cuatro últimas campañas.
 - b) El 0,5% calculado sobre el volumen de facturación del socio durante cuatro ejercicios.
 - c) 0,05euros por kilogramo de aceite de oliva sobre la media de cuatro campañas.
 - d) 0,1 euros por kilogramo de aceituna comprometido para la actividad de almazara.
 - 2) Aportación no reembolsable y transmisible en caso de baja:
 - a) El 5% sobre el volumen de facturación comercializado durante el primer año en la sociedad.
 - b) El 3% sobre el volumen de facturación comercializado durante el segundo año en la sociedad.
 - c) El 0,1% sobre el volumen de facturación comercializado durante el tercer año en la sociedad.
 - d) 0,15 euros por kilogramo de aceituna por kilogramo de aceituna comprometido para la actividad de almazara.

5. Las aportaciones estarán representadas por títulos nominativos enumerados correlativamente, pudiendo emitirse títulos múltiples. Cada título deberá contener los datos y menciones señalados en el artículo 54.5 de la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas y en el Reglamento que la desarrolle. En estos títulos constará la parte de capital reembolsable y la no reembolsable transmisible.
6. El importe total de las aportaciones de cada persona socia al capital social de la cooperativa de segundo grado no podrá exceder del 75% del mismo, debiendo pertenecer, al menos, el 51% de dicho capital, a sociedades cooperativas
7.

Artículo 31. Remuneración de las Aportaciones

Artículo 32. Reducción del Capital Social

Artículo 33. Aportaciones de nuevos socios

1. La Asamblea General fijará la cuantía de las aportaciones obligatorias de los nuevos socios, así como las condiciones y plazos para su desembolso, armonizando las necesidades económicas de la cooperativa y la entrada de nuevos socios.
2.

Artículo 34. Reembolso de aportaciones.

1. En los supuestos de pérdida de la condición de socio éste tiene derecho a exigir el reembolso de sus aportaciones reembolsables en caso de baja integrantes del capital social, cuyo valor será el que refleje el libro de aportaciones al capital social, incluyéndose en el cómputo las reservas voluntarias repartibles, si las hubiere.
2. El Consejo Rector podrá rehusar, incondicionalmente, el reembolso de las aportaciones reembolsables en caso de baja cuando, como consecuencia de dicha devolución, el importe del capital social reembolsable en caso de baja resulte ser igual o inferior a 30.000.000 euros. En el supuesto de que el citado importe de capital social se viera minorado a resultas de los reembolsos solicitados, éstos se prorratearán proporcionalmente entre los solicitantes hasta garantizar la cifra mínima de capital social mencionada. Los reembolsos rehusados quedarán en espera, procediéndose a su materialización una vez el capital social contable hubiera superado la cifra mínima antes señalada.
3.

Artículo 35. Transmisión de las aportaciones de los socios

Se establece la libre transmisión de aportaciones sociales del tipo no reembolsables y transmisibles, conforme a las siguientes reglas:

Artículo 36.- Aportaciones no integradas al capital social.

Artículo 37. Ejercicio económico.

Artículo 38. Aplicación de los resultados positivos

Artículo 39.- Imputación de pérdidas.

Artículo 40. Fondo de Reserva Obligatorio

Artículo 41. Fondo de Retornos

Artículo 42. Fondo de Formación y Sostenibilidad

CAPÍTULO V: DE LAS SECCIONES.

Artículo 43. Concepto, contenido y responsabilidad patrimonial

Artículo 44. Procedimiento de constitución

Artículo 45. Junta de Socios de Sección

Artículo 46. Consejo de Sección

Artículo 47-57. Secciones

CAPÍTULO VI. DOCUMENTACIÓN SOCIAL y CONTABILIDAD

Artículo 57. Documentación Social

Artículo 58. Contabilidad

Artículo 59. Auditoría de cuentas.

Artículo 60.- Información a la Administración.

CAPÍTULO VII. CUESTIONES FINALES

Artículo 61- Modificación de Estatutos, fusión, escisión y transformación.

Artículo 62. Disolución y liquidación

Artículo 63. Liquidación, nombramiento y atribuciones de los liquidadores

Artículo 64. Adjudicación del haber social y operaciones finales

1. En caso de disolución de la sociedad cooperativa de segundo, el haber líquido resultante se distribuirá entre los socios en proporción al importe del retorno percibido en los últimos cinco años o, en su defecto, desde la constitución de aquella y en el caso de las sociedades cooperativas socias, se destinará siempre al Fondo de Reserva Obligatorio de cada una de ellas.
2.

Artículo 65. Disposición final

En todo lo no regulado en estos estatutos se estará a lo preceptuado en las disposiciones legales aplicables, especialmente en la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas y en su Reglamento de desarrollo y, en especial, a las normas especiales de las cooperativas agrarias.

> **RÉGIMEN CONTABLE**

Juana Isabel Genovart Balaguer

Profesora Contratada Doctora de Economía Financiera y Contabilidad

Emilio Mauleón Méndez

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de las Islas Baleares

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Aspectos contables del proceso de fundación de la cooperativa de segundo grado. 2.- Operaciones de la cooperativa de segundo grado con las de primer grado y con los socios de éstas. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

En este capítulo trataremos los aspectos contables de las cooperativas de segundo grado. En concreto analizaremos la calificación contable de su capital social, así como el registro de las aportaciones al capital por los socios, sean dinerarias o en especie (no dinerarias), haciendo especial hincapié al supuesto de aportación de un negocio o rama de actividad. Asimismo abordaremos la contabilización de las operaciones de la cooperativa de segundo grado con sus socios y las operaciones de la cooperativa de segundo grado con los socios de las cooperativas de primer grado.

II. MARCO NORMATIVO

En el plano normativo contable, las normas contables no prevén menciones especiales que afecten a las cooperativas de segundo grado. Luego a estas cooperativas les serán de aplicación las NACSC y el PGC con carácter general.

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

1. ASPECTOS CONTABLES DEL PROCESO DE FUNDACIÓN DE LA COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO

La cooperativa de segundo grado adquiere la personalidad jurídica propia con la inscripción registral de la preceptiva escritura pública de fundación. La legislación cooperativa no prevé un procedimiento especial para la fundación de la cooperativa de segundo grado, luego le es de aplicación todo lo previsto en las distintas legislaciones cooperativas relativo a la fundación de las cooperativas de primer grado.

En el plano contable hay dos cuestiones importantes a tener en cuenta en el proceso de fundación de la cooperativa de segundo grado:

- La calificación contable del capital, pues en las cooperativas de segundo grado es frecuente que el capital tenga una cuantía significativa al juntarse varias cooperativas y porque en muchas ocasiones se aportan ramas de actividad con alto valor.

- El registro de las aportaciones de los socios al patrimonio de la cooperativa de segundo grado, haciendo especial hincapié en las aportaciones no dinerarias.

EL CAPITAL SOCIAL EN LA CONTABILIDAD DE LA COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO

La calificación contable del capital de la cooperativa de segundo grado está regulada en las siguientes normas:

PGC

- > Norma registro y valoración 9ª: Instrumentos financieros

NACSC

- > Norma 2ª: Capital social

La NACSC 2ª dedicada al capital social, califica contablemente al capital social como patrimonio neto, pasivo o instrumento financiero compuesto, en función de las características de las aportaciones de los socios o partícipes. La consideración como pasivo financiero será residual, es decir, serán pasivos financieros aquellos supuestos que no puedan ser ni patrimonio neto, ni instrumento financiero compuesto. Sin embargo, a fin de no complicar en exceso las valoraciones, las normas contables establecen que aquellas aportaciones al capital que sean calificadas como instrumento financiero compuesto, deberán reconocerse contablemente como verdaderos pasivos financieros. Ello es debido a que, en dichos instrumentos financieros compuestos, el intentar separar la valoración económica del componente de pasivo, de la valoración del componente de patrimonio, resultaría arduo complicado.

Recordemos, que según la norma 2ª de las NACSC tendrán la consideración de fondos propios las aportaciones al capital social cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General, según establezcan la ley aplicable y los estatutos sociales de la cooperativa, siempre que no obliguen a la sociedad cooperativa a pagar una remuneración obligatoria al socio o partícipe y el retorno sea discrecional. En otro caso, el capital será calificado contablemente como pasivo financiero. Por consiguiente, a efectos de valorar contablemente las aportaciones, se calificarán en dos grupos: aportaciones consideradas pasivo financiero y aportaciones que forman parte del patrimonio neto de la entidad.

En esta conflictiva calificación del capital social de las cooperativas, existe doctrina administrativa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC):

Consultas del ICAC en materia de calificación contable del capital en las cooperativas

- > Consulta nº 7 (BOICAC nº 86 de junio 2011) sobre la calificación contable del capital social en las cooperativas a término.
- > Consulta nº 7 (BOICAC nº 87 de septiembre 2011) sobre la calificación contable del capital social exigible en caso de jubilación o incapacidad.
- > Consulta nº 9 (BOICAC nº 94 de septiembre 2013) sobre la calificación contable del capital social como pasivo cuando el reembolso de un porcentaje del capital está condicionado al acuerdo favorable del Consejo Rector.

A continuación se expone un cuadro, que resume la calificación contable que deben tener las aportaciones de socios al capital social de la cooperativa, atendiendo tanto al criterio de exigibilidad expuesto en las normas de registro y valoración (NRV) del actual PGC, como a las definiciones de pasivo financiero y patrimonio neto encuadradas en su Marco Conceptual, incluyendo las especificaciones que detallan las NACSC.

Cuadro 1: Calificación contable del capital social cooperativo según su reintegrabilidad

EXISTE DERECHO INCONDICIONAL A PROHIBIR EL RESCATE						
Momento	REALIZACIÓN DE LA APORTACIÓN		BAJA DEL SOCIO			
			La sociedad ejerce el derecho de prohibición		La sociedad no ejerce el derecho de prohibición	
	Retribución y retorno discrecional	Retribución y retorno obligatorio	Retribución y retorno discrecional	Retribución y retorno obligatorio	Retribución y retorno discrecional	Retribución y retorno obligatorio
Calificación contable	Patrimonio Neto	Pasivo	Patrimonio Neto	Pasivo	Pasivo Financiero (reclasificación)	
Normativa aplicable	PGC: Marco Conceptual + NRV 9ª + NACSC 2010		PGC: Marco Conceptual + NRV 9ª + NACSC 2010		PGC: Marco Conceptual + NRV 9ª + NACSC 2010	
	No existe obligación actual. El tenedor no tiene derecho a exigir su rescate.	Existe obligación de retribuir (entrega de efectivo).	No existe obligación actual. El tenedor no tiene derecho a exigir su rescate.	Existe obligación de retribuir (entrega de efectivo).	Existe una obligación actual a devolver las aportaciones.	

Se diferencian dos momentos en el tiempo: la calificación contable que se le daría a la cifra de capital en el momento en que los socios realizan sus aportaciones y la del momento en el que los socios causan baja en la cooperativa y se les restituyen, o no, sus aportaciones, dependiendo de que la cooperativa tuviera o no el derecho a prohibir incondicionalmente su rescate. Todo ello, teniendo en cuenta si la entidad tiene obligación de retribuir las aportaciones o de repartir retornos, o si dicha retribución o reparto de retornos es discrecional. Para concretar el derecho incondicional a reusar el rescate y las condiciones de retribuir las aportaciones o reparto de retornos, se deberá consultar los estatutos de la cooperativa.

NO EXISTE DERECHO INCONDICIONAL A PROHIBIR EL RESCATE					
REALIZACIÓN DE LA APORTACIÓN		BAJA DEL SOCIO			
		El socio ejerce el rescate		El socio no ejerce el rescate	
Retribución y retorno discrecional	Retribución y retorno obligatorio	Retribución y retorno discrecional	Retribución y retorno obligatorio	Retribución y retorno discrecional	Retribución y retorno obligatorio
Pasivo Financiero		Pasivo Financiero		Pasivo Financiero	
PGC: NRV 9ª + NACSC 2010		PGC: Marco Conceptual + NRV 9ª + NACSC 2010		PGC: NRV 9ª + NACSC 2010	
El tenedor <u>sí</u> tiene derecho a exigir su rescate.		Existe obligación actual. El tenedor <u>sí</u> tiene derecho a exigir su rescate.		El tenedor <u>sí</u> tiene derecho a exigir su rescate.	

En función de la calificación contable del capital que hayamos realizado, el capital se registrará en unas cuentas contables u otras:

– **Capital calificado como instrumento de patrimonio (fondos propios):**

Figurará en la cuenta 100 “Capital social” incluida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, que presentará el siguiente desarrollo:

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”.

Se emplearán las cuentas **103 “Socios por desembolsos no exigidos”, 104 “Socios por aportaciones no dinerarias pendientes” y 5580 “Socios por desembolso exigidos”,** para reflejar los desembolsos pendientes del capital monetario y no monetario.

– **Capital calificado como pasivo financiero:**

A efectos del registro contable de las aportaciones al capital social que se contabilicen como pasivo financiero a largo plazo, podrán emplearse las siguientes cuentas:

150. «Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros» incluida en la cuarta y quinta parte del Plan General de Contabilidad y del PGC-PYMES, podrá emplearse con el siguiente desarrollo:

1500 “Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero: aportaciones obligatorias”.

1501 “Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero: aportaciones voluntarias”.

1502 “Capital social cooperativo a largo plazo considerado pasivo financiero: socios colaboradores y asociados o adheridos”.

15020 “Socios colaboradores”.

15021 “Asociados o adheridos”.

5020 “Capital social cooperativo con características de deuda a corto plazo”.

Se empleará el siguiente desglose de las cuentas **153 “Desembolsos no exigidos de capital social cooperativo calificado como pasivo financiero” y 5585 “Desembolsos exigidos de capital social cooperativo calificado como pasivo financiero”,** para reflejar los desembolsos pendientes del capital monetario.

LAS APORTACIONES AL CAPITAL

Las aportaciones al capital social de las cooperativas pueden tener doble naturaleza: dinerarias y no dinerarias o en especie.

Clases de aportaciones al capital

- > Dinerarias
- > No dinerarias o en especie

La valoración de las primeras no presenta problema alguno y se registrarán normalmente en la cuenta **572 "Bancos c/c"**.

Asimismo los socios pueden realizar aportaciones no dinerarias. La valoración de éstas es singularmente tratada por la legislación cooperativa. Ello obedece a la especial preocupación que ha originado este tipo de aportaciones al legislador, atendiendo a la función de garantía que ofrece el capital social en sociedades con responsabilidad patrimonial limitada, unido a la dificultad de una valoración objetiva de estas aportaciones. En la siguiente tabla se ofrece la regulación de la valoración de las aportaciones no dinerarias en la legislación cooperativa española.

	ABREV.	ARTÍCULO	REGULACIÓN
Estatal	LCOOP	Art. 45	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. En el supuesto de que se trate de aportaciones iniciales, una vez constituido el Consejo Rector deberá ratificar la valoración asignada en la forma establecida en el párrafo anterior.

	ABREV.	ARTÍCULO	REGULACIÓN
Andalucía	RLSCA	Art. 43	<p>La valoración de las aportaciones no dinerarias en el procedimiento de constitución mediante Asamblea constituyente se realizará por las personas promotoras a menos que se trate de aportaciones realizadas con posterioridad a la celebración de la Asamblea constituyente y antes de formalizar la constitución, en los supuestos previstos en la Ley de 14/2011, de 23 de diciembre, en cuyo caso la realizarán las personas gestoras designadas en aquella.</p> <p>La valoración de las aportaciones que se efectúen con posterioridad a la constitución se realizará por el órgano de administración de la sociedad cooperativa.</p> <p>La valoración realizada por las personas gestoras, en el procedimiento de constitución, o por el órgano de administración deberá ser ratificada por la primera Asamblea General que se celebre tras la valoración.</p>
Aragón	LCARA	Art. 48	<p>El consejo o la asamblea general podrán admitir aportaciones de bienes o derechos, que serán valorados por el consejo rector bajo su responsabilidad. Los estatutos podrán establecer los supuestos en que sea exigible la valoración por expertos independientes. En todo caso, la valoración podrá ser revisada por acuerdo de la asamblea general, a petición de cualquier socio, en el plazo de un mes desde que se conociese.</p>
Principado de Asturias	LCPA	Art. 80	<p>Las aportaciones de los socios se realizarán en moneda de curso legal. No obstante, si lo autorizan los estatutos o lo acuerda la asamblea general, también podrán consistir en bienes o derechos patrimoniales susceptibles de valoración económica. En este caso, el órgano de administración deberá designar uno o varios expertos independientes, con el objeto de que éstos, bajo su responsabilidad, determinen justificadamente el valor de la aportación no dineraria, previa descripción de las características de los bienes e indicación de los criterios utilizados para calcular su valor. Si los estatutos lo estableciesen, la valoración anteriormente referida deberá ser aprobada por la asamblea general.</p>

	ABREV.	ARTÍCULO	REGULACIÓN
Islas Baleares	LCIB	Art. 69	<p>Las aportaciones de los socios y de los asociados se realizarán en moneda de curso legal. No obstante, si lo prevén los estatutos o lo acuerda la asamblea general, también podrán consistir en bienes y en derechos susceptibles de valoración económica. En este caso, el consejo rector deberá fijar la valoración, con el informe previo de uno o diversos expertos independientes designados por el consejo, sobre las características y el valor de la aportación y los criterios utilizados para calcularlo. Los consejeros deberán responder solidariamente durante cinco años de la realidad de estas aportaciones y del valor que se les haya atribuido. No obstante, la asamblea general, si los estatutos lo prevén, deberá aprobar la valoración realizada por el consejo rector.</p>
Islas Canarias	PLCIC	Art. 61.5	<p>Las aportaciones de los socios se realizarán en moneda de curso legal. No obstante, si lo prevén los Estatutos o lo acuerda la Asamblea General, también podrán consistir en bienes y en derechos susceptibles de valoración económica. En este caso, el Órgano de Administración deberá fijar la valoración, con el informe previo de uno o varios expertos independientes designados por el órgano de administración, sobre las características y el valor de la aportación y los criterios utilizados para calcularlo, respondiendo solidariamente los miembros del órgano de administración durante cinco años, de la realidad de estas aportaciones y del valor que se les haya atribuido.</p> <p>No obstante, si los Estatutos lo establecieran la valoración realizada por el Órgano de Administración deberá ser ratificada por la primera Asamblea General que se celebre tras la valoración.</p> <p>En el supuesto de que se trate de aportaciones iniciales, una vez constituido el órgano de administración deberá ratificar la valoración asignada en la forma establecida en el párrafo anterior.</p>

	ABREV.	ARTÍCULO	REGULACIÓN
Cantabria	LCCANT	Art. 60	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 designar uno o varios expertos independientes, con el objeto de que éstos, bajo su responsabilidad, determinen justificadamente el valor de la aportación no dineraria, previa descripción de las características de los bienes e indicación de los criterios utilizados para calcular su valor. No obstante, si los estatutos sociales lo establecieran, la valoración anteriormente referida deberá ser aprobada por la asamblea general.
Castilla-La Mancha	LCCLM	Art. 76	En la escritura de constitución deberán describirse las aportaciones no dinerarias, con sus datos registrales si existieran, la valoración en euros que se les atribuya, así como la numeración de las participaciones asignadas en pago. La valoración de estas aportaciones no dinerarias será realizada por el órgano de administración. Los estatutos sociales podrán exigir informe previo de una o varias personas expertas independientes entre profesionales que posean la habilitación legal para realizar la valoración correspondiente. El informe de las personas expertas contendrá la descripción de cada una de las aportaciones no dinerarias, con sus datos registrales, en su caso, así como los criterios de valoración adoptados, con indicación de si los valores a que estos conducen corresponden al número y valor nominal y, en su caso, a la prima de emisión de las participaciones sociales a emitir como contrapartida. El informe se incorporará como anexo a la escritura de constitución de la sociedad o a la de ejecución del aumento del capital social, depositándose una copia autenticada en el Registro de cooperativas competente al presentar a inscripción dicha escritura

	ABREV.	ARTÍCULO	REGULACIÓN
Castilla-La Mancha	LCCLM	Art. 76	<p>La valoración de las aportaciones no dinerarias que se efectúen hasta el momento de la constitución de la cooperativa se realizará por los socios/as personas fundadores/as o promotores/as, a menos de que se trate de aportaciones realizadas con posterioridad a la celebración de la asamblea constituyente y antes de dicha constitución, en cuyo caso la realizarán las personas designadas como gestores en aquella. En todo caso, la valoración de las aportaciones que se efectúen con posterioridad a la constitución será realizada por el órgano de administración de la cooperativa.</p> <p>Si los estatutos así lo establecen, la valoración de las aportaciones no dinerarias deberá ser aprobada previamente o, en su caso, ratificada por la primera asamblea general que se celebre tras la valoración atribuida por el órgano de administración, que, en todo caso, no liberará a este órgano de una eventual responsabilidad por infravaloración o sobrevaloración.</p>
Castilla y León	LCCYL	Art. 76	<p>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. En el supuesto de que se trate de aportaciones iniciales, una vez constituido el Consejo Rector, deberá ratificar la valoración asignada en la forma establecida en el párrafo anterior.</p>

	ABREV.	ARTÍCULO	REGULACIÓN
Cataluña	LCCAT	Art. 70	En el caso de aportaciones no dinerarias, los miembros del consejo rector han de fijar el valor bajo su responsabilidad y responden solidariamente del valor fijado y de su realidad. Sin embargo, el consejo rector queda exento de esta responsabilidad si somete la valoración de las aportaciones no dinerarias a informe de una persona experta independiente, en el que se han de describir las aportaciones mencionadas, los datos registrales, en su caso, y la valoración económica.
Extremadura	LCEX	Art. 65.8	La valoración de las aportaciones no dinerarias será realizada por el órgano de administración, previo informe de una o varias personas expertas independientes que posean la habilitación legal para la valoración correspondiente, designadas por dicho órgano, sobre las características y el valor de la aportación y los criterios utilizados para calcularlo, respondiendo solidariamente los administradores, 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 órgano de administración deberá ser aprobada por la asamblea general; asimismo, la asamblea general someterá a votación la valoración efectuada a petición del órgano de administración o de un tercio de los socios o asociados.
Galicia	LCG	Art. 58	Las aportaciones se realizarán en moneda de curso legal. No obstante, si lo contemplan los estatutos o lo acordase la asamblea general, pueden consistir también en bienes y derechos susceptibles de valoración económica. En este caso el órgano de administración fijará su valor, previo informe de una o varias personas expertas independientes designadas por el mismo bajo su responsabilidad, dándose conocimiento de ello al órgano de intervención.
La Rioja	LCLR	Art. 61	Las aportaciones se realizarán en moneda de curso legal. No obstante, si lo prevén los Estatutos o lo acuerda la Asamblea General, pueden consistir también en bienes y derechos susceptibles de valoración económica.

	ABREV.	ARTÍCULO	REGULACIÓN
La Rioja	LCLR	Art. 61	En este caso el Consejo Rector fijará su valor, previo informe de uno o varios expertos independientes designados por el mismo, dándose conocimiento de ello a los interventores. Finalizada la valoración, si los Estatutos lo prevén, será sometida a la aprobación de la Asamblea General.
Comunidad de Madrid	LCCMAD	Art. 49	Los Administradores responderán solidariamente frente a la cooperativa y frente a los acreedores sociales de la realidad de las aportaciones y del valor que se les haya atribuido a las no dinerarias. La valoración de las aportaciones no dinerarias deberá ser ratificada por la primera Asamblea general que se celebre tras la valoración.
Región de Murcia	LCMUR	Art. 64	Si lo prevén los Estatutos sociales o lo acordase la Asamblea General, las aportaciones al capital 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 órgano, que versará sobre las características y el valor de la aportación y los criterios utilizados para calcularlo, respondiendo solidariamente los miembros del Consejo Rector, durante cinco años, de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido. Si los Estatutos sociales lo establecieran, la valoración realizada por el Consejo Rector deberá ser aprobada por la Asamblea General. En el supuesto de que se trate de aportaciones iniciales, una vez constituido el Consejo Rector, deberá ratificar la valoración asignada en la forma establecida en el párrafo anterior.
Comunidad Foral de Navarra	LFCN	Art. 45	Las aportaciones podrán realizarse en efectivo, en especie, en bienes o derechos, valorados en estos casos por el Consejo Rector.
País Vasco	LCPV	Art. 57	Las aportaciones se realizarán en moneda de curso legal. Si lo autorizan los Estatutos sociales o lo acuerda la Asamblea General, pueden consistir también en bienes o derechos.

	ABREV.	ARTÍCULO	REGULACIÓN
País Vasco	LCPV	Art. 57	En dicho caso, los administradores fijarán su valor, previo informe de uno o varios expertos independientes designados por dichos administradores realizado bajo la responsabilidad de tales expertos, sobre las características y el valor de la aportación y los criterios utilizados para calcularlo. No obstante, si los Estatutos lo establecieran, la valoración realizada por los administradores deberá ser aprobada por la Asamblea General.
Comunidad Valenciana	LCCV	Art. 55	Los miembros del consejo rector responderán solidariamente frente a la cooperativa y frente a los acreedores sociales de la realidad de las aportaciones y del valor que se les haya atribuido a las no dinerarias. No obstante, respecto de estas últimas, quedarán exentos de responsabilidad cuando sometan su valoración a informe de experto independiente. Dentro de los cuatro meses siguientes, cualquier socio o socia, a su costa, podrá solicitar del árbitro o del juzgado competente, el nombramiento de una persona experta independiente que revisará la valoración efectuada. El árbitro o juzgado competente, decidirá cuál de las valoraciones es la justa y, si la revisión demuestra que el valor de los bienes o derechos aportados es inferior al inicialmente asignado, el socio o socia aportante deberá completar en efectivo esa diferencia. La acción de responsabilidad podrá ser ejercitada por cualquier persona acreedora en caso de insolvencia de la cooperativa.

La cooperativa de segundo grado que reciba los bienes los registrará en la cuenta contable que corresponda conforme a la naturaleza del bien recibido.

El criterio de valoración del bien recibido dependerá de si la aportación no dineraria constituye un negocio o no, según se desarrolle a continuación. La definición de negocio figura en la NRV 19ª PGC denominada "Combinaciones de negocios". Esta norma se aplica en las operaciones en las que una empresa adquiere el control de un negocio. A estos efectos, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

El bien aportado no constituye un negocio

La valoración contable del bien recibido se determinará con independencia del valor que se le haya atribuido en la escritura de constitución o de aumento de capital de la cooperativa, pudiendo llegar a ser distinta.

En particular, la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, establece en su norma tercera, apartado 3, que los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital se valorarán por su valor razonable en el momento de la aportación conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio del PGC (NRV 17^a), pues en este caso se presume que siempre se puede estimar con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes. En el caso excepcional de que surja una diferencia entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, la citada diferencia se reconocerá en la cuenta 110 "Prima de emisión o asunción". No obstante, en las sociedades cooperativas el equivalente a la prima de emisión es la cuota de ingreso, que según las NACSC (norma 3^a) debe imputarse al FRO. Por tanto, en nuestra opinión, de existir diferencia entre el valor atribuido en la escritura a las aportaciones no dinerarias y su valor razonable, ésta se cargará o abonará a la cuenta **112 "Fondo de reserva obligatorio"**.

Valoración aportación no dineraria distinta a un negocio

- > Valor atribuido en la escritura: conforme establezca la legislación cooperativa que sea de aplicación
- > Valoración contable en la sociedad receptora: valor razonable del bien recibido
- > Si los anteriores valores difieren, la diferencia se imputa al FRO

El bien aportado constituye un negocio

En primer lugar es importante hacer hincapié en que los elementos patrimoniales adquiridos han de constituir un negocio, según la definición de la NRV 19^a vista anteriormente. Si se aporta un conjunto de elementos patrimoniales, pero que no constituyan un negocio según la definición de la norma, no será de aplicación el método de adquisición (previsto en la propia NRV 19^a), debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos. En este supuesto, el coste de la transacción deberá distribuirse entre los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Estas operaciones no darán lugar a un fondo de comercio, ni a una diferencia negativa.

En segundo lugar deberemos analizar si entre la sociedad receptora (cooperativa de segundo grado) y el socio aportante (por ejemplo una cooperativa de primer grado), hay o no relación de grupo. Como se ha tratado en otras partes de esta guía, en estos casos puede

existir o no relación de grupo entre la cooperativa de segundo grado y sus socios. En función de lo anterior, la contabilización será diferente según se muestra a continuación:

NO hay vínculo de grupo

> Será aplicable la NRV 19ª PGC *Combinaciones de negocios*

SÍ hay vínculo de grupo

> Será aplicable la NRV 21ª PGC *Operaciones entre empresas del grupo*

Si la cooperativa de segundo grado y sus socios no forman grupo

La operación se contabilizará en base a la NRV 19ª PGC denominada "combinaciones de negocios" bajo la modalidad, prevista en esta norma, de adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o parte que constituya uno o más negocios. A esta operación deberá aplicarse el método de adquisición previsto en dicha norma del PGC, pudiendo surgir en la operación un fondo de comercio o diferencia negativa. Surgirá fondo de comercio, cuando el coste de la combinación de negocios (ver definición de ésta en la NRV 19ª PGC) sea superior al valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos y se registrará en la cuenta **204 "Fondo de comercio"**. En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso (**774 "Diferencia negativa en combinaciones de negocios"**). No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

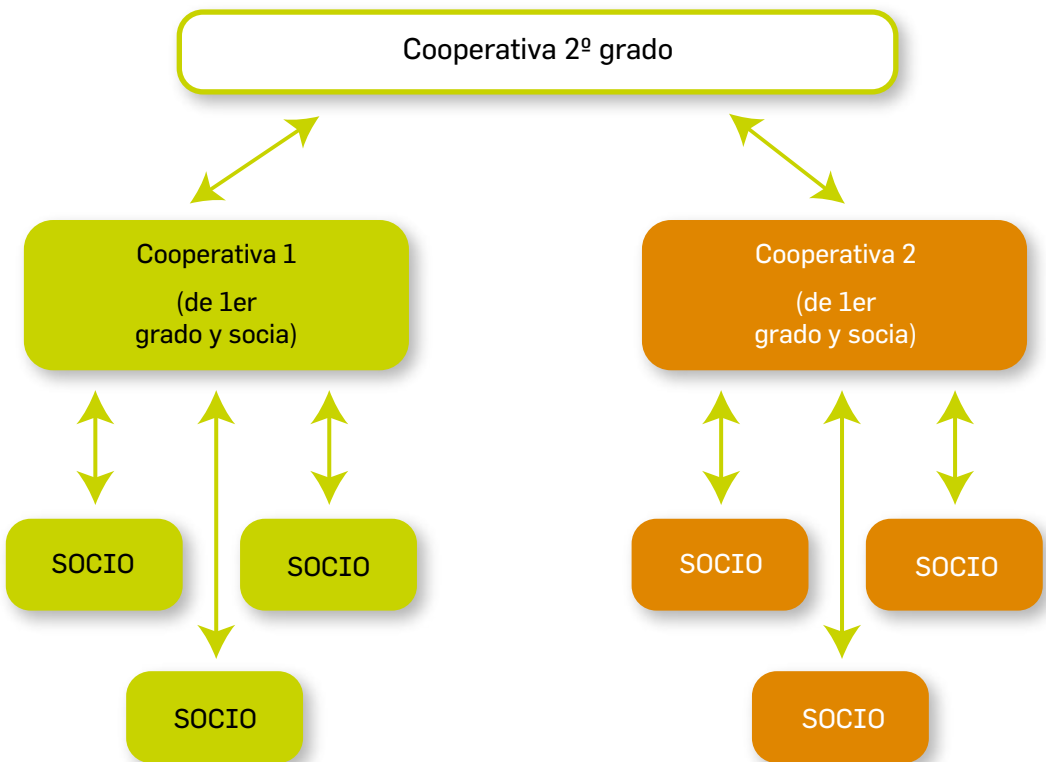
Si la cooperativa de segundo grado y sus socios forman grupo

En este caso la operación se registrará por los criterios valorativos de la NRV 21ª del PGC denominada "operaciones entre empresas del grupo". Esta norma prevé, con carácter general, que en las operaciones intragrupo, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. Pero adicionalmente también contempla unas normas particulares que sólo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

En las aportaciones no dinerarias de un negocio a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de

Comercio y la sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe. Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación o porque el grupo cooperativo no tenga que consolidar en razón de su naturaleza, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

2. OPERACIONES DE LA COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO CON LAS DE PRIMER GRADO Y CON LOS SOCIOS DE ÉSTAS



Las operaciones realizadas entre los socios de la cooperativa de segundo grado y sus socios (Cooperativa 1 y Cooperativa 2), se considerarán a todos los efectos (entre éstos los contables), como operaciones realizadas con socios.

La anterior calificación implica que dichas operaciones se contabilizarán aplicando los criterios de valoración previstos en las NACSC. En particular:

Adquisiciones de bienes y servicios a los socios

- > Norma 8ª Adquisiciones de bienes a los socios
- > Norma 9ª Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores

Ingresos por operaciones con socios

- > Norma 10ª Ingresos consecuencia de operaciones con los socios

Sin embargo, si los socios de la cooperativa 1 y/o cooperativa 2 hicieran operaciones con la cooperativa de segundo grado, no tendrían la consideración de operaciones realizadas con socios. Serán entonces operaciones realizadas con terceros, con las implicaciones que ello supone. Si en el seno de la cooperativa de segundo grado se prevé que puedan realizarse estas operaciones, consideramos que para evitar los inconvenientes de que sean calificadas como operaciones realizadas con terceros, una solución podría ser formalizar dichas operaciones en el marco de un acuerdo intercooperativo.

IV. A TENER EN CUENTA

1. El capital de la cooperativa, con independencia de su calificación mercantil y estatutaria, a nivel contable puede ser calificado en una de las dos categorías siguientes: como instrumento de patrimonio, en cuyo caso figurará en los fondos propios del balance de situación; o como pasivo financiero, figurando en este caso en el pasivo no corriente o en el pasivo corriente del balance de situación.
2. Para la anterior calificación contable es vital consultar los estatutos de la cooperativa. En particular, en éstos podremos consultar el derecho incondicional a rehusar el rescate del capital y las condiciones para retribuir las aportaciones o reparto de retornos, lo cual será determinante para su calificación contable.
3. La normativa que rige la valoración de las aportaciones no dinerarias en la contabilidad de la sociedad receptora de éstas (que será la cooperativa de segundo grado), dependerá de si el bien aportado por el socio es o no un negocio, definido éste como se prevé en la norma de registro y valoración 19ª del PGC.
 - Si lo aportado no se define como negocio: se valora según lo dispuesto en la NRV 17ª PGC más lo que dispone la Resolución ICAC de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
 - Si lo aportado sí se define como negocio: en el caso de que la cooperativa de segundo grado forme grupo con sus socios, será de aplicación la NRV 21ª PGC; si no forma grupo, la norma de referencia será NRV 19ª PGC.

4. Las operaciones que, en su caso, realice la cooperativa de segundo grado con los socios de las cooperativas de primer grado que la integran, son calificadas como operaciones realizadas con terceros. Si se quiere evitar la anterior calificación y sus consecuencias negativas para la cooperativa, se sugiere enmarcar dichas operaciones dentro de un acuerdo intercooperativo.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

AMAT, O.; BASTIDA, R.; CEBOLLERO, V.; GALLIZO, J.L.; MONTEGUT, Y.; MORENO, J.; SALADRIGUES, R.: *Manual de comptabilitat de cooperatives*, ed. Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció (ACCID), 2011.

GENOVART BALAGUER, J.I.: *Aspectos económico-contable de las sociedades cooperativas*, Tesis doctoral, Universitat de les Illes Balears, 2013.

GENOVART BALAGUER, J.I.; y MAULEÓN MÉNDEZ, E.: "La repercusión económico-contable de la baja del socio en la sociedad cooperativa: la incidencia de la NIC 32", *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo (BAIDC)* (1134-993X), 2017, núm. 51, pp. 99-134.

- **También puede ser de su interés la siguiente selección de JURISPRUDENCIA y/o DOCTRINA ADMINISTRATIVA:**

Consulta nº 7 (BOICAC nº 86 de junio 2011) sobre la calificación contable del capital social en las cooperativas a término.

Consulta nº 7 (BOICAC nº 87 de septiembre 2011) sobre la calificación contable del capital social exigible en caso de jubilación o incapacidad.

Consulta nº 9 (BOICAC nº 94 de septiembre 2013) sobre la calificación contable del capital social como pasivo cuando el reembolso de un porcentaje del capital está condicionado al acuerdo favorable del Consejo Rector.

- **Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta de los siguientes DOCUMENTOS, DISPOSICIONES NORMATIVAS y/o ENLACES A PÁGINAS WEBS:**

Orden, de 21 de diciembre de 2010, del Ministerio de Hacienda (3360/2010), por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

> RÉGIMEN TRIBUTARIO

Marina Aguilar Rubio
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Almería

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Aspectos tributarios de la constitución de las cooperativas de segundo grado. 2.- Tributación de las cooperativas de segundo grado. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

Nuestro ordenamiento jurídico permite a las cooperativas asociarse entre sí, bajo el mismo principio de cooperación, formando cooperativas de segundo grado que, a su vez, pueden asociarse y constituir nuevas cooperativas de ulterior grado. En contraposición se ha acuñado legalmente la expresión cooperativas de primer grado para designar a las que no están formadas, salvo excepciones, por otras cooperativas. Junto a éstas, se regulan también los grupos cooperativos, que se tratan en otra parte de esta guía.

Estas cooperativas de segundo grado y grupos se distinguen de las llamadas genéricamente asociaciones de cooperativas (uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas) que, al amparo del derecho constitucional de asociación, tienen como fin no desarrollar una actividad cooperativizada, sino representar y defender los intereses particulares de sus cooperativas asociadas.

II. MARCO NORMATIVO

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante, Ley 20/1990) solo dedica al régimen fiscal de las cooperativas de segundo grado un artículo: el art. 35. Este artículo distingue los diferentes niveles de tratamiento fiscal que pueden tener las cooperativas de segundo grado y que reproducen el esquema de las de primer grado. En lo no previsto en la misma, igualmente, les resulta de aplicación la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

El apartado 1 del art. 35 Ley 20/1990 establece que las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de protección fiscal señaladas en el art. 13 de esta Ley disfrutarán de los beneficios fiscales previstos en el art. 33 para las cooperativas protegidas.

El apartado 2 del mismo precepto dispone que las cooperativas de segundo y ulterior grado que asocien, exclusivamente, a cooperativas especialmente protegidas disfrutarán de los beneficios fiscales previstos para éstas.

Y el apartado tercero de art. 35 Ley 20/1990 regula que las cooperativas de segundo grado que asocien a cooperativas que sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos para las cooperativas protegidas, disfrutarán de la bonificación contemplada en el art. 34.2 para las especialmente protegidas que se aplicará,

exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las mismas.

Por lo tanto, para la calificación fiscal de la cooperativa de segundo grado, necesitamos ponderar:

- a) Para disfrutar de los beneficios inherentes a la condición de protegida, si incurre o no en alguna causa de pérdida de la condición de protegida de las enumeradas en el art. 13 Ley 20/1990.
- b) Para disfrutar de los beneficios inherentes a la especial protección, si sus asociadas son cooperativas protegidas, especialmente protegidas, o ambas. Asimismo, si tiene socios que no sean cooperativas.
- c) En todo caso, y como consecuencia de lo dispuesto en el art. 6.2 Ley 20/1990, le serán de aplicación los preceptos relativos al Impuesto sobre Sociedades contenidos en los artículos 15 a 29 de la misma ley (Título II, Capítulo IV).

Tabla-resumen de los beneficios fiscales para las cooperativas:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		
BENEFICIO	<i>Protegidas</i>	<i>Especialmente protegidas</i> Todas las anteriores y:
Tipo de gravamen	Resultados cooperativos: 20%. Resultados extracooperativos: 25%.	
Libertad de amortización	Para 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 correspondiente.	
Compensación de pérdidas	La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles los tipos de gravamen constituye la cuota íntegra, siempre que sea positiva. Así, si la suma algebraica de las cuotas resultase negativa, su importe podrá compensarse por las cooperativas con las cuotas íntegras positivas con el límite del 70% de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.	
Cuota tributaria	Las establecidas con carácter general en la LIS con algunas especialidades.	
		50% de la cuota íntegra.

	Protegidas	Especialmente protegidas Todas las anteriores y:
IMPUESTOS DIRECTOS (locales)		
Impuesto sobre Actividades Económicas	Bonificación del 95% sobre cuota y recargos	
Impuesto sobre Bienes Inmuebles	Bonificación del 95% sobre cuota y recargos, para sociedades cooperativas agrarias y de explotación comunitaria	
IMPUESTOS INDIRECTOS		
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (estatal cedido a las Comunidades Autónomas)	Exenciones: Transmisiones Patrimoniales Onerosas: • Adquisiciones de bienes y derechos que se integran el FEP Operaciones Societarias: • Actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión • Constitución y cancelación de préstamos Actos Jurídicos Documentados: • Adquisiciones de bienes y derechos cuando, por tratarse de operaciones sujetas a IVA, se someterían a gravamen por este tributo de no mediar tal exención	• Adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente a cumplir sus fines sociales y estatutarios

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

Nuestro análisis se centrará en la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado tanto en su constitución como durante el desarrollo de sus actividades económicas.

1. ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA CONSTITUCIÓN DE LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

De acuerdo con el art. 77 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, las cooperativas de segundo grado se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse 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. Salvo en el caso de sociedades conjuntas de estructura paritaria, ningún socio de estas cooperativas podrá tener más del 30 % del capital social de la misma.

Esta fórmula, con diferentes matices, es la que se utiliza también por las leyes de cooperativas autonómicas.

APORTACIÓN DE CAPITAL SOCIAL

Una de las fórmulas a través de las cuales se integran las cooperativas es aportando capital social a una cooperativa de segundo grado de nueva constitución, o ya constituida, de la que pretenden formar parte.

Esta operación entraría dentro de la modalidad de hecho imponible gravada en concepto de operaciones societarias dentro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (ITPAJD) regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley de este impuesto (en adelante LITPAJD).

Aclaración

- > En el ITPAJD tres impuestos diferentes agrupados bajo un solo título:
 - > Impuesto sobre Transmisiones Onerosas, que somete a imposición, entre otras transmisiones, la transmisión onerosa por actos inter vivos de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
 - > Impuesto sobre Operaciones Societarias, que grava fundamentalmente actos de financiación de la empresa.
 - > Actos Jurídicos Documentados, que grava los documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos.
- > La modalidad de operaciones societarias:
 - > Es incompatible con la de transmisiones patrimoniales onerosas y la de actos jurídicos documentados (y normalmente prevalece la modalidad de operaciones societarias cuando las transmisiones son operaciones resultantes de las operaciones societarias o necesarias para llevarlas a cabo).
 - > Es compatible con el IVA, en concreto por las aportaciones no dinerarias efectuadas por sujetos pasivos del IVA de elementos afectos a una actividad empresarial.

Respecto de este impuesto, distinguimos los siguientes supuestos:

1.º Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y excisión:

- En la modalidad de operaciones societarias, exención:
 - Para las cooperativas protegidas en virtud del art. 33.1 Ley 20/1990.
 - Para las demás cooperativas lo regula también el art. 45.I.B.11 LITPAJD.

A pesar de la exención, las cooperativas deberán cumplir con las formalidades del impuesto, presentando la autoliquidación correspondiente en la CC.AA. de su domicilio fiscal.

Advertencia

> La LITPAJD establece la responsabilidad subsidiaria de los promotores, administradores o liquidadores de las sociedades que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al Impuesto y se hubiesen hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

- La modalidad de actos jurídicos documentados, en concreto en relación a los documentos notariales, se devenga la cuota fija por la formalización documental en escritura pública (de la que no se encuentran exentas las cooperativas, de acuerdo al art. 33.1 Ley 20/1990), pero no se devenga el gravamen variable de los documentos notariales, ya que es incompatible con la sujeción a la modalidad de operaciones societarias (del que la cooperativa se encuentra exenta, en atención al 31.2 LITPAJD).

2.º Las operaciones de reestructuración empresarial:

- No sujeción de éstas operaciones societarias para cualquier tipo de entidad, lo que abarca tanto a las cooperativas con algún tipo de protección como las no protegidas, según dispone el art. 19 LITPAJD
- Exentas de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados por aplicación del art. 45.I.B.10 de la misma norma.

De esta manera, únicamente quedan sujetas y no exentas de esta modalidad del impuesto las reducciones de capital y las disoluciones de sociedades si suponen la devolución de aportaciones a favor de los socios, y siempre que no se realicen en el ámbito del Régimen fiscal especial de operaciones de reestructuración empresarial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

APORTACIÓN NO DINERARIA DE RAMA DE ACTIVIDAD

Nos planteamos aquí una operación por la que las cooperativas agrarias de base crearían una cooperativa de segundo grado o se integrarían en una cooperativa de segundo grado existente aportando una o más ramas de su actividad productiva, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente (art. 76.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS)

Este tipo de operación tiene incidencia, al menos, en tres impuestos que resultan de interés.

Doctrina administrativa

> La doctrina de la DGT es pacífica en esta cuestión a la luz de las resoluciones a las consultas vinculantes V158-09, de 27 de enero; V1717-10, de 27 de julio; V643-14, de 10 de marzo; V766-14, de 19 de marzo; y V1023-18, de 24 de abril.

Impuesto sobre Sociedades

El capítulo VII del título VII de la LIS regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Al respecto, el artículo 76.6 LIS establece que este régimen será aplicable a las operaciones en las que intervengan contribuyentes del IS, que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas.

De acuerdo con esto, el régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS podría resultar aplicable, en caso de cumplir los requisitos exigidos para ello, a la operación de aportación no dineraria por parte de la sociedad cooperativa a otra.

Estos requisitos serían:

- 1) La aportación de una rama de actividad entendida como “conjunto de elementos patrimoniales de activo y pasivo que formen una unidad económica, en sentido de una explotación con organización propia que le permita funcionar con autonomía” (art. 76.4 LIS). Ello no implica necesariamente independencia, al poder estar integrado dicho conjunto patrimonial en otra organización superior pero sí que cabe distinguirla de un “simple bloque patrimonial”, cual es el caso de unas fincas que por sí solas no son, en absoluto, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Esto es, en la medida en que las cooperativas de primer grado dispusieran de una organización de medios materiales y personales que determinaran la existencia de una organización separada y autónoma en los términos del artículo 76.4 LIS, para la realización de la actividad agroalimentaria, que aporta a la cooperativas de segundo grado de nueva creación o ya existente que podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación planteada reuniría los requisitos establecidos en el artículo 76.3 LIS para poder acogerse al régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS.

- 2) La existencia de motivos económicos válidos para realizar la operación. No se aplicará el citado régimen tributario cuando la operación realizada tenga como principal objetivo conseguir una ventaja fiscal. Motivos tales como la reestructuración o racionalización de las actividades económicas de las entidades que participan en la operación son los que justifican la neutralidad de la fiscalidad (art. 89.2 LIS)

El fundamento del régimen especial es conseguir un papel neutral de la fiscalidad en estos supuestos, en el sentido de que la fiscalidad no sea un freno ni un estímulo en la toma de

decisión de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos. Por el contrario, cuando la causa que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

Doctrina administrativa

> Consulta V1023-18 de 24 de abril:

> "El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral.

> Por el contrario, cuando la causa que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial".

Esto supone, por tanto, que la operación de aportación no dineraria proyectada pueda acogerse al régimen especial del capítulo VII del título VII del TRLIS, por lo que, siguiendo lo dispuesto en el artículo 77.1 LIS, las cooperativas de primer grado no integrarán en las bases imponibles del período impositivo en que se lleve a cabo la operación de reestructuración renta alguna derivada de la transmisión de la mencionada rama de actividad, salvo renuncia por el propio obligado tributario a la aplicación del mismo, a pesar de cumplirse los requisitos legalmente establecidos (art. 77.2 LIS).

Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El art. 19 LITPAJD, determina en su apartado 2 que no estarán sujetas las operaciones de reestructuración. El artículo 21 de la misma norma determina que a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas, actualmente, en el artículo 76 LIS. Y, por último, el apartado 10 del artículo 45.I.B) del citado texto refundido, declara exentas de este impuesto las operaciones societarias a que nos referíamos en el artículo 19.2 en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

Conforme a la normativa expuesta, y dado que la operación de aportación no dineraria de rama de actividad para constituir o integrarse en una cooperativas de segundo grado tiene la consideración de operación de reestructuración, siempre que se realice por motivos

económicos válidos, dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Es de capital importancia para las entidades participantes ajustarse a los requisitos regulados en el art. 76 LIS para ser considerada operación societaria exenta. De otro modo, las Comunidades Autónomas, sujetos activos del ITPAJD pueden girar liquidaciones por este tributo.

Jurisprudencia

> En Andalucía se ha dado la siguiente situación con una sociedad de responsabilidad limitada que es trasladable *-mutatis mutandi-* a las cooperativas: una sociedad transmitente aporta a otra adquirente una finca valorada en 1 M €, que está gravada por una hipoteca de 0,5 M €. La transmitente recibe, como contraprestación, participaciones en la adquirente por el valor neto de la aportación (0,5 M€) y ésta última se convierte en deudor hipotecario.

> Las CC.AA. están girando liquidaciones de ITP por valor de la hipoteca amparándose en la doctrina de la STS de 1 de julio de 2013 (RJ 2013/5663) que afirma que, en el supuesto citado existen dos convenciones independientes:

> 1ª. Un aumento de capital de la sociedad adquirente por el valor neto de la aportación (0,5 M€) que, como aportación no dineraria, quedará exenta en virtud del art. 45.I.B, 10 LITPAJD ya citado.

> 2ª. Una adjudicación en pago de asunción de deuda, por el valor de la carga hipotecaria que asume la sociedad adquirente, que quedará sujeta al impuesto como transmisión patrimonial onerosa no exenta, en virtud del art. 7.2.A) que dispone: "Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago del impuesto las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas".

> Para nosotros no existen dos convenciones, sino que, cumpliéndose todos los requisitos necesarios para calificar estas operaciones como aportaciones no dinerarias de rama de actividad, deben considerarse a los efectos del ITPAJD como operaciones de reestructuración exentas. El valor nominal de la operación coincide con el valor neto de las aportaciones, integrándose en la base imponible del impuesto las deudas asumidas por la sociedad con motivo de tales aportaciones (así lo ha reconocido también numerosa jurisprudencia, entre la que señalamos la STSJ de Valencia 1270/2013, de 20 de septiembre).

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El art. 104.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, (en adelante, LHL) establecen que aquellas aportaciones de terrenos que efectúen las cooperativas de base que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles no estarán sujetas al IIVTNU.

No obstante, si entre los terrenos aportados existiera alguno que tuviera la consideración de urbano de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, la disposición adicional segunda de la LIS regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo la no sujeción al impuesto con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de la LIS, a excepción de las relativas a terrenos que no se hallen integrados en una rama de actividad.

Doctrina administrativa

> La resolución vinculante a la consulta V1287-17, de 29 de mayo, establece que "el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que en las aportaciones no dinerarias que efectúe a la sociedad mercantil concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, lo cual implicará necesariamente que los bienes inmuebles aportados se hallen integrados en una rama de actividad".

Ello no obsta a que en la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII (párrafo segundo de la disposición adicional segunda LIS)

En consecuencia, en la medida en la que en el presente caso concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS se producirá el no devengo y, por tanto, la no sujeción al IIVTNU.

No obstante, el supuesto de que la transmisión de inmuebles urbanos no se considere integrada en una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, nos encontraremos ante una operación sujeta al IIVTNU.

Doctrina administrativa

> Según el criterio mantenido en la resolución de la DGT a la consulta vinculante V0109-14, de 20 de enero, la mencionada autonomía deberá motivarse por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

Junto a esto, sigue resultando preceptiva la comunicación ante el ayuntamiento, previa a la inscripción en el Registro de la Propiedad de un documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el IIVTNU en los términos del art. 110.6 LHL.

OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DERIVADAS DE LA CONSTITUCIÓN DE UNA COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO

Nos referimos aquí, someramente, a trámites que afectan a la constitución de cualquier sociedad que tenga por objeto realizar actividades económicas y que, por lo tanto, competen también a la cooperativa de segundo grado de nueva constitución, más allá de la necesidad de liquidar el ITPAJD ante la Administración autonómica correspondiente.

- Solicitud de NIF: con carácter previo a la liquidación del ITPAJD y a través de la declaración censal de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.
- Declaración censal de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores: modelo 036 AEAT.
- Declaración de alta en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas: modelo 840 AEAT siempre que se den las condiciones exigidas para su aplicación, esto es, a partir del tercer año de ejercicio y que el importe neto de su cifra de negocio sea igual o superior a un millón de euros.

2. TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

¿CUÁNDO UNA COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO SERÁ UNA COOPERATIVA PROTEGIDA FISCALMENTE?

El apartado 1 del art. 35 Ley 20/1990 establece que las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de protección fiscal señaladas en el art. 13 de esta Ley disfrutarán de los beneficios fiscales previstos en el art. 33.

Aclaración

> *Causas relativas a los fondos cooperativos:* no hacer las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y al Fondo de Educación y Promoción (FEP) en los supuestos, condiciones y cuantías previstas en las disposiciones cooperativas; repartir tanto el activo sobrante en el momento de la liquidación de la cooperativa como los fondos que tengan carácter de irrepantibles entre los socios durante la vida de la sociedad; y aplicar a finalidades distintas de las previstas por la Ley, cantidades del FEP.

> *Causas relativas a los socios:* acreditar a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o distribuirlos a terceros no socios; exceder de los límites legales autorizados las aportaciones al capital social de los socios; o tener un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.

> *Causas producidas por incumplimiento de normas substantivas:* incumplir la normativa reguladora del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa y del resultado de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social; retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados 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; 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; realizar más del 50% de las operaciones cooperativizadas de la cooperativa con terceros no socios, fuera de los casos establecidos en la Ley; contratar trabajadores asalariados en número superior al que autoriza la ley; y la falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

> *Otras causas:* participar en el capital social de entidades no cooperativas en cuantía superior a las permitidas; incumplir las normas sobre contabilización separada de operaciones con terceros no socios: reducir el capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en un plazo de seis meses; paralizar la actividad cooperativizada la actividad los órganos sociales durante dos años, sin causa que lo justifique; y concluir la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

La tipificación de las cooperativas como protegidas o especialmente protegidas no requiere declaración administrativa expresa, ni de los Registros de Cooperativas ni siquiera de la Administración Tributaria, debiendo la cooperativa a la vista de lo establecido aplicarse el régimen general cuando no se cumplan las circunstancias tipificadas (art. 37 Ley 20/1990). La Inspección de los Tributos es el órgano facultado para comprobar que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios

establecidos y, en otro caso, determinar la aplicación del régimen tributario general practicando la regularización pertinente (art. 38 Ley 20/1990).

Según esto, la incursión en alguna de estas causas de pérdida de protección fiscal no es una infracción tributaria tipificada por lo que no conlleva ningún tipo de sanción. La única consecuencia sería la pérdida de los beneficios fiscales asociados a la condición de fiscalmente protegida y la necesidad de regularización de la situación tributaria si, al momento de realizar las obligaciones tributarias que correspondan, no se había conocido el incumplimiento de los límites del art. 13 Ley 20/1990.

Requisitos a tener en cuenta

De entre los requisitos enumerados vamos a analizar aquéllos que pueden presentar mayores problemas para las cooperativas de segundo grado por su posición en el mercado:

1º Operaciones con terceros

La mayoría de las cooperativas realizan diversas operaciones con terceros por su actividad en el mercado que podrían superar el 50% del total de operaciones. En efecto, el art. 13.10 Ley 20/1990 establece como causa de pérdida de la condición de protegida:

“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 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.”

Por lo tanto, la cooperativa debe:

- 1) Cumplir con el límite dispuesto en la norma sustantiva que le resulte de aplicación.

A estos efectos, habrá que tener en cuenta que las leyes autonómicas regulan, en ocasiones, supuestos específicos de operaciones que tendrán la consideración de operaciones internas o actividad cooperativizada. Entre estos supuestos se cuentan:

- a) Operaciones de venta o prestación de servicios para el consumo de sus socios o personas con las que sus socios convivan;
- b) Operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos;
- c) Operaciones de venta de productos o materias desde las cooperativas a las explotaciones de sus personas socias.

En cualquier caso, habrá que atender a la normativa sustantiva que resulte de aplicación a la cooperativa de segundo grado.

2) No superar el 50% del total de sus operaciones con operaciones con terceros

Este límite viene referido al total de operaciones de la cooperativa y es el cumplimiento del mismo el que ha solido controlar la Administración Tributaria. No obstante, cada vez es más frecuente que también controlen de forma previa el cumplimiento de la normativa sustantiva (al que nos referíamos en el numeral 1), de tal forma que, si en esa regulación autonómica el límite es distinto del 50% podemos encontrar diferencias.

Es destacable la posibilidad establecida también por la Ley 20/1990, de solicitar un régimen de excepción de estos límites. Así, el art. 14 de esta norma prevé circunstancias excepcionales: "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."

La calificación de las actividades de la cooperativa de segundo grado como operaciones con terceros acarrea la pérdida de la calificación fiscal, por lo que los rendimientos deberían tributar al tipo general del IS, del 25%, y no del 20%, dado que habría que calificarlos fiscalmente como extracooperativos, al tratarse de operaciones con terceros.

Y en la práctica, además encontramos otro problema. Siendo la operación cooperativizada típica de la cooperativa de segundo grado la adquisición de los productos de las explotaciones agrarias de sus cooperativas socias, la venta de los mismos a otras sociedades (no cooperativas) vinculadas o asociadas, no puede considerarse una operación con terceros. No obstante, la Administración tributaria se confunde en ocasiones por estas operaciones.

Doctrina administrativa

> A este respecto la DGT destacó, en la consulta V0617-15, la necesidad de que la cooperativa realice las ventas otra cooperativa no socia en virtud de un acuerdo intercooperativo suscrito en los términos previstos en su norma sustantiva para que no sean consideradas como operaciones realizadas con terceros a los efectos del límite previsto en los artículos 9.2.a) y 13.10 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre.

Pero también hemos encontrado al menos un pronunciamiento jurisprudencial que señala que no se pueden calificar de operaciones con terceros y, por tanto, no es incumplimiento del requisito.

Jurisprudencia

> Sentencia 512/2007, de 24 de mayo, del TSJ de Extremadura:

> Esta sentencia, al analizar la posibilidad de cumplir el apartado 10 del artículo 13, y en especial el párrafo segundo, en cuanto a volumen de operaciones con terceros no socios, en una cooperativa de Explotación Comunitaria de Tierras o en una Cooperativa del Mar -cuyas actividades son, en la primera producir productos agrarios o ganaderos y en la segunda la de obtener productos del mar por la pesca-, entiende que “resulta ilógico que las operaciones con terceros no socios no puedan superar el cuenta por ciento de las de totalidad de la cooperativa, porque equivaldría a suponer o forzar que para que dicho porcentaje no se produzca y la cooperativa no pierda sus beneficios fiscales, los socios productores, tengan que adquirir ellos mismos los productos agrarios o ganaderos en el caso de la cooperativa de explotación comunitaria de tierras y pescados en el caso de las del mar por importe superior al que vendan a terceros o mas de la mitad de lo producido para que no se venda a terceros no socios, lo que resulta totalmente absurdo”. Y continúa señalando que la interpretación, no solo lógica, sino también literal es la de limitar el 50% a una fase de la actividad cooperativa.

2º Contabilización separada de las operaciones con terceros

El art. 13.10 de la ley 20/1990 considera causa de pérdida de la condición de protegida el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de las operaciones con terceros.

Para cumplir el mandato de contabilización separada de resultados con socios y con terceros, el citado art. 13 remite al cumplimiento de la obligación establecida en la normativa sustantiva, por lo que sólo si ésta lo contempla se incumpliría el requisito. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la D.A.6ª de la Ley 27/1999 estableció que las cooperativas que no separaran resultados (incluso si su normativa lo permitía) perderían la condición de fiscalmente protegidas.

El art. 13.10 exige para la protección fiscal el cumplimiento de la contabilización separada de los resultados derivados de las operaciones con terceros, no el de todas las exigencias contables derivadas de la normativa legal y reglamentaria. Por tanto, no cualquier incumplimiento de la misma acarrearía la pérdida de la protección fiscal. En este punto nos remitimos al capítulo que analiza esta cuestión.

No obstante, sí queremos resaltar que en este punto se ve claramente el llamado divorcio entre las leyes sustantivas de cooperativas y la ley fiscal fruto de las incesantes reformas llevadas a cabo en las leyes españolas de cooperativas, que no se han visto acompañadas por una reforma en el régimen fiscal en el mismo sentido. Así, muchas leyes autonómicas autorizan la contabilidad única provocando que las cooperativas que intentan aprovechar su régimen sustantivo en este punto corren el riesgo de perder los beneficios fiscales

previstos en la Ley 20/1990. Ello unido a la atenuación de la tributación de las sociedades de capital en España da como resultado que pueda resultar más beneficioso para ellas aplicar el régimen general.

Jurisprudencia

- > Sentencia Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2015:
 - > Obligación de discriminar entre resultados cooperativos y extracooperativos, que incluirían a aquéllos diferentes de las operaciones cooperativizadas con terceros.
- > Sentencia nº 1615/2006, de 26 de octubre, del TSJ Galicia:
 - > Obligación siempre que haya operaciones con terceros, aunque éstas tengan carácter residual.

3º Cumplir con lo dispuesto en su normativa sobre destino al FRO de los rendimientos derivados de estas operaciones

Además de la pérdida de la calificación fiscal, ya comentada, la consideración de las actividades de la cooperativa de segundo grado como operaciones con terceros implica que los rendimientos que deben destinarse al FRO, de acuerdo con la exigencia de la ley sustantiva de aplicación y los Estatutos de las cooperativas de segundo grado, en un porcentaje considerable. En el caso de que estas operaciones fueran calificadas como operaciones con socios, los porcentajes destinados a fondos suelen ser muy inferiores y el resto podría destinarse a retornos o reservas de libre disposición.

4º Participaciones en sociedades mercantiles

Es una realidad extendida que las cooperativas tengan participaciones en SL u otras sociedades de capital. Si estas participaciones superan el 10 y al 40% de su capital social, ésta sería una causa de pérdida de la protección fiscal, según el art. 13.9 de la Ley 20/1990:

“Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 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 por 100 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.”

Esta regulación implica que, para no perder la protección fiscal:

- Se puedan tener participaciones inferiores al 10% del capital social de una mercantil, sin ningún problema,
- Se puedan poseer participaciones de hasta el 40% del capital social, pero entonces, debe justificarse que estas Entidades realizan actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.
- Se puedan poseer participaciones superiores, si:
 - Se justifica que estas Entidades realizan actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. No se pueden solicitar otras excepciones o cláusulas de flexibilización;
 - Se justifica que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las cooperativas.

Y con base en todo ello, se obtiene una autorización de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

- El conjunto de todas las participaciones no puede exceder del 50% de los recursos propios de la cooperativa.

Tabla-resumen de la regulación de estos requisitos en las leyes sustantivas de cooperativas

REQUISITOS ANALIZADOS				
	ABREV.	% Límite operaciones con terceros	% Límite operaciones con terceros	% Límite operaciones con terceros
Estatal	LCOOP	Art. 93.4	Art. 57.4	Art. 58.2 *
		50%	Sí	50% FRO
Andalucía	LSCA	Art. 102.4	Art. 67	Art. 68.2.b)
		50%	Sí	25% FRO 25% FFS O inversiones en integración y concentración empresas
Aragón	LCARA	Art. 80.3	Art. 80.3	Art. 59.2 b) y art. 60)
		50%, ampliable si se dan circunstancias excepcionales	No	50% FRO % FRV determinado estatutariamente

REQUISITOS ANALIZADOS				
	ABREV.	% Límite operaciones con terceros	% Límite operaciones con terceros	% Límite operaciones con terceros
Principado de Asturias	LCPA	Art. 163	Art. 97.3	Art. 98.1 a y b) *
		50% No aplicable a suministro de gasóleo B a terceros	Sí	Contabilidad - separada: 50% FRO - conjunta: 35% FRO 5% FEP
Islas Baleares	LCIB	Art. 121. 1 a, b y c)	Art. 79.3	Art. 80.2 *
		50% 50% si se prevé en los estatutos Ampliable si se dan las circunstancias legales	No	10% FR reembolso aportaciones, si existe Resto a FRO
Islas Canarias	PLCIC	Art. 116.4 y art. 8.2	Art. 74.4	Art. 75.2 *
		50% No aplicable a suministro de productos petrolíferos a terceros Ampliable si se dan las circunstancias legales	Sí	Contabilidad - separada: 50% FRO - conjunta: Al menos el % previsto para los resultados cooperativos
Cantabria	LCCANT	Art. 116.4 y art. 8.2	Art. 70.4	Art. 71.2 y 3) *
		50% No aplicable a suministro de productos petrolíferos. Ampliable si se dan las circunstancias legales	Sí	Contabilidad - separada: 50% FRO - conjunta: 35% FRO 5% FEP
Castilla-La Mancha	LCCLM	Art. 130. 9 y art. 8	Art. 87.4	Art. 88.4 *
		50% Ampliable si se dan las circunstancias legales Estatutariamente sin límite	Sí	Estatutariamente o por acuerdo de la asamblea general

REQUISITOS ANALIZADOS				
	ABREV.	% Límite operaciones con terceros	% Límite operaciones con terceros	% Límite operaciones con terceros
Castilla y León	LCCYL	Art. 114 y art. 3.2	Art. 73.3	Art. 74.2 *
		50% Ampliable si se dan las circunstancias legales	Sí	50% FRO
Cataluña	LCCAT	Art. 5	Art. 79	Art. 81.2
		Sin límite	No	50% FRO
Extremadura	LCEX	Art. 142.1 a y b) y art. 4.2	Art. 142.4	Art. 81.2 b) *
		Hasta un 5% sin previsión estatutaria y hasta el 50% si se prevé en los estatutos Ampliable si se dan las circunstancias legales	No	Se establece estatutariamente entre 50 y 100% FRO
Galicia	LCG	Art. 111.7 y art. 8. 4)	Art. 66.4	Art. 67.1 b) *
		Hasta 50% si se prevé en los estatutos Ampliable si se dan las circunstancias legales y realiza contabilidad separada	Sí	50% FRO (art. 67.1 b) salvo que realice contabilidad conjunta
La Rioja	LCLR	Art. 113.4) y art. 6	Art. 71.1	Art. 72.1 b)
		Hasta 50% si se prevé en los estatutos. Ampliable si se dan las circunstancias legales	Sí	50% FRO

REQUISITOS ANALIZADOS				
	ABREV.	% Límite operaciones con terceros	% Límite operaciones con terceros	% Límite operaciones con terceros
Comunidad de Madrid	LCCMAD	Art. 109.4) y art. 58.2	Art. 59.5	Art. 60.1 *
		Hasta 40% si se prevé en los estatutos. Ampliable si se dan las circunstancias legales	Sí	100% FRO
Región de Murcia	LCMUR	Art. 116	Art. 79.4	Art. 80.2) y art. 80.3)
		% que se establezca estatutariamente	Sí	50% FRO Resto a retorno, FRV u otros fondos
Comunidad de Navarra	LFCN	Art. 10	Art. 50	Art. 10 y art. 52.1. a)
		Sin límite	No	50% FRO 50 % FRV
País Vasco	LCPV	Art. 110.1.b)	Art. 71	Art. 67.2
		Hasta 40% si se prevé en los estatutos	Sí	Excedentes disponibles: 20% FRO 10% FEP Resto retornos, FRV o incremento de dotación FRO y FEP
Comunidad Valenciana	LCCV	Art. 65.1 y art. 87.3 y art. 65.1	Art. 63	Art. 68.4
		Hasta 50% Ampliable si se dan las circunstancias legales	Sí	100% FRO o FEP

* El límite porcentual se aplica conjuntamente a los resultados extracooperativos y extraordinarios.

¿CUÁNDO UNA COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO SERÁ UNA COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA?

Las cooperativas de segundo y ulterior grado que asocien, exclusivamente, a cooperativas especialmente protegidas disfrutarán de los beneficios fiscales previstos para éstas, tal y como dispone el apartado segundo del art. 35 Ley 20/1990. Además de los aplicables a las protegidas, a las cooperativas de segundo grado que tengan esta consideración se les aplica una bonificación 50% de la cuota íntegra del impuesto (art. 34.2 Ley 20/1990).

La Ley 20/1990 establece con minuciosidad cuáles son los requisitos y características que deben reunir las cooperativas que, dentro de las categorías indicadas anteriormente, son merecedoras de un trato especial. El denominador común de las cooperativas de esta categoría parece ser que respetan los principios cooperativos de un modo más perfecto, bien atendiendo a sectores primarios de la actividad económica o cubriendo necesidades básicas de los ciudadanos.

En relación con las cooperativas agroalimentarias, de acuerdo al art. 9 Ley 20/1990, se considerarán especialmente protegidas las cooperativas de base que cumplan los siguientes requisitos:

1. *“Que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa».* Para las cooperativas de segundo grado significa que tiene que estar conformada por cooperativas especialmente protegidas que sean titulares de explotaciones agroalimentarias. No cabe aquí que asocien a otro tipo cooperativas ni a otra clase de entidades como pueden ser las sociedades agrarias de transformación”.

Jurisprudencia

> Es común en las cooperativas de primer grado tener socios que no son titulares de explotaciones agrarias. Se trata de socios sin actividad, como jubilados, así como los trabajadores (que son todos socios) o proveedores y transportistas. Esto sería un incumplimiento de los requisitos para ser considerada especialmente protegida.

> En este caso, podrían dejar de ser socios de las cooperativas de primer grado para pasar a ser socios de la cooperativa de segundo grado, porque en ellas las leyes sustantivas suelen admitir que existan en estas cooperativas socios que no sean cooperativas, siempre que no superen un porcentaje del total de personas socias, siendo tales las cooperativas de primer grado. Como en este supuesto el régimen de especial protección no depende del cumplimiento por parte de la cooperativa de segundo grado de los requisitos del art. 9 de la ley 20/1990, sino del tratamiento fiscal de sus cooperativas socias, ésta podría ser una solución. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que los rendimientos que la cooperativa de segundo grado obtuviera de las operaciones que eventualmente realizara con estos socios no disfrutarían de la bonificación del 50% en la cuota. Aunque parece claro que no son de un montante muy elevado, en la medida en que en su mayoría se trata de socios inactivos.

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, sean destinados exclusivamente a sus propias instalaciones o a las explotaciones de sus socios”.

“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, durante cada ejercicio económico, al 50% del importe obtenido por los productos propios”.

“3. [...]Las 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”.

Aunque se admitirá que haya socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas superen los indicados, siempre que no excedan en su conjunto del 30% de las que correspondan al resto de los socios.

Teniendo en cuenta que en 2019 (art. 3. 1. b) de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre) se aplica el régimen de estimación objetiva exclusivamente a empresarios y profesionales en los que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere 250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas y ganaderas y forestales, habrá determinar si las cooperativas de base socias cumplen o no este requisito en dos ámbitos: uno, por separado; y otro en el conjunto de los socios de las cooperativas de base, que será la base social de la cooperativa de primer grado.

1. Comprobar si hay socios que superen en sus ingresos íntegros el límite de 250.000 euros. Para determinar si lo superan, hay que tener en cuenta que en los socios que sean sociedades, el límite debe ser superado por cada uno de los socios de la sociedad, partiendo los ingresos de dicha sociedad en la proporción que estatutariamente le corresponda.
2. Si tenemos socios que superan este límite, sumamos los ingresos de todos los que lo superan, y comprobamos si dicha suma es superior al 30% de la suma de las ventas (de la actividad de explotación típica de la cooperativa) de todos los socios.

Este apartado tercero, introducido por la Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades de carácter agroalimentario está pensando en la posibilidad de integración de las cooperativas a fin de ganar dimensión, como demuestra el siguiente párrafo del mismo: «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».

Debemos tener en cuenta que, en el momento que una de las cooperativas socias incumpla alguno de estos requisitos, perderá la calificación fiscal de especialmente protegida, lo que supondrá que la cooperativa de segundo grado no podrá aplicarse los beneficios fiscales asociados a las mismas, al menos en la proporción que corresponda a los resultados

derivados de las operaciones con la cooperativa que deja de ser especialmente protegida, como veremos seguidamente.

¿QUÉ PASA CUANDO UNA COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO INTEGRA COOPERATIVAS CON DISTINTO GRADO DE PROTECCIÓN FISCAL?

Las cooperativas de segundo grado que asocien a cooperativas que sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos en el art. 33 Ley 20/1990, ya enumerados, disfrutarán de la bonificación contemplada en el art. 34.2, «que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas». Este precepto establece que, en el Impuesto sobre Sociedades, disfrutarán de una bonificación del 50% de la cuota íntegra.

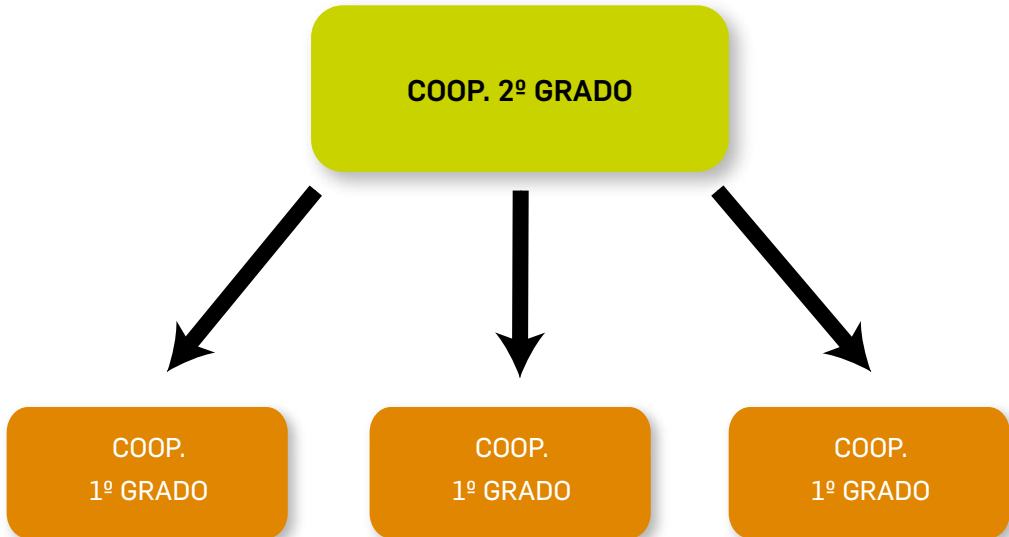
Esto significa que las cooperativas de segundo grado serán tratadas, en términos generales, como cooperativas protegidas, aunque podrán aplicar la bonificación prevista para las especialmente protegidas a la parte proporcional de los resultados que provengan de sus operaciones con sus cooperativas socias que tengan este carácter.

Cómo aplicar esta regla

- > Una cooperativa de segundo grado, X, tiene 3 cooperativas socias, A,B, y C. A y B son especialmente protegidas mientras que C es meramente protegida
- > La bonificación del 50% de la cuota de X se aplicará proporcionalmente en función de los resultados obtenidos de las operaciones con cooperativas protegidas/especialmente protegidas (no en función del porcentaje de participación de A,B o C en X).
- > Si el porcentaje de resultados de X que deriva de las operaciones con las cooperativas especialmente protegidas A y B es del 75% del total (el otro 25% vendría de las operacipnes con C), la cuota bonificada será el 75% del total de cuota, a la que se aplicará la bonificación del 50%.
- > El resto de cuota (el 25%) se consignará al 100%.
- > La suma de ambas hará la cuota del ejercicio (previa al resto de deducciones).

¿CUÁL SERÁ EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS OPERACIONES DE LA COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO CON SOCIOS Y CON TERCEROS?

Operaciones con las cooperativas de primer grado



El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas es otra cuestión relevante en el ámbito de estas sociedades, puesto que las cooperativas son entidades en cuya esencia está mantener constantes relaciones económicas con sus socios. Desde el punto de vista mercantil, las operaciones entre las cooperativas y sus socios son consustanciales a la propia naturaleza de estas sociedades. Por ejemplo, ya hemos comentado que las cooperativas agrarias adquieren bienes o servicios de sus socios para su posterior distribución, con o sin transformación. Las cooperativas aparecen como intermediarias entre los socios y el mercado. Las operaciones cooperativizadas están dentro del curso normal del negocio de lo que se deduce que éstas no actúan como entidades independientes de aquéllos; que tienen como objetivo maximizar el bienestar de sus socios y que los contratos de compraventa, prestación de servicios o trabajo se ven mediatizados por la relación societaria conectada con ellos, lo que debería determinar una forma de fijación del precio distinta a las del mercado.

En este punto debemos preguntarnos aquí es si las operaciones de la cooperativa con sus socios deben tratarse del mismo modo que las operaciones vinculadas. Si la cooperativa es una mera gestora de los intereses de los socios, los mismos mantienen la titularidad de los bienes que se le encargan a la cooperativa para su gestión. Sin embargo, no puede decirse que esta tesis se acoja de forma pura y nítida. Por un lado, porque no puede negarse la interposición de la persona jurídica de la cooperativa entre el socio y el mercado. Por otro, porque de ser así no existirían criterios diversos para la valoración de las operaciones con los socios.

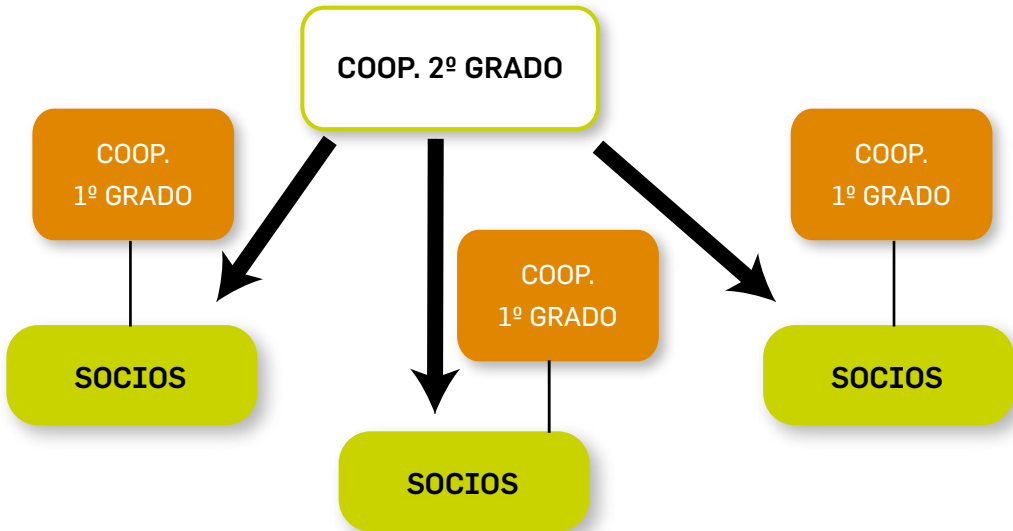
En el mercado de las operaciones cooperativizadas nos encontramos, básicamente, con tres conceptos de valor: valor de mercado, precio efectivo y valor real de liquidación. Las operaciones entre la cooperativa y sus socios son genuinas del modelo cooperativo y entran dentro del curso normal del negocio, distinguiéndose así de las operaciones vinculadas que persiguen disminuir la tributación. El precio utilizado en las operaciones cooperativizadas difiere del de mercado, ya que éste es el objetivo normal de este tipo societario. No obstante lo dicho, el art. 15 Ley 20/1990 dispone que: «Las operaciones realizadas por la cooperativa con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales se computarán por su valor de mercado». El tenor de esta norma coincide con lo establecido por la LIS para las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Según esto, en el caso de que el valor contabilizado de las operaciones del socio con la cooperativa superase el de mercado, habría que practicar un ajuste extracontable por la diferencia de valor, dado que la LIS no permite deducirse cantidades contabilizadas que excedan del valor de mercado. En estos casos, el exceso que perciben los socios es un retorno, calificado como dividendo, que constituye un rendimiento de capital mobiliario en el IRPF que deberán incorporar a sus bases imponibles del ahorro en este impuesto. En el supuesto de que tales operaciones se realicen por debajo del valor de mercado, los socios podrán imputarse como renta la diferencia entre el valor real y el valor de mercado de la transacción.

Pero también hay una amplia lista de supuestos en los que se excluye la aplicación del valor de mercado. Así, tenemos las operaciones que realizan las cooperativas agroalimentarias que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios. En estos supuestos, se aplicará a la operación su precio efectivo con este límite: «que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad» (art.15.3 Ley 20/1990).

En cualquier caso, las reglas de valoración del art. 15 Ley 20/1990 se aplicarán a las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus socios en el desarrollo de sus fines sociales. Por su parte, las operaciones con socios que, cumpliendo los requisitos del art. 18 LIS, no constituyan realización del objeto social, se considerarán operaciones vinculadas, y seguirán el régimen jurídico contenido en este precepto, el cual establece en su apartado 1 que: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado» y que se entenderá por valor de mercado el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Asimismo, la mayoría de las leyes sustantivas de cooperativas, incluida la estatal, prevén que considerarán, a todos los efectos, actividades cooperativas internas y tendrán el carácter de operaciones de transformación primaria las que realicen las cooperativas agrarias y las cooperativas de segundo grado que las agrupen, con productos o materias, incluso suministradas por terceros, siempre que estén destinadas exclusivamente a las explotaciones de sus socios.

Operaciones con los socios de las cooperativas de primer grado



Nada dice la Ley 20/1990 acerca del régimen fiscal de estas operaciones en el seno de las cooperativas de segundo grado y así debe ser puesto que resulta de aplicación aquí todo lo afirmado en el epígrafe 3. No encontramos ninguna especificidad por encontrarnos ante cooperativas de segundo grado puesto que las de primer grado (o los otros tipos de entidades que participen) son socias de las mismas. Ahora bien, los socios de las cooperativas de primer grado no lo son de la de segundo grado y las relaciones que ésta pueda tener directamente con ellos pueden ser consideradas operaciones con terceros. Esto mismo sucede con las operaciones que realicen los socios de las distintas cooperativas de primer grado agrupadas en la cooperativa de segundo grado.

Doctrina administrativa

> La Resolución 1354/1998, de 21 de julio, de la DGT establece que para una cooperativa de segundo grado los socios de sus cooperativas de base deben considerarse terceros.

Ello implica que haya operaciones realizadas en el seno de la cooperativa de segundo grado o que tengan su razón de ser en la existencia de la misma que, jurídicamente, se consideren operaciones con terceros, lo que repercute en su tributación en dos sentidos posibles ya reseñados: el primero es que pueden suponer la pérdida de la protección fiscal que le correspondiera si se superan los límites establecidos en la Ley 20/1990 para el tipo social que corresponda (arts. 8 a 12 para las cooperativas especialmente protegidas y art. 13.6 para las cooperativas protegidas); el segundo es que los resultados que provengan de las

mismas se considerarán extracooperativos, tributando, en consecuencia, al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

Doctrina administrativa

> A este respecto la DGT señaló, en la consulta V1354-98, que la realización de operaciones cooperativizadas de la cooperativa de segundo grado con los socios de las cooperativas de primer grado que asocia implicarían el incumplimiento de las condiciones exigidas en el artículo 13 de la Ley 20/1990 cuando excedieran los términos previstos en la entonces vigente Ley General de Cooperativas antes reproducidos. En tal caso se perderían los beneficios fiscales correspondientes.

El clásico ejemplo de este tipo de operaciones son las operaciones de venta de productos y prestación de servicios diferentes del objeto a socios de sus cooperativas de base. Descartamos la posibilidad de vender a las cooperativas de primer grado y que éstas los vendan a los socios puesto que, si facturan todo desde la de segundo a la de primero y de ésta al socio, van a surgir diversos problemas administrativos (autorizaciones, almacén fiscal, registros) a los que se añade el tener que tributar por dos epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas.

¿RESULTAN APLICABLES A LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO OTRAS BONIFICACIONES PREVISTAS EN LA LIS?

Aunque las cooperativas gozan de un régimen fiscal especial recogido en la Ley 20/1990, en tanto sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art. 7.1.a) LIS), el régimen tributario general propio de las personas jurídicas tiene carácter supletorio respecto al suyo propio, aplicándose en tal caso la LIS en lo que no esté expresamente previsto en la Ley 20/1990. Por ello, queremos analizar aquí la aplicabilidad a las cooperativas de ciertas bonificaciones introducidas por la LIS y que han generado dudas a nivel doctrinal. En concreto, se establecen dos beneficios fiscales inciden directamente en la base imponible de las personas jurídicas por lo que, en el supuesto de cumplir las condiciones exigidas para su disfrute, van a aligerar significativamente la carga tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades.

La reserva de capitalización

Consiste, básicamente, en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, tiene como finalidad incrementar la financiación propia o la importancia de ésta en relación a la financiación ajena en las empresas y supone una reducción de la base imponible del impuesto del 10% del importe del incremento de sus fondos propios.

El problema estriba en que puede dotarse por las entidades que tributen al tipo de gravamen general del impuesto, las que apliquen el tipo de empresas de nueva creación o el tipo de las

entidades de crédito y de hidrocarburos. En atención a esto, parece lógica la imposibilidad de que las cooperativas puedan optar por dotar la reserva de capitalización puesto que el tipo impositivo que les resulta aplicable es inferior al tipo general del impuesto. Sin embargo, hay dos situaciones que se deben tener en cuenta en relación a esta cuestión:

- La primera es que hay cooperativas que, bien por elección, bien por incumplimiento de los requisitos legales del art. 13 Ley 20/1990, no tienen atribuido el carácter de protegidas, por lo que tributarían al tipo general del 25% por sus beneficios. Este hecho implica que desaparezca el inconveniente del tipo de gravamen y pueda ser aplicable la reserva de capitalización.
- Pero hay una segunda posibilidad, que es la existencia de resultados extracooperativos (que tributan en todo caso al tipo general) en la base imponible de la cooperativa como consecuencia de las, cada vez más comunes, operaciones de la misma con terceros no socios o como consecuencia de la transmisión de activos afectos a la actividad económica que desarrolla. En este caso, parece ser opinión mayoritaria la imposibilidad de aplicar la reserva de capitalización a la parte correspondiente a los resultados extracooperativos en razón del resto de beneficios fiscales previstos en su régimen propio y que en su conjunto minoran ambos resultados.

Dato

> Si tenemos en cuenta que vino a sustituir a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión de beneficios existentes hasta la fecha de la entrada en vigor de la LIS, de las que sí podían disfrutar sin problemas las cooperativas, resulta evidente como, una vez más, el legislador se olvida de las cooperativas.

La reserva de nivelación

Es uno de los beneficios fiscales introducidos por la LIS para las empresas de reducida dimensión. Si las cooperativas cumplen los requisitos del art. 105 LIS (que se refiere a sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior sea inferior a 10 millones de euros) y se aplican el tipo general, podrán diferir el impuesto en un plazo máximo de cinco años.

En esta reserva se incluirá el 10% de la base imponible y este importe se reducirá de tal base a efectos del cálculo del impuesto, salvo que la entidad genere bases imponibles negativas, en cuyo caso habrá que ir cancelando la reserva hasta que las bases imponibles sean cero.

A tenor de lo dispuesto en el precepto, solo encontramos una dificultad para que las cooperativas que no estén dentro del régimen de protección fiscal puedan dotar esta reserva, y ésta es dilucidar si, una vez dotada la reserva de nivelación, se podría compensar con las bases imponibles negativas que pudieran generarse por la cooperativa en los cinco

años sucesivos a la dotación o integrar al quinto año todo el beneficio fiscal aplicado, dado que las cooperativas compensan las pérdidas en la cuota tributaria.

Aunque nada impide, en términos generales, que las cooperativas de segundo grado puedan disfrutar también del resto de los beneficios regulados en la LIS para las empresas de reducida dimensión, esto parece entrar en contradicción con la finalidad para la que se crea una cooperativa de segundo grado, que lo que pretende es, fundamentalmente, ganar dimensión para ser más competitiva.

IV. A TENER EN CUENTA

A pesar de estar exentas las operaciones de constitución de la cooperativa de segundo grado en el ITPAJD, deberán cumplirse las formalidades del impuesto presentado la autoliquidación correspondiente. Asimismo, de la constitución de la sociedad se derivan otros trámites como la solicitud de NIF; la declaración censal de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores; y la declaración de matrícula en el IAE cuando se den las condiciones que lo requieren.

- En cuanto al régimen fiscal aplicable a la cooperativa de segundo grado:
 - Tendrán derecho a los beneficios fiscales de las cooperativas fiscalmente protegidas, previstos en el art. 33 de la Ley 20/1990, las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de protección fiscal señaladas en el art. 13 de la misma norma. Por tanto, a este respecto, las cooperativas de segundo grado dependen de su propio comportamiento.
 - No obstante, que la cooperativa de segundo o ulterior grado pueda disfrutar de los beneficios fiscales de las cooperativas especialmente protegidas, no depende del cumplimiento de requisitos por su parte, sino de que las cooperativas que asocie tengan esa condición. Por tanto, serán las cooperativas de primer grado socias de las de segundo o ulterior grado las que tengan que cumplir los requisitos establecidos en la Ley 20/1990 para ser consideradas especialmente protegidas.
 - En el momento que una de las cooperativas socias, incumpla alguno de estos requisitos, perderá la calificación fiscal de especialmente protegida, lo que supondrá que la cooperativa de segundo grado no podrá aplicarse los beneficios fiscales asociados a las mismas, al menos en la proporción que corresponda a los resultados derivados de las operaciones con la cooperativa que deja de ser especialmente protegida.
 - En efecto, siendo protegidas las de segundo o ulterior grado, si entre sus socios hay cooperativas que no sean especialmente protegidas o, incluso, socios que no sean cooperativas, se les aplicará la bonificación del 50% de la cuota íntegra del IS solo en la parte de la cuota que corresponda a los resultados obtenidos en las operaciones con sus socios que sean cooperativas especialmente protegidas.
- A las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus socios en el desarrollo de sus fines sociales les serán de aplicación las reglas de valoración del art. 15 Ley 20/1990.

A estos efectos, la mayoría de las leyes sustantivas de cooperativas, incluida la estatal, prevén que considerarán, a todos los efectos, actividades cooperativas internas y tendrán el carácter de operaciones de transformación primaria las que realicen las cooperativas agrarias y las cooperativas de segundo grado que las agrupen, con productos o materias, incluso suministradas por terceros, siempre que estén destinadas exclusivamente a las explotaciones de sus socios. Por su parte, las operaciones con socios que, cumpliendo los requisitos del art. 18 LIS, no constituyan realización del objeto social, se considerarán operaciones vinculadas, y seguirán el régimen jurídico contenido en este precepto.

- Junto a las ventajas fiscales específicas recogidas en la Ley 20/1990, la aplicación de las bonificaciones previstas en la LIS, dentro del régimen general o de otros regímenes especiales, se podrá llevar a cabo siempre y cuando dichos beneficios no sean incompatibles con los establecidos en la Ley 20/1990. Y, en todo caso, le serán de aplicación los arts. 15 a 29 LIS en virtud de lo dispuesto en el art. 6.2 Ley 20/1990.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

AGUILAR RUBIO, M.: "Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 2016, núm. 126, pp. 118-132.

ALFONSO SÁNCHEZ, R.: *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

ALGUACIL MARÍ, M.P.: "Tratamiento fiscal de las operaciones de las cooperativas con sus miembros", *Instituto de investigación en Economía social y cooperativa de la Universidad de Valencia*, 2010, pp. 1-15.

CANO ORTEGA, C.: "Hacia la calificación como entidad asociativa prioritaria: las diferentes formas de integración de las cooperativas agroalimentarias", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 2015, núm. 118, pp. 60-85.

FRAILE FERNÁNDEZ, R.: "Las reservas de capitalización y nivelación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y su virtualidad para las entidades sociales", *Revista Vasca de Economía Social-GEZKI*, 2015, núm. 12, pp. 35-51.

PERIS GARCÍA, P.: "Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos", *CIRIEC- España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 2002, núm. 13, pp. 69-109.

- También puede ser de su interés la siguiente selección de JURISPRUDENCIA y/o DOCTRINA ADMINISTRATIVA

STS de 4 de noviembre de 2015.

STS de 1 de julio de 2013.

STSJ de Extremadura 512/2007, de 24 de mayo.

STSJ de Galicia 1615/2006, de 26 de octubre.

STSJ de Valencia 1270/2013, de 20 de septiembre.

Resolución a la consulta V1023-18, de 24 de abril.

Resolución a la consulta V1287-17, de 29 de mayo.

Resolución a la consulta V0617-15.

Resolución a la consulta V766-14, de 19 de marzo.

Resolución a la consulta V643-14, de 10 de marzo.

Resolución a la consulta V0109-14, de 20 de enero.

Resolución a la consulta V1717-10, de 27 de julio.

Resolución a la consulta V158-09, de 27 de enero.

Resolución a la consulta V1354-1998, de 21 de julio.

- **Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta de los siguientes DOCUMENTOS, DISPOSICIONES NORMATIVAS y/o ENLACES A PÁGINAS WEBS:**

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Leyes autonómicas de regulación del ITPAJD, que está totalmente cedido a las CC.AA.

Modelos tributarios: modelo 600 de autoliquidación del ITPAJD de la AEAT y de las CC.AA; modelo 036 de declaración censal de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores; modelo 840 de declaración de alta en la matrícula del IAE, siempre que se den las condiciones exigidas para su aplicación (a partir del tercer año de ejercicio e importe neto de cifra de negocio ni inferior a 1M €).

> **ANEXO. CASO PRÁCTICO**

El presidente de una cooperativa de segundo grado de Castilla-La Mancha cuyo objeto social es la comercialización conjunta de las producciones de aceite de oliva de las cuatro cooperativas agrarias de primer grado que asocia, ante la oportunidad de integrar como socio a una empresa familiar cuya forma jurídica es de sociedad anónima y que quiere aportar al capital social una rama de negocio, le han surgido una serie de dudas sobre las posibilidades y las consecuencias de la operación y nos pide que las resolvamos en nuestra consultoría mercantil, fiscal y contable de empresas. En concreto, nos plantea las siguientes **DUDAS**:

ANÁLISIS MERCANTIL

Cuestión planteada: Si una sociedad anónima puede ser socia de pleno derecho una cooperativa de segundo grado y, en caso afirmativo, que le expliquemos el proceso de admisión y qué porcentaje del capital social y de votos puede ostentar en los órganos sociales.

Solución:

- La respuesta a la pregunta de si una sociedad anónima puede ser socia de una cooperativa de segundo grado es que sí, siempre que exista la necesaria convergencia de intereses o necesidades con el resto de miembros de la entidad, lo que ocurre si la entidad mercantil va a participar en la actividad cooperativizada aportando su producción de aceite o participando de otra manera en el desarrollo de su objeto social, por ejemplo facilitando la transformación o comercialización de aceite. No obstante, habrá que analizar los estatutos sociales de la cooperativa de segundo grado en cuestión, por si existe la prohibición a tal posibilidad y comprobar qué requisitos se establecen para la adquisición de la condición de socio. En caso de que haya limitaciones estatutaria a la admisión como socio de sociedades de capital, será necesaria proceder a una modificación de los estatutos que, según la Ley 11/2010 de Cooperativas de Castilla-La Mancha (se cita LCCLM), que es la ley aplicable, requiere un acuerdo cualificado de 2/3 de los votos presentes y representados en la asamblea general de la cooperativa (art. 51.2). Otra posibilidad es admitir a la sociedad anónima como socio colaborador, cuyo régimen se detalla en la Ley (art. 25 LCCLM).
- Respecto al proceso de admisión de la sociedad anónima en la cooperativa de segundo grado, la LCCLM explicita que la admisión de cualquier socio que no sea cooperativa requiere un acuerdo favorable del consejo rector por mayoría de al menos 2/3 de los votos presentes y representados, salvo previsión de otra mayoría en los estatutos (art. 155.2), con lo que se exige una mayoría cualificada respecto a la general, que sólo exige más de la mitad de los votos. En lo demás, el régimen de admisión de una sociedad anónima en una cooperativa de segundo grado es el mismo que el de las cooperativas de primer grado (la solicitud de admisión se debe formular por escrito al consejo rector, éste debe resolver en un plazo no superior a dos meses desde que se recibió la solicitud, etc.).

- Acerca del porcentaje de capital social que puede aportar la sociedad anónima tenemos que tener en cuenta dos disposiciones que contiene la LCCLM. De un lado, la norma de carácter general que establece que el importe total de las participaciones obligatorias o voluntarias al capital social, de cada socio en cualquier clase de cooperativa no podrá exceder del 50% del capital social, salvo que se trate de socios que sean sociedades cooperativas, entidades sin ánimo de lucro o sociedades participadas mayoritariamente por cooperativas, que no es el caso que nos ocupa, en el que no rige el límite indicado (art. 74.7). De otro, la norma especial para las cooperativas de segundo grado que establece que las aportaciones obligatorias al capital social de los socios se realizarán en función de la actividad cooperativizada comprometida (art. 156.1), lo que obliga a que haya cierta relación entre la valoración de la rama de negocio que quiere aportar la sociedad anónima, las aportaciones realizadas por el resto de socios y la actividad cooperativizada comprometidas por cada uno de ellos para el desarrollo del objeto social.
- En cuanto a la participación de la sociedad anónima en los órganos sociales, en la asamblea genera estará representada por quien ostente su representación legal o por un número de representantes proporcional al derecho de voto que le corresponda. Hay que tener en cuenta que según la LCCLM, en principio, cada entidad socia de una cooperativa de segundo grado tiene un solo voto, pero los estatutos pueden establecer el voto plural o múltiple, ponderado en atención a su participación en la actividad cooperativizada de la sociedad y en el caso de que el socio sea una cooperativa al número de socios o al número de activos que integran (art. 49.2 LCCLM). Respecto a los límites de votos plurales que se puede asignar a los socios de las cooperativas de segundo grado, hay dos normas de interés: una la que establece el límite máximo de votos por socios (que para cooperativas de segundo grado con más de cuatro socios es como máximo de 1/3 de los votos totales –art. 49.2, 2.º LCCLM); y otra, la que señala que el conjunto de votos de los socios no cooperativos de las cooperativas de segundo grado es como máximo del 49% del total de los votos existentes, aunque estatutariamente se puede fijar un límite de votos inferior (art. 151.1 LCCLM). En el presente supuesto, la sociedad anónima, al ser el único socio no cooperativa de la de segundo grado, podrá ostentar como máximo el 33,33% de los votos en la asamblea general.
- En el consejo rector tienen que estar representadas, directa o indirectamente, todas las entidades socias (art. 155.5, 1.º LCCLM) y lo normal es que la sociedad anónima, como socia de la cooperativa de segundo grado, ostente un puesto de consejero. El derecho de voto en el seno del consejo rector de la cooperativa de segundo grado podrá ser proporcional a la actividad cooperativizada o al número de socios de la entidad o entidades a las que representan los consejeros, con el límite antes señalado del 33.33% (art. 155.5, 3.º LCCLM). La persona física que represente a la sociedad anónima en el consejo rector, no podrá representarla en la asamblea general de la cooperativa de segundo, pero debe asistir a la misma con voz y sin voto (art. 155.4, 2.º LCCLM).

En cuanto a la **solución** contable del supuesto:

- Sea que la rama de negocio aportada por la sociedad anónima cumple la definición de negocio de la norma de registro y valoración 19ª PGC denominada "Combinaciones de negocios". Esta norma se aplica en las operaciones en las que una empresa adquiere el control de un negocio. A estos efectos, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.
- Al calificar la rama de negocio aportada como un negocio según el PGC, la operación se contabilizará al amparo de la norma de registro y valoración 19ª PGC, aplicando la modalidad prevista en esta norma, de adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o parte que constituya uno o más negocios y será de aplicación el método de adquisición que prevé dicha norma.
- En virtud de este método compararemos el coste de la combinación de negocios (ver definición de ésta en la NRV 19ª PGC), con el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos que constituyen la rama de negocio aportada, que se valorarán por sus valores razonables en la fecha de adquisición, siempre que dichos valores puedan determinarse con suficiente fiabilidad.
- Si el coste de la combinación de negocios es superior al valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, la diferencia se registrará como fondo de comercio (en la cuenta 204 "Fondo de comercio").
- En el supuesto de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso (en la cuenta 774 "Diferencia negativa en combinaciones de negocios"). No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo (v. gr. una marca), no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

ANÁLISIS FISCAL

Cuestión planteada: En el ámbito fiscal, le preocupa las consecuencias que tendría la incorporación de la sociedad anónima en la cooperativa de segundo grado, hasta ahora integrada por cuatro cooperativas especialmente protegidas.

Solución: De acuerdo con lo dispuesto en el art. 35 de la Ley 20/1990, la cooperativa de segundo grado integrada por cooperativas especialmente protegidas goza de los beneficios

fiscales previstos en el art. 33 (protección fiscal) y en el 34 de la misma norma (protección fiscal especial). Estos últimos los perderá al asociar a una sociedad anónima, pero podrá seguir aplicándose los establecidos para las cooperativas fiscalmente protegidas, en tanto la incorporación de la sociedad anónima no suponga contravenir ninguna de las circunstancias señaladas en el art. 13 de la Ley 20/1990, ni de la LCCLM, que podrían suponer la pérdida de protección fiscal.

En este sentido, al recibir la entidad aportante de la rama de actividad valores representativos del capital social de la entidad adquirente como contraprestación, se corre el riesgo de exceder los límites legales autorizados en la participación de los socios en el capital social, lo que, de acuerdo con el apartado 8 del citado art. 13, sería causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida. A estos efectos, habrá que estar a los límites establecidos en la LCCLM de los que se han tratado en el apartado a) del bloque de respuestas.

Cuestión planteada: En cuanto a la aportación no dineraria de capital social, le gustaría saber si es jurídicamente factible, qué consecuencias fiscales tendría y cómo se contabilizaría dicha operación.

Solución:

- El régimen de las aportaciones no dinerarias al capital social se regula con cierto detalle en la LCCLM (art. 76. 4, 5 y 6).

En el ámbito fiscal, la integración en una cooperativa de segundo grado existente aportando una o más ramas de su actividad productiva y recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente (art. 76.3 LIS) puede tener incidencia en tres impuestos:

- *En el Impuesto sobre Sociedades:*

El régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS establece que no se integrarán en la base imponible las rentas derivadas de las operaciones a que hace referencia su nombre. En este supuesto, para que las rentas derivadas de la aportación de rama de actividad por parte de la sociedad anónima a la cooperativa de segundo grado no se integren en la base imponible, se tienen que verificar los siguientes requisitos:

1º Que la aportación realizada en entre en la definición fiscal del art. 76.3 LIS: operación por la cual la entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad existente una rama de actividad recibiendo a cambio, valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

2º Que la aportación sea del “conjunto de elementos patrimoniales de activo y pasivo que formen una unidad económica, en sentido de una explotación con organización propia que le permita funcionar con autonomía” (art. 76.4 LIS). Ello no implica necesariamente independencia, al poder estar integrado dicho conjunto patrimonial en otra organización superior pero sí que cabe distinguirla de un “simple bloque

patrimonial", cual es el caso de unas fincas que por sí solas no son, en absoluto, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

3º Que la operación se haga por motivos económicos válidos. No se aplicará el citado régimen tributario cuando la operación realizada tenga como principal objetivo conseguir una ventaja fiscal. Motivos tales como la reestructuración o racionalización de las actividades económicas de las entidades que participan en la operación son los que justifican la neutralidad de la fiscalidad (art. 89.2 LIS).

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 77.1 LIS, la sociedad anónima no integrará en la base imponible del período impositivo en que se lleve a cabo la operación de reestructuración renta alguna derivada de la transmisión de la mencionada rama de actividad, salvo renuncia por el propio obligado tributario a la aplicación del mismo, a pesar de cumplirse los requisitos legalmente establecidos (art. 77.2 LIS).

• *En el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:*

Conforme al art. 19.2 LITPAJD la operación de aportación no dineraria de rama de actividad para integrarse en una cooperativa de segundo grado tiene la consideración de operación de reestructuración, siempre que se realice por motivos económicos válidos, dicha calificación conlleva a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (según el apartado 10 del artículo 45.I.B LITPAJD).

• *En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana:*

Si la operación supone la aportación de terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no estarán sujetas al IIVTNU (art. 104.2 LHL).

No obstante, si entre los terrenos aportados existiera alguno que tuviera la consideración de urbano de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, la disposición adicional segunda de la LIS regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo la no sujeción al impuesto con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de la LIS, a excepción de las relativas a terrenos que no se hallen integrados en una rama de actividad.

Ello no obsta a que en la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII (párrafo segundo de la disposición adicional segunda LIS).

En consecuencia, en la medida en la que en el presente caso concurran las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS se producirá el no devengo y, por tanto, la no sujeción al IIVTNU.

Junto a esto, sigue resultando preceptiva la comunicación ante el ayuntamiento, previa a la inscripción en el Registro de la Propiedad de un documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el IIVTNU en los términos del art. 110.6 LHL.

> GRUPOS COOPERATIVOS

> RÉGIMEN JURÍDICO

M^a Sagrario Navarro Lérida
Profesora Titular (Ac.) Derecho Mercantil
UCLM
Alfredo Muñoz García
Prf. Contratado Doctor (Ac.) Derecho Mercantil
UCM

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Con relación al surgimiento del grupo. 2.- Con relación a la tipología de las sociedades. 3.- Con relación a la emisión de instrucciones. 4.- Con relación a la responsabilidad intragrupo. 5.- Con relación a la responsabilidad del grupo. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

Una empresa, como unidad de medios de producción de bienes y servicios, puede desarrollarse por una única persona, física o jurídica, como puede acontecer por parte de una sociedad de tipo cooperativa o una sociedad de tipo de capital (anónima o limitada). En algunas ocasiones, una única empresa se desarrolla por una pluralidad de sujetos, en cuyo caso decimos que la empresa es policorporativa (varias personas que habitualmente son varias sociedades, incluso de distintos tipos) y para que ello exista suele ser exigido que haya una unidad de decisión -a través de la cual se gestiona la única empresa dando instrucciones a las sociedades en que la misma se desarrolla-, aunque no siempre es así, como ocurre en el Derecho español. Cuando estamos ante una empresa policorporativa, la doctrina, la jurisprudencia y la legislación suelen hablar de grupos de sociedades, donde varias sociedades se someten a un interés común, el del grupo -la empresa única- que carece de personalidad jurídica. Ello no implica suprimir los intereses de cada una de las sociedades miembros del grupo que no siempre son coincidentes con los de este último.

Cuando hablamos de grupo en el ámbito cooperativo, podemos estar hablando de lo que la doctrina define, como grupo "paritario" -varias sociedades acuerdan la creación de la unidad de decisión de la empresa en la que participan-, que se contrapone, conceptualmente al grupo por dominación -una sociedad tiene el control de otra u otras sociedades a las que les impone la unidad de decisión-, en la medida en que, tradicionalmente se ha defendido la dificultad de que el elemento control se de en el seno de la integración cooperativa. Sin embargo, esta afirmación no es del todo correcta, en particular cuando en la integración, bien sea de cooperativas, participe también alguna sociedad de capital. En este sentido se habla de grupo cooperativo heterogéneo.

De la regulación del grupo cooperativo en la Ley estatal y en las legislaciones autonómicas que lo contemplan, sí parece desprenderse no obstante una nota general: el alejamiento de la regulación mercantil del grupo contenida en el art. 42 del CCOM, en la medida en que en la legislación cooperativa sí parece quedar claro que lo que caracteriza la existencia del

grupo es la dirección unitaria, frente al concepto de control seguido por la regulación del CCOM.



GRUPO DE SOCIEDAD ART. 42 CCOM. GRUPO CONSOLIDABLE. LA SOCIEDAD (LLAMADA DOMINANTE) OSTENTA O PUEDE OSTENTAR, DIRECTA O INDIRECTAMENTE.....

...EL CONTROL DE UNA U OTRAS SOCIEDADES. LLAMADAS DEPENDIENTES.

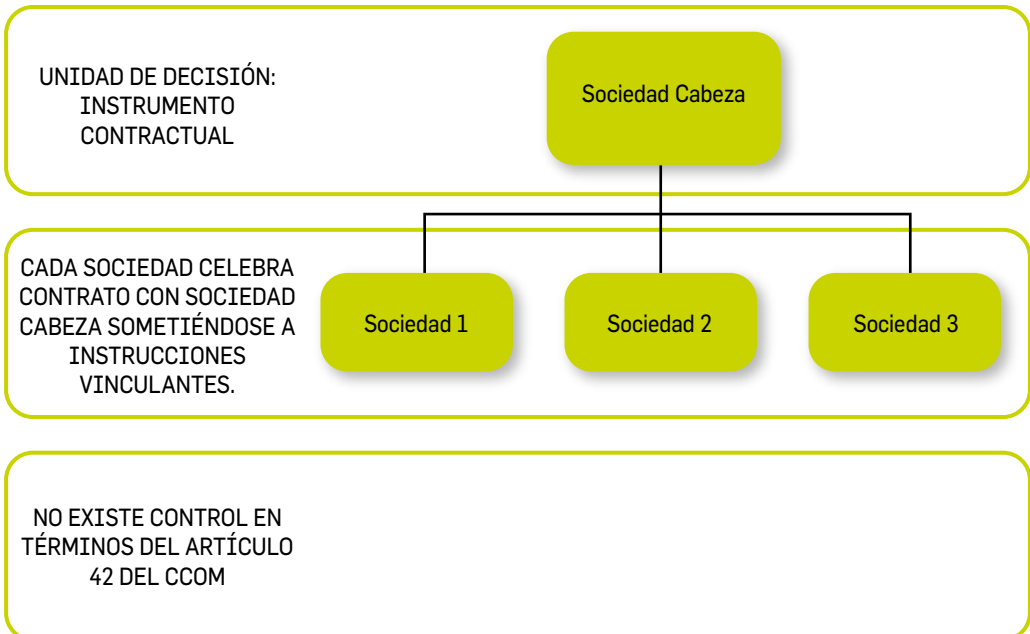
...SE PRESUME QUE HAY CONTROL CUANDO...
EJ. POSESIÓN MAYORÍA DERECHO DE VOTO.

El grupo cooperativo nace de la voluntad “contractual” de las sociedades cooperativas que quieren integrarse, dándose así una coincidencia temporal entre la formación del grupo, en sentido económico y su efectiva constitución jurídica mediante el oportuno contrato. Dado que ninguna sociedad está dominada por otra en dicho grupo - ya que en consonancia por la propia naturaleza “democrática” de la cooperativa, no cabe un control de las decisiones políticas-, el ejercicio de la dirección unitaria - de unidad de decisión habla la LCOOP- se articula en el propio documento contractual, que se verá reflejado en los Estatutos de las sociedades del grupo, debiendo procederse a la anotación del acuerdo - de competencia asamblearia- en la hoja registral de cada sociedad integrada. La voluntad plural de los integrantes del grupo configuran el contrato que lo constituye por acuerdo, implicando la aceptación del control que dimana de la configuración de la dirección unitaria.

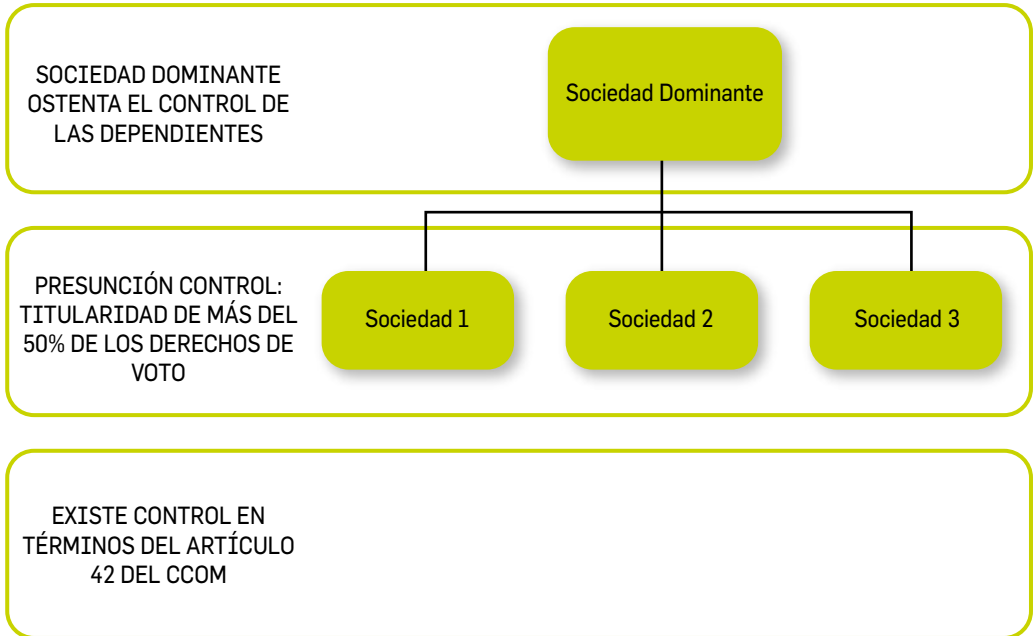
Ahora bien, siendo esta la nota general la diversidad normativa obliga a realizar varias apreciaciones: en primer lugar, como se verá, que son varias las legislaciones que no regulan el grupo cooperativo sino que lo dejan relegado, nominado, como técnica de colaboración o de intercooperación o adoptando denominaciones propias como corporaciones cooperativas: en segundo, que también varias de las legislaciones autonómicas enlazan el concepto de grupo a la cooperativa de segundo grado con fines de integración (pues en definitiva, efectivamente, nada impide que la sociedad que lleve a cabo la dirección unitaria se configure como cooperativa de segundo grado); y en tercer lugar que incluso entre las legislaciones que parten del concepto de grupo cooperativo ex art. 78 LCOOP, existen diferencias en cuando al grado de sometimiento a las instrucciones, al ámbito de responsabilidad del grupo e intragrupo o la documentación del negocio jurídico que formaliza el grupo. Lo que se verá en las líneas que siguen.



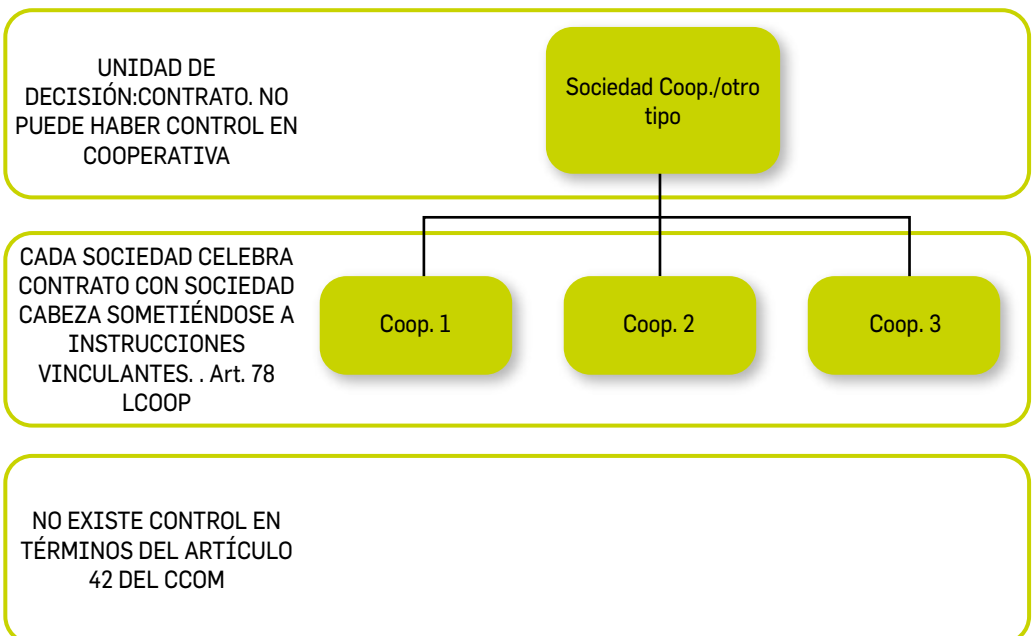
GRUPO POR COORDINACIÓN O PARITARIO. No hay control accionarioal



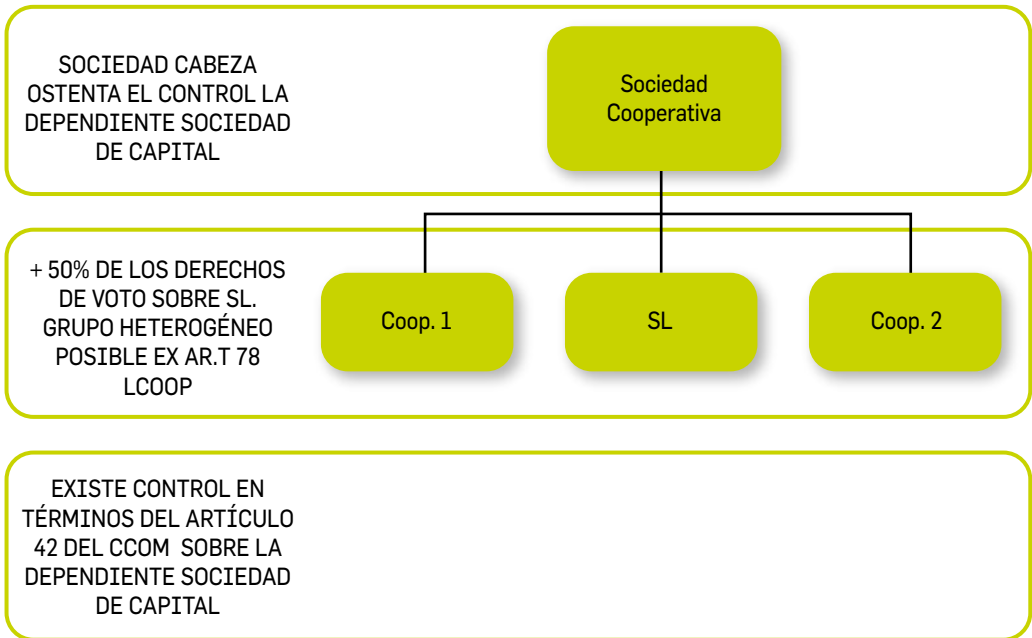
GRUPO POR DOMINACIÓN. Existe control



GRUPO COOPERATIVO COMO GRUPO PARITARIO. No hay control



GRUPO COOPERATIVO COMO GRUPO POR DOMINACIÓN. Hay control



II. MARCO NORMATIVO

	ABREV	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Estatal	LCOOP	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas	Artículo 78	Principio de unidad de decisión. Reconocimiento grupos mixtos.
Andalucía	LCA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artículo 109	Diferencia grupo cooperativo propio (dirección unitaria) e impropio (principio de coordinación).
	RLCA	Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artículos 107 y 145	Régimen de incorporación del grupo: acuerdo de admisión por mayoría de entidades integradas o por decisión entidad cabeza del grupo. Creación sección de grupos en el Registro de Cooperativas Inscripción del grupo.

	ABREV	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Aragón	LCAR	Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón	Artículo 91	No regulación específica. Mención genérica otros medios de intercooperación.
Andalucía	LCA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artículo 109	Diferencia grupo cooperativo propio (dirección unitaria) e impropio (principio de coordinación).
Principado de Asturias	LCPA	Ley del Principado de Asturias 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas	Artículo 134	Principio de unidad de decisión. Reconocimiento grupos mixtos. Norma específica responsabilidad.
Islas Baleares	LCIB	Ley 1/2003 de 20 de marzo, de cooperativas de las Islas Baleares	Artículo 142	Principio de control y planificación estratégica. (mismo texto que corporaciones cooperativas de la de Ley de Castilla León) No reconoce grupos mixtos. Habla de estatutos del grupo.
Islas Canarias	PLCCAN	Sin regulación. (Proyecto de Ley de Sociedades Cooperativas de canarias)	Artículo 132	Sigue regulación Ley estatal. Principio de unidad de decisión. Habla de estatutos del grupo.
Cantabria	LCCANT	Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria	Artículo 132	Sigue regulación Ley estatal. Principio de unidad de decisión. Reconocimiento grupos mixtos.

	ABREV	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Castilla-La Mancha	LCCLM	Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha	Artículo 157	No regulación específica. Mención como "otras modalidades de colaboración económica".
Castilla y León	LCCL	Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León	Artículo 127	No reconoce expresamente el grupo cooperativo. Regula las corporaciones cooperativas.
Cataluña	LCCAT	Ley 12/2015, de 9 de julio, de Cooperativas de Cataluña	Artículo 137.2	Concepto de grupo ligado al de cooperativa de segundo grado con fines de integración.
Extremadura	LCEX	Ley 9/2018, de 30 de octubre, de sociedades cooperativas de Extremadura	Artículo 135	Sigue regulación Ley estatal. Principio de unidad de decisión. Reconocimiento grupos mixtos. Reconocimiento doctrina ventajas compensatorias en el ámbito de la responsabilidad intragrupo.
Galicia	LCG	Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia	Artículo 130	Concepto de grupo ligado al de cooperativa de segundo grado con fines de integración.
La Rioja	LCLR	Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja	Artículo 131	No regulación específica. Mención como "otras modalidades de colaboración económica".

	ABREV	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS	REGULACIÓN
Comunidad de Madrid	LCCMAD	Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid	Artículo 129	No regulación específica. Mención como "otras modalidades de colaboración económica". Remisión legislación estatal.
Región de Murcia	LCMUR	Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia	Artículo 134	Sigue regulación Ley estatal. Principio de unidad de decisión. Reconocimiento grupos mixtos.
Comunidad Foral de Navarra	LFCN	Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de cooperativas de Navarra	Artículo 82	Sigue regulación Ley estatal. Principio de unidad de decisión. Reconocimiento grupos mixtos.
País Vasco	LCPV	Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco	Artículo 135 bis	Principio unidad de decisión. Reconocimiento grupos mixtos. Posibilidad de exoneración de sometimiento a determinadas instrucciones.
Comunidad Valenciana	LCCV	Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana	Artículo 103	Concepto "unanimitad" de decisión. Concepto fondo central de intercooperación cooperativa.

Una visión general del marco normativo del grupo cooperativo arroja que la mayoría de las normas siguen, en cuanto a su redacción, a la norma estatal. Así, se parte según lo dicho del nacimiento del grupo a través de un negocio jurídico de incorporación al mismo, en el que la voluntad de las sociedad cooperativas debe darse de conformidad con las reglas competenciales de la cooperativa, reservando como norma a la asamblea, tal decisión. Si bien en algunas normas autonómicas este régimen de incorporación presenta singularidades, como en el caso de la legislación andaluza, en la que el régimen de incorporación al grupo

se anuda al acuerdo de admisión por la mayoría de entidades integradas o por decisión de la entidad cabeza del grupo.

La existencia del grupo se pone de manifiesto, de conformidad con la ley estatal y las normas que la replican, en los Estatutos de las sociedades del grupo, debiendo procederse a la anotación del acuerdo en la hoja registral de cada sociedad integrada. También en este punto existen algunas diferencias, pudiendo señalar como la más notable, la obligatoriedad de registro del grupo, en la sección específica del registro de cooperativas, en la normativa andaluza.

Como nota nuclear también en todas las legislaciones, y según se ha señalado, el grupo cooperativo parte de la noción de unidad de decisión, a la que se llega por el instrumento contractual señalado.

En la mayoría de las normas también, se prevé la existencia del grupo cooperativo mixto o heterogéneo, esto es, del que no sólo forman parte sociedades cooperativas, sino otros tipos societarios.

Por último en las legislaciones en la que el fenómeno del grupo no tiene regulación específica, se considera el fenómeno dentro de otras modalidades de colaboración económica.

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

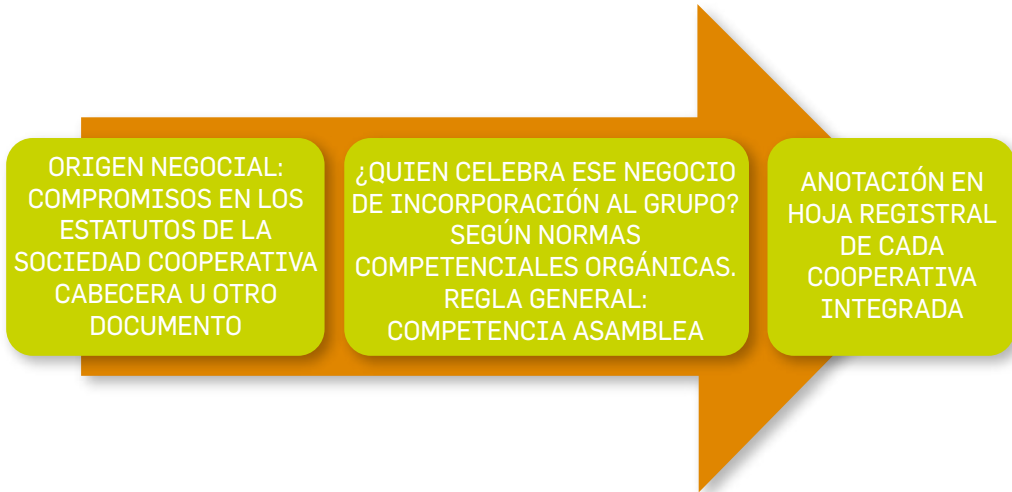
1. CON RELACIÓN AL SURGIMIENTO DEL GRUPO

Como se ha indicado, el grupo cooperativo, por su esencia derivado de los principios cooperativos (principalmente democrático y de intercooperación) es un grupo que nace de la voluntad de integración. Existe por tanto un negocio que da vida al grupo cooperativo. Se conformidad con la legislación estatal, y las legislaciones que la replican, ese negocio jurídico que contiene los compromisos generales asumidos ante el grupo por parte de las sociedades integradas deberán formalizarse por escrito, sea en los Estatutos de la entidad cabeza de grupo, si es sociedad cooperativa, o mediante otro documento contractual que necesariamente deberá incluir la duración del mismo, caso de ser limitada, 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. La modificación, ampliación o resolución de los compromisos indicados podrá efectuarse, si así se ha establecido, mediante acuerdo del órgano máximo de la entidad cabeza de grupo. El documento contractual deberá elevarse a escritura pública. La mención a otro documento contractual que contenga el contrato de grupo, cuando la sociedad cabeza del mismo no sea sociedad cooperativa lleva al tradicional debate sobre la configuración del contrato de grupo como contrato de organización. Sin embargo nada impide, entendemos, para que sean también los Estatutos de la sociedad cabeza de grupo, no cooperativa, los que contenga el negocio jurídico que hace surgir al grupo.

Mención especial quiere hacerse en este punto a la regulación contenida en la Ley de Cooperativas de Illes Balears, que habla de en su art. 142.2 de que serán los "estatutos del grupo cooperativo (los que) determinarán las facultades de administración y gestión que

deberá tener su entidad cabeza de grupo”, incurriendo entendemos en el error de considerar la posibilidad de que el grupo esté personificado. Lo que ciertamente no es posible, al no reconocerse tener hoja registral a su nombre, sino indicarse, como se ha dicho, la existencia del contrato de grupo como anotación en las hojas registrales de cada sociedad integrada.

Ahora bien, esta idea de personificación jurídica del grupo podría plantearse atendiendo a lo contemplado en el RLCA, que habla de inscripción del grupo en el registro de cooperativas, en el que consta una sección de grupos.



2. CON RELACIÓN A LA TIPOLOGÍA DE LAS SOCIEDADES

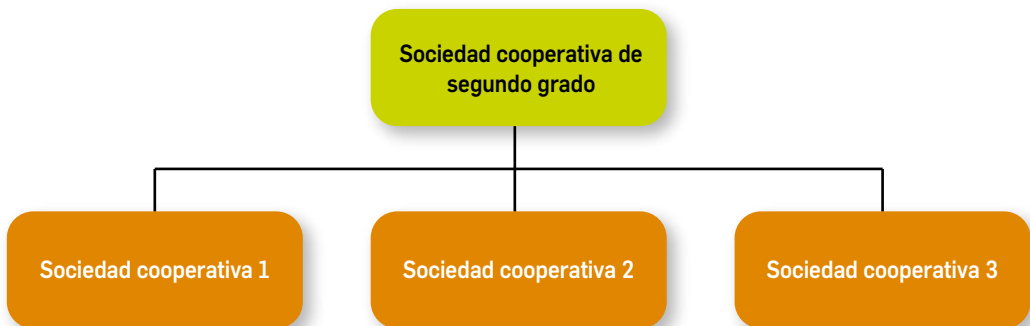
El artículo 78 de la LCOOP. señala que los miembros del grupo habrán de ser sociedades cooperativas y únicamente la entidad que ha de asumir la calidad de cabeza de grupo puede ser de otra naturaleza (regulación que reiteran normas varias de las normativas autonómicas, según lo visto), pero no es menos cierto que no puede entenderse cerrada la posibilidad de que el grupo cooperativo se configure de manera diferente, pudiendo defender una estructura en la que la sociedad cabeza sea cooperativa dándose, entre las sociedades del grupo y por tanto, dirigidas por ésta, sociedad de diferente tipología, en especial, sociedades de capital. El problema de una u otra configuración, y al margen del grupo constituido únicamente por sociedades cooperativas, y la utilización o no en ese caso de la cooperativa de segundo grado como la sociedad cabeza de grupo es diferente. Así, como en el primer caso, en el que la sociedad cabeza no es cooperativa, la cuestión más importante radica tanto en la fuente de dirección unitaria y coordinación como en la compatibilidad de esta estructura con la naturaleza mutualista de la cooperativa dependiente; en el segundo caso, sin embargo, el problema tiene que ver la posibilidad de entender la participación de la sociedad cooperativa cabeza de grupo en las sociedades de capital dependientes, como una relación de instrumentalidad respecto al fin mutualista de la cooperativa. En este sentido, el verdadero problema pivota en la idea de si esa instrumentalización permite hablar del paso de la mutualidad en el grupo a la mutualidad del grupo, hablar así de una especie de “mutualidad mediata”, o lo que es lo mismo, un desarrollo indirecto de la

finalidad mutualista de la sociedad de cabeza que recordemos en este estructura grupal sería cooperativa.

Al margen de esta última posibilidad podríamos defender que la realidad del grupo cooperativo normativo es amplia y compleja. Partiendo de la LCOOP, y del conjunto de normas autonómicas podríamos resumir que hay diferentes manifestaciones del grupo cooperativo, así, entre otras, grupo configurado con una cabecera en forma de cooperativa de segundo grado (grupo por fenómeno asociativo. Así las legislaciones autonómicas de Cataluña o Galicia); grupos cooperativos ex art. 78 LCOOP y leyes autonómicas que replican la norma (grupo contractual paritario); grupo ex art. 78 heterogéneo (en el que pueden darse manifestación de grupo por dominación en la medida en que pueden participar sociedades de capital o incluso de situaciones de control conjunto), o por fin situaciones grupales que quedan encajadas en un cajón de sastre genérico de “colaboración económica “ o de “intercooperación” (Leyes de Aragón, Castilla y León, Castilla la Mancha o la Rioja).

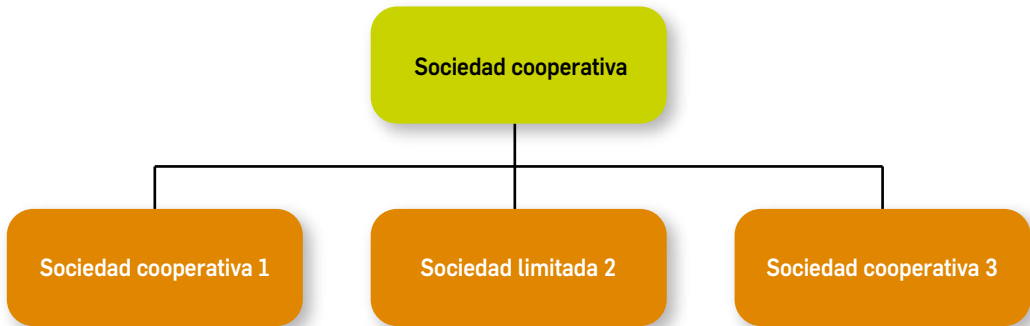
CASO 1. COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO COMO CABEZA DE GRUPO.

La cooperativa de segundo grado debe llevar a cabo una política común en el grupo, una unidad de decisión. No siempre que hay una cooperativa de segundo grado hay grupo.



CASO 2. COOPERATIVA CABEZA DE GRUPO.

Entre las sociedades integradas hay cooperativas pero también sociedad de capital. Estamos ante un grupo cooperativo heterogéneo. Con relación a las cooperativas que se integran deben darse los requisitos del art. 78 LCOOP. vistos. Y en la medida en que la sociedad cooperativa cabeza de grupo ostente el control de la sociedad limitada (ej. + del 50% de los derechos de voto), entraremos además en el concepto de grupo consolidable (si se dan los parámetros el art. 42 ccom).



CASO 3. SOCIEDAD DE CAPITAL CABEZA DE GRUPO.

Entre las sociedades integradas hay cooperativas. Grupo cooperativo heterogénero ex art. 78 LCOOP. No hay control y por tanto no hay grupo consolidable. Hay dirección unitaria por el negocio de integración analizado y que posibilita la unidad de decisión y la emisión de instrucciones obligatorias por parte de la sociedad cabeza de grupo.



3. CON RELACIÓN A LA EMISIÓN DE INSTRUCCIONES

La finalidad de constituir un grupo, y en última instancia, conseguir la integración y la participación en el mercado con una visión unitaria, sólo es posible si se lleva a cabo una política unitaria. Así, la unidad de decisión según se ha visto, se convierte en nuclear, obligando a delimitar los ámbitos en los que la sociedad cabeza de grupo puede emitir instrucciones a las sociedades integradas. En este sentido el art. 78 LCOOP, y las legislaciones que lo regulan en similar sentido, enumera, a modo de ejemplo, determinadas materias que pueden ser objeto de esa dirección unitaria. Sin perjuicio de lo que se diga en líneas posteriores, ese sometimiento y la persecución de la política de grupo, puede derivar en posibles perjuicios para las sociedades integradas. En este sentido por ejemplo, es interesante señalar, la regulación contenida en la Ley de Cooperativas de Euskadi, que indica que esa instrucciones vinculantes no podrán ser exigibles en caso de que una o varias cooperativas del grupo hayan sido expresamente exoneradas del sometimiento a determinadas normas o compromisos, lo que quizá tiene sentido si acudimos a la diferencia, que contiene el proyecto de Ley de reforma de la norma, entre grupos cooperativos por

integración y grupos cooperativos por colaboración (en la línea de la regulación de la Ley andaluza entre grupo propio e improprios). La clave está en definitiva, en la modulación del interés social que conlleve la integración en el grupo, y de no darse ésta, el ámbito de “dirección” en el grupo cooperativos, queda delimitado en el contenido del contrato de grupo.

Sobre el obligado cumplimiento de las instrucciones

> Es de destacar la regulación de la LCPV, que en su art. 135 bis abre la posibilidad de que una o varias cooperativas del grupo sean exoneradas expresamente del sometimiento a determinados compromisos.

4. CON RELACIÓN A LA RESPONSABILIDAD INTRAGRUPPO

Quizá es éste uno de los puntos más problemático. Como se ha dicho, es claro que la satisfacción de un interés suprasocietario, la búsqueda del interés de grupo puede tener como efecto perjuicios societarios sufridos en las sociedades integradas. Es claro con los administradores (o miembros del Consejo Rector) de las sociedades pertenecientes al grupo deben actuar como un representante leal en defensa del interés social, por ello, aunque exista un interés del grupo, no se puede legitimar un daño en la filial que se administra, ya que, según jurisprudencia del TS (STS Sala 1ª de 11 de diciembre de 2015)...” El administrador no puede escudarse en las instrucciones recibidas de la dirección unitaria del grupo a que pertenece la sociedad que administra. El administrador de derecho de la sociedad filial tiene su ámbito propio de autonomía de decisión que no puede verse afectado por una especie de “obediencia debida” a las instrucciones del administrador del grupo que perjudique injustificadamente los intereses de la sociedad que administra, por los que ha de velar.” Ello nos permite afirmar que, según determina la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la existencia del grupo, jerárquico o paritario, no legitima una conducta en la filial lesiva para ésta, aunque existan instrucciones internas y se haya acordado y aceptado la dirección unitaria, lo que afecta de manera relevante a los grupos cooperativos y determina el ámbito de actuación debida, aunque se acepte que, ante la existencia del interés del grupo y el interés social de la filial, debe buscarse un equilibrio que puede encontrarse en la conocida como teoría de las ventajas compensatorias, que aparece regulada como se ha visto en la Ley de Cooperativas de Extremadura. Es decir, es factible aceptar actuaciones lesivas, para la sociedad filial, si las mismas van acompañadas de algún tipo de ventaja o prestación a su favor realizada por el grupo, las cuáles tienen que tener valor económico y no ser meras hipótesis o expectativas sin concreción, constituyendo una base dogmática en la que solventar el conflicto entre los intereses referidos. Ello supone el reconocimiento del interés del grupo y la necesidad de que, cuando el mismo para ser satisfecho requiere de sacrificios a las sociedades que integran el grupo, queden protegidos los intereses de estas mediante una compensación de esos perjuicios, y así configurar la pertinente protección para socios externos y acreedores.

Sobre la compensación a las sociedades integradas por perjuicios derivados del cumplimiento de instrucciones

> Es de destacar la regulación de la LCEX, que en su art. 135 recoge la teoría de las ventajas compensatorias, al establecer que “cuando las instrucciones perjudiquen a una de las sociedades cooperativas agrupadas en beneficio del grupo, deberán existir compensaciones adecuadas al perjuicio”.

**¿Podría defenderse la existencia de un único grupo?
¿Interés del grupo, integrado por todas las sociedades
(cooperativas de primer grado y sociedades mercantiles)?**

> Los cooperativistas integrados en la cooperativa de segundo grado no entienden la estrategia que ésta viene desarrollando, ya que está bajando los precios del aceite en Estados Unidos a través de su marca W (W, Inc.) con alto riesgo de provocar una reacción de los aceiteros californianos que termine en una imposición de aranceles al aceite andaluz.

> Los cooperativistas integrados en la cooperativa de segundo grado, se ven “perjudicados” por una política general, en la que la cooperativa de segundo grado, persigue un interés más amplio, que incluye también a las sociedades de capital “controladas”

5. CON RELACIÓN A LA RESPONSABILIDAD DEL GRUPO

Como ya hemos referido, en el ámbito cooperativo se pueden presentar: a) grupos jerárquicos, con una sociedad dominante cooperativa, y sociedades dominadas de otros tipos societarios, y b) grupos paritarios integrados por sociedades cooperativas con la excepción de la sociedad cabeza de grupo, que podría ser cooperativa (también de segundo grado) o no.

En relación con la posible extensión de la responsabilidad, lo relevante no es en sí misma el origen del grupo o su diseño o tipología societaria, sino como se ha indicado, la existencia de una unidad empresarial en la que las sociedades se integran, que es lo que les lleva a actuar en interés del grupo, por encima del interés individual societario, que puede beneficiarse o no, de aquel. Por ello, la responsabilidad más allá de la atribución de las deudas a la sociedad integrante que las genera, debe basarse en un proceso racional de atribución que legitime extender la responsabilidad a otras sociedades miembros solo cuando haya una fundamentación suficiente. En este sentido, la regla general en los grupos cooperativos se determina legalmente al afirmarse que “La responsabilidad derivada de las operaciones que realicen directamente con terceros las sociedades cooperativas integradas en un grupo, no alcanzará al mismo, ni a las demás sociedades cooperativas que lo integran.” (art. 78.6 LCOOP y en sentido similar las normas autonómicas que lo replican). Es por tanto,

responsabilidad de cada una de las sociedades integrantes, las operaciones realizadas con terceros, atendiendo exclusivamente dicho cumplimiento con sus correspondientes patrimonios, sin que pudiera extenderse a las restantes miembros del grupo, que carece, como es suficientemente conocido, de personalidad jurídica. Sin embargo entendemos que esta norma, casa mal con el reconocimiento de la realidad del grupo y la existencia de la unidad de decisión de la que hemos hablado y sobre la que se regula el fenómeno.

Ahora bien, siendo esto así, merece la pena llamar la atención sobre la regulación contenida en la Ley de Cooperativas de Asturias. En efecto señala el art. 135.4 que “la responsabilidad derivada de las operaciones, que realicen directamente con terceros las sociedades cooperativas integradas en un grupo, no alcanzará al mismo, ni a las demás sociedades cooperativas que lo integran, salvo prueba de que su actuación responde al cumplimiento de las instrucciones recibidas de observancia obligatoria que redunde en interés de todos, parte o de alguno del resto de socios del grupo, en cuyo caso serán responsables solidariamente todas aquellas entidades en cuyo interés se hubiera obrado”. Entendemos que, sin perjuicio de la norma estatal y de la razón que ha llevado a su redacción, la consagración del interés grupal debe posibilitar la extensión de responsabilidad, si bien el criterio de la solidaridad no esté del todo justificado. Más bien, reconociendo legitimidad al interés de grupo, podría hablarse de extensión de responsabilidad si el ejercicio del control o las instrucciones de obligado cumplimiento constituyen un efecto lesivo para los terceros, por las actuaciones que las sociedades integrantes del grupo hayan realizado en respuesta a ese control o a esas instrucciones, cuando dicha lesión pueda imputarse, por su ilicitud, o por la ausencia de intervención en quienes iniciaron riesgos lesivos para esos terceros y tenían el deber de controlarlos. En estos casos, son las sociedades dominantes o cabezas de grupos a quienes, por sus actuaciones, podrían serles imputables los resultados lesivos causados a esos terceros, sin perjuicio de la propia responsabilidad de las sociedades con quienes esos terceros se relacionaron. Y ello más allá del recurso al instituto del levantamiento del velo corporativo por ejercicio abusivo de la personalidad jurídica.

En esta línea también se proyecta la reforma de la Ley de Cooperativas de Euskadi, si bien con gran confusión. En efecto, contiene la proyectada norma en el apartado 8 del art. 143, una norma similar a la de la ley estatal, al indicar que “La responsabilidad derivada de las operaciones que realicen las sociedades cooperativas integradas en un grupo directamente con terceros no alcanzará al grupo ni a las demás sociedades cooperativas que lo integran”. Sin embargo, al regular los tipos de grupos, esto es, de integración o de colaboración, se indica, en el ámbito de los grupos de integración (art. 143. 3 b), que se presume unidad económica cuando, entre otras presunciones existe “ un acuerdo de responsabilidad solidaria frente al exterior por operaciones que realicen directamente con terceros las sociedades cooperativas integradas en el grupo siempre que tengan carácter de permanencia y que se trate de operaciones necesarias y no auxiliares para la realización de su actividad empresarial”. Lo que ciertamente obligaría a un análisis más detenido pues en definitiva se habla de “disponer” contractualmente, de un régimen de responsabilidad hacia terceros.

Sobre la responsabilidad del grupo

> La norma recurrente en las diferentes legislaciones -imitando a la ley Estatal- predica la inexistencia de responsabilidad del grupo, lo que casa mal con el propio reconocimiento del interés grupal. Destacables son las regulaciones de la LCPA - art. 135.4- , que posibilidad tal extensión de responsabilidad por actos en interés del grupo y la proyectada LCPV, que abre también esa responsabilidad, si bien con carácter dispositivo.

IV. A TENER EN CUENTA

- El concepto de grupo en general, y especialmente el de grupo cooperativo, es un concepto complejo. Se basa en un negocio jurídico de integración en virtud del cual, las sociedades cooperativas que se integran se someten a las directrices e instrucciones de la sociedad cabeza de grupo.
- Este concepto de grupo, regulado en el art. 78 de la LCOOP., toma por tanto como elemento clave la dirección unitaria, no requiriendo participación financiera mayoritaria, alejándose del concepto contenido en el art. 42 del CCOM, que pivota en el concepto control
- No obstante, en la medida en que dentro del grupo cooperativo pueden coexistir tipos societarios diversos – existe por tanto el grupo cooperativo heterogéneo- pueden distinguirse entre:
 - Grupos cooperativos en que la entidad cabeza de grupo sea una cooperativa de segundo grado, si ésta lleva a cabo una clara dirección unitaria.
 - Grupos cooperativos en que la entidad cabeza de grupo sea una sociedad cooperativa ex art. 78 LCOOP, constituidos a través del negocio jurídico regulado y que contiene el compromiso de cumplimiento por parte de las sociedades integradas de las instrucciones que la sociedad cabecera emita en virtud de la unidad de decisión que se crea. Si entre las sociedades integradas hay alguna sociedad de capital sobre la que la sociedad cooperativa ejerce control, hablaremos además de grupo consolidable.
 - Grupos cooperativos en que la entidad cabeza de grupo sea una sociedad de capital ex art. 78 LCOOP, constituido a través del negocio jurídico regulado y que contiene el compromiso de cumplimiento por parte de las sociedades integradas de las instrucciones que la sociedad cabecera emita en virtud de la unidad de decisión que se crea.
 - Grupos cooperativos que se encuentran en el cajón de sastre genérico de “colaboración económica” o de “intercooperación” (en estos supuestos la unidad de decisión es más difícil que se pueda dar).
- La existencia de grupo cooperativo tiene implicaciones, entre otros ámbitos, en el de la responsabilidad intragrupo y del grupo, en el de la obligatoriedad o no de elaborar cuentas consolidadas, o en el de la calificación y contabilización de las operaciones entre las sociedad del grupo.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

ALFONSO ÁLVAREZ, R.: La integración cooperativa y sus técnicas de realización: la cooperativa de segundo grado, Tirant lo Blanch, 2000.

EMBID IRUJO, J.M.: "El contrato de constitución del grupo en el Derecho español", RdS, 2000, núm. 15, pp. 57 y ss.

MANZANEQUE LIZANO, M.; SANTOS PEÑALVER, J. F.; NAVARRO LÉRIDA, M^a S.; MUÑOZ GARCÍA, A.: Reestructuración de empresas y grupos. Reflexiones contables y jurídicas, Wolters Kluwer, 2018.

MATEOS RONCO, A.: "La consolidación contable en el ámbito cooperativo", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, 2007, núm. 58, pp. 31-58.

NAVARRO LÉRIDA, M^a S.; y MUÑOZ GARCÍA, A.: "Reconstrucción del concepto de grupo empresarial desde el Derecho de obligaciones", Revista de Derecho Mercantil, 2018, núm. 307, pp. 107-145.

SACRISTÁN REPRESA, M.: "El grupo de estructura paritaria: caracterización y problemas", RDM, 1982, núm. 165-166, pp. 375 y ss.

SÁNCHEZ PACHÓN, L.: "La integración y la cooperación intercooperativas en el marco del derecho de defensa de la competencia", en La aplicación privada del derecho del competencia, AA.VV., Lex nova, 2011, pp. 937-953.

VARGAS VASSEROT, C.; GADEA SOLER, E.; Y SACRISTÁN BERGIA, F.: Derecho de las Sociedades Cooperativas. Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución, Editorial Wolters Kluwer España S.A, 2017.

- **También puede ser de su interés la siguiente selección de JURISPRUDENCIA y/o DOCTRINA ADMINISTRATIVA:**

STS 295/2015, Sala primera, de 11 de diciembre de 2015.

> RÉGIMEN CONTABLE

Juana Isabel Genovart Balaguer

Profesora Contratada Doctora de Economía Financiera y Contabilidad

Emilio Mauleón Méndez

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de las Islas Baleares

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Formación de grupo consolidable a efectos contables. 2- Operaciones realizadas intragrupo. 3.- Fondo de reconversión de resultados. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

En este capítulo trataremos los aspectos contables que atañen tanto a los grupos cooperativos, como a los grupos de sociedades en los que participa una o varias entidades cooperativas.

Como ya se ha comentado, los grupos cooperativos, son grupos por coordinación o grupos paritarios y no tienen personalidad jurídica propia. Por ello, a excepción de los grupos en los que la entidad cabeza de grupo sea una cooperativa de segundo grado, no están obligados a llevar una contabilidad diferenciada de la de las entidades cooperativas que lo forman. Debido a la inexistencia de contabilidad específica grupal, los aspectos contables que interesa reseñar en este apartado, son los que atañen a las operaciones que realizan las cooperativas con otras entidades integrantes del grupo, así como la pertinencia o no de formar grupo consolidable a efectos de las cuentas anuales.

Dada la posible existencia de grupos cooperativos heterogéneos, en los que, junto a las cooperativas, también participan en el grupo sociedades de capital, plantearémos también las peculiaridades contables referidas a las operaciones intragrupo y la posibilidad del grupo consolidable, en este caso.

II. MARCO NORMATIVO

La contabilidad individualizada de las cooperativas integrantes de un grupo cooperativo se regirá por las NACSC y, en lo no establecido en ellas, por el PGC o el PGC Pymes, según corresponda.

Sobre la obligación de consolidar de un grupo de sociedades, deberémos atender además, al concepto de grupo indicado en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

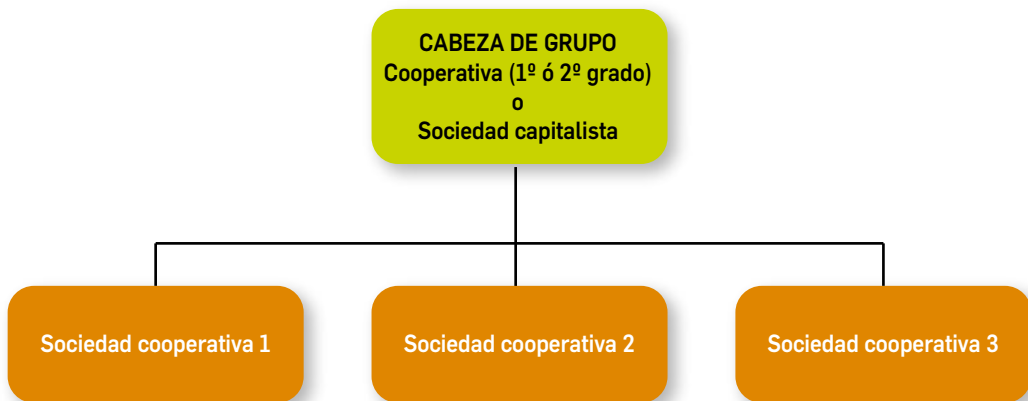
III. ÁMBITO Y CONTENIDO

1. FORMACIÓN DE GRUPO CONSOLIDABLE A EFECTOS CONTABLES

Entrando en el ámbito contable, uno de los principales aspectos a dilucidar sería la pertinencia y/o obligatoriedad de formular cuentas anuales consolidadas. Para poder responder correctamente a esta cuestión deberemos diferenciar, en primer lugar, si estamos ante un grupo cooperativo paritario, o bien ante un grupo (llamado grupo mixto o heterogéneo) en el que coexisten tanto entidades cooperativas como entidades capitalistas, siendo la entidad cabeza de grupo una cooperativa.

GRUPOS COOPERATIVOS PARITARIOS

Según la legislación cooperativa, los grupos cooperativos paritarios o por coordinación, son los formados por entidades cooperativas y la entidad cabeza de grupo, que es la única que puede revestir la forma jurídica de cooperativa, pero también puede ser cualquier otro tipo social. Dentro de estos grupos incluiríamos el caso de que la entidad cabeza de grupo fuera una cooperativa de segundo grado.



En el ámbito contable, la noción de grupo de empresas es más amplia que en el entorno estrictamente jurídico. Así, la norma decimotercera de elaboración de cuentas anuales (NECA 13ª) contenida en la tercera parte del PGC, amplía la calificación de grupo, incluyendo además del concepto descrito en el artículo 42 del Código de Comercio, a aquellas entidades que se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias. En este sentido, al abarcar no solo a las entidades agrupadas por subordinación, sino también a las que se hallan bajo dirección unificada, el concepto de grupo de la NECA 13ª englobaría al grupo cooperativo paritario o por coordinación.

Importante

> Sin embargo, dado que esta versión ampliada del concepto de grupo tendrá únicamente sus efectos en las cuentas anuales individuales y en las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del PGC, este grupo no sería grupo consolidable, y por tanto no afectaría a la obligatoriedad de formular cuentas anuales consolidadas.

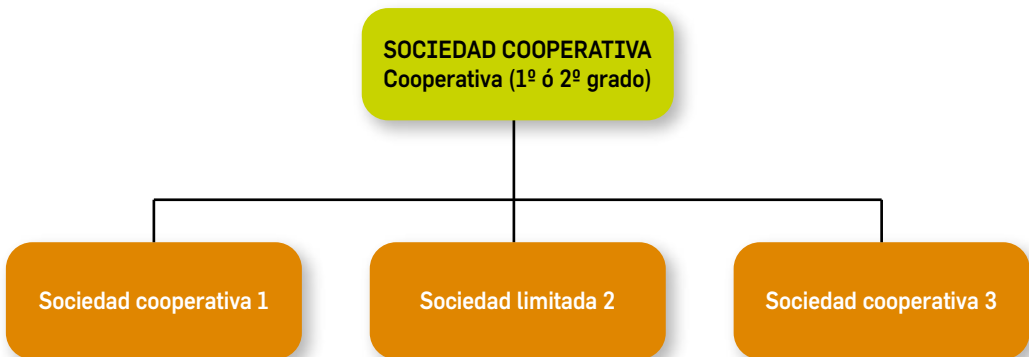
Otro elemento a tener en cuenta, al querer discernir sobre la obligatoriedad de consolidar, es lo especificado en la disposición final cuarta de la Ley estatal de Cooperativas, al enunciar que “el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, dictará las normas necesarias en las que se establecerá en qué casos el grupo cooperativo vendrá obligado a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados”. En este sentido, las únicas normas, actualmente en vigor, que hacen referencia a la obligación de consolidar son el Código de Comercio y las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre), por lo que tendríamos que acudir a ellas para discernir sobre la consolidación.

En este sentido, el Código de Comercio, en su artículo 42, trata la obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, recayendo ésta en la sociedad “dominante” de un grupo de sociedades. Al hilo de este razonamiento, y como ya hemos comentado anteriormente, considera que varias sociedades forman “grupo” cuando una entidad ostenta el control sobre las otras. Dado que el concepto de sociedad es genérico y englobaría por tanto a las cooperativas, el quid de la cuestión radicaría únicamente en el concepto de “control”. Y como hemos visto, en los grupos cooperativos paritarios existe unidad de decisión, pero no control de una entidad respecto a otra/s, por lo que no tampoco existiría obligación de consolidar, de acuerdo con el criterio del artículo 42 del Código de Comercio.

Por último, tomando en consideración el artículo 1 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, que define el concepto de grupo a los efectos de determinar el grupo consolidable, incluye como miembros del grupo a una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes. Según este artículo la dominante ejerce el control, entendido éste como el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades. Pues bien, si nos centramos en el caso de los grupos cooperativos, aunque la entidad cabeza de grupo sea la que tome las decisiones, no tiene como finalidad la obtención de beneficios económicos para ella misma, sino que la finalidad es cubrir las necesidades de todas las cooperativas miembros del grupo, en interés de todo el grupo, y no de la cabeza de grupo en particular. Por ello, bajo lo especificado en este artículo, consideramos que tampoco debería existir la opción de consolidar para los grupos cooperativos, ni siquiera aunque la entidad cabeza de grupo fuera una cooperativa de segundo grado, dado que no existiría el concepto de control que emana de dicho artículo primero de las Normas de Consolidación.

GRUPOS MIXTOS O HETEROGÉNEOS

Los razonamientos del apartado anterior se han realizado sobre la base de considerar los grupos cooperativos como grupos paritarios, por coordinación, en los que no existe una dependencia de unas entidades respecto a otras, sino la coordinación de todas ellas para que la gestión y la toma de decisiones sean únicas para todo el grupo. Sin embargo, cierto es que las entidades cooperativas podrían formar parte de un grupo heterogéneo en el que participara alguna sociedad de capital y en el que la sociedad cooperativa fuera la matriz o entidad dominante de dicha sociedad de capital por tener el control sobre ella, bajo los criterios del art. 42 C.Co.



En este caso, respecto a la relación entre la cooperativa y la sociedad de capital, entendemos que sí estaríamos ante la definición de “grupo” del Código de Comercio y de las Normas de Consolidación. Siendo así, la cooperativa, como entidad matriz, debería formular las cuentas anuales consolidadas, siempre que no entrara en el elenco de entidades dispensadas por ley de la obligación de consolidar por otras razones, como por ejemplo, por razón del tamaño (dichas dispensas son las expuestas en los artículos 6 a 9 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas).

De interés

> No obstante, las limitaciones impuestas por la ley para que las sociedades cooperativas puedan tener filiales que no sean, a su vez, cooperativas, desalientan a la formación de estos grupos heterogéneos. Entre dichas limitaciones podríamos hablar, por ejemplo, de la pérdida de la condición fiscal de cooperativa especialmente protegida, siempre que rebase unos porcentajes máximos de participación en entidades no cooperativas; otra limitación podría ser el destino que se le daría a los resultados obtenidos por estas operaciones.

2. OPERACIONES REALIZADAS INTRAGRUPPO

Otro de los aspectos a analizar será la calificación contable que les es de aplicación a las operaciones que las cooperativas integrantes del grupo realizan con otras cooperativas pertenecientes al mismo.

En este sentido, cabe recordar que los grupos cooperativos paritarios forman grupo contable según la definición que del mismo hace la NECA 13ª. Dicha Norma define cuándo existe grupo de entidades a efectos de la presentación de las cuentas anuales y por tanto, extiende sus efectos sobre las Normas de registro y valoración (NRV) contenidas en la segunda parte del PGC. En concordancia con ello, la NRV 21ª sobre operaciones entre empresas del grupo, enuncia, en su primer apartado, que será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal como éste queda definido en la NECA 13ª. Por consiguiente, al tiempo de contabilizar las operaciones intragrupo realizadas por las cooperativas, atenderemos a lo especificado en la NRV 21ª.

Según la NRV 21ª, las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán según la regla general, que es la que sigue:

NRV 21ª

> "... los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas."

Por tanto, según la regla general, en el momento inicial deberemos contabilizar a valor razonable las operaciones realizadas entre las cooperativas que forman parte del grupo.

Al seguir leyendo la NRV 21ª, podemos observar que establece posteriormente una regla particular para el caso en que los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

¿Qué debe entenderse por valor razonable en las transacciones entre cooperativas del grupo? La definición que ofrece el PGC sobre el valor razonable lo asimila al importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua, estableciendo, con carácter general, que se calculará por referencia a un valor fiable de mercado.

En el caso de las cooperativas, la actividad que realizan es del todo singular, ya que redundo principalmente en cubrir unas necesidades de sus propios socios, por lo que esto hace que

tengan un mercado característico y único. Bajo este razonamiento, las normas contables de las cooperativas establecen que el precio de los bienes y servicios que socio y sociedad intercambian, están fijados en su conjunto en términos de valor de mercado, siempre que la lógica económica presente en la actividad de la cooperativa ponga de manifiesto que su objeto social se configura como medio para canalizar la actividad del cooperativista en el mercado y, en consecuencia, que en el citado contexto, un mercado singular, los citados precios constituyen la mejor estimación del valor razonable de estas operaciones. Por tanto, está claro que el precio de las operaciones que realiza la cooperativa con sus socios, se considera ya de por sí, el valor razonable de ese mercado singular en el que opera la entidad.

Pero no tratamos aquí las operaciones socio-sociedad, sino las operaciones entre cooperativas del mismo grupo. En este caso, ¿qué ocurriría con el precio al que se realizan las transacciones entre dos cooperativas que, aun no siendo socias, forman parte del mismo grupo?

Atendiendo a los razonamientos anteriores, al no realizarse las operaciones entre una cooperativa y sus socios, ya que se realizan entre dos cooperativas del grupo, entendemos que no podríamos acogernos al método de valoración anterior, debiendo considerarse estas operaciones como transacciones realizadas con terceros y por tanto buscaríamos el valor razonable con referencia a algún valor fiable de mercado en condiciones de independencia mutua. El único caso en el que pudiera considerarse que el precio de la transacción estipulado por las dos cooperativas se asimila al valor razonable, sería el caso en el que las operaciones realizadas entre cooperativas del grupo pudieran asimilarse a las operaciones realizadas con socios.

Las normas contables cooperativas no aclaran en absoluto este aspecto. Sin embargo, dado que el grupo cooperativo nace de la voluntad contractual de las cooperativas que lo integran y su efectiva constitución jurídica debe realizarse mediante el oportuno contrato firmado por las partes, nos alineamos con el criterio que la ley marca para la calificación de las operaciones realizadas en virtud de acuerdos intercooperativos. Según la misma, las operaciones fruto de dichos acuerdos se considerarán como operaciones realizadas con socios por lo que se contabilizarán aplicando los criterios previstos para dichas operaciones, siempre que se hayan firmado los oportunos acuerdos o contratos entre ellas. Es decir, será necesario que las cooperativas integrantes del grupo firmen acuerdos intercooperativos entre ellas para poder calificar contablemente dichas operaciones intragrupo como si fueran operaciones con socios y así poder considerar como valor razonable el precio real pactado por ellas en sus transacciones.

A mayor abundamiento, si las operaciones intragrupo se califican como operaciones con socios, se podrían aplicar los criterios previstos en las NACSC para dichas transacciones. En particular, las compras se regirán por la norma 8ª "Adquisiciones de bienes a los socios" y la norma 9ª "Adquisiciones de servicios de trabajo a los socios y a los trabajadores" y los ingresos se contabilizarán al amparo de la norma 10ª "Ingresos consecuencia de operaciones con los socios".

¿Cómo se contabilizarán dichas operaciones?

Una vez valorada correctamente la operación intragrupo a contabilizar, otro elemento a tener en cuenta es el detalle que deberemos incluir, a nivel de cuenta y/o subcuenta, para distinguir a las operaciones realizadas con empresas del grupo, de las operaciones que la cooperativa realiza con sus socios o con terceros ajenos al grupo.

Así, en virtud de la concepción de grupo de la NECA 13ª, las operaciones que una cooperativa realice con otra perteneciente al mismo grupo, podrían registrarse en las cuentas contables específicas que el PGC ha reservado para las operaciones intragrupo.

Algunas cuentas contables específicas para operaciones intragrupo

- > (1613) Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo
- > (1633) Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo
- > (2403) Participaciones a largo plazo en empresas del grupo
- > (2423) Créditos a largo plazo a empresas del grupo
- > (403) Proveedores, empresas del grupo
- > (433) Clientes, empresas del grupo
- > (5113) Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo
- > (5133) Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo
- > (5143) Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo
- > (5343) Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo
- > (5523) Cuenta corriente con empresas del grupo
- > (6620) Intereses de deudas, empresas del grupo

Hay que tener en cuenta que dichas cuentas se ubican en partidas diferenciadas, tanto en el Balance de Situación como en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Estas partidas pueden ir precedidas de números romanos o de números árabes, según el caso.

A modo de ejemplo, exponemos la ubicación de la cuenta (433) Clientes, empresas del grupo y de la cuenta (403) Proveedores, empresas del grupo, en el Balance de Situación de la cooperativa:

BALANCE DE SITUACIÓN	
Nº CUENTAS	ACTIVO
	B) ACTIVO CORRIENTE
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar
433 2. Clientes, empresas del grupo, asociadas y socios deudores a) Empresas del grupo
Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
	C) PASIVO CORRIENTE
 VII. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
403	2. Proveedores, empresas del grupo, asociadas y socios. a) b) Proveedores, empresas del grupo y asociadas

¿Cuál será la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales? En cuanto a dicha información, habrá que atenerse al contenido que el PGC y el PGC Pymes reclaman incorporar en relación a las operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo. Para ello, deberemos fijarnos en el contenido del apartado de la memoria referente a los instrumentos financieros y al referente a las operaciones con partes vinculadas.

En particular, la Nota vigésimo tercera (Nota 23) de la memoria normal lleva por título "Operaciones con partes vinculadas". Las empresas del grupo, entre las que se incluyen los grupos cooperativos paritarios o por coordinación, se consideran partes vinculadas en virtud de la definición de parte vinculada aportado por otra norma de elaboración de cuentas anuales, en este caso, la norma décimo quinta (NECA 15ª). Según dicta esta norma, en cualquier caso se considerarán partes vinculadas las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, en el sentido indicado en la NECA 13ª. Por consiguiente, tanto las empresas del grupo cooperativo paritario, como las de grupos mixtos o heterogéneos, deberán incluir en la Nota 23 de la memoria normal de las cuentas anuales la información sobre operaciones con partes vinculadas que demanda dicho apartado.

La memoria realizada en formato abreviado también incluye la información sobre partes vinculadas en su Nota novena (Nota 9). Nos detenemos en este punto para hacer una reflexión. La Nota 9 enuncia que en dicho apartado únicamente se incluirá información sobre las operaciones realizadas con: la entidad dominante; las empresas dependientes; los negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes; las empresas asociadas; las empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa; y los miembros de los órganos de administración y personal clave de la dirección de la empresa. Tras analizar el literal de la norma, podemos observar que nada dice sobre las empresas

del grupo. En lugar de ello, habla de entidades dominantes y empresas dependientes. Pero el concepto de grupo de la NECA 13^a va más allá del concepto de control por dominación, incluyendo además, como ya se ha visto anteriormente, la unidad de decisión, y con ella, a los grupos cooperativos paritarios. A pesar de ese silencio en cuanto a la unidad de decisión, nuestro razonamiento incluye también en la Nota 9 a los grupos cooperativos paritarios, al considerar que, si las empresas asociadas son entidades vinculadas y sabiendo que este grado de integración es inferior al del grupo, por elevación de concepto, también debería incluirse como vinculación un nivel de integración superior como puede ser el de grupo por unidad de decisión.

Por último, comentaremos la información a incluir en la Nota referida a los instrumentos financieros (Nota 9 en la memoria normal y Nota 5 en la memoria abreviada). En ella se habilita un subapartado en el que se detallará la información sobre las empresas del grupo en las que la entidad participe. Atendiendo a que en los grupos cooperativos paritarios no hay participación de una entidad en otra, únicamente existe unidad de decisión, entendemos que no se debería incluir información alguna en este apartado. Caso contrario sería el del grupo mixto o heterogéneo, en el que sí existen participaciones de una entidad en otra. En este último caso, dicha Nota debería incluir la información que demanda sobre dichas participaciones y sobre la empresa participada.

3. FONDO DE RECONVERSIÓN DE RESULTADOS

Otro de los aspectos característicos del grupo cooperativo es la posibilidad de existencia de un Fondo de reconversión de resultado. Éste va ligado al principio de intercooperación, respondiendo a la voluntad de las cooperativas de poner en común una parte de sus excedentes netos para su redistribución, como una expresión genuina de solidaridad en el ámbito cooperativo. Como consecuencia de esta operación, el importe tanto de los resultados positivos como negativos de cada empresa disminuye; es decir, las pérdidas y los beneficios que han obtenido algunas empresas se reparten entre todas las entidades que componen el grupo.

El tratamiento contable de este fondo se regula en el apartado segundo de la NACSC 11^a "Distribución de resultados".

NACSC 11ª- Distribución de Resultados

> “.....2. Fondo de Reversión de resultados. Aquellas cooperativas de un grupo cooperativo que tengan incluida en sus estatutos sociales la obligación de aportar de forma periódica recursos a un fondo de reversión de resultados, en función de la evolución de su actividad o su cuenta de resultados, aplicarán los siguientes criterios, atendiendo a su fondo económico:

.....
 > Si el fondo económico de la operación es una adquisición o prestación de servicios (como ocurre, por ejemplo, cuando su finalidad sea redistribuir de forma solidaria dichos recursos, así como la promoción y desarrollo de nuevas cooperativas o de nuevas actividades) se contabiliza con el adecuado desglose como un gasto o ingreso el saldo neto entre lo aportado y lo recibido del fondo, en la partida “Otros gastos de explotación” u “Otros ingresos de explotación”, respectivamente, de la cuenta de pérdidas y ganancias.

> Si el fondo económico se identifica como una operación de aportación o distribución sin contraprestación se contabilizará como un abono o cargo en los fondos propios, según proceda.”

De acuerdo con este planteamiento, el quid de la cuestión radica en la periodicidad y no discrecionalidad de las aportaciones realizadas al fondo.

En respuesta a una Consulta Vinculante del año 2013 (V1776-13), La Dirección General de Tributos examina el tratamiento contable de dicho fondo, haciendo hincapié en la periodicidad y en la relación con la actividad cooperativizada. Así, en el caso de un grupo en el que la entidad cabeza de grupo es una cooperativa de segundo grado, las aportaciones periódicas que realizan las cooperativas de primer grado -según los compromisos adquiridos en el seno del grupo, plasmados en los estatutos sociales y siempre en el marco de las actividades cooperativizadas- se contabilizarán en la cuenta de resultados de dichas cooperativas de primer grado como gasto contable. Por el contrario, si la aportación es discrecional y no responde al cumplimiento de los fines cooperativos, deberán contabilizarse como un cargo en los fondos propios, disminuyendo por tanto dicha partida del Balance.

IV. A TENER EN CUENTA

- Los grupos cooperativos paritarios no están obligados a llevar una contabilidad diferenciada de las de las entidades cooperativas que lo forman.
- De acuerdo a la NECA 13ª el grupo cooperativo forma grupo contable, aunque no sería grupo consolidable por no cumplir el concepto de grupo del artículo 42 del Código de Comercio ni el del artículo 1 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales, ya que incorporan el elemento dominación en sus definiciones.

- Si las cooperativas forman parte de un grupo heterogéneo, siempre que la cooperativa fuera la matriz o entidad dominante de una o varias sociedades de capital, sí formarían grupo consolidable a efectos contables, por lo que deberíamos analizar si pueden acogerse a alguna de las causas de dispensa de dicha obligación (artículos 6 a 9 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas) para evitar que la entidad cabeza de grupo deba formular cuentas anuales consolidadas, además de las correspondientes cuentas anuales individuales.
- Para valorar las operaciones realizadas entre las empresas del grupo, deberemos atender a la NRV 21ª, que nos hace contabilizar en el momento inicial a valor razonable. Siempre que las cooperativas hayan firmado acuerdos intercooperativos, el valor razonable será el efectivamente pactado por ellas, asimilándolo a las operaciones con socios. En caso contrario, deberán tomar como referencia un valor fiable de mercado en operaciones realizadas entre partes independientes.
- Al contabilizar dichas operaciones se recomienda registrarlas en las cuentas contables específicas que el PGC ha habilitado para las operaciones intragrupo.
- En referencia a la elaboración de las cuentas anuales, las cuentas contables por operaciones intragrupo se ubicarán en partidas diferenciadas, tanto en el Balance de Situación como en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. En la memoria, la cooperativa deberá incluir, en la Nota 23 de la memoria normal o en la Nota 9 de la memoria abreviada, la información sobre las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, ya sea éste grupo paritario o grupo heterogéneo. Sin embargo, únicamente incluirá información en la Nota referente a los instrumentos financieros en el caso de grupo heterogéneo, en el que exista el control por dominación.
- Las aportaciones al Fondo de Reconversión de resultados se contabilizarán en la cuenta de resultados siempre que no tengan carácter discrecional y respondan al cumplimiento de los fines cooperativos. En caso contrario, disminuirán los fondos propios de la entidad.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

AMAT, O., BASTIDA, R.; CEBOLLERO, V.; GALLIZO, J.L.; MONTEGUT, Y.; MORENO, J.; y SALADRIGUES, R.: Manual de comptabilitat de cooperatives, Catalunya, Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció (ACCID), 2011.

MATEOS RONCO, A.: "La consolidación contable en el ámbito cooperativo", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, 2007, núm. 58, pp. 31-58.

- **También puede ser de su interés la siguiente selección de DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

DGT, Consulta vinculante núm. V1776/13 de 30 mayo de 2013.

- **Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta de los siguientes DOCUMENTOS, DISPOSICIONES NORMATIVAS y/o ENLACES A PÁGINAS WEBS:**

Orden, de 21 de diciembre de 2010, del Ministerio de Hacienda (3360/2010), por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

> RÉGIMEN TRIBUTARIO - Impuesto sobre Sociedades

María Pilar Alguacil Marí
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Efectos en el IS de pertenecer a un grupo para las cooperativas agroalimentarias individuales. 2.- El grupo fiscal de tributación consolidada. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

Más allá de lo relativo a la tributación de las cooperativas de segundo grado, la existencia de un grupo en el que se integre una o varias cooperativas como “grupo cooperativo”, podría tener repercusión, sobre todo, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En el impuesto sobre Sociedades, que veremos en primer lugar dicha calificación puede tener varios efectos, además de que el grupo podría optar, en su caso, por un régimen de tributación consolidada.

II. MARCO NORMATIVO

En el Impuesto sobre Sociedades, la ley 27/2014 (LIS), reguladora del mismo, prevé dos tratamientos distintos para dos conceptos distintos de “grupo” de sociedades:

En primer lugar, la ley prevé que la calificación de un grupo de sociedades como «grupo mercantil» tal y como lo define el art. 42 del Código de comercio, tiene consecuencias específicas, de carácter obligatorio, en el régimen general del impuesto o en algunos de sus regímenes especiales, del que derivan consecuencias fiscales específicas y obligatorias para dichos grupos. En algunos de estos casos podrían encontrarse los grupos donde se integran cooperativas.

En segundo lugar, la misma ley prevé un régimen especial de tributación consolidada, de carácter voluntario, regulado en el Capítulo VI del Título VII de dicha ley (arts. 55-75), cuando reúnan los requisitos contemplados en su art. 58; requisitos que van más allá de lo que dispone el art. 42 del Código de comercio. En efecto, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, para la aplicación del régimen fiscal especial de tributación consolidada, en su art. 58.2, exige una participación de la sociedad dominante en el capital social de la subordinada de un mínimo del 75%, o del 70% si se trata de sociedades cotizadas. Además, sólo se aplica a las sociedades que “tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias”, según el art. 58.1 de la ley, con lo que no podrían integrarse en la declaración consolidada las cooperativas que formaran parte de un grupo, ni optar por este régimen los grupos total o parcialmente compuestos por cooperativas.

Esta definición de grupo sólo sirve para este régimen especial, y no coincide con otras contenidas asimismo en normas fiscales, como el contenido en el artículo 163 *quinquies* de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora de la ley del IVA, que regula un régimen

especial de grupos en el que la existencia de un grupo mercantil, o de consolidación fiscal, no plantea ninguna trascendencia.

Las cooperativas, sin embargo, pueden tributar en el Impuesto sobre Sociedades, de forma consolidada, incluso en algunos grupos heterogéneos, pero sólo con base en el régimen establecido en el RD 1345/1992, que veremos más adelante.

EFFECTOS DE LA EXISTENCIA DE GRUPO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		
	Efectos BI individual	Tributación consolidada
Grupo según art. 42 C. comercio	Varios	Según Capítulo VII Título VII de la LIS
Grupo cooperativo	No hay	Según RD 1345/1992

III. AMBITO Y CONTENIDO

En cuanto a los efectos de la pertenencia a un grupo, en el impuesto, podemos distinguir entre el impacto que dicha pertenencia tiene en los impuestos individuales de las cooperativas, y la tributación del grupo como tal, de forma consolidada.

1. EFECTOS EN EL IS DE PERTENECER A UN GRUPO PARA LAS COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS INDIVIDUALES

A lo largo del articulado de la ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades existen numerosas menciones al tratamiento específico a adoptar en el caso de que exista un «grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio», y algunos de ellos pueden afectar a las cooperativas agroalimentarias individuales. Así, encontramos las siguientes referencias:

- Se tiene en cuenta para calcular el valor de los activos al delimitar el concepto de Entidad patrimonial (art. 5).
- Se niega la deducibilidad de las pérdidas en compras de inmovilizado y valores, realizadas a Entidades del grupo (art. 11.9 y 10).
- Se considera gasto no deducible el préstamo participativo en el grupo (art. 15.1.a) y los gastos financieros derivados de compras de participaciones del grupo (art. 15.1.h).
- Se tienen en cuenta las cantidades del grupo entero para la determinación del importe deducible en las indemnizaciones por despido de la sociedad integrante del mismo (art. 15.1.i).
- Para determinar la posesión de acciones a efectos de la exención por dividendos (art. 21.1) y para la calificación de dividendos de préstamos participativos (art. 21.2) e integración de rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones (art. 21.7).

- Aplicación del tipo especial en Entidades de nueva creación (art. 28.1).
- Deducción por dividendos, periodo de posesión de acciones (art. 32).
- Deducción por rentas en Ceuta y Melilla (art. 33).
- Límite de la deducción por I+D+I (art. 35).

En cambio, el concepto de «Grupo de consolidación fiscal» (referido sólo a las cooperativas que tributen en forma consolidada) sólo se tiene en cuenta, por otra parte, en relación con la exclusión de documentación específica en operaciones vinculadas (art. 18.3.a) y en referencia a las sanciones derivadas del incumplimiento de dichos deberes de documentación, en el apartado 13 de dicho artículo.

Debe tenerse en cuenta que fuera de las operaciones contempladas por el art. 15 de la ley 20/1990 (operaciones típicas realizadas con socios) las reglas de operaciones vinculadas serán plenamente vinculantes para las cooperativas. Esto es, a la vista del art. 18 de la LIS, en operaciones con socios que posean más de un 25% del capital social (y no sean operaciones típicas), y en operaciones intragrupo. Según el art. 18 LIS, son operaciones vinculadas las realizadas entre:

“d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.


e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.”

Ahora bien, a efectos del régimen de operaciones vinculadas, el art. 18.2 establece que se aplicará a entidades pertenecientes a un «grupo», y aclara que «Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio». En la regulación anterior a la ley 27/2014, se establecía también específicamente la sujeción de las entidades pertenecientes a un «grupo cooperativo», concepto suprimido en la actualidad, con lo que sólo se nos aplicará esta regla si se dan las circunstancias del art. 42 del Código de comercio, no si sólo somos “grupo cooperativo” de acuerdo con la legislación autonómica de aplicación. Esto es, se dará en los casos de grupo por dominación que se han visto antes (cooperativa que posee más de la mitad de la participación en una sociedad de capital), no en los grupos “por coordinación” donde se integran varias cooperativas.

Pues bien, como se ha visto, el art. 42 del Código de comercio, que enumera los supuestos en que existe la obligación de formular cuentas consolidadas, define la situación que genera dicha obligación en términos de poder de control, directo o indirecto, de la “dominante” sobre la dependiente, y dicho control se presume, entre otros casos, si se tienen la mayoría de derechos de voto (directamente o en virtud de acuerdos con terceros), o la posibilidad de nombrar a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

Con lo que cuando se den estas circunstancias, serán de aplicación todas las consecuencias jurídicas que hemos señalado, ya que el régimen general del Impuesto se aplica en lo no previsto en la ley 20/1990.

Veamos los efectos de estar en uno y otro grupo a efectos de operaciones vinculadas:

Grupo en tributación consolidada	Exclusión de documentación específica (art. 18.3.a) y de sanciones (apartado 13)
Grupo según el Código de comercio	<p>Son operaciones vinculadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - entidades que pertenezcan a un grupo. - Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.” <p style="text-align: center;"></p> <p>Siempre excluyendo las operaciones en que haya relación socio-sociedad y estén cubiertas por el art. 15 ley 20/1990.</p>

GRUPO COOPERATIVO: DEFINICIÓN

Para poder determinar el régimen fiscal de los grupos cooperativos, necesitamos precisar a qué nos estamos refiriendo, y con base en qué criterio:

- Grupo cooperativo a efectos de la normativa mercantil para la obligación de consolidación contable.
- Grupo cooperativo según la ley reguladora de la cooperativa.
- Grupo que puede optar por el régimen de tributación consolidada que se prevé específicamente para las cooperativas.

También es importante saber si nos referimos a grupos constituidos únicamente por cooperativas, mayoritariamente integrados por éstas, o sencillamente a grupos donde también se integran cooperativas.

Pues bien, como hemos visto, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, no resulta relevante si existe un “grupo cooperativo” tal y como resulta definido en las leyes cooperativas, y se describe en otra parte de este trabajo. Lo verdaderamente significativo es, por un lado, si se cumplen los condicionantes del art. 42 del Código de comercio (esto es, como hemos visto, en el caso de que la cooperativa tenga una filial dominada en forma de sociedad de capital); y de otro, si se opta por la tributación consolidada.

En cuanto al primero de los temas, sí podemos referirnos brevemente a si los grupos cooperativos regulados en las leyes cooperativas reunirían los requisitos del art. 42 del Código de comercio. Sin ánimo de entrar en un tema que se trata en otra parte de este trabajo, sí debemos indicar que el grupo cooperativo podríamos llamar genuino, es un ejemplo de grupo paritario o por coordinación, resulta particularmente difícil que las cooperativas se integren mediante fórmulas de grupo que ostenten las características usuales de los grupos de sociedades mercantiles, dada la peculiar forma de funcionamiento de éstas, derivada a su vez de la virtualidad de algunos de los principios cooperativos, y en particular, del

principio democrático en relación con el principio de autonomía e independencia, que casan mal con el requisito de control exigido en el art 42 CCom.

Normalmente, en las distintas normativas cooperativas, se requiere que cada una de las Entidades de base emita un acuerdo al respecto, debiéndose formalizar los compromisos de las cooperativas de base por escrito, ya en los Estatutos de la cabeza de grupo (si es cooperativa de segundo grado) o en un acuerdo elevado a Escritura pública (acuerdo de grupo).

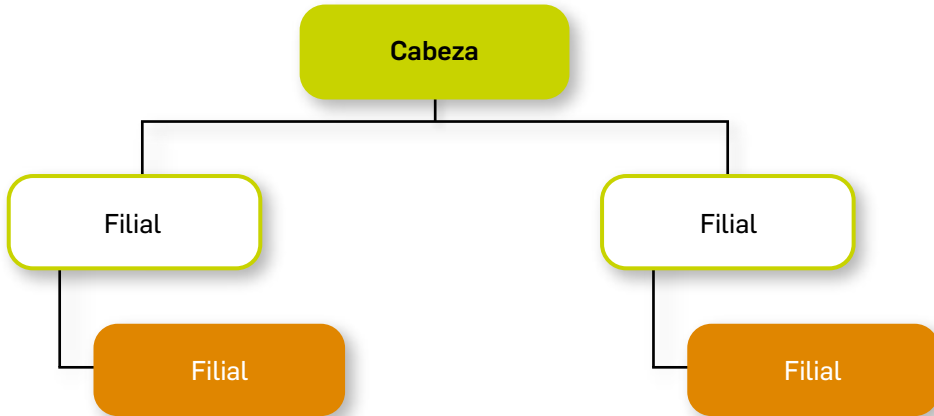
Como se verá en otros apartados de esta guía, la diversa tipología que puede darse en el seno del grupo obligaría a perfilar más el concepto utilizado. Y es que, a modo de ejemplo, es posible conformar un grupo acudiendo a la figura de la cooperativa de segundo grado. Sin embargo, no toda cooperativa de segundo grado será cabeza de «grupo cooperativo» (a pesar de que en ocasiones, la Inspección tributaria así parezca entenderlo, a efectos de aplicar las reglas de operaciones vinculadas), ya que deberá estarse, para la calificación como tal, a la existencia de los caracteres y requisitos establecidos por su específica normativa. Lo que normalmente, y a la vista de la legislación cooperativa estatal y autonómica, requerirá esa «unidad de decisión» para la emisión de las mencionadas directrices que afecten a las áreas que hemos señalado, así como la adopción de acuerdos y la extensión de los compromisos por escrito.

Por lo tanto, la cooperativa de segundo grado puede ser meramente una «cooperativa de cooperativas» en el sentido de concentrar parte de su actividad, de la misma forma que la cooperativa de primer grado lo hace en relación con sus socios. En ese sentido, la cooperativa que comercializa para determinados clientes la totalidad o parte de la producción de los socios de las cooperativas de primer grado, o la que actúa de central de compras de éstas, como fórmula de concentración de la oferta o la demanda. O bien puede ejercer una función de cabeza de grupo, y constituir la pieza esencial para un grupo cooperativo en sentido propio, para lo que se requerirán los elementos mencionados supra.

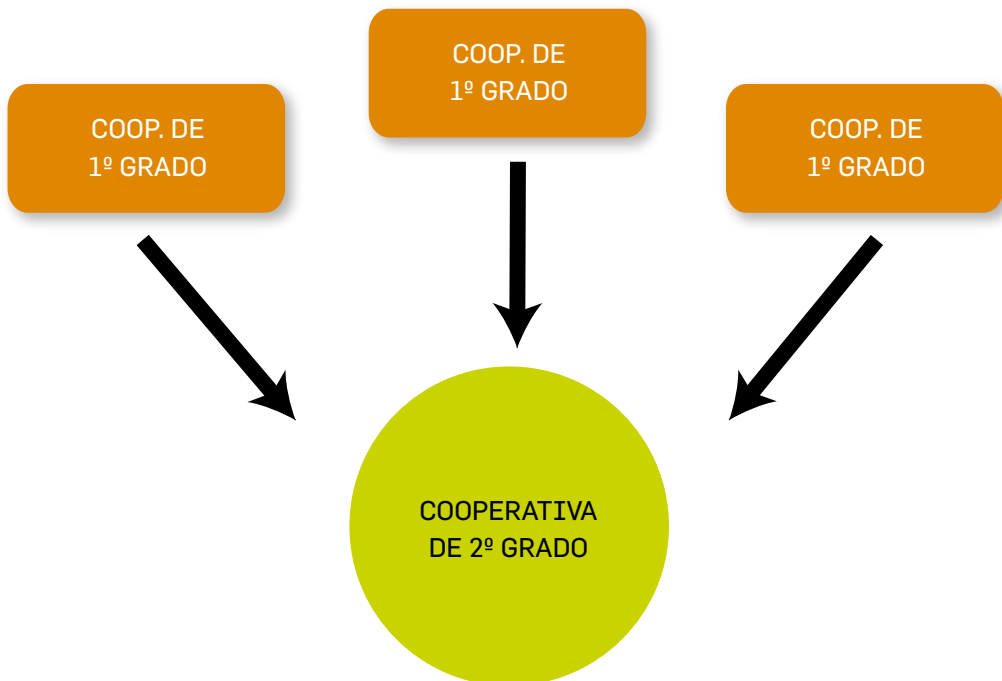
Por lo tanto, para la dilucidación de si una cooperativa de segundo grado actúa o no de cabeza de grupo habrá que estar a lo dispuesto en los Estatutos, que actuarían aquí a modo de “Contrato de grupo”, en su caso; y en la duda, se presume que sus instrucciones son de obligado cumplimiento y por tanto, se produce la “unidad de decisión” propia del grupo.

Esquema: Estructura de los grupos mercantiles y cooperativos

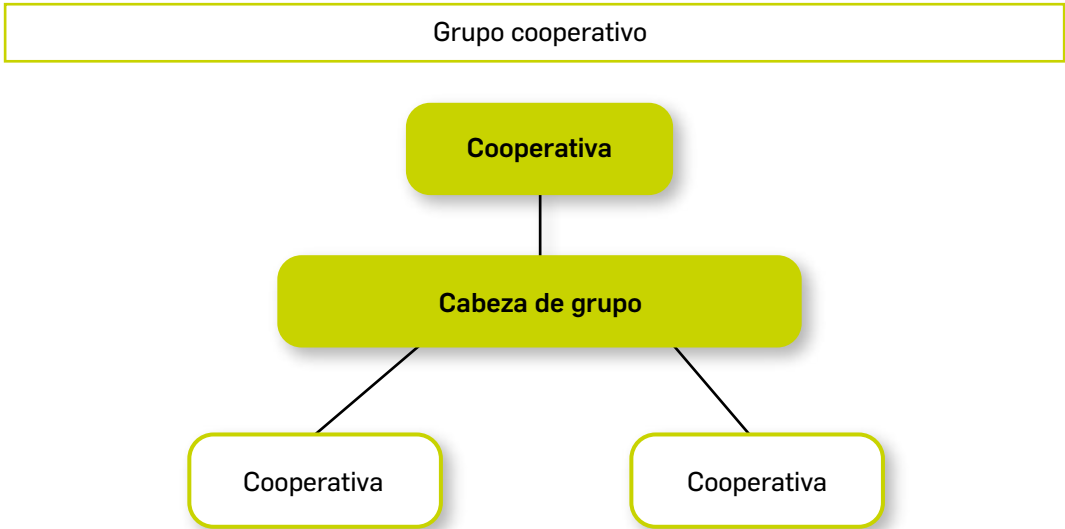
Grupo mercantil según art. 42 C. de c.



Cooperativa de segundo grado



Mientras que en el grupo cooperativo, la cabeza de grupo emite las órdenes y directrices:



Por último, a efectos fiscales, no parece que pueda calificarse de grupo a otras formas de integración cooperativa de menor intensidad, como las contempladas en el art. 79 de la ley 27/1999, que indica que las cooperativas podrán constituir «sociedades, agrupaciones, consorcios y uniones entre sí, o con otras personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y formalizar convenios o acuerdos...», salvo en el caso de que den lugar a una dirección unitaria.

Operaciones entre cooperativas del grupo

Como hemos indicado al principio, la determinación de si un grupo de cooperativas es o no un grupo a efectos mercantiles, no es en absoluto baladí, toda vez que en el impuesto sobre Sociedades dicha calificación tiene impacto en algunas cuestiones, entre las que debe destacarse la aplicación o no del régimen de Entidades vinculadas, regulado en el art. 18 de la ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, dicha norma enumera los supuestos en los que se produce vinculación, y que hemos enumerado supra, en los que participan grupos de sociedades.

Estos son los casos donde más puede plantearse la aplicación de la norma sobre operaciones vinculadas, dado que, en general, las operaciones de la cooperativa con sus socios quedarán excluidas de este régimen, ya que existe una norma especial de valoración en el art. 15 de la ley 20/1990, cuando la operación se realiza con socios en el marco de las actividades propias de su objeto social. Por lo tanto, las operaciones entre la cabeza de grupo, si es una cooperativa de segundo grado, y las de primer grado, se regirán por dicho precepto, y aunque la participación supere el 25% del capital social, no será de aplicación el régimen de operaciones vinculadas.

Doctrina administrativa

> En ese sentido se pronuncia expresamente la DGT en CV 439/10, donde indica que a las cooperativas agroalimentarias, en sus operaciones con socios, se les aplica la regla de valoración del artículo 15 de la ley 20/1990, y por lo tanto, el criterio de precio efectivo. Como consecuencia de lo cual, por dichas operaciones no están sujetas a las obligaciones de documentación del régimen de operaciones vinculadas.

Como vimos, el supuesto específico de «entidades pertenecientes al mismo grupo cooperativo» se ha eliminado en la ley actualmente vigente, siendo de aplicación el régimen de operaciones vinculadas a las cooperativas insertas en un grupo sólo cuando se cumplan las condiciones para calificar de «grupo mercantil», y además, no haya participación entre ellas.. Esto eso, en general, las relaciones entre las cooperativas de base entre sí.

Por otra parte, y ya en aplicación del régimen especial de cooperativas, contenido en la ley 20/1990, las operaciones entre cooperativas del mismo grupo, salvo que sean socias entre sí, pueden considerarse «operaciones con terceros», lo que implicará, de un lado, que puedan computarse a efectos de los límites para dichas operaciones contemplados en los arts. 13.10 y 9.2 (para cooperativas agroalimentarias) de dicha ley, que regulan, respectivamente, las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, y de cooperativa agroalimentaria especialmente protegida. De otro lado, pueden generar rendimientos extracooperativos, gravados a un tipo de gravamen superior en el Impuesto sobre Sociedades.

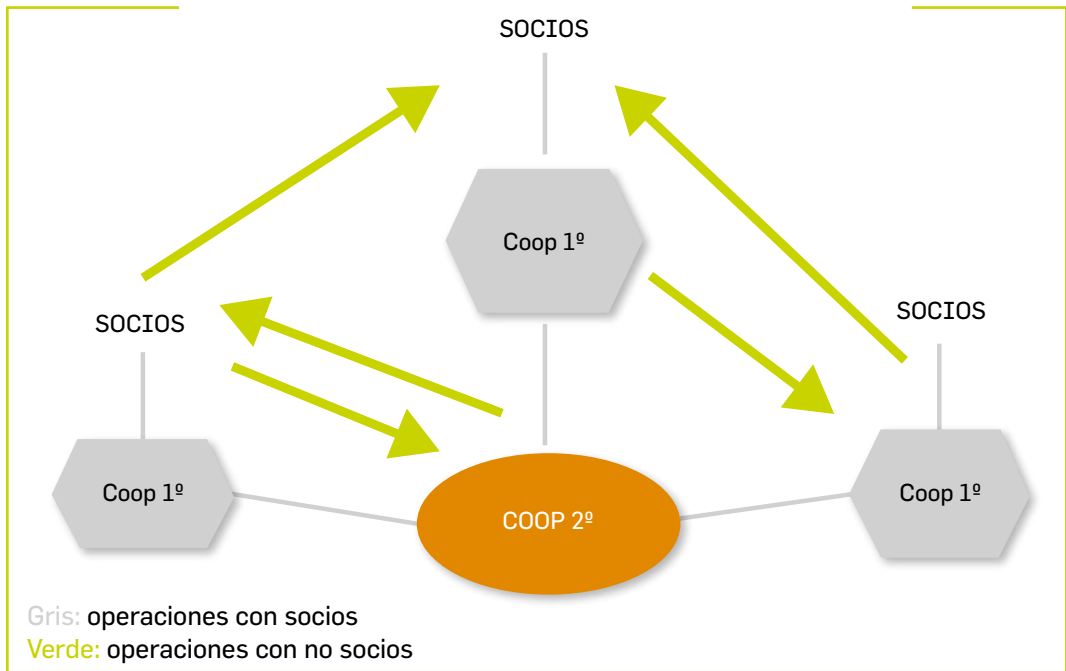
Doctrina administrativa

> La DGT se ha pronunciado en el sentido de que deben considerarse terceros, para una cooperativa de segundo grado, los socios de las de primer grado (Resolución núm. 1354/1998 de 21 julio).

> También, la AEAT (Informa 128834) considera que las operaciones con otra cooperativa que no sea socio son operaciones con terceros y se computan en dicho límite. Por otra parte, la STSJ Castilla y León núm. 393/2006 de 15 septiembre considera que no se opera con socios si el principal proveedor de la cooperativa (agraria) es una sociedad mercantil participada por los socios de la cooperativa.

En efecto, como hemos visto, la doctrina administrativa y la jurisprudencia son claras en el sentido de que las operaciones entre las cooperativas de un mismo grupo no pueden considerarse operaciones con socios a ninguno de los efectos del régimen fiscal. Lo mismo ocurre con las operaciones que tengan estas cooperativas con los socios de las cooperativas del grupo, o de los socios de una cooperativa con los socios de otra del grupo.

Esquema: operaciones con terceros dentro de un grupo en que la dominante es una cooperativa de segundo grado.



Grupos mixtos o heterogéneos

Los grupos mixtos o heterogéneos, esto es, aquellos en los que se integren cooperativas agroalimentarias, pero también sociedades de capital, plantean a sus cooperativas miembros problemas específicos, derivados de la participación de unas entidades en otras.

a) Participación de la cooperativa en sociedades mercantiles

Por un lado, que la cooperativa tenga una participación relevante o significativa en una o varias Entidades mercantiles, puede plantear determinadas cuestiones en su régimen fiscal:

En primer lugar, constituye una causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la participación, en más de un 10%, en el capital social de una Entidad de naturaleza no cooperativa, salvo que ésta desarrolle actividades complementarias, preparatorias o subordinadas a las de la propia cooperativa (art. 13.9 de la ley 20/1990) Pero incluso en ese caso, no puede superar una participación del 40% de su capital social, por lo que no reuniría los requisitos para ser considerada subordinada. Sólo puede superarse este nivel de participación mediante una autorización de la Dirección General de tributos, e incluso en ese caso, no deberá exceder, el importe del conjunto de estas participaciones, el 50% de los recursos propios de la cooperativa, compuesto por las Reservas y Fondo de Reserva Obligatorio más el capital no reembolsable.

Normativa

> Los recursos propios de la cooperativa se regulan en la Norma primera, apartado 2 de las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Participación de la cooperativa en el capital social de una sociedad mercantil

Hasta el 10%

Permitida libremente

Entre el 10 y el 40%

La sociedad debe desarrollar actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la cooperativa o de sus socios
No debe superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa

Mas del 40%

Se requiere, además autorización de la DGT

Los rendimientos derivados de esta participación formarán parte de los resultados extracooperativos (art. 21 Ley 20/1990). Y esto se aplica tanto a:

- Resultados de operaciones realizadas con la sociedad filial.
- Dividendos obtenidos de la participación. Estos dividendos tendrán derecho a la exención por doble imposición regulada en el art. 21 LIS, si la participación es superior al 5% del capital y se ha poseído durante 1 año.

En segundo lugar, incluso aunque la participación superara el 50%, no podría aplicarse el régimen de tributación consolidada, ni el contemplado para las sociedades en general, ni el específico de cooperativas, por no reunir los requisitos: En el régimen de la LIS, porque que no se integra por sociedades mercantiles, y este es un requisito exigido por el art.58.1 de la LIS (“...y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, “).Y ello por no tener el mismo tipo de gravamen. Así lo ha considerado la DGT en su Consulta Vinculante 0792-03 de 12 junio 2003. Sin embargo, a pesar de dicho tenor literal, si la cooperativa no estuviera fiscalmente protegida (y por tanto, tributara al tipo de gravamen general por todos sus resultados) sí podría presentar tributación consolidada con sus filiales, según el mismo centro directivo (Consulta vinculante num. V2584-12 de 28 diciembre 2012).

Tampoco podría aplicar, normalmente, el régimen de consolidación específicamente considerado para cooperativas, porque en su normativa reguladora (RD 1345/1992) se prevé que las sociedades mercantiles sólo podrán actuar de cabeza de grupo, como veremos. Con lo que sólo en el caso de que: a) la sociedad de capital estuviera participada por un conjunto de cooperativas, b) la sociedad de capital únicamente ejerciera funciones de cabeza de grupo, podría darse esta consolidación típicamente cooperativa.

Cooperativa que participa en una sociedad no cooperativa		
Debe cumplir los límites del art. 13.9 o pedir autorización para ser fiscalmente protegida	Puede ser grupo según el art. 42 C. de comercio, si posee más del 50% del capital o votos	A) Puede consolidar según LIS si la coop no es protegida (DGT) B) Puede consolidar según RD si la sociedad no cooperativa ejerce únicamente funciones de control

Participación de una sociedad mercantil en la cooperativa

Por otro lado, la participación de una sociedad de capital en el capital de la sociedad cooperativa puede acarrearle también pérdida de la condición de fiscalmente protegida, si superara los límites de participación de capital de su ley reguladora, según el art. 13.8 de la ley 20/1990.

Pero sobre todo, en el caso de que no sea titular de una explotación agroalimentaria, la cooperativa que tenga la sociedad como socio, perderá la condición de especialmente protegida, dado que el art. 9.1 de la ley 20/1990 exige que todos los socios de la cooperativa sean titulares de explotación. Este requisito, sin embargo, no se exigiría para las cooperativas de segundo grado, a las que no se aplicaría el art. 9 de la ley 20/1990, sino el art. 35.



2. EL GRUPO FISCAL DE TRIBUTACIÓN CONSOLIDADA

Como hemos visto, los grupos que integran cooperativas no pueden aplicar el régimen de tributación consolidada de la ley 27/2014. Sin embargo, sí que pueden tributar de forma consolidada, si bien aplicando su régimen específico, regulado en el RD 1345/1992. El régimen previsto en este Decreto es el único posible para consolidar la tributación de los grupos cooperativos en el llamado "territorio común".

Esto es, excluidos el País Vasco y Navarra, puesto que no es posible aplicarles el régimen normal previsto en el Capítulo VII de la LIS, como se indica por la DGT, Resolución núm. 792/2003 de 12 junio.

El régimen no prevé una consolidación de bases imponibles, como es el régimen para las sociedades de capital, sino de cuotas, diferencia que viene determinada por la existencia, en el Impuesto sobre Sociedades, dentro del régimen especial de cooperativas, de dos bases imponibles diferentes, cuando se trata de cooperativas fiscalmente protegidas.

A. Requisitos

Al igual que el aplicable a las sociedades de capital, es optativo, y para poder solicitarlo, deben darse los siguientes requisitos:

1. *Existencia de grupo*: se define como el «conjunto formado por una entidad cabeza de grupo y las cooperativas que tengan la condición de socio o asociada de aquella, sobre las que ejerza poderes de decisión en virtud de sus reglas estatutarias.»

La entidad cabeza del grupo de sociedades cooperativas será:

- una sociedad cooperativa
- o cualquier otra entidad siempre que su objeto exclusivo sea el de planificar y coordinar el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las cooperativas que integran el grupo, no pudiendo estar participada por otras personas o entidades diferentes a estas últimas.
- En el caso de sociedad no cooperativa, la realización de otras actividades distintas a la de ejercer de cabeza de grupo será causa de pérdida del régimen.

Doctrina administrativa

> Según la DGT, en Resolución a la Consulta vinculante núm. V2584-12 de 28 diciembre 2012, la cooperativa cabeza de grupo puede ser fiscalmente no protegida, siempre que tenga personalidad jurídica y esté sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades.

A la vista de estas características, se prevé la tributación consolidada de los llamados grupos “por coordinación” u horizontales, en los que no haya una cabeza de grupo con facultades para emitir órdenes de obligado cumplimiento. Y ello porque son un instrumento de coordinación, no de “dirección unitaria”.

Doctrina administrativa

> En esta línea, la DGT, en Consulta vinculante num. V1513-15 de 20 mayo 2015, considera que no cabe la tributación consolidada, en relación con los “grupos cooperativos impropios”, previstos en el artículo 109 de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, y que hemos definido supra.

2. *Compromiso de redistribuir solidariamente el excedente* neto obtenido por cada una de las cooperativas integrantes del grupo de sociedades cooperativas, que deberá constar en escritura pública suscrita por todas ellas, así como en sus respectivos estatutos.

La redistribución se realizará de la forma siguiente:

- afectará, como mínimo, al 25 por 100 del excedente neto una vez deducidos los impuestos y las cantidades destinadas con carácter obligatorio, por imperativo de la Ley, a los fondos de reserva,
- y deberá realizarse en forma directamente proporcional al importe económico de las operaciones, actividades y servicios cooperativizados realizados por los socios de las cooperativas miembros del grupo.
- La falta de cumplimiento de este compromiso será causa de pérdida del régimen de declaración consolidada.

Doctrina administrativa

> La DGT, en Resolución a la Consulta vinculante n. V1776-13 de 30 mayo 2013, ha considerado deducible la realización estas aportaciones, incluso en el caso de que se realicen en el seno de un grupo cooperativo que no tribute de forma consolidada. La importancia de este pronunciamiento es palmaria, en la medida en que podría haberse considerado que la aportación a un fondo de solidaridad con el resto de cooperativas, sin contraprestación, constituía una liberalidad del art. 15 LIS

B. Solicitud y concesión

Dado que el régimen es opcional, debe haber una Solicitud por la Entidad cabeza de grupo, respaldada por la documentación complementaria.

Esto es, será necesario adjuntar:

- El acuerdo de las Asambleas generales de las cooperativas, por el que manifiestan su voluntad de acogerse al régimen de tributación. Obsérvese que este acuerdo es diferente (y en su caso, adicional) al Acuerdo para constituirse en grupo y otorgar poder de decisión a la cabeza de grupo.
- Compromiso de redistribución, instrumentado en Escritura pública.
- Estatutos de las cooperativas.
- Según el art 2.2 del RD, las cooperativas que posteriormente a la concesión reúnan los requisitos para formar parte del grupo, una vez solicitada esta forma de tributación (esto es, que pasen a formar parte del grupo), se unen al grupo de tributación consolidada de forma obligatoria, desde el ejercicio siguiente a aquel en que concurran esas circunstancias.

En el caso inverso, en que se dejen de producir los requisitos para alguna o algunas cooperativas, dejarán de formar parte del grupo en ese mismo ejercicio.

C. Efectos de la tributación consolidada

En cuanto a los efectos del régimen, la consolidación, como hemos dicho, se produce en las cuotas, por lo que tributará únicamente la cabeza de grupo mediante la «cuota tributaria consolidada», esto es, la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes así como, en su caso, las correspondientes bonificaciones.

En cuanto a las operaciones intragrupo, se aplicarían las siguientes reglas:

- Los rendimientos del capital mobiliario (principalmente, retornos o dividendos) satisfechos entre las Entidades del grupo no se someterán a retención,
- Se realizarán las siguientes eliminaciones en las Bases imponibles de las Entidades del grupo:
 - Retornos entre sociedades cooperativas del grupo.
 - Las ayudas económicas que en cumplimiento de las obligaciones asumidas deban prestarse entre sí las sociedades cooperativas del grupo no se considerarán partida deducible, ni ingreso computable.
 - Resultados distribuidos por la entidad cabeza de grupo.

Además, la D.F. 4ª de la ley 27/2014, añade una D.A.7ª y una D.T. 7ª a la ley 20/1990, y con ellas prevé algunas especialidades para la integración de los activos por impuesto diferido derivados de la no deducibilidad en ejercicios anteriores de pérdidas por deterioro de insolvencias, o de retribuciones al personal y sistemas de previsión social (art. 11. 13 actual LIS), para los ejercicios iniciados a partir de 2011. Son especialidades derivadas de su condición de consolidar cuotas, y no bases, con lo que constituyen, en este plano, el equivalente a las reglas aplicables a los grupos que tributan por el régimen especial del Impuesto.

IV. A TENER EN CUENTA

Debe tenerse en cuenta en relación con la tributación cuando existe un grupo en el que se integran cooperativas:

- Si se trata de un grupo en el sentido del art. 42 del Código de comercio, en el que una cooperativa tiene una filial participada en más de un 50%, se le aplicarán todas las disposiciones de la ley del Impuesto sobre Sociedades para grupos, incluida la calificación de sus operaciones como operaciones vinculadas, si bien no podrán aplicarse el régimen especial de tributación consolidada de los arts 55 y ss de la LIS (ley 27/2014).
- Si se trata de un “grupo cooperativo” podrá tributar de forma consolidada de acuerdo con el RD 1345/1992, si, existiendo Acuerdos de las Asambleas, la sociedad dominante (que puede o no ser cooperativa) así lo solicita, y se produce el compromiso de redistribución solidaria de los excedentes, formalizado en Escritura pública.
- Sobre la Entidad cabeza de grupo en régimen de tributación consolidada, tener en cuenta que se le aplica todas la facultades, responsabilidades y obligaciones tributarias imputables a una sociedad dominante de un grupo de sociedades (art. 7 RD 1345/1992).
- Incluso en el caso de que el grupo cooperativo no tribute de forma consolidada, no se le aplicarán las disposiciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades para los grupos mercantiles.
- Según la Consulta vinculante num. V1776-13 de 30 mayo 2013, incluso no existiendo grupo, en el caso de compromiso de redistribución solidaria entre cooperativas socias de una cooperativa de segundo grado, el gasto derivado de dicho compromiso es un gasto deducible.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

ALGUACIL MARÍ, P.: “Régimen tributario de los grupos cooperativos en Euskadi”, *Forum Fiscal*, 2017, núm. 237, pp. 1-33.

CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *Régimen especial de las sociedades cooperativas en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, Comares, 2016.

ESPINOSA VALTUEÑA, E.: “Régimen de consolidación fiscal”, en *Los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y del IVA*, CUBERO TRUYO y LUQUE CORTELLA (Coord)), Tecnos, 2016, pp. 113-126.

PERIS GARCIA, P.: “Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos”, CIRIEC- *Revista jurídica de Economía social*, 2002, núm. 13.

UCAMAN: *Manual de procedimientos de integración e intercooperación de las cooperativas agrarias.*

- **Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta de las siguientes DISPOSICIONES NORMATIVAS**

Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas.

BOE, <https://boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-27136-consolidado.pdf>

> **RÉGIMEN TRIBUTARIO - Impuesto sobre el Valor Añadido**

María Pilar Bonet Sánchez
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Requisitos subjetivos. 2.- Condiciones para la aplicación del régimen. 3.- Contenido del nivel básico. 4.- Contenido del nivel avanzado. 5.- Cuestiones adicionales. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más. VI.- Anexos.

I. INTRODUCCIÓN

La Directiva 2006/112/CE del IVA permite que los Estados Miembros puedan considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en su territorio “que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización” (artículo 11).

En España se ha optado por regular el régimen especial de los grupos de entidades, pero sin considerar al grupo como un sujeto pasivo único que excluya la subjetividad pasiva individual. Cada entidad del grupo incluida en el REGE mantiene, por tanto, su condición de sujeto pasivo del IVA, debiendo cumplir con todas las obligaciones materiales y formales derivadas de esa condición, salvo las que en su caso se vean afectadas por el régimen especial, como veremos.

El régimen se configura con carácter voluntario, incluso dentro de un mismo grupo de entidades, cooperativas o no, de forma que puede darse el caso de que unas entidades del grupo estén en el REGE y otras no. Para estar en el régimen especial habrá de efectuarse una opción expresa y cumplir los requisitos para su aplicación, pero no se precisa de autorización administrativa alguna, previa o posterior. Tampoco puede aplicarse por la Administración tributaria a entidades que no hayan optado expresamente por dicho régimen.

Por otro lado, la aplicación del REGE en el IVA es independiente de la existencia de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, pudiendo darse la tributación del grupo de entidades en el IS y no en el IVA, y al revés.

En el REGE se dan dos niveles por los que se puede optar en el grupo:

- Un nivel básico, que consiste en la compensación de saldos intragrupo, lo que determina la neutralidad financiera; y
- Un nivel avanzado, que permite dejar sin gravamen el valor añadido en las operaciones intragrupo, lo que determina la neutralidad organizativa dentro del grupo (Sánchez Gallardo), mediante la fijación de la base imponible en el coste con IVA, la posibilidad de renunciar a las exenciones aplicables y la consideración de las operaciones intragrupo como un sector diferenciado a efectos de deducción.

II. MARCO NORMATIVO

La Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en adelante LIVA) regula esta materia en los artículos 163 quinquies a 163 nonies, desarrollados por el Reglamento del Impuesto (RIVA, aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre), artículos 61 bis a 61 sexies, como puede verse en la siguiente tabla, en la que nos referiremos al régimen especial del grupo de entidades como REGE.

LEY	CONTENIDO		REGLAMENTO
Art. 163 quinquies	Requisitos subjetivos del REGE	Definición de vinculación	Art. 61 bis
Art. 163 sexies	Condiciones para la aplicación del REGE	Información censal	Art. 61 bis
Art. 163 septies	Causas determinantes de la pérdida del derecho al REGE	—	—
Art. 163 octies	Contenido del REGE	Declaraciones - liquidaciones Renuncia a las exenciones	Art. 61 ter Art. 61 quáter
Art. 163 nonies	Obligaciones específicas en el REGE	Obligaciones formales específicas del rég. especial Procedimientos de control	Art. 61 quinquies Art. 61 sexies

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

1. REQUISITOS SUBJETIVOS

Pueden aplicar el REGE las cooperativas agroalimentarias, y las sociedades con ellas relacionadas, que formen parte de un grupo de entidades.

Se considera grupo de entidades a efectos del REGE al formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del IVA español (TAI). Es decir, que radiquen en la Península o en las Islas Baleares, ya que, a efectos del IVA, Canarias, Ceuta y Melilla se consideran país tercero, no son TAI.

La vinculación se define por el Reglamento del IVA, considerándose que existe:

- Vinculación financiera: cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.

- Vinculación económica: cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
- Vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también cumple los requisitos de vinculación económica y organizativa.

Si el control efectivo se define por una participación superior al 50 por 100, en capital o derechos de voto, hay que concluir que cada entidad dependiente sólo puede tener una entidad dominante, pues una única entidad no puede estar efectivamente controlada por dos entidades (DGT, V0917-16, de 10-03-2016, y V0234-18, de 01-02-2018). De ahí que, según la LIVA, ninguna entidad pueda formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

¿QUIÉN PUEDE SER ENTIDAD DOMINANTE?

Para ser la entidad dominante en un grupo de entidades que apliquen el REGE se exigen los requisitos siguientes:

- a) Tener personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el TAI podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos.
- b) Tener el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.
- c) Mantener dicha participación durante todo el año natural.
- d) No ser dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del IVA español que reúna los requisitos para ser considerada como dominante respecto de ella misma. Sin embargo, la entidad dominante puede ser dependiente de otra entidad que no esté establecida en el TAI.

Si una cooperativa no puede estar participada por otra entidad en más de un 50% no podrá nunca ser entidad dependiente en un grupo de cooperativas a través de una participación directa, por lo que sólo cabe su participación como entidad dominante en un grupo formado por entidades dependientes que no sean cooperativas. El grupo a efectos del régimen especial en IVA sólo puede darse en el caso de que una cooperativa sea la entidad dominante y tenga unas filiales participadas en más de un 50% que no sean cooperativas. La única excepción se encuentra en las cooperativas andaluzas de segundo grado, en las que el voto plural tiene un límite del 75% (artículo 31.2 LSCA).

Las condiciones para ser grupo de entidades cooperativas a efectos de tributación consolidada en el Impuesto sobre Sociedades difieren de las establecidas en el IVA, de modo que puede

obtenerse la calificación de grupo en el primero y no en el segundo, precisamente por no alcanzar la participación superior al 50%, a pesar de que la cooperativa que ejerza como cabeza de grupo tenga poderes de decisión sobre las cooperativas socias o asociadas.

La Dirección General de Tributos ha negado la posibilidad de que una entidad cabecera de un grupo cooperativo, que "actúa como socio mayoritario" ejerciendo facultades o emitiendo instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades, pueda ser entidad dominante a efectos del REGE, precisamente por faltar el requisito de la participación mayoritaria (Consulta Vinculante V2437-09, de 30/10/2009).

Doctrina administrativa

> La Dirección General de Tributos (DGT) ha negado la posibilidad de que una entidad cabecera de un grupo cooperativo, que "actúa como socio mayoritario" ejerciendo facultades o emitiendo instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades, pueda ser entidad dominante a efectos del REGE, precisamente por faltar el requisito de la participación mayoritaria (Consulta vinculante V2437-09, de 30/10/2009).

> La participación que permite el control efectivo de una entidad dependiente no es necesario que sea directa, por lo que se puede alcanzar el porcentaje exigido de forma indirecta, a través de participaciones en sociedades intermedias, incluso cuando no estén establecidas en el TAI y no puedan formar parte del grupo de entidades (DGT, Consulta vinculante V4320-16, de 6/10/2016).

¿QUIÉNES SON ENTIDADES DEPENDIENTES?

Se considera entidad dependiente aquella que cumple los requisitos siguientes:

- a) Ser un empresario o profesional distinto de la entidad dominante.
- b) Encontrarse establecida en el territorio de aplicación del Impuesto.
- c) Estar participada, directa o indirectamente, por una entidad dominante en un porcentaje superior al 50 por 100 en el capital o en los derechos de voto y que esa participación se posea durante todo el año natural.

Sin embargo, todas las entidades dependientes deben quedar incluidas en el mismo ámbito competencial en materia de Inspección, común o foral, que la entidad dominante. En caso contrario, la entidad dependiente quedará fuera del grupo, con independencia de que las demás entidades del grupo (la cooperativa agroalimentaria y sus filiales) puedan seguir aplicando el régimen especial.

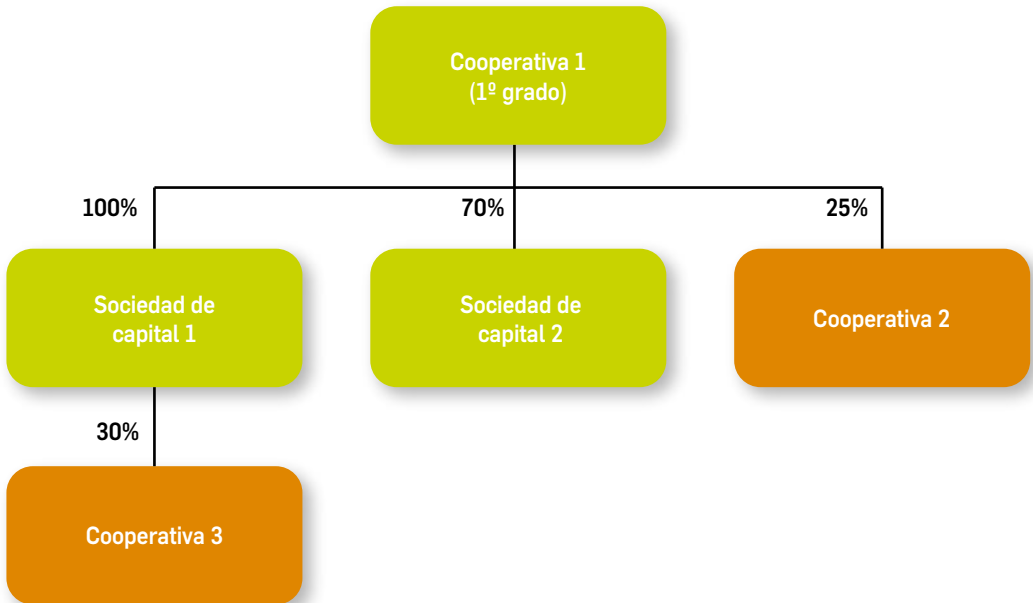
En resumen...

> Solo pueden formar grupo a efectos del REGE entidades que tributen en el mismo territorio común o foral (INFORMA 128434 y 128435).

Para las entidades de nueva creación, la integración en el grupo se producirá desde el momento de la constitución, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para formar parte del grupo; para las entidades en funcionamiento sobre las que se adquiera la participación indicada, la integración tendrá efectos desde el año natural siguiente a la adquisición de la participación.

Si una entidad dependiente pierde esta condición quedará excluida del grupo de entidades con efecto desde el período de liquidación en que se produzca esta circunstancia.

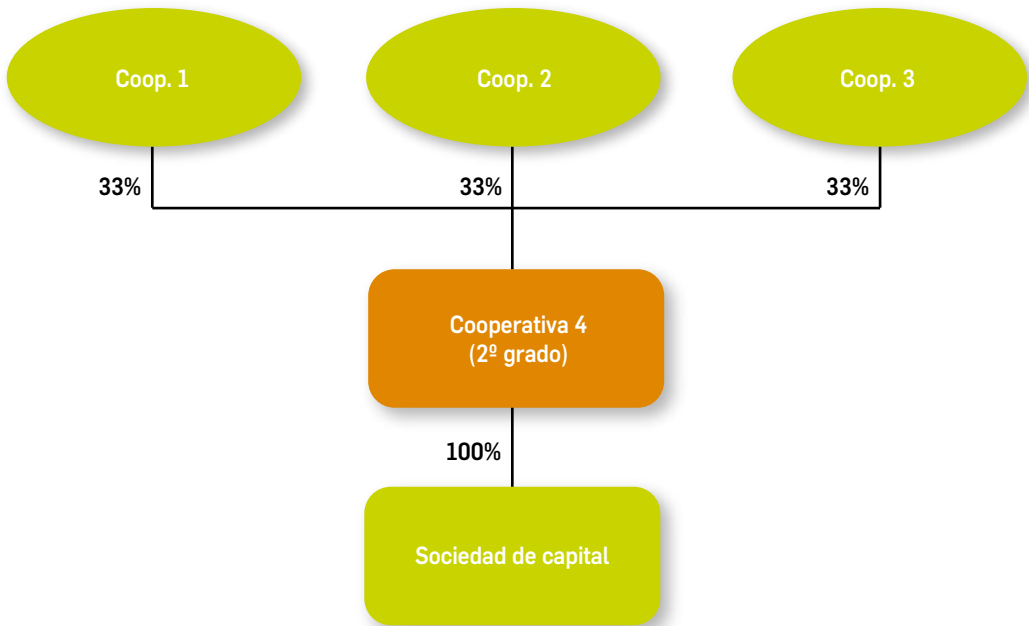
Ejemplo 1:



FUENTE: Elaboración propia

El grupo estará formado por la cooperativa 1 (dominante) y las sociedades de capital 1 y 2 (dependientes).

Ejemplo 2:



FUENTE: Elaboración propia

En el ejemplo 2, el grupo estará formado por la cooperativa 4 de segundo grado, que será la dominante, y la sociedad de capital enteramente dependiente de ella. Si la cooperativa de 2º grado fuera andaluza podría formar grupo con una cooperativa de primer grado que tuviera más del 50% de los derechos de voto, al estar establecido el límite en el 75% (LSCA, art. 31.2).

2. CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

OPCIÓN Y RENUNCIA

El régimen especial es de aplicación voluntaria y para optar al mismo se exige un acuerdo expreso de cada entidad que forme parte del grupo, no siendo necesario que todas las entidades del grupo opten por la aplicación del REGE. El acuerdo deberá adoptarse por la Asamblea General de la cooperativa dominante y por los respectivos Consejos de administración de las respectivas entidades dependientes, antes del comienzo del año natural en que deba aplicarse.

La opción deberá efectuarse por un período mínimo de tres años, entendiéndose tácitamente prorrogada, salvo renuncia expresa, que tendrá también una validez mínima de tres años, salvo que se incumplan las condiciones exigidas para su aplicación. En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Una vez adoptados los acuerdos de opción, la cooperativa dominante deberá presentar comunicación a la Agencia Tributaria por vía telemática a través del modelo 309, que contendrá la siguiente información:

- a) Identificación de las entidades que integran el grupo y que van a aplicar el régimen especial.
- b) En el caso de establecimientos permanentes de entidades no residentes en el TAI que tengan la condición de entidad dominante, se exigirá la identificación de la entidad no residente a la que pertenecen.
- c) Copia de los acuerdos por los que las entidades han optado por el régimen especial.
- d) Relación del porcentaje de participación directa o indirecta mantenida por la entidad dominante respecto de todas y cada una de las entidades que van a aplicar el régimen especial y la fecha de adquisición de las respectivas participaciones.
- e) La manifestación de que se cumplen todos los requisitos subjetivos, tanto para la entidad dominante como para todas y cada una de las dependientes.
- f) En su caso, la opción por el nivel avanzado y la renuncia a las exenciones que este nivel puede comportar.

Importante

- > La renuncia al REGE deberá ser comunicada por vía electrónica a la Agencia Tributaria por la entidad dominante en el mes de diciembre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, presentando el modelo 309.
- > Cualquier alteración en la composición del grupo, por inclusión o por exclusión, deberá ser comunicada del mismo modo por la cooperativa dominante, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración del período de liquidación en que aquélla se produzca.
- > Los empresarios o profesionales que apliquen el REGE no podrán acogerse al sistema de cuenta corriente tributaria.

EXCLUSIÓN Y PÉRDIDA DEL DERECHO AL REGE

El derecho a aplicar el REGE se perderá por las siguientes causas:

- a) Concurrencia en cualquiera de las entidades del grupo de alguna de las circunstancias que determinan la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles, a saber:
 - Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

- Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

b) Incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información analítica que debe llevarse en el nivel avanzado.

La concurrencia de cualquiera de las causas mencionadas tendrá efectos para todas las entidades del grupo, que tendrán que dejar de aplicar el REGE en el mismo período de liquidación en que se produzcan y en los siguientes.

La exclusión del REGE puede venir motivada por:

- a) La pérdida de la condición de entidad dependiente, en cuyo caso sólo afectará a esa entidad y no a todo el grupo, produciendo efectos desde el mismo período de liquidación en que se produzca dicha circunstancia.
- b) Estar en situación de concurso o en proceso de liquidación cualquiera de las entidades del grupo, dominante o dependientes, al término de cualquier período de liquidación, quedando excluida del REGE desde dicho período. Si el concurso o la liquidación afectara a la entidad dominante, todas las dependientes quedarían asimismo excluidas del REGE.

El efecto de la exclusión es la aplicación del régimen general desde el período de liquidación en que se produzca la circunstancia que originó tal exclusión.

3. CONTENIDO DEL NIVEL BÁSICO

El nivel básico del régimen especial consiste en un sistema de compensación de los saldos que resulten mensualmente de las autoliquidaciones individuales de cada una de las entidades integrantes del grupo por medio de una autoliquidación agregada que debe presentar la entidad dominante.

AUTOLIQUIDACIONES INDIVIDUALES

Todas las entidades que formen parte del grupo y hayan optado por el REGE deberán presentar mensualmente su propia autoliquidación por las operaciones que realice, tanto las intragrupo como las extragrupo, determinando las cuotas del IVA devengado y soportado y aplicando el régimen de deducciones que le corresponda.

El formulario a utilizar es el modelo 322 y se ha de presentar por Internet telemáticamente con certificado electrónico.

Los saldos resultantes pasarán a la autoliquidación agregada, de forma que no podrán compensarse con posterioridad en las autoliquidaciones individuales, salvo si dejara de aplicarse el REGE y quedasen cantidades pendientes de compensación o devolución.

Si alguna de las entidades del grupo realizase operaciones a las que fuere de aplicación cualquier otro régimen especial del IVA, deberá utilizar el régimen de deducciones que les corresponda.

AUTOLIQUIDACIÓN AGREGADA

La entidad dominante del grupo deberá presentar mensualmente una autoliquidación agregada del grupo que incluirá todos los saldos resultantes de las autoliquidaciones individuales (a ingresar o a compensar). Si el resultado es positivo, la entidad dominante deberá efectuar el ingreso de la deuda. Si es negativo, podrá compensarlo con la cuota resultante de la autoliquidación agregada de los siguientes períodos liquidatorios, dentro del plazo máximo de cuatro años desde que se presentaron las autoliquidaciones individuales que originaron los créditos de impuesto.

El formulario a utilizar es el modelo 353 y se ha de presentar por Internet telemáticamente con certificado electrónico.

Todas las entidades que formen parte del grupo y apliquen el REGE responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria que resulte de la autoliquidación agregada.

Ninguna de las entidades tiene que presentar la declaración resumen anual (modelo 390) ya que todas deben aplicar obligatoriamente el sistema de suministro inmediato de información (SII) por el que se aporta telemáticamente información acerca del contenido de las facturas expedidas y recibidas en el plazo de 4 días desde la expedición o recepción.

La cooperativa dominante, si todas las entidades del grupo lo acuerdan, podrá solicitar mediante la declaración censal (modelo 039) el alta en el registro de devolución mensual (REDEME) en el mes de noviembre anterior al año en que deba surtir efectos.

4. CONTENIDO DEL NIVEL AVANZADO

El nivel avanzado del REGE supone un tratamiento específico de las operaciones intragrupo, dirigido a la eliminación del gravamen de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de dichas operaciones por los que efectivamente se haya soportado o satisfecho el IVA.

Aclaración

> Se consideran operaciones intragrupo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el TAI entre entidades de un mismo grupo que apliquen el nivel avanzado del régimen especial.

Este nivel avanzado es voluntario, pero exige opción expresa por parte de todas las entidades del grupo (DGT, Consulta vinculante V1105-07, de 25/05/2007), debiendo comunicarse por la entidad dominante a través del modelo 039 en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efectos. La opción tiene una validez mínima de un año natural, entendiéndose tácitamente prorrogada, salvo renuncia, que también tendrá una validez mínima de un año.

El tratamiento diferenciado de las operaciones intragrupo se centra en los siguientes puntos:

- el cálculo de la base imponible;
- la posibilidad de renunciar, en su caso, a las exenciones aplicables;
- el régimen de deducciones y
- la exigencia de un sistema de información analítica.

BASE IMPONIBLE

La base imponible de las operaciones intragrupo estará constituida por el coste de los bienes y servicios –por cuya adquisición se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto– utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones intragrupo.

Tratándose de bienes de inversión, la imputación de su coste a las operaciones intragrupo deberá efectuarse por completo dentro del período de regularización de deducciones establecido por la LIVA: 4 años para bienes muebles, 9 años para inmuebles, siguientes a la adquisición o a la entrada en funcionamiento de los citados bienes.

Sin embargo, a efectos del régimen de deducciones y de la determinación del volumen de operaciones, no se tendrá en cuenta para valorar las operaciones intragrupo la base imponible especial del REGE, sino el importe de la contraprestación, esto es, la que resulta de la aplicación de las reglas generales (artículos 78 y 79 LIVA).

Importante

> Las facturas que documenten operaciones intragrupo se expedirán en una serie especial, consignándose por separado en el libro registro correspondiente.

RENUNCIA A LAS EXENCIONES

Las entidades incluidas en el REGE que hayan optado por el nivel avanzado y que realicen operaciones intragrupo a las que sea aplicable alguna exención limitada (art. 20 LIVA) podrán renunciar a dicha exención, con independencia de que las mismas operaciones realizadas con terceros (extragrupo) sigan resultando exentas.

La renuncia a una exención tendrá como efectos, por un lado, la obligación de repercutir a la entidad del grupo destinataria de la operación el IVA devengado; y por otro, el nacimiento

del derecho a deducir el IVA soportado en la forma que veremos a continuación (DGT, Consulta vinculante V2499-16, de 8/6/2016).

¿Sabía que...?

> En caso de renuncia a exenciones inmobiliarias, no serán exigibles los requisitos específicos de este tipo de exenciones (20.2 LIVA), especialmente el derecho a deducción del adquirente. Bastará comunicar fehacientemente la aplicación del REGE, entendiéndose producida con la repercusión expresa en factura.

La renuncia se efectuará operación por operación, mediante factura en la que conste tanto la base imponible especial del REGE como la que resultaría de la aplicación del régimen general.

RÉGIMEN DE DEDUCCIONES

Para cada entidad del grupo que aplique el nivel avanzado del REGE constituirá sector diferenciado de actividad el conjunto de las operaciones intragrupo que dicha entidad realice, con independencia de que pudiera tener otros sectores diferenciados. Por tanto, se entenderán afectos al sector diferenciado de las operaciones intragrupo los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de dichas operaciones y por los que se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el IVA.

La deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones se hará aplicando la prorrata especial, pudiendo deducir íntegramente dichas cuotas, siempre que los mencionados bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción (art. 94 LIVA). Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

SISTEMA DE INFORMACIÓN ANALÍTICA

La entidad dominante deberá llevar un sistema de información analítica en relación con las operaciones intragrupo, y que tendrá el siguiente contenido:

- a) La descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo y por los cuales se haya soportado o satisfecho el Impuesto, reflejando la utilización sucesiva hasta su aplicación final fuera del grupo.
- b) El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, conservando los justificantes documentales correspondientes.
- c) El importe de las cuotas deducidas de las soportadas o satisfechas por dichos bienes y servicios, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el nivel avanzado del régimen especial.

Para el caso de los bienes de inversión, se deberá consignar también el importe de las regularizaciones practicadas, así como el inicio de su utilización efectiva.

d) Los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones. Dichos criterios:

- Deberán especificarse en una memoria, que formará parte del sistema de información, y deberán cuantificarse, siendo obligatoria la conservación de los justificantes formales de las magnitudes utilizadas, en su caso, durante todo el plazo durante el cual deba conservarse el sistema de información.
- Atenderán preferentemente a la utilización real de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo, o a cualquier otro razonable, como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia.

Importante

> Los criterios de imputación deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que deberán justificarse en la propia memoria.

> Se puede pedir a la Administración una valoración previa de los criterios que se vayan a utilizar.

Plazo de conservación: el sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del Impuesto (4 años).

5. CUESTIONES ADICIONALES

INFRACCIONES Y SANCIONES

El incumplimiento de la obligación de llevanza de este sistema de información constituye infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

Estas sanciones serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la Ley General Tributaria: dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de una autoliquidación, obtener indebidamente devoluciones, solicitar indebidamente beneficios y determinar improcedentemente créditos tributarios, respectivamente. Su imposición impedirá la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193

LGT como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información específico del REGE.

Responsabilidades tributarias:

- a) La cooperativa dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del REGE. Las demás entidades que apliquen el régimen especial responderán solidariamente del pago de estas sanciones.
- b) Las entidades que apliquen el REGE responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.

ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN

Las actuaciones dirigidas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el REGE se entenderán con la entidad dominante, como representante del grupo y se realizarán en un único procedimiento, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo y de la entidad dominante objeto del procedimiento.

También podrán entenderse las actuaciones de comprobación de las obligaciones del grupo con las entidades dependientes.

En cada entidad dependiente que sea objeto de comprobación como consecuencia de la comprobación de un grupo de entidades se desarrollará un único procedimiento, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del IVA y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento, así como actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el REGE.

Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas.

Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

El plazo de las actuaciones inspectoras será de 27 meses en lugar de 18 (art. 150.1.b LGT).

IV. A TENER EN CUENTA

1. Un grupo de cooperativas agroalimentarias desde el punto de vista mercantil o tributario (de consolidación fiscal) no necesariamente puede o tiene que constituir un grupo a efectos de la aplicación del régimen especial de grupos en IVA, estando fuera del perímetro subjetivo las entidades dependientes en las que no concurra la participación en más de un 50 % de la entidad dominante o las que estén radicadas fuera del TAI.
2. Sólo pueden tributar en el REGE los grupos mixtos en los que la cooperativa agroalimentaria sea la entidad dominante, salvo si se trata de una cooperativa de segundo grado andaluza,

que puede formar grupo con otra cooperativa que posea derechos de voto por encima del 50%.

3. Las entidades del grupo que apliquen el régimen especial deberán llevar sus libros de registro del IVA a través de la sede electrónica de la web de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.es), mediante el sistema de Suministro Inmediato de Información (SII), por el que deberán aportar la información del contenido de sus facturas en el plazo de 4 días desde su expedición o recepción.
4. La opción por el sistema de devolución mensual e inscripción en REDEME debe hacerla la cooperativa dominante.
5. Las entidades del grupo responden solidariamente del pago de la deuda tributaria resultante de la liquidación agregada en el nivel básico del REGE.
6. Para aplicar el nivel avanzado en las operaciones intragrupo, todas las entidades del grupo deben haber optado expresamente por él y solo afectará al coste de los bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho efectivamente el IVA, utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones intragrupo.
7. No se puede sancionar a la entidad dominante por infracciones cometidas por una dependiente, por el principio de responsabilidad personal de las sanciones.
8. Si una entidad causa baja en el grupo y no permanece en REDEME, deja de estar obligada a la utilización del SII y deberá presentar anualmente la declaración resumen (modelo 390) y la declaración del volumen de operaciones con terceros (modelo 347).

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

BARCIELA PÉREZ, J.A.: "El grupo de entidades IVA y la reciente jurisprudencia del TJUE", *Aranzadi Doctrinal*, 2014, núm. 10/2014, parte Estudios.

BARCIELA PÉREZ, J.A.: "El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252", *Quincena Fiscal*, 2008, núm. 22, pp. 15-29.

BASTERRECHE, M.: "El nuevo régimen especial de los grupos de sociedades en el IVA", *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, 2009, núm. 87, pp. 36-44.

CALVO VÉRGEZ, J.: "El nuevo régimen especial de los grupos de entidades en el IVA", *Quincena Fiscal*, 2017, núm. 21/2017, parte Estudios.

DÍAZ RAVN, N.: "Régimen especial del grupo de entidades", en *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*, CUBERO TRULLO y LUQUE CORTELLA (coord.), 2016, pp. 403-414.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: "Principio de responsabilidad personal de las sanciones impuestas a grupos de entidades", *Carta Tributaria*, 2017, núm. 32.

SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: "El régimen especial de los grupos de entidades cuatro años después de su implantación", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 357, pp. 5-38.

- **También puede ser de su interés la siguiente selección de JURISPRUDENCIA y/o DOCTRINA ADMINISTRATIVA:**

STS 1047/2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 11 de mayo.

STSJ Madrid núm. 243/2019, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª, de 13 de marzo.

STSJ Madrid núm. 919/2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª, de 22 de octubre.

- **Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta de los siguientes DOCUMENTOS, DISPOSICIONES NORMATIVAS y/o ENLACES A PÁGINAS WEBS:**

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Agencia Tributaria: <http://www.agenciatributaria.es>

VI. ANEXOS

Veamos un ejemplo de aplicación del régimen especial en sus dos niveles:

Un grupo de entidades formado por una cooperativa agroalimentaria (SC) y una sociedad limitada (SL), participada íntegramente por ella, han optado expresamente por aplicar el REGE en sus dos niveles.

SC tiene por objeto la cría y venta de ganado ovino y caprino, y SL le presta servicios veterinarios y le vende piensos, lo que constituye un 90% de su actividad, realizando el 10% restante con terceros.

Los datos de sus actividades al final del año son:

Cooperativa (SC):

IVA devengado = 6.540€; IVA soportado deducible = 2.510€

Limitada (SL):

IVA devengado = 1.780€; IVA soportado deducible = 2.090€

Ha adquirido bienes y servicios de terceros que ha utilizado en un 90% en la actividad que realiza para SC (operaciones intragrupo), por importe de 4.840€, más IVA.

Los gastos de personal ascendieron a 15.320€

Costes financieros: 1.720€

Alquiler de la nave para almacén: 3.000€, IVA excluido

NIVEL BÁSICO

Declaraciones individuales y agregada:

Entidad	IVA devengado	IVA soportado deducible	Resultado Declaración individual (322)	Declaración agregada (353)
SC - dominante	6.540	2.510	+ 4.030	+ 3.720
SL - dependiente	1.780	2.090	- 310	—

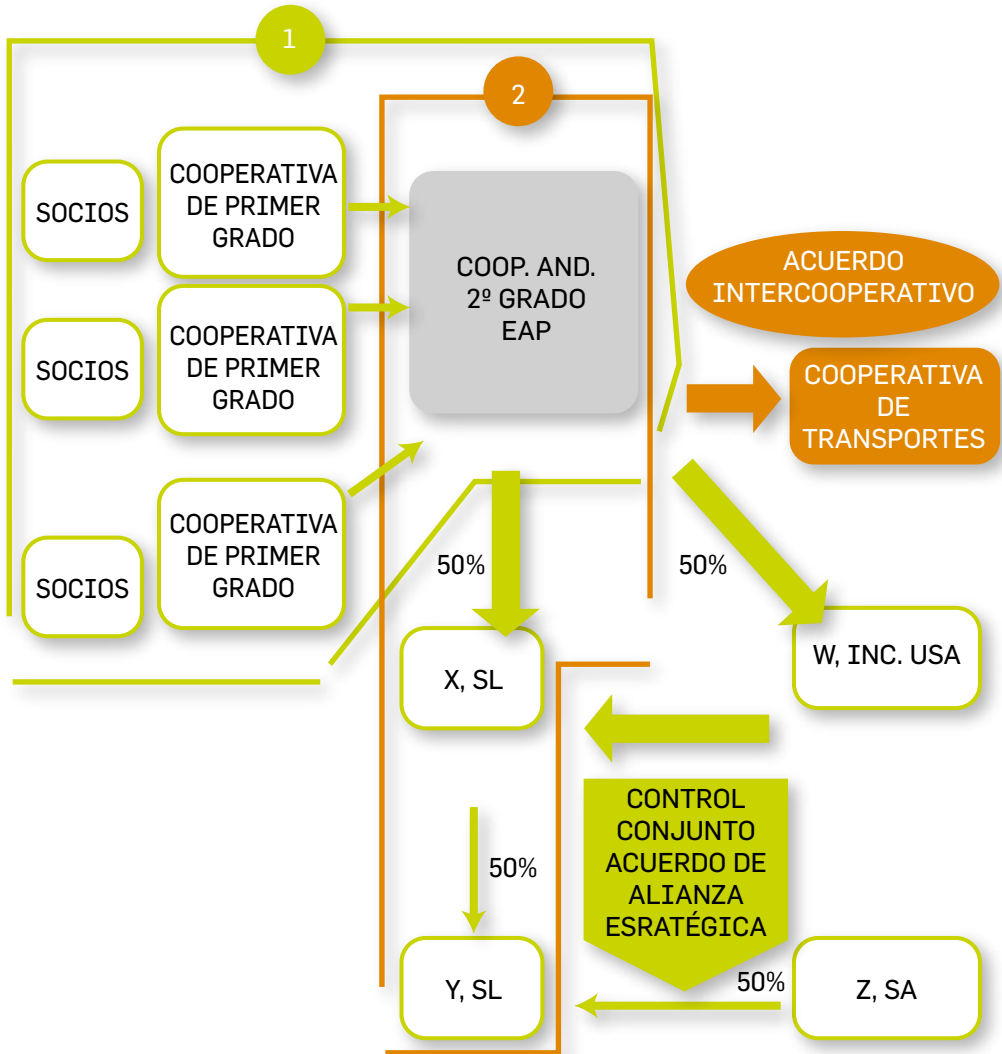
NIVEL AVANZADO

Base imponible de las operaciones intragrupo de SL:

$$BI = 90\% * (4.840 + 3.000) = 90\% * 7.840 = 7.056€$$

El IVA soportado será deducible en su totalidad, imputando el 90% a las operaciones intragrupo (sector diferenciado) y el 10% restante a las operaciones con terceros.

> **ANEXO. CASO PRÁCTICO**



1. GRUPO COOPERATIVO. CABEZA DE GRUPO

COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO. GRUPO PARITARIO SI COOP. 2º GRADO ASUME LA DIRECCIÓN UNITARIA (NO CONSOLIDA PERO SE APLICA NRV 21ª EN OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO)

2. GRUPO COOPERATIVO. CABEZA DE GRUPO COOPERATIVA

COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO AL TENER EL CONTROL DE LAS FILIALES. GRUPO HETEROGÉNEO. CONSOLIDA Y SE APLICA NRV 21ª EN EL PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN.

ANÁLISIS MERCANTIL

De conformidad con lo expuesto a lo largo de esta guía, en aplicación a la normativa cooperativa, en el caso utilizado podrían darse dos situaciones grupales:

1. Grupo cooperativo paritario en el que la dirección unitaria la ejerce la sociedad cooperativa de segundo grado a través de la integración de las cooperativas de primer grado. Esas sociedades habrán aprobado en sus respectivas asambleas la integración en el grupo.
2. Grupo cooperativo heterogéneo en el que la dirección unitaria la ejerce la sociedad cooperativa de segundo grado a través del control accionarial sobre las dependientes (sociedades de capital). No hay contrato de constitución de grupo.

Dado que la sociedad cooperativa de segundo grado del caso es una sociedad cooperativa andaluza cabría la posibilidad de calificar el primer ejemplo como de grupo cooperativo propio, de conformidad con el art. 109.1.II. LCA, siempre que la sociedad cabeza de grupo, en nuestro caso, la cooperativa de segundo grado, ejercitara facultades o emitiera instrucciones de obligado cumplimiento para el grupo.

En la medida en que la cooperativa de segundo grado no llevase a cabo una dirección unitaria, cabría la posibilidad de calificar este primer caso como de grupo cooperativo impropio ex art. 109. 1.III LCA, si las sociedades cooperativas funcionan sobre la base de un principio de coordinación.

ANÁLISIS CONTABLE

De conformidad con lo expuesto a lo largo de esta guía, en aplicación a la normativa contable, en el caso utilizado podrían darse las siguientes situaciones:

1. El grupo constituido por la Cooperativa de segundo grado y sus cooperativas de primer grado:

Al formar grupo cooperativo paritario en el que la dirección unificada reside en la cooperativa de segundo grado, de acuerdo con la NECA 13ª del PGC, formarían grupo contable, sometido a la NRV 21ª del citado PGC para la valoración de las operaciones hechas entre empresas del grupo. Sin embargo, al no existir el elemento de control que demandan tanto el artículo 42 del Código de comercio, al tratar la obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, como el artículo 1 de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, a los efectos de establecer el grupo consolidable, estas sociedades no forman grupo consolidable, por lo que únicamente tendrán obligación de formular las cuentas anuales de manera individual.

Otra consecuencia que emana de la aplicación de la NECA 13ª es el registro individualizado de las operaciones realizadas entre las empresas del grupo en cuentas contables específicas que el PGC ha habilitado para diferenciar dichas operaciones de las realizadas con terceros ajenos al grupo. También deberán suministrarse en la memoria las informaciones que requiere este estado contable en relación a las empresas del grupo.

2. El grupo constituido por la Cooperativa de segundo grado y las sociedades capitalistas X e Y:

Se consideraría grupo contable, tanto a efectos de la NECA 13ª como del art. 42 del Código de comercio. Formaría grupo consolidable al existir el elemento de control por parte de la cooperativa de segundo grado, por lo que dicha cooperativa debería formular cuentas anuales consolidadas, salvo que pueda acogerse a alguna de las causas de dispensa de dicha obligación expuestas en los artículos 6 a 9 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

Con independencia de la obligación de consolidar, las entidades integrantes del grupo deberán formular cuentas anuales individuales diferenciando, en las cuentas contables habilitadas al respecto, las operaciones que realizaran con otras entidades integrantes del grupo, del resto de operaciones. Del mismo modo, deberán cumplir los requisitos de información que requiere la memoria de las cuentas anuales en relación a las empresas que forman el grupo de sociedades.

ANÁLISIS FISCAL

De conformidad con lo expuesto a lo largo de esta guía, en aplicación a la normativa fiscal, en el caso utilizado podrían darse las siguientes situaciones tributarias:

1. El grupo constituido por la Cooperativa de 2º grado y sus cooperativas de primer grado podrían tributar de forma consolidada por el régimen del RD 1345/1992. No así con las filiales dependientes con forma de sociedad limitada o sociedad americana, dado que en el grupo consolidable sólo cabe la sociedad mercantil como cabeza de grupo y sólo para desarrollar las funciones derivadas de dicha condición.
2. El grupo constituido por la Cooperativa de segundo grado, las sociedades X e Y y probablemente W se considerarían Grupo a efectos del art. 42 del Código de comercio (con independencia de que no tuvieran la obligación de consolidar cuentas) y se les aplicarían los efectos subsiguientes, incluida la calificación de sus operaciones como vinculadas.
3. La cooperativa de segundo grado debería pedir autorización para la participación que posee en X, Y, W para no perder la condición de protegida.
4. En el caso de la Cooperativa de Segundo grado, las operaciones derivadas de su acuerdo intercooperativo con la cooperativa de transportes serían consideradas operaciones con socios a efectos de los límites correspondientes para la calificación de fiscalmente y especialmente protegida, pero si obtuviera de ellos algún rendimiento, sería extracooperativo. Sin embargo, en este caso, dado que la actividad desarrollada por la cooperativa de transportes se trata de una prestación de un proveedor que no afecta a su actividad cooperativa, consideramos que no tendría ninguna relevancia.

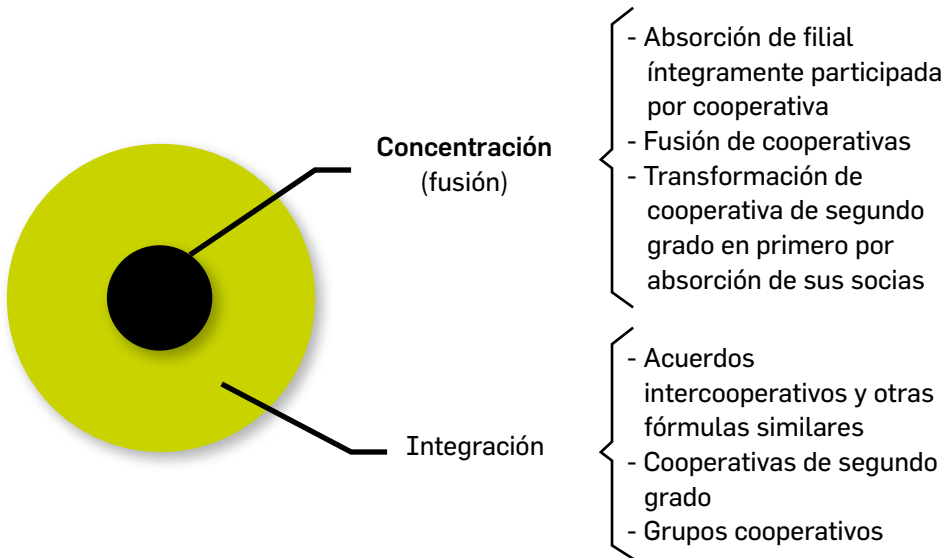
Tampoco en el caso de la cooperativa de transporte tendría relevancia, ya que su actividad cooperativizada es la propia actividad de transporte realizada por sus socios, siendo la cooperativa de segundo grado un mero cliente.

5. Las operaciones con las cooperativas socias serían operaciones con socios, pero serían operaciones con terceros las realizadas con los socios de esas cooperativas y con las sociedades limitadas participadas por la cooperativa de segundo grado.
6. La cooperativa de segundo grado podría aplicar la bonificación del 50% en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en la medida en que obtuviera ingresos derivados de sus operaciones con sus cooperativas de primer grado, si éstas fueran especialmente protegidas; en ningún caso por las operaciones que realizara con X, Y, W.

> FUSIONES

Cuando hablamos de concentración nos referimos básicamente a la fusión u operaciones similares. Concentración suele utilizarse en ocasiones como sinónimo de integración, aunque constituyendo el mayor grado de ésta al integrarse todas las sociedades participantes en la operación en una sola. La integración comprende las cooperativas de segundo grado, los grupos cooperativos, acuerdos intercooperativos, etc. incluso el propio asociacionismo cooperativo.

Tradicionalmente la concentración no ha sido la vía de integración cooperativa más utilizada, sino que lo eran las cooperativas de segundo grado. No obstante, en los últimos años se ha producido un gran impulso de esta fórmula, debido a ciertas medidas de los poderes públicos y por la influencia del modelo de cooperativas del norte de Europa, donde son más frecuentes las fusiones y adquisiciones de empresas frente a otros modelos de crecimiento.



> RÉGIMEN JURÍDICO

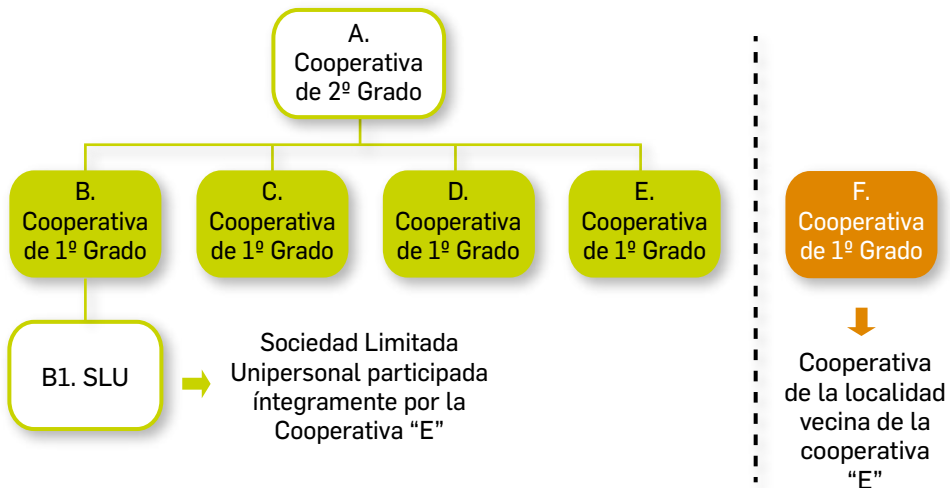
Cristina Cano Ortega
 Profesora Ayudante Doctora
 Universidad de Almería

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Fusión entre cooperativas. 2.- Absorción de filial íntegramente participada por cooperativa. 3.- Transformación de cooperativa de segundo grado en primero por absorción de sus socias. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más. VI.- Anexos.

I. INTRODUCCIÓN

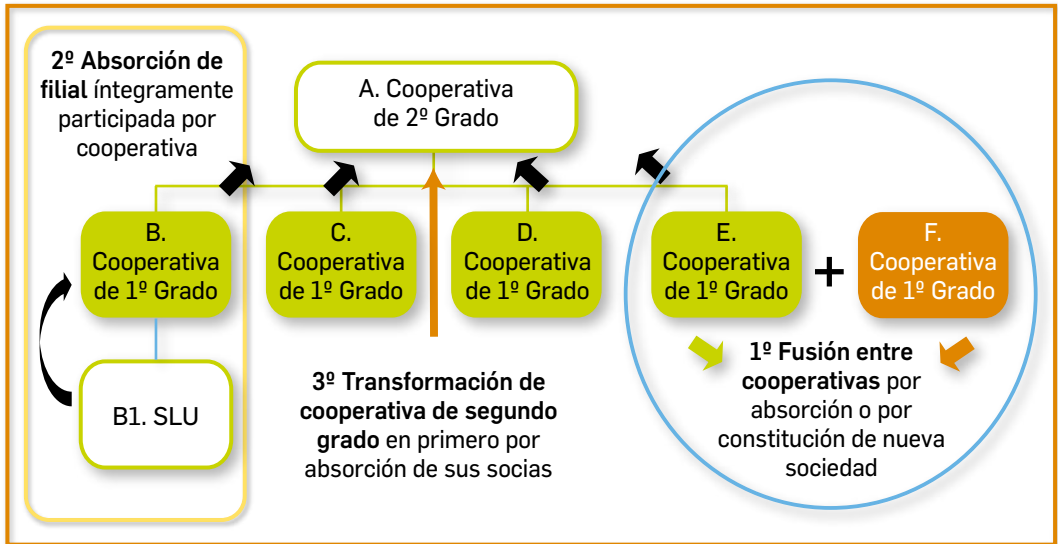
A continuación vamos a ver el régimen jurídico general de los procesos de fusión para posteriormente analizar las tres operaciones de concentración o fusión enumeradas en la figura anterior: la fusión de cooperativas propiamente dicha; la absorción de filial íntegramente participada por cooperativa; y, por último, la transformación de cooperativa de segundo grado en primero por absorción de sus socias. Como veremos, las tres operaciones mencionadas tienen en común que se tratan, al fin y al cabo, de "modalidades" de fusión. Puede verse seguidamente un modelo de estas tres posibles operaciones.

Ejemplo de situación previa



En esta primera figura puede verse una situación relativamente frecuente en la que varias cooperativas de primer grado son socias a su vez de una cooperativa de segundo grado. Además, una de ellas (la cooperativa "B") tiene una filial íntegramente participada por ella (una sociedad limitada unipersonal en este ejemplo). Asimismo, existen otras cooperativas de una localidad cercana que compiten en el mismo mercado de productos.

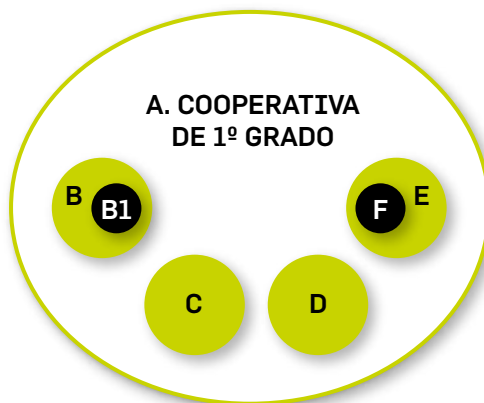
Ejemplo de posibles operaciones



Partiendo del ejemplo anterior, podemos ver cómo serían posibles –entre otras-, las siguientes operaciones:

- a) Que la cooperativa de segundo grado (“E”) se fusionara con la cooperativa de la localidad vecina (“F”), ya fuera mediante absorción o por constitución de nueva sociedad.
- b) Que la cooperativa de primer grado (“B”) absorbiera a su filial íntegramente participada (“B1. SLU”), integrándose en la cooperativa y extinguiéndose.
- c) Que las cooperativas de primer grado fueran absorbidas por la cooperativa de segundo grado (“A”), transformándose ésta en una cooperativa de primer grado.

Ejemplo de situación posterior a las distintas operaciones



En la última figura puede verse cuál sería la situación resultante si se llevaran a cabo todas las operaciones anteriormente enunciadas. Como puede advertirse, todas las sociedades terminarían finalmente integradas en la cooperativa que inicialmente era de segundo grado y pasó a ser una cooperativa de primer grado tras la absorción.

II. MARCO NORMATIVO

Centrándonos ahora principalmente en la fusión en general, esta modificación estructural se encuentra regulada dentro de todas las leyes cooperativas autonómicas y en la estatal. Además, contamos con los artículos 22 a 53 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (en adelante, LME). Si bien esta última no es directamente aplicable a la fusión entre cooperativas, si puede utilizarse como criterio interpretativo de simplificación procedimental en la práctica para ciertas operaciones como la absorción de filial íntegramente participada por una cooperativa o también es aplicada de forma directa y coordinada con la legislación cooperativa en las fusiones heterogéneas (también llamada “fusión especial” en muchas leyes cooperativas), es decir, las que se producen entre sociedades o entidades de distinta naturaleza o forma social, como sería por ejemplo la realizada entre una cooperativa y una sociedad limitada.

Por lo demás, el régimen jurídico de la operación previsto en las leyes cooperativas es cada vez más similar al régimen previsto en la LME, existiendo pocas diferencias, siendo algunas de ellas la no necesidad de una relación de canje o el reconocimiento del derecho de separación del socio disconforme.

Por otra parte, cuando se trata de fusiones entre cooperativas de la misma Comunidad Autónoma, “solo” hay que seguir el procedimiento establecido en la Ley autonómica correspondiente. El problema nos lo podemos encontrar a la hora de realizar una fusión entre cooperativas de diferentes Comunidades Autónomas (fusiones supra-autonómicas), pues no existe una ley única aplicable, sino que habrá que coordinar la aplicación y respeto de las leyes cooperativas de las distintas Comunidades Autónomas de las cooperativas implicadas en la operación. Por ejemplo, si se fusionan una cooperativa almeriense y una cooperativa murciana, habría que aplicar simultáneamente la Ley de Cooperativas Andaluzas y la Ley de Cooperativas de la Región de Murcia.

También son posibles las fusiones entre cooperativas de distintos países, para lo que de nuevo habrá que coordinar las leyes de los distintos países que sean aplicables a las cooperativas participantes. Aunque ha tenido muy poca acogida práctica, debe tenerse en cuenta la Ley 3/2011, de 4 de marzo, por la que se regula la Sociedad Cooperativa Europea con domicilio en España en aquellos casos en los que se constituya una entidad de este tipo como consecuencia de una fusión transfronteriza.

A continuación puede verse una tabla en la que se enumeran los artículos de las distintas leyes cooperativas autonómicas y de la estatal donde se regula la fusión entre cooperativas y, en su caso, la fusión heterogénea o especial antes mencionada.

NIVEL	ABREV	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS
Estatal	LCOOP	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas	Artículos 63 a 66
			Artículo 67: Fusión especial
Andalucía	LSCA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artículo 75
			Artículo 75.6: Fusión de cooperativas con otras sociedades
	RLSCA	Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artículos 60 a 62
Aragón	LCARA	Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón	Artículo 64
			Artículo 64.7 y 8: Fusión con sociedades laborales y SAT
Principado de Asturias	LCPA	Ley del Principado de Asturias 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas	Artículos 107 a 112
			Artículo 113: Fusión especial
Islas Baleares	LCIB	Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Islas Baleares	Artículos 90 a 93
			No regula expresamente la fusión heterogénea
Islas Canarias	PLCIC	Sin regulación. (Proyecto de Ley de Sociedades Cooperativas de Canarias)	Artículos 83 a 87
			Artículo 88: Fusión de sociedades cooperativas con otras sociedades
Cantabria	LCCANT	Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria	Artículos 80 a 86
			Artículo 87: Fusión especial
Castilla-La Mancha	LCCLM	Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha	Artículos 101 a 107
			Artículo 108: Fusión de cooperativas con otras sociedades
Castilla y León	LCCYL	Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León	Artículos 79 a 84
			Artículo 85: Fusión especial

NIVEL	ABREV	NORMA REGULADORA	ARTÍCULOS
Cataluña	LCCAT	Ley 12/2015, de 9 de julio, de Cooperativas de Cataluña	Artículos 90 a 97
			Artículo 98: Fusión especial
Extremadura	LCEX	Ley 9/2018, de 30 de octubre, de Sociedades Cooperativas de Extremadura	Artículos 93 a 99
			Artículo 100: Fusión de sociedades cooperativas con otras sociedades
Galicia	LCG	Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia	Artículos 75 a 82
			Artículo 78.3: Fusión con sociedades laborales y SAT
La Rioja	LCLR	Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja	Artículos 83 a 88
			Artículo 89: Fusión especial
Comunidad de Madrid	LCCMAD	Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid	Artículos 70 a 77
			No regula expresamente la fusión heterogénea
Región de Murcia	LCMUR	Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia	Artículos 85 a 91
			Artículo 92: Fusión de las sociedades cooperativas con otras sociedades
Comunidad Foral de Navarra	LFCN	Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra	Artículos 56 y 57
			No regula expresamente la fusión heterogénea
País Vasco	LCPV	Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco	Artículos 76 a 82
			Artículo 83: Fusiones especiales
Comunidad Valenciana	LCCV	Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana	Artículo 75
			Artículo 76: Fusión especial

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

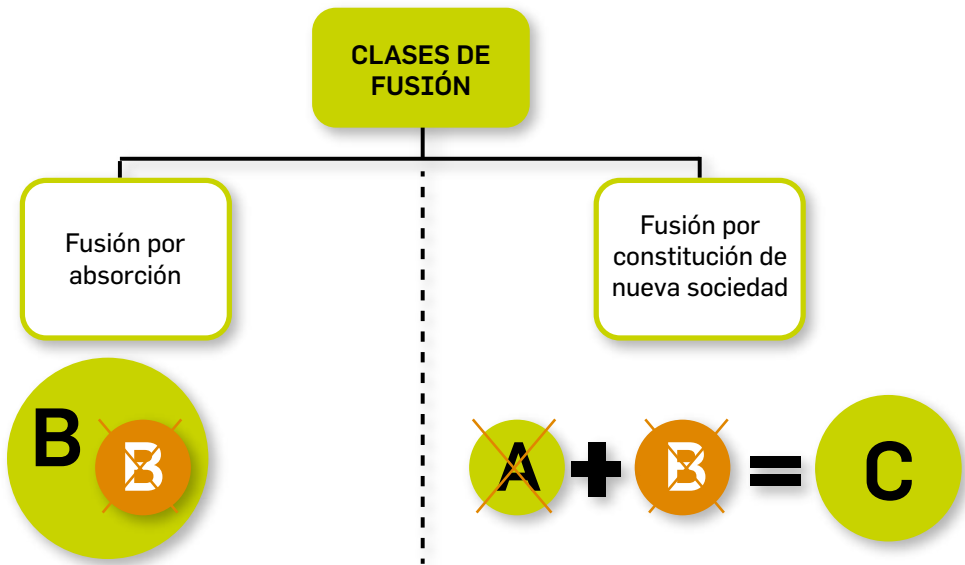
¿QUÉ ES LA FUSIÓN?

La fusión es la operación de concentración por la cual dos o más sociedades se integran en una sola, transmitiéndose por sucesión universal el patrimonio de las sociedades que se extinguen y sus socios a la sociedad resultante.

¿QUÉ CLASES DE FUSIÓN EXISTEN?

Existen dos modalidades básicas de fusión: la fusión por absorción y la fusión propia o fusión por creación de nueva sociedad. En la primera de ellas, una sociedad absorbe a otra que se extingue. En la segunda, dos sociedades se integran creando una nueva sociedad y extinguiéndose las dos sociedades originarias. El régimen jurídico del procedimiento es común para ambas clases, si bien hay ciertas especialidades en cuanto a las menciones que debe contener el acuerdo de fusión, la escritura pública o la información ofrecida a los socios cuando se publica la convocatoria.

Escoger un tipo u otro de fusión responde a muchos factores. Por ejemplo, la fusión por absorción es muy común en las fusiones que se producen dentro de grupos de sociedades o cuando una de las sociedades es de mucha mayor dimensión que la otra; y, en cambio, la fusión por constitución de nueva sociedad suele ser más frecuente en fusiones entre sociedades de dimensión similar. No obstante, en último lugar, va a depender de la voluntad de las entidades participantes.



¿CUÁLES SON LOS EFECTOS DE LA FUSIÓN?

Los efectos de la fusión son los siguientes:

- a) **Extinción de las sociedades que participan en la operación**, bien de todas ellas en el caso de fusión por creación de nueva sociedad o de las absorbidas en la fusión por absorción. Aunque no todas las leyes cooperativas usan el término extinción que es el adecuado, sino que la mayoría hacen referencia a disolución sin entrar en liquidación.
- b) **Paso de los socios de las sociedades participantes a la resultante o transmigración de los socios**. Por este efecto todos los socios pasarán a agruparse en una sociedad única

resultante de la fusión, salvo aquéllos que hayan ejercitado su derecho de separación. En la fusión entre cooperativas, la transmigración de los socios no se lleva a cabo a través de la relación de canje fijada en el proyecto de fusión como sí sucede en las sociedades de capital, sino a través del reconocimiento a cada socio del resultado del valor contable de sus aportaciones de capital en la cooperativa extinguida. Esto responde a que en las cooperativas la posición del socio no está vinculada con la aportación patrimonial realizada a la sociedad resultante por parte de las cooperativas que se extinguen, sino que los socios pasan a la sociedad resultante por las aportaciones que realizan al capital de la cooperativa que se extingue, incrementado, en su caso, por el valor de las reservas repartibles. Además, el aumento del capital social en la sociedad absorbente no es necesario, sino que tiene carácter voluntario.

c) Transmisión en bloque por sucesión universal de todo el patrimonio de las sociedades participantes a la sociedad resultante. La transmisión global es absoluta, afectando tanto a los socios como a los terceros que hubieran contratado con las sociedades que se extinguen. La sociedad resultante asumirá todos los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas y responderá ilimitadamente. Como consecuencia de este efecto, se hace innecesaria la transmisión uno a uno de forma individual de los diferentes elementos del patrimonio de las sociedades que se extinguen.

Especial mención debe realizarse a los fondos sociales de dichas cooperativas. Los fondos, ya sean repartibles o irrepertibles, se integrarán en los de igual clase (art. 63.3 LCOOP). Por tanto, no se producirá el destino de los fondos en caso de liquidación y no irán a parar al organismo autónómico correspondiente ni se repartirán entre los socios.

Advertencia

> Es importante **respetar y mantener el tratamiento y destino de los fondos de reservas obligatorios** de las cooperativas extinguidas que se integran en la sociedad resultante, pues sino se puede producir la **pérdida de la condición de cooperativa especialmente protegida** a efectos fiscales.

> Por otra parte, como consecuencia de la operación de fusión, se puede producir una **plusvalía contable** cuyo destino debe ser el **Fondo de Reserva Obligatorio**. Es importante advertirlo porque si no se respeta este destino, la cooperativa podría **perder la consideración de “especialmente protegida”** a efectos fiscales (art. 13.1 Ley sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas) (Ver apartado “ASPECTOS CONTABLES”).

ESPECIALIDADES DE LAS COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS

No existen especialidades en los procedimientos de concentración de cooperativas en cuanto a previsiones especiales sustantivas previstas expresamente para ellas en las leyes cooperativas.

Sin embargo, nos encontramos con la Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario

(en adelante, LFIC), que crea la figura de las Entidades Asociativas Prioritarias (EAP). Para obtener dicho reconocimiento, las entidades que opten a él, deben ser el resultado de una integración entre cooperativas (y otras entidades) agroalimentarias. Entre dichos procedimientos de integración incluye la LFIC la fusión. Las EAP que consigan dicha calificación tendrán prioridad para participar en ayudas y subvenciones de los Programas de Desarrollo Rural. Además, para conseguir el reconocimiento como EAP tienen que cumplir otros requisitos como ser entidades supraautonómicas, tener un determinado (y elevado) volumen de negocios, etc.

Algunas Comunidades Autónomas ya han previsto figuras homólogas dentro de su territorio como son Andalucía, Castilla y León y Castilla-La Mancha, que crean las figuras de las Entidades Asociativas Prioritarias de carácter regional y que exigen un volumen de negocio inferior a la versión estatal.

1. FUSIÓN ENTRE COOPERATIVAS

El procedimiento de fusión previsto de forma general en las leyes cooperativas se centra exclusivamente en la fusión entre cooperativas. Para el caso de fusión de cooperativas con otras entidades se suele regular en un artículo de forma separada. Por ello, vamos a ver a continuación con detenimiento el proceso de fusión entre cooperativas, para lo que comentaremos las distintas fases en que se desarrolla, para luego en los siguientes apartados tratar sólo de forma específica las especialidades que presentan las otras dos modalidades de fusión previamente mencionadas (absorción de filial íntegramente participada y transformación de cooperativa de segundo grado en cooperativa de primer grado mediante la absorción de sus cooperativas socias), porque en todo lo demás les será aplicable lo que previamente se detalla en este apartado.

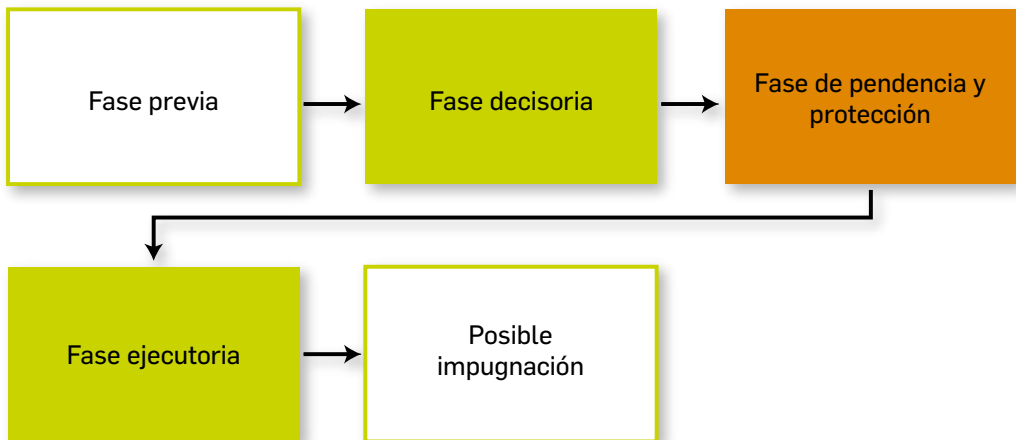
Aunque lo más habitual sea la fusión entre cooperativas de la misma clase, también debe entenderse posible la fusión entre cooperativas de distinta clase, como sería el caso de una fusión entre una cooperativa agroalimentaria y una cooperativa de crédito. En el supuesto del ejemplo, como el sector de las entidades de crédito cuenta específicamente con regulación propia, no sólo habría que aplicar la ley de cooperativas correspondiente, sino también lo dispuesto en su normativa sectorial, por lo que serían aplicables la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito y el Real Decreto 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito.

El procedimiento de fusión previsto en las distintas leyes cooperativas es muy parecido al contemplado en la LME, esto se debe a que esta última norma (y sus predecesoras) se ha tenido que ir adaptando a la normativa comunitaria y ha ido sirviendo en parte como modelo de redacción a las leyes cooperativas en esta materia. Si bien la regulación de la fusión de la mayoría de nuestras leyes cooperativas se parece a la Ley estatal (LCOOP) y regulan con bastante detalle el procedimiento de fusión, algunas le dan una redacción más breve como es el caso de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana (LCCV); u otras, como la Ley de Cooperativas Andaluzas (LCA), es un híbrido regulatorio entre la LCOOP y la anteriormente mencionada LME.

En cualquier caso, las diferencias en el desarrollo del procedimiento entre las distintas leyes de cooperativas de nuestro país son mínimas, reduciéndose éstas a los plazos para ejercer determinados derechos, las mayorías para aprobar el acuerdo de fusión o en los medios de publicidad utilizados.

La fusión es un procedimiento de carácter imperativo, es decir, debe respetarse obligatoriamente el procedimiento previsto legalmente si se quieren conseguir los efectos de la operación. Dicho procedimiento puede dividirse principalmente en cuatro fases: a) Fase previa o preparatoria; b) Fase decisoria; c) fase de pendencia y protección de socios disconformes y acreedores; y d) Fase ejecutoria de la fusión. Además, debemos adelantar que sería posible en determinadas circunstancias una eventual impugnación de la fusión.

FASE DEL PROCEDIMIENTO DE FUSIÓN



¿Sabía que...?

> Pueden participar en una fusión tanto una **sociedad en liquidación** antes de que haya comenzado el reembolso a los socios de las aportaciones del capital social (por ejemplo, art. 63.2 LCOOP), como una **sociedad en concurso de acreedores**, tanto como solución prevista en el convenio con los acreedores, como en la propia fase de liquidación.

FASE PREVIA

Durante esta primera fase de la fusión, son los Consejos Rectores de las distintas cooperativas participantes los encargados de realizar los contactos y negociaciones previas para conseguir fijar las condiciones de la operación. Además, son los encargados de redactar ciertos documentos básicos como es el “proyecto común de fusión” en el que se recogen de forma general las condiciones de la operación y así como el informe de los administradores. Asimismo, tendrán que conseguir, en su caso, un informe de expertos independientes.

Negociaciones previas

Las negociaciones previas carecen de una regulación legal, por lo que las partes intervinientes tienen mayor margen de actuación dentro del ámbito de la autonomía negocial. Que no estén reguladas no significa que no sean importantes, al contrario, del éxito de estas negociaciones preliminares depende en gran medida que finalmente la operación se realice o no.

No obstante, el poner en marcha una fusión supone una serie de costes económicos y sociales (como de reputación, información sensible compartida, etc.), por lo que los miembros de los Consejos Rectores deben responder de un eventual perjuicio que se produzca.

Estos acuerdos no necesitan ser formalizados, sin embargo, en la práctica es usual dejar constancia escrita de ellos mediante los llamados “protocolos de fusión” o documentos similares.

Proyecto común de fusión

Tras finalizar estas negociaciones previas, se debe elaborar el “proyecto común de fusión” en cual se hace constar la información esencial de la operación. En el caso de este documento, sí que viene regulado por las distintas leyes cooperativas cuáles son las menciones mínimas que deben contener, aunque las cooperativas participantes pueden incluir contenido adicional, sin llegar al nivel de detalle de los protocolos de fusión que suelen tener más contenido.

El proyecto de fusión debe ser **redactado de manera conjunta por el órgano de administración de las cooperativas participantes en la operación**. El documento debe ser único y común a todas las cooperativas intervinientes, a pesar de que no todas las leyes lo exijan expresamente así. Esto se debe a que posteriormente, las Asambleas Generales de las distintas cooperativas participantes deben aprobar un mismo contenido como acuerdo de fusión.

Los miembros del Consejo Rector tienen la obligación de redactar el proyecto y de suscribirlo (firmarlo) como convenio propio. De forma similar a como ocurre con la elaboración de las cuentas anuales, los administradores son los que asumen la obligación de su redacción y reconocen su autoría y responsabilidad con su firma, a pesar de que les han podido asistir expertos en la materia en su elaboración. Por tanto, si faltara la firma de alguno de los miembros de los Consejos Rectores debería señalarse al final del proyecto con indicación de la causa.

Aclaración sobre responsabilidad

- > Los miembros de los Consejos Rectores que participan en la operación deben **actuar con diligencia y confidencialidad** en el marco de las negociaciones previas anteriormente comentadas para evitar cualquier daño a la otra u otras sociedades intervinientes en la operación.
- > Además, los Consejeros quedan **vinculados con el Proyecto**, debiendo hacer todo lo posible para que el procedimiento continúe con normalidad (sin entorpecerlo) para que las Asambleas Generales sometan a discusión su aprobación.

El **contenido del proyecto de fusión** viene establecido por la legislación cooperativa, siendo un contenido mínimo que debe respetarse (por ejemplo, art. 63.4 LCOOP y art. 60.1 RLCA; el art. 75.2.g LCCV remite a LCOOP a tales efectos). Incluye las siguientes menciones:

- a) Identificación de las cooperativas participantes y de la resultante: denominación, clase, ámbito domicilio y datos identificadores de inscripción en los Registros 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, en su caso, las reservas voluntarias de carácter repartible.
- c) Los derechos y obligaciones que se reconozcan a los socios de la cooperativa extinguida en la cooperativa resultante.
- 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 (ver apartado "ASPECTOS CONTABLES").
- 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 resultante.

Aclaración sobre denominación social

- > Aunque la fusión sea por absorción, es posible que se decida escoger la denominación social de la absorbida y no la de la absorbente (STS núm. 567/1994, Sala de lo Civil, de 7 de junio).

Recomendaciones para establecer el sistema para fijar la cuantía de las aportaciones

> Respecto al 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, en su caso, las reservas voluntarias de carácter repartible, debemos tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Se debe tratar de mantener en base al **principio de proporcionalidad** de los socios de las cooperativas participantes en la cooperativa resultante. Esto no se hace estableciendo una relación o tipo de canje como sí pasa en otras sociedades mercantiles, sino que se hace **teniendo en cuenta la aportación realizada a la nueva cooperativa o absorbente**, y su titularidad activa y pasiva en la misma.
- Las leyes cooperativas parecen partir de que las sociedades cooperativas participantes tienen cierta igualdad (en cuanto a patrimonio) entre ellas, pero esto no siempre es así. Por ello, debe **analizarse qué es más conveniente en cada operación**, así podría hacerse por ejemplo lo siguiente:
 - las **aportaciones** obligatorias y voluntarias **no tienen que ser necesariamente iguales** entre todos los socios.
 - podría **cambiarse el régimen de retribución** de las aportaciones si se estima conveniente.
 - podrían **devolverse parte de las aportaciones** al capital social de la cooperativa, siempre que no se descapitalice la sociedad resultante. Para ello debe discutirse si a la entidad resultante le interesa estar o no muy capitalizada.

> Respecto a la problemática en el reconocimiento de las aportaciones voluntarias en la sociedad resultante puede verse como ejemplo la SAP de Burgos núm. 155/2007, Sección 3ª, de 10 de abril.

Algunas leyes exigen un contenido adicional de forma obligatoria, como es el caso de la LCA (art. 60.1 RLCA) que añade copiando a la LME (art. 31): 1) El proyecto de Estatutos de la nueva entidad o de las modificaciones de los de la entidad absorbente, en su caso; 2) La información sobre valoración del activo y pasivo del patrimonio de cada sociedad cooperativa que se transmita a la sociedad resultante; y 3) Las posibles consecuencias de la fusión sobre el empleo, su eventual impacto de género en los órganos de administración y la incidencia en la responsabilidad social empresarial. Además, esta misma Ley (arts. 75.3.II LCA y 60.2 RLCA) permite la inclusión en el proyecto con carácter potestativo de un periodo de carencia durante el cual a algunas de las sociedades se les podrá privar del disfrute de ciertos servicios o relevar del cumplimiento de determinadas obligaciones de carácter económico, cuando la situación económica o financiera de algunas de las que se fusionan sea netamente desigual y las circunstancias de la fusión lo aconsejen.

Recomendaciones

- > Es recomendable **detallar** en el Proyecto común de fusión los **bienes inmuebles** que se transmiten como consecuencia de la fusión (debido al efecto de transmisión universal de todo el patrimonio) **para facilitar su posterior inscripción** en el Registro.
- > Para intentar que el procedimiento sea lo más ágil posible, se recomienda **incluir todas las menciones mínimas exigidas por las leyes** cooperativas correspondientes, haciendo **delegación de facultades** al final del documento para que los miembros de **los Consejos Rectores** puedan realizar todas las actuaciones necesarias para la **inscripción del proyecto** de fusión en los distintos registros competentes y, en su caso, **subsanan el contenido** del proyecto.

¿Cuáles son las consecuencias básicas de que el proyecto de fusión sea aprobado por los Consejos Rectores? Son esencialmente cuatro:

- 1) El proyecto de fusión deberá ser aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha del proyecto por las Asambleas Generales de todas las cooperativas participantes o el documento quedará sin efecto (art. 63.6 LCOOP, si bien algunas leyes prevén otros plazos).

PLAZO MÁXIMO PARA APROBAR EL PROYECTO	
SEIS MESES	UN AÑO
Art. 63.6 LCOOP	Art. 60.4 RLCA
Art. 91.4 LCIB	CUATRO MESES
Art. 81.3 LCCANT	Art. 71.4 LCCMAD
Art. 102.3 LCCLM	NO ESTABLECEN PLAZO
Art. 80.4 LCCYL	LCARA
Art. 94.8 LCCAT	LCPA
Art. 94.3 LCEX	LFCN
Art. 76.2 LCG	LCCV (pero remite a LCOOP)
Art. 85.2 LCLR	
Art. 86.3 LCMUR	
Art. 77.4 LCPV	

- 2) Los administradores de las cooperativas que se fusionan tienen la obligación de abstenerse de realizar cualquier acto o celebrar cualquier contrato que pueda obstaculizar la aprobación del proyecto por parte de las Asambleas o modificar sustancialmente la proporción de la participación de los socios de las cooperativas extinguidas en la nueva o absorbente (art. 63.5 LCOOP).

- 3) Deben convocarse las Asambleas Generales de las respectivas cooperativas para aprobar los acuerdos de fusión. La convocatoria de las Asambleas Generales se hará siguiendo las normas generales de convocatoria respecto a forma y plazos que se deben respetar.
- 4) Debe facilitarse en el momento de la convocatoria ciertos documentos para dar efectividad al derecho de información de los socios cooperativistas.

Documentos acompañados a la convocatoria

La convocatoria sirve para poner a disposición del socio en el domicilio social la información necesaria sobre la fusión e incluso pedir su envío o entrega gratuitos. Las leyes cooperativas establecen cuáles son los documentos que se han de facilitar a los socios (art. 63.7 LCOOP). En concreto, los documentos exigidos son los siguientes:

- a) El proyecto de fusión, con el contenido mencionado anteriormente.
- b) Los informes redactados por los Consejos Rectores de cada una de las cooperativas sobre la conveniencia y efectos de la fusión proyectada. La finalidad de este informe es facilitar un conocimiento que permita al socio formar criterio para ejercer su derecho a votar en un sentido u otro (STS núm. 118/2007, Sala de lo Civil, Sección 1ª, de 15 de febrero).
- c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria explicativa de los tres últimos ejercicios de las cooperativas participantes y, en su caso, los informes de gestión y de los auditores de cuentas. El informe del órgano de intervención (si existiese este órgano) o de los auditores de cuentas se pronunciará sobre la situación económica y financiera de las sociedades participantes.
- d) El balance de fusión de cada una de las cooperativas cuando sea distinto del último anual aprobado. Podrá tener la consideración de balance de fusión el último balance anual aprobado, siempre que hubiera sido cerrado dentro de los seis meses anteriores (el plazo varía según la norma aplicable) a la fecha de celebración de la Asamblea que ha de resolver sobre la fusión (ver apartado "ASPECTOS CONTABLES").

El artículo 61.3 RLCA permite la impugnación del balance de fusión sometida al régimen general de impugnación de los acuerdos sociales, si bien no suspende por sí sola la ejecución de la fusión.

ANTIGÜEDAD MÁXIMA DEL BALANCE DE FUSIÓN	
SEIS MESES	OCHO MESES
Art. 63.7.d) LCOOP	Art. 61.1 RLCA
Art. 108.3.d) LCPA	Art. 103.3 LCCLM
Art. 82.3 LCCANT	Art. 64.6 LCARA
Art. 93.d) LCCAT	Art. 92.2 LCIB
Art. 95.1.3º LCEX	Art. 103.3 LCCLM
Art. 79.1 LCG	NO ESTABLECEN PLAZO
Art. 72.d) LCCMAD	LCLR
Art. 87.3º LCMUR	LFCN
Art. 78.d) LCPV	LCCV (pero remite a LCOOP)
CINCO MESES	
Art. 81.4 LCCL	

- e) El proyecto de Estatutos de la nueva cooperativa o el texto íntegro de las modificaciones que hayan de introducirse en los Estatutos de la absorbente.
- f) Los Estatutos vigentes de todas las cooperativas participantes.
- g) La identificación de las personas físicas o jurídicas de los consejeros de las sociedades que participan en la fusión y la fecha desde la que desempeñan sus cargos y los mismos datos de quienes vayan a ser propuestos como consejeros como consecuencia de la fusión.

Recomendación

> Como puede **retrasarse el proceso de inscripción** de la operación (momento hasta el cual no se podrían producir los efectos de la operación), podría ser conveniente **adoptar alguna medida** que permita que las sociedades participantes en la fusión puedan **seguir funcionando de manera conjunta** desde la adopción del acuerdo de fusión hasta que se produzca la inscripción.

> Por ejemplo, se podría dejar constancia en el Proyecto común de fusión de la creación de un **Consejo Rector para la sociedad resultante "transitorio"** (como un proceso interino) para poder coordinar esas sociedades hasta la inscripción al menos. Podría estar integrado por miembros de las distintas cooperativas participantes para que no sea muy abrupto el cambio de administradores.

Alguna norma (como el art. 62.2 RLCA siguiendo el art. 39.3 LME) exige que las **modificaciones sustanciales del activo o del pasivo** producidas en cualquiera de las

cooperativas que se fusionan, entre la fecha de redacción del proyecto de fusión y de la celebración de la Asamblea que haya de aprobarla, habrán de comunicarse a la Asamblea de todas las sociedades cooperativas que se fusionan. Será el órgano de administración de la sociedad en la que se haya producido el que deba comunicárselas a los órganos de administración de las demás sociedades para que informen a sus respectivas Asambleas.

FASE DECISORIA

Aprobación del proyecto común de fusión

Una vez realizada la convocatoria, las Asambleas Generales de cada una de las cooperativas participantes deben reunirse y adoptar el acuerdo por el cual aprueben el proyecto de fusión sin realizar modificaciones en él (así, por ejemplo, el art. 62.1 RLCA). Esta exigencia responde a que todas las cooperativas deben aprobar en las mismas condiciones la operación, por lo que las Asambleas sólo tienen dos opciones: ratificar el proyecto o no lo aprueban, pero no pueden introducir modificaciones, puesto que esos supondría tener que iniciar de nuevo todo el procedimiento.

Además, cada Asamblea deberá aprobar el balance de fusión (ya sea ratificando el último balance existente o uno creado a efectos de la operación). Asimismo, algunas normas lo prevén expresamente y, es recomendable extenderlo a todos los casos, ha de incluirse como contenido del acuerdo las prescripciones legales para constituir la nueva cooperativa resultante o aprobar las modificaciones estatutarias necesarias de la sociedad absorbente. Por último, será conveniente aprobar la identidad de los miembros del Consejo Rector de la cooperativa resultante.

Recomendación

> Para que pueda ser aplicable el **régimen de tributación** que dispensa un **tratamiento neutral** a estas operaciones, las mismas no pueden realizarse con el objetivo de fraude o evasión fiscal, sino que debe responder a **motivos económicos válidos** (art. 89.2 Ley del Impuesto sobre Sociedades) (ver apartado "TRATAMIENTO TRIBUTARIO"). Es conveniente dejar constancia en la adopción del acuerdo o en el propio contenido del Proyecto común de fusión cuál es este motivo económico válido para facilitar las posibles actuaciones de comprobación de la Administración Tributaria.

Mayorías necesarias

Para adoptar el acuerdo de fusión se requiere mayoría reforzada. En concreto, la mayoría de las leyes cooperativas fijan la mayoría necesaria para aprobar el acuerdo de fusión en dos tercios de los votos presentes y representados (art. 64.1 LCOOP). En cambio, el artículo 33.2 LCA exige la mayoría reforzada de tres quintos de las personas asistentes, presentes o representadas en primera convocatoria, debiendo ser de al menos dos tercios en segunda convocatoria. También exige tres quintas parte de los votos de los socios presentes o representados el artículo 56.1 LFCN.

Aquellos socios que estén disconformes con la fusión deberán votar en contra de la misma (o, al menos, no votar a favor), si es posible dejando constancia de su oposición para facilitar en su caso su ejercicio del derecho de separación de la cooperativa o, incluso, la impugnación del acuerdo de fusión.

Publicidad de los acuerdos de fusión

Una vez aprobada la operación por la Asamblea General de cada una de las cooperativas participantes en la fusión, éstas quedan obligadas a **continuar el procedimiento hasta el final** (art. 64.3 LCOOP).

Mediante la publicidad de los acuerdos de fusión se consigue informar a socios y terceros de la aprobación de la operación y también se tiene en cuenta para iniciar el cómputo de los plazos para el posible ejercicio de ciertos derechos como el derecho de separación del socio o de oposición de acreedores. En este sentido, exige la normativa que debe **mencionarse expresamente** en el anuncio del acuerdo de fusión el derecho de oposición de los acreedores.

¿Qué medios de publicidad son los exigidos por la normativa? Una vez aprobado el acuerdo de fusión de cada una de las cooperativas participantes deberá publicarse en el Boletín Oficial correspondiente [el estatal –art. 64.2 LCOOP- u autonómico en la mayoría de los casos –, por ejemplo, art. 75.2.b) LCCV] y en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social (el art. 73.6 LCCMAD, art. 56.1 LFCN, art. 79.6 LCPV exigen que sea en dos diarios). No obstante, algunas leyes ya prevén la difusión telemática de estos acuerdos como es el caso de la Ley andaluza que permite utilizar la sede electrónica de la Consejería de la Junta de Andalucía competente en materia de sociedades cooperativas (art. 75.5 LCA) o la Ley de Extremadura que además de la publicación en el Diario Oficial de Extremadura exige la publicación en las webs corporativas de las sociedades cooperativas o, cuando no existan, en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social y de los centros de trabajo [art. 96.1.c) LCEX]. Asimismo, alguna norma permite sustituir esta publicación por la notificación individual a los socios y acreedores (art. 62.3 RLCA o art. 94.6 LCCAT).

FASE DE PENDENCIA Y PROTECCIÓN

Después de la aprobación del acuerdo de fusión y su publicación, entramos en la fase de pendencia o fase tuitiva en la que deben protegerse los derechos de los socios y terceros que se ven afectados por la operación, en concreto, a través de la posibilidad de ejercer el derecho de separación por parte de los socios o el derecho de oposición por parte de los acreedores. Veamos a continuación en que consiste cada uno de ellos.

Derecho de separación o de baja justificada de los socios

Por lo que respecta al derecho de separación, se reconoce al socio disconforme con la operación la posibilidad de separarse o causar baja justificada de su sociedad.

¿Quién puede ejercer tal derecho?

En principio los socios de cualquiera de las cooperativas participantes, sin distinción de si se tratan de los de la absorbente o de las cooperativas extinguidas. Estarás legitimados los

socios que *no hayan votado a favor* de la fusión (art. 65.1 LCOOP y aunque algunas normas como el art. 62.6 RLCA se refiere a socios disconformes), por lo cual parece incluirse los socios que han votado en contra, los que se han abstenido o incluso podrían ser los socios que no han asistido.

¿Cómo se ejerce este derecho?

Los socios que lo deseen ejercerán este derecho mediante escrito dirigido al Presidente del Consejo Rector, en el plazo de cuarenta días desde la publicación del anuncio del acuerdo (art. 65.1 LCOOP). Dicho plazo es más o menos amplio dependiendo de la norma aplicable.

PLAZO EJERCICIO DERECHO DE SEPARACIÓN	
CUARENTA DÍAS	UN MES
Art. 65.1 LCOOP	Art. 83.1 LCCYL
Art. 105.1 LCCLM	Art. 95.1 LCCAT
Art. 110 LCPA	Art. 62.4 RLCA
Art. 84.1.b) LCCANT	Art. 64.4 LCARA
Art. 97.1 LCEX	Art. 93.4 LCIB
Art. 89.1.b) LCMUR	Art. 87.1 LCLR
Art. 80.1 LCPV	Art. 74.1 LCCMAD
DOS MESES	Art. 75.2.d) LCCV
Art. 80.1 LCG	TREINTA DÍAS
	Art. 56.2 LFCN

¿Quién asume la obligación de liquidación de las aportaciones?

La cooperativa resultante será la que asuma la obligación de la liquidación de las aportaciones al socio disconforme en el plazo previsto para el caso de baja justificada.

Advertencia

> El **ejercicio del derecho de separación** del socio puede causar una **plusvalía** para éste a efectos fiscales (ver apartado "TRATAMIENTO TRIBUTARIO").

Derecho de oposición de los acreedores

Por lo que se refiere al derecho de oposición de los acreedores, protege a los acreedores ante la supresión de la necesidad de requerir el consentimiento del acreedor cuando se produce un cambio del deudor establecido por regla general en el artículo 1205 del Código Civil. Esta excepción a ese principio general se deriva del efecto por el cual las sociedades extinguidas transmiten por sucesión universal todo su patrimonio a la sociedad resultante.

Por ello, se reconoce este derecho de oposición a los acreedores, basándose en la idea del posible perjuicio que pudiera sufrir el acreedor por el cambio de deudor. Sin embargo, aunque ese sea el fundamento de ese derecho, las leyes cooperativas no exigen acreditar ese empeoramiento de la solvencia del deudor.

¿Quién puede ejercer tal derecho?

Generalmente están legitimados para ejercer este derecho los acreedores de las sociedades participantes cuyos créditos hayan nacido o bien, según algunas normas, antes del último anuncio de fusión o, según otras, de la publicación del proyecto y que no se encuentren adecuadamente garantizados. Los destinatarios de la oposición serán las sociedades participantes en la fusión.

Algunas normas limitan la legitimación para el ejercicio del derecho de oposición a los acreedores de las sociedades que se extinguen como consecuencia de la fusión, como es el caso del art. 85.2 LCCANT, art. 106.1 LCCLM, art. 98.1 LCEX, art. 81 LCG, art. 88.2 LCLR y art. 90 LCMUR. En estos casos, los acreedores de la cooperativa absorbente no estarían legitimados.

ACREEDORES LEGITIMADOS	
ANTES DEL ÚLTIMO ANUNCIO DE FUSIÓN	ANTES DE LA PUBLICACIÓN DEL PROYECTO
Art. 66 LCOOP	Art. 62.5 RLCA
Art. 75.2.d) LCCV	NO LO ESPECIFICAN
Art. 111 LCPA	LCARA
Art. 85.2 LCCANT	LCIB
Art. 84.1 LCCYL	LCCLM
Art. 96.1 LCCAT	LCG
Art. 98.1 LCEX	LCLR
Art. 90 LCMUR	LCCMAD
Art. 75.2.d) LCCV	LFCN
	LCPV

¿Qué sucede si algún acreedor ejerce este derecho?

Si algún acreedor ejerce este derecho, se produce la suspensión del procedimiento, pues la fusión no podrá realizarse si no se aseguran previamente o se satisfacen los derechos de los acreedores que se opongan.

Recomendación

> A pesar de que no existe obligación legal de publicar la fusión hasta que esta se realiza, reconociendo a los acreedores su derecho de oposición, es recomendable que para evitar que los acreedores más importantes de las sociedades intervinientes en la operación conozcan que se va a realizar la misma. Para ello, podría realizarse una notificación a éstos previa a la adopción del acuerdo, pues si finalmente decidieran ejercer su derecho de oposición sería muy difícil realizar la fusión.

¿Qué plazo de ejercicio tiene este derecho y cómo se ejerce?

La fusión no podrá llevarse a cabo antes de que transcurra uno o dos meses, dependiendo de la ley aplicable, desde la fecha del último anuncio del acuerdo de fusión. Durante ese plazo los acreedores podrán ejercer su derecho de oposición por escrito, dirigido al Presidente del Consejo Rector, e identificando su crédito mediante fecha de nacimiento, vencimiento y cuantía.

PLAZO EJERCICIO DERECHO DE OPOSICIÓN	
DOS MESES	UN MES
Art. 66 LCOOP	Art. 62.5 RLCA
Art. 64.3 LCARA	Art. 93.4 LCIB
Art. 111 LCPA	Art. 96.1 LCCAT
Art. 85.1 LCCANT	Art. 98.1 LCEX
Art. 106.1 LCCLM	Art. 81 LCG
Art. 84.1 LCCYL	Art. 75.1 LCCMAD
Art. 88.2 LCLR	Art. 81 LCPV
Art. 90 LCMUR	Art. 75.2.d) LCCV
Art. 56.1 LFCN	

Recomendación

> Como la problemática reside en saber cuándo se entiende suficientemente garantizado un crédito, parece válido el criterio del acreedor para determinar esa suficiencia. Para evitar problemas, será aconsejable una fianza solidaria prestada por una entidad de crédito (por ejemplo, art. 62.5 RLCA siguiendo el art. 44.3 LME) o incluso realizando el propio pago.

FASE DE EJECUCIÓN

Una vez que ha transcurrido el plazo necesario para que socios y acreedores hayan podido ejercer sus respectivos derechos, deben ejecutarse los acuerdos. Para ello, éstos deben elevarse a escritura pública e inscribirse en el registro correspondiente.

Escritura de fusión

Los acuerdos de fusión adoptados por las Asambleas Generales de las cooperativas participantes deben elevarse a escritura pública “única” e inscribirse en el registro correspondiente [art. 64.4 LCOOP o art. 75.2.e) LCCV].

El artículo 62.7 RLCA permite la formalización del acuerdo en acta única, si bien en ciertos supuestos tendrá que ser mediante escritura pública (en concreto, si así lo acuerdan las cooperativas fusionadas y si se trata de los supuestos del artículo 5.2 RLCA).

¿Cuál es el contenido de la escritura?

La escritura pública contendrá de forma íntegra los acuerdos de fusión aprobados por las respectivas Asambleas Generales. Si la fusión se realiza mediante la *creación de una nueva sociedad*, deberán incluirse las menciones exigidas por la ley para la escritura de constitución en cuanto sean aplicables. Si la *fusión es por absorción* la escritura contendrá las modificaciones estatutarias acordadas por la cooperativa absorbente.

Asimismo habrá de incluirse el balance de fusión de las cooperativas que se extinguen. Además, deberá manifestarse que no se ha producido oposición alguna de acreedores o si se ha producido, deberá acreditarse que han sido pagados o garantizados sus créditos. Este mismo tipo de declaraciones habrá que realizarlas respecto a si los socios han ejercido su derecho de separación.

Inscripción en el Registro de Cooperativas

Tras elevar a escritura pública los acuerdos de fusión, la operación deberá inscribirse en el Registro de cooperativas estatal o autonómico correspondiente. Dicha inscripción debe realizarse generalmente en el plazo de un mes (puede ser más amplio según la normativa aplicable) desde el otorgamiento de la escritura pública.

Esta inscripción tiene carácter constitutivo y obligatorio. Con la inscripción se producen los efectos de la fusión, por ello, es esencial determinar el momento en que se entiende que se ha realizado la inscripción. El Reglamento del Registro Mercantil (aplicable a este caso por analogía), determina en su artículo 55 (al igual que el artículo 24 de la Ley Hipotecaria) que se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.

Advertencia

- > Aunque **la jurisprudencia se ha pronunciado en el mismo sentido** para el caso de una escisión afirmando que la fecha a tener en cuenta a los efectos de la inscripción de la operación societaria es la del momento en que se practicó el asiento de presentación (STS núm. 3316/2012, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, de 21 de mayo); la cuestión es controvertida y, por ejemplo, **la Dirección General de los Registros y del Notariado ha declarado en cambio** que la remisión legal a la fecha de la inscripción de la fusión **debe entenderse que es la inscripción misma y no la fecha del asiento de presentación** el momento determinante de la extinción de la sociedad absorbida (RDGRN de 20 septiembre de 2011, FJ 2º).
- > Por ello, **se aconseja** en la medida de lo posible **informarse en el Registro de Cooperativas pertinente previamente** a la inscripción cuál será la fecha tenida en cuenta para la producción de los efectos de la operación, para no correr el riesgo de incumplir especialmente plazos relacionados con los deberes tributarios de las sociedades intervinientes.
- > Asimismo, ante un eventual riesgo de denegación de la inscripción, sería recomendable solicitar una **inscripción parcial** de aquellos actos que sí puedan calificarse como procedentes.

Entre otros efectos, la inscripción de la fusión supondrá la cancelación de las sociedades que se extinguen y la modificación de la absorbente o el nacimiento de la cooperativa que se constituya como consecuencia de la fusión.

Atención

- > Si las cooperativas participantes en la operación **pertenece a una misma Comunidades Autónoma** (o están inscritas en el Registro estatal) no habrá problema, pues **será ese el Registro competente** para realizar las anotaciones necesarias para dejar constancia de la operación y se puedan desplegar sus efectos.
- > Sin embargo, puede suceder que a las sociedades participantes (o la resultante) **le correspondan distintos Registros**. En este caso, habrá que realizar las inscripciones **de forma coordinada** entre los distintos Registros, los cuales pueden **solicitar certificados** de los otros Registros involucrados para poder proceder a su correspondiente anotación.

POSIBLE IMPUGNACIÓN

Por lo que se refiere a la posibilidad de impugnar la fusión, ninguna ley cooperativa prevé un régimen de impugnación específico para la fusión como sí sucede en el caso del artículo 47 LME que establece unos motivos tasados de impugnación y un plazo más breve que el de impugnación general de acuerdos.

Sin embargo, el artículo 62.9 RLCA establece que la impugnación de la fusión se registrará por el régimen general de impugnación de acuerdos sociales. Ante el silencio del legislador en el resto de leyes cooperativas, debe extenderse esta interpretación de la Ley andaluza y entender que en todos los casos es posible la impugnación de la operación atendiendo al régimen general de impugnación de los acuerdos sociales.

TAREAS A REALIZAR		
FASE	ÓRGANO ENCARGADO	TAREA
Fase previa	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Negociaciones previas (se pueden plasmar por escrito en documentos como los “Protocolos de Fusión”). • Elaboración y firma del Proyecto común de fusión. • Abstención de realizar cualquier acto que pueda dificultar o impedir la aprobación de la operación. • Convocatoria de las Asambleas Generales. • Puesta a disposición de los socios de la documentación exigida legalmente. • Elaboración, en su caso, del balance de fusión (antigüedad máxima entre 5 y 8 meses según ley aplicable).
Fase decisoria	<i>Asambleas Generales</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aprobación por mayoría reforzada del Proyecto común de fusión (plazo máximo entre 4 meses y un año según ley aplicable). • Aprobación del balance de fusión. • Aprobar las prescripciones legales para constituir la nueva cooperativa resultante o las modificaciones estatutarias de la sociedad absorbente. • Aprobar la identidad de los miembros del Consejo Rector de la cooperativa resultante.
	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Publicidad del acuerdo de fusión (Boletín Oficial correspondiente y en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social, aunque varía según ley aplicable).
Fase de pendencia y protección	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Respetar plazo de ejercicio del derecho de separación (entre 30 días a 2 meses según ley aplicable). La correspondiente liquidación de aportaciones sociales por la cooperativa resultante en el caso del ejercicio de este derecho por algún socio. • Respetar plazo de ejercicio del derecho de oposición (entre 1 o 2 meses según ley aplicable). En su caso, garantizar los créditos en el supuesto del ejercicio de este derecho por algún acreedor.

TAREAS A REALIZAR		
FASE	ÓRGANO ENCARGADO	TAREA
Fase ejecutoria	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Elevación a escritura pública del acuerdo de fusión; inclusión de las menciones mínimas exigidas para la escritura de constitución o de las modificaciones estatutarias acordadas (según cual sea la modalidad de fusión utilizada); adjuntar el balance de fusión de las cooperativas que se extinguen; realizar la manifestación sobre el ejercicio o no del derecho de oposición por parte de los acreedores (en cuyo caso, deberá acreditarse que han sido pagados o garantizados los créditos) y de separación de los socios (con similares declaraciones). • Inscripción en los Registros competentes de la operación generalmente en un plazo máximo de un mes desde la escritura pública (pidiendo los certificados necesarios en el caso en que intervengan diferentes Registros para que tengan los efectos oportunos en los demás).

2. ABSORCIÓN DE FILIAL ÍNTEGRAMENTE PARTICIPADA POR COOPERATIVA

En muchos casos las cooperativas se fusionan con otras entidades de diferente naturaleza o la sociedad resultante no es una cooperativa. Un caso relativamente frecuente de fusión con otro tipo de sociedades es el supuesto de la absorción de una filial íntegramente participada por una cooperativa.

Esta operación se justifica en la previsión normativa que posibilita que las cooperativas puedan constituir sociedades para el mejor cumplimiento de su objeto social y para la defensa de sus intereses (art. 79 LCOOP). Igual que distintas causas económicas u organizativas pueden dar lugar a la constitución de esas sociedades (por ejemplo, una sociedad anónima o sociedad limitada unipersonal cuyo único socio sea la cooperativa), también diferentes motivos pueden conducir justo a la fusión por absorción de esa filial por su cooperativa.

NORMATIVA APLICABLE

En este caso estaríamos ante una fusión heterogénea, pues se fusionan entidades de distinto tipo social (una cooperativa con una sociedad limitada por ejemplo). Como ya advertimos antes, en estos supuestos deben aplicarse dos normas distintas: por una parte, la ley de cooperativas que corresponda (estatal o autonómica) y, por otra parte, la Ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME). El artículo 22 LME reconoce la posibilidad de que dos o más sociedades mercantiles inscritas se puedan integrar en una única sociedad mediante fusión, sin establecer limitaciones en cuanto al tipo social de las sociedades participantes ni el de la resultante.

Como veremos, serán aplicables además las simplificaciones que especifica la LME para este tipo de operaciones “especiales”, aun cuando la absorbente sea una sociedad

cooperativa y su propia norma no las prevea, en virtud de la aplicación analógica de las normas prevista en el artículo 4 del Código Civil que entiende que procede para los casos en los que una norma no contemple un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.

¿Cómo se regula en las leyes cooperativas?

En cuanto a la normativa sobre cooperativas, la mayoría de leyes cooperativas regulan generalmente en un artículo separado el supuesto de fusión heterogénea bajo la denominación en muchos casos de “fusión especial” (por ejemplo, art. 67 LCOOP o art. 76 LCCV). En cualquier caso, existen diferencias en cuanto a la regulación de esta operación entre las distintas leyes. Podemos diferenciar así tres clases de regulación:

- a) Las leyes cooperativas que reconocen la posibilidad de que las cooperativas puedan fusionarse **con cualquier otra clase de sociedad**. Es el caso de la LCCLM, LCEX, LCCAT, LCPA, LCA, LCCV, LCLR, LCCANT, LCMUR y LCOOP. Por tanto, las sociedades cooperativas podrían fusionarse con sociedades civiles o mercantiles de cualquier clase, siempre que no exista una norma legal que lo prohíba, pudiendo ser la sociedad resultante de la fusión o la sociedad absorbente, según el caso, una cooperativa u otro tipo de sociedad.
- b) Otras normas **restringen la posibilidad de fusión** de cooperativas con otras entidades, permitiéndolo sólo si la fusión se lleva a cabo entre cooperativas de trabajo asociado y sociedades laborales o entre cooperativas agrarias y SAT. En este sentido, la regulan de esta forma la LCPV, LCCL, LCG y LCAR. Estas normas son doblemente restrictivas pues, por un lado, limita los sujetos que pueden participar (sólo sociedades laborales con cooperativas de trabajo asociado o SAT con cooperativas agrarias) y, por otro lado, porque restringen el tipo de la sociedad resultante al exigir que tenga que ser una sociedad cooperativa, tanto si se trata de una fusión por absorción como una fusión por creación de una nueva sociedad. Debemos entender que, en pos de la no discriminación de las cooperativas de distintas Comunidades Autónomas, estos legisladores autonómicos se han limitado a regular las fusiones heterogéneas más frecuentes, pero no prohíben la posibilidad de fusionarse con otras entidades que no sean cooperativas, más cuando permiten a las cooperativas constituir sociedades; y su transformación en sociedades civiles o mercantiles de cualquier clase.
- c) Unas pocas normas **ni siquiera contemplan** de forma expresa la posibilidad de que las cooperativas puedan fusionarse con otras entidades que no sean cooperativas. En concreto, son la LCCMAD, LCIB y LFCN. En estos casos, ante el silencio del legislador, debemos entender que la operación no está regulada de forma expresa en la legislación autonómica, por lo que entraría a aplicarse de forma supletoria las previsiones contempladas en la ley estatal de cooperativas establecidas en el artículo 67.

Por tanto, aunque sea vía interpretativa porque algunas leyes cooperativas no lo reconozcan así expresamente, deben entenderse posible la fusión por absorción de una filial íntegramente participada por una cooperativa.

¿Cuál sería el régimen jurídico aplicable?

Por lo que se refiere al régimen jurídico aplicable a las fusiones heterogéneas, aunque existen algunas diferencias en la redacción de este aspecto en las normas sobre cooperativas, podemos entender que tienen en común que establecen que serán aplicables las respectivas normas reguladoras de las sociedades que se fusionan, en concreto, será de aplicación la normativa reguladora de la sociedad absorbente o que se constituya como consecuencia de la fusión, pero respetando como mínimo las normas relativas al acuerdo de fusión y derecho de separación de los socios y garantías de terceros (derecho de oposición de los acreedores) previstos en la ley de cooperativas aplicable.

Información adicional sobre otras fusiones heterogéneas

- > Si la sociedad resultante de la fusión no fuera una cooperativa se aplicarían las disposiciones previstas en la ley de cooperativas aplicable para la transformación.
- > Además, la liquidación de las aportaciones al socio que ejercitara el derecho de separación, y cuya baja se consideraría como justificada, tendría que llevarse a cabo dentro del mes siguiente a la fecha en que se hiciera uso del mismo, siendo la sociedad cooperativa de origen en la que participaran los socios que ejercieran tal derecho la que debería liquidar las aportaciones.
- > En cambio, si la sociedad resultante es una cooperativa, directamente se aplicará la regla general por la que le corresponde a ésta pagar la liquidación oportuna. El derecho de separación tiene efectos suspensivos sobre la operación, pues no podrá formalizarse la fusión hasta que no se hayan realizado las liquidaciones.
- > Si en la fusión participaran sociedades que tengan que regirse por una legislación sectorial concreta, sería de aplicación a las fusiones mercantiles los requisitos que, en su caso, se exijan en esa normativa sectorial (art. 29 LME).

¿Cuenta con regulación específica esta operación?

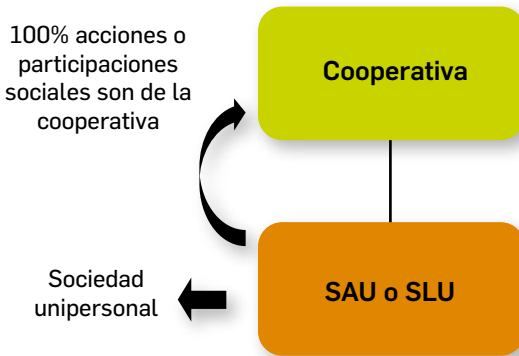
Debe tenerse en cuenta que, además, este tipo de fusiones tienen una regulación específica en la LME (art. 49), dentro de una sección llamada "fusiones especiales", que permite flexibilizar un poco el procedimiento, al admitir realizar ciertas simplificaciones procedimentales al tener en cuenta que como la fusión es "intragruppo", es posible prescindir de algunas formalidades. Las leyes cooperativas no prevén las fusiones "abreviadas", es decir, ningún tipo de simplificación procedimental dentro de la fusión. No obstante, al ser aplicable en estas operaciones heterogéneas tanto las leyes cooperativas como la LME, sí serán posibles en cierto grado.

En concreto, la LME diferencia dos posibles situaciones para aplicar dichas simplificaciones con significativas diferencias. El caso más común sería el de la fusión por absorción de sociedad íntegramente participada. Pero también existe la posibilidad de la fusión por

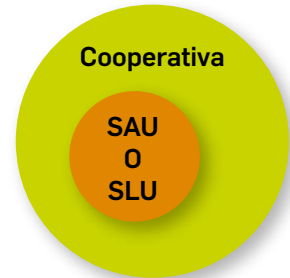
absorción de sociedad íntegramente participada pero en la que la sociedad absorbente es titular de forma indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divide el capital de la sociedad absorbida.

Fusión por absorción de sociedad íntegramente participada por cooperativa

Antes de la fusión

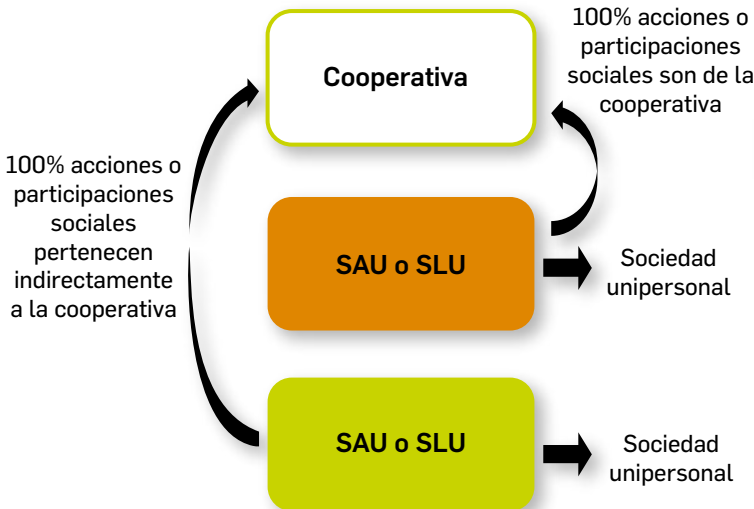


Después de la fusión por absorción

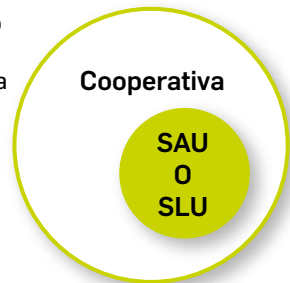


Fusión por absorción de sociedad íntegramente participada de forma indirecta por cooperativa

Antes de la fusión



Después de la fusión por absorción



Destino de los fondos

Como en el caso de absorción de una filial íntegramente participada por una cooperativa la sociedad resultante (la absorbente) es una cooperativa, los fondos sociales se quedan en esta.

Información adicional sobre otras fusiones heterogéneas

> A pesar de que como efecto de la fusión, se produce la transmisión por sucesión universal del patrimonio de las sociedades que se extinguen a la sociedad resultante, si la sociedad resultante no fuera una cooperativa, el Fondo de Educación y Promoción, el Fondo de Reserva Obligatorio o la parte irrepartible del mismo, así como cualquier fondo voluntario previsto estatutariamente que tenga el carácter de irrepartible, no se integrarán en la sociedad resultante (art. 67.III LCOOP). Se produce así una especie de penalización a la cooperativa (y, por ende, a sus socios) por cambiar su naturaleza.

> En cuanto al destino de los fondos en estos casos, la mayoría de las leyes cooperativas remiten al destino que se da a estos fondos en caso de liquidación (generalmente, irán a parar a la entidad federativa o asociativa a la que esté asociada la cooperativa, conste en los estatutos o elija para estos efectos.

PROCEDIMIENTO

El procedimiento a seguir en este tipo de fusión es igual a cualquier procedimiento de fusión de cooperativas, pero presenta algunas especialidades, en concreto, ciertas simplificaciones, debido a que la sociedad absorbida está íntegramente participada (de forma directa o indirecta) por la cooperativa absorbente.

Fase previa

Como la sociedad absorbida se encuentra íntegramente participada por la cooperativa absorbente en la fase previa encontramos notables diferencias en cuanto a un procedimiento ordinario de fusión.

En primer lugar en relación con las **negociaciones previas**. En este caso, simplemente por la voluntad de la sociedad absorbente la operación se va a llevar a cabo, pues es a su vez la única socia de la sociedad absorbida, por lo que no tiene que negociarse con otra sociedad independiente las condiciones de la fusión, sino que serán fijadas prácticamente unilateralmente por la sociedad absorbente.

En cuanto al **proyecto común de fusión**, será elaborado por el Consejo Rector de la sociedad cooperativa absorbente y los administradores de la filial (que habrán sido nombrados por la sociedad absorbente o incluso en algunos casos pueden ser los mismos).

El contenido del proyecto común de fusión se ve simplificado al permitir la LME prescindir de ciertas menciones en el caso de que la sociedad absorbente sea titular de forma directa

o indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divida el capital de la sociedad o sociedades absorbidas (art. 49.1 LME):

- a) La cuantía de las aportaciones de los socios en la sociedad absorbente.
- b) Los derechos y obligaciones que se reconocen a los socios en la sociedad absorbente.
- c) La información sobre la valoración del activo y pasivo del patrimonio de cada sociedad que se transmita a la sociedad resultante.
- d) Las fechas de las cuentas de las sociedades que se fusionan utilizadas para establecer las condiciones en que se realiza la fusión.
- 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 resultante.

Como consecuencia, deberán constar en el proyecto como mínimo las siguientes menciones:

- a) Identificación de las cooperativas participantes y de la resultante: denominación, clase, ámbito domicilio y datos identificadores de inscripción en los Registros correspondientes.
- b) 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.

Debe tenerse en cuenta si la legislación autonómica correspondiente exige alguna mención mínima adicional como ya vimos que hace la LCA.

El proyecto deberá ser aprobado por la Asamblea General de la cooperativa absorbente en el plazo de seis meses (o plazo superior establecido en la norma aplicable) desde la fecha del proyecto para que el documento no quede sin efecto. Los administradores deben abstenerse de realizar cualquier acto o contrato que pueda obstaculizar la aprobación del proyecto.

Debe **convocarse la Asamblea General de la cooperativa absorbente** para que apruebe el acuerdo de fusión, facilitando en ese momento ciertos documentos con información sobre la operación para los socios cooperativistas.

Al tener que aplicarse la normativa de cooperativas de la sociedad absorbente, parece difícil justificar la posible aplicación del artículo 42 LME que permite que el acuerdo de fusión pueda adoptarse sin necesidad de publicar previamente los documentos exigidos por la ley y sin informe de los administradores sobre el proyecto de fusión si se adopta, en cada una de las sociedades que participan en la fusión (en este caso, sólo la absorbente), en junta universal y por unanimidad de todos los socios con derecho de voto y, en su caso, de quienes de acuerdo con la ley o los estatutos pudieran ejercer legítimamente ese derecho. En cualquier caso, esta simplificación simplemente tendría la ventaja de no tener que

publicar la documentación con carácter previo respetando el derecho de información de los trabajadores.

Dentro de la **documentación que debe ponerse a disposición de los socios con la convocatoria** de la Asamblea General, debemos recordar que serán necesarios (art. 63.7 LCOOP):

- a) El proyecto de fusión con las simplificaciones mencionadas.
- b) Los informes, redactados por los administradores de cada una de las sociedades participantes sobre la conveniencia y efectos de la fusión proyectada.
- c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria explicativa de los tres últimos ejercicios de las cooperativas participantes y, en su caso, los informes de gestión y de los auditores de cuentas.
- d) El balance de fusión de cada una de las cooperativas cuando sea distinto del último anual aprobado.
- e) El texto íntegro de las modificaciones que hayan de introducirse en los Estatutos de la sociedad absorbente.
- f) Los Estatutos vigentes de todas las cooperativas participantes.
- g) La identificación de los consejeros de las sociedades que participan en la fusión y la fecha desde la que desempeñan sus cargos y los mismos datos de quienes vayan a ser propuestos como consejeros como consecuencia de la fusión.

Por otra parte, no será necesario en la absorción de filial íntegramente participada el informe de expertos sobre el proyecto de fusión aún en el caso de que participe una sociedad anónima (art. 49 LME). Asimismo, no se precisa el aumento de capital de la sociedad absorbente.

Aunque el artículo 49 LME también permite prescindir en las fusiones especiales de sociedades íntegramente participadas del informe de los administradores, no será posible aplicar dicha simplificación procedimental por exigirlo las leyes cooperativas.

En el **supuesto en el que la sociedad absorbente sea titular de forma indirecta de todas las acciones o participaciones sociales** en que se divide el capital de la sociedad absorbida, serán aplicables las simplificaciones comentadas anteriormente, pero teniendo en cuenta que:

- a) Será siempre necesario el informe de expertos independientes.
- b) Será exigible, en su caso, el aumento de capital de la sociedad absorbente.
- c) Si la fusión provoca una disminución del patrimonio neto de sociedades que no intervienen en la fusión por la participación que tienen en la sociedad absorbida, la sociedad absorbente deberá compensar a estas últimas sociedades por el valor razonable de esa participación.

Fase decisoria

No es necesaria la junta general de la sociedad absorbida (art. 49.1.4º LME), puesto que la voluntad de la cooperativa absorbente determina la voluntad de la filial al estar participada al 100%, sin existir socios minoritarios que puedan oponerse a la operación o impugnarla. Sí será necesaria la celebración de la Asamblea General de la cooperativa absorbente que deberá adoptar con la mayoría reforzada anteriormente vista (generalmente, dos tercios de los votos presentes y representados, salvo alguna norma autonómica) el acuerdo de fusión por el que apruebe sin modificaciones el proyecto de fusión.

Debido a que se debe aplicar el régimen jurídico de la sociedad absorbente (que es una cooperativa) respetando como mínimo las normas relativas al acuerdo de fusión entre otras, no se puede admitir la aplicación del artículo 51 LME que permite prescindir de la aprobación de la fusión por la Asamblea General de la sociedad absorbente en determinadas circunstancias.

Una vez aprobado el acuerdo de fusión por la cooperativa absorbente éste deberá publicarse en el Boletín Oficial correspondiente y en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social.

Fase de pendencia y protección

Después de la publicación del acuerdo de fusión, deben protegerse los derechos de los socios a través del derecho de separación o causar baja justificada de la cooperativa absorbente y el derecho de oposición de los acreedores.

Los socios que no hayan votado a favor de la fusión podrán ejercer el derecho de separación mediante escrito dirigido al Presidente del Consejo Rector generalmente en el plazo de cuarenta días (plazo variable según la norma aplicable) desde la publicación del anuncio del acuerdo. En el caso de que ejerzan este derecho, la cooperativa absorbente deberá liquidar las aportaciones al socio disconforme en el plazo previsto para el caso de baja justificada.

Por lo que respecta al derecho de oposición de los acreedores, en plazo de uno o dos meses (dependiendo de la norma) desde la fecha del anuncio del acuerdo de fusión, podrán ejercerlo los acreedores de las sociedades participantes cuyos créditos hayan nacido según algunas normas, antes del último anuncio de fusión o, según otras, de la publicación del proyecto y que no se encuentren adecuadamente garantizados. Los destinatarios de la oposición serán las sociedades participantes en la fusión. El ejercicio de este derecho de los acreedores supondrá la suspensión del procedimiento mientras no se aseguren previamente o se satisfagan los derechos de los acreedores que se opongan.

Fase ejecutoria

Transcurrido el plazo necesario para que socios y acreedores hayan podido ejercer sus respectivos derechos debe ejecutarse el acuerdo, elevándolo a escritura pública (que contendrá el acuerdo, incluyendo las modificaciones estatutarias acordadas por la cooperativa absorbente en su caso, el balance de fusión de la sociedad filial que se extingue y haciéndose mención a si se han opuesto acreedores o se ha ejercido el derecho de separación por parte

de algún socio) e inscribiendo la operación en el registro correspondiente, produciéndose la cancelación de la sociedad que se extingue y la modificación de la absorbente.

Atención

> En esta operación será **necesaria la coordinación entre el Registro Mercantil** (en el que estará inscrita la filial) **y el Registro de Cooperativas** correspondiente a la sociedad absorbente. Como no existe una coordinación previa entre ambos registros, éstos pueden **solicitar certificados** del otro Registro involucrado para poder proceder a su correspondiente anotación.

Posible impugnación

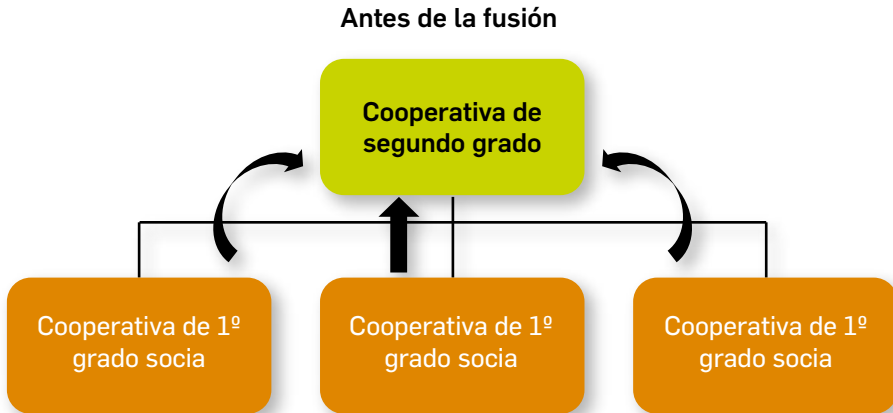
En esta operación sólo los socios de la cooperativa absorbente podrían impugnar en su caso la fusión siguiendo el régimen general de impugnación de los acuerdos sociales.

TAREAS A REALIZAR		
FASE	ÓRGANO ENCARGADO	TAREA
Fase previa	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Fijar condiciones de la operación casi unilateralmente por la sociedad absorbente. • Elaboración y firma del Proyecto común de fusión. • Abstención de realizar cualquier acto que pueda dificultar o impedir la aprobación de la operación. • Convocatoria de la Asamblea General de la sociedad absorbente. • Puesta a disposición de los socios de la documentación exigida legalmente. • Elaboración, en su caso, del balance de fusión (antigüedad máxima entre 5 y 8 meses según ley aplicable).
Fase decisoria	<i>Asamblea General de la sociedad absorbente</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aprobación por mayoría reforzada del Proyecto común de fusión (plazo máximo entre 4 meses y un año según ley aplicable). • Aprobación del balance de fusión. • Aprobar las modificaciones estatutarias de la sociedad absorbente. • Aprobar la identidad de los miembros del Consejo Rector de la cooperativa absorbente (si varía).
	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Publicidad del acuerdo de fusión (Boletín Oficial correspondiente y en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social, aunque varía según ley aplicable).

TAREAS A REALIZAR		
FASE	ÓRGANO ENCARGADO	TAREA
Fase de pendencia y protección	Consejos Rectores	<ul style="list-style-type: none"> • Respetar plazo de ejercicio del derecho de separación (entre 30 días a 2 meses según ley aplicable). La correspondiente liquidación de aportaciones sociales por la cooperativa absorbente en el caso del ejercicio de este derecho por algún socio. • Respetar plazo de ejercicio del derecho de oposición (entre 1 o 2 meses según ley aplicable). En su caso, garantizar los créditos en el supuesto del ejercicio de este derecho por algún acreedor.
Fase ejecutoria	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Elevación a escritura pública del acuerdo de fusión; inclusión de las modificaciones estatutarias acordadas; adjuntar el balance de fusión de las cooperativa que se extingue; realizar la manifestación sobre el ejercicio o no del derecho de oposición por parte de los acreedores (en cuyo caso, deberá acreditarse que han sido pagados o garantizados los créditos) y de separación de los socios (con similares declaraciones). • Inscripción de la operación en el Registro Mercantil y de Cooperativas competente generalmente en un plazo máximo de un mes desde la escritura pública (pidiendo los certificados necesarios al Registro para que tengan los efectos oportunos en el otro).

3. TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO EN PRIMERO POR ABSORCIÓN DE SUS SOCIAS

Una operación peculiar en el ámbito de las cooperativas es aquella que permite que una cooperativa de segundo grado pueda se transforme en una cooperativa de primer grado para lo que es necesario que absorba a sus cooperativas socias. Se trata de un supuesto específico de modificación estructural de las cooperativas. Esta operación híbrida supone llevar a cabo en único acto dos operaciones de forma simultánea: una fusión y una transformación.



Después de la fusión por absorción



NORMATIVA APLICABLE

Si bien no todas las leyes cooperativas prevén expresamente la posibilidad de que una sociedad cooperativa de segundo grado pueda transformarse en una cooperativa de primer grado absorbiendo a las cooperativas socia debe entenderse posible.

TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA DE 2º GRADO	
NO LA PREVÉN	LEYES QUE LA REGULAN
LCA	Art. 77.5 LCOOP
LCARA	Art. 156.4 LCCLM
LCPA	Art. 139.1 LCCAT
LCIB	Art. 130.8 LCG
LCCANT	Art. 133.5 LCMUR
LCCYL	
LCEX	
LCLR	
LCCMAD	
LFCN	
LCPV	
LCCV	

El artículo 77.5 LCOOP permite que se lleve a cabo esta operación, si bien la regulación contemplada es deficiente, pues se limita a prever tal posibilidad y remite al procedimiento establecido en la Ley para ello, sin especificar a qué procedimiento se está refiriendo.

Otras leyes más confusas aún remiten para esta operación al procedimiento previsto en la ley para las modificaciones de estatutos (art. 139.1 LCCAT). Es posible que en la Ley catalana se prevea simplemente como una “degradación” de la cooperativa, sin llegar a absorber a las cooperativas de base socias, continuando éstas siendo socias de la cooperativa de primer grado resultante de la operación.

En los demás caso, parece producirse una transformación (o degradación de la cooperativa de segundo grado, sin requerir previa disolución ni creación de persona jurídica nueva) con los efectos patrimoniales de la fusión, por lo que deben aplicarse las normas sobre transformación y fusión contempladas en las leyes cooperativas. En este sentido, por ejemplo, el artículo 130.8.I LCG sí que remite expresamente al procedimiento de transformación y fusión por absorción.

Si simplemente se entendiera que se produce una transformación, las cooperativas socias de la de segundo grado mantendrían su personalidad jurídica y seguirían siendo socios de la cooperativa de segundo grado que “simplemente” pasaría a ser cooperativa de primer grado. Pero en la operación se produce además una absorción que implicará que las cooperativas de base se extinguirán pasando todo su patrimonio a la cooperativa absorbente al igual que sus socios que se convertirán en socios de la cooperativa de primer grado resultante.

Advertencia

- > Las cooperativas de segundo grado no tienen que estar formadas de forma necesaria únicamente por cooperativas, sino que también podrán ser **socios personas jurídicas de naturaleza no cooperativa o empresarios individuales**. Sin embargo, la normativa cooperativa se olvida de mencionar qué sucede con estos otros socios en el caso en el que se produzca esta transformación de la cooperativa de segundo grado en cooperativa de primer grado.
- > En principio, salvo que, como veremos, quieran ejercer su derecho de separación correspondiente, estos otros socios pasarán a **convertirse en socios de la cooperativa de primer grado resultante** (las cooperativas de primer grado admiten como socios tanto personas físicas como jurídicas).
- > También existiría la posibilidad de que las personas jurídicas no cooperativas **también fueran absorbidas**, si no existe norma aplicable que lo prohíba, y se adoptaran los correspondientes acuerdos de fusión.

¿Qué sucede con los fondos sociales?

Los fondos sociales, tanto los obligatorios como los voluntarios, de las sociedades extinguidas pasarán a integrarse en los de igual clase de la cooperativa absorbente, esto es, los de la cooperativa de segundo grado transformada en una de primer grado, la cual asumirá los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas.

Advertencia

- > Si eventualmente **la cooperativa “transformada” en cooperativa de primer grado se disolviera, el destino de los fondos** de dicha cooperativa (que estaría formado en gran parte por los aportados por las cooperativas de base ya extinguidas) sería el fijado por la ley de cooperativas aplicable a la mencionada cooperativa absorbente (que puede variar en cuanto a la posibilidad de poder repartir parte entre los socios o tener que destinarlo íntegramente a la entidad federativa o asociativa determinada por la ley y el ámbito territorial de dicha entidad destinataria de los fondos).

PROCEDIMIENTO

El procedimiento a seguir en esta operación es una combinación de los procedimientos de fusión y transformación regulados por las leyes cooperativas con las necesarias adaptaciones debido a las peculiaridades que presenta. En el procedimiento se sucederán cuatro fases.

Fase previa

En la fase previa podemos destacar las negociaciones preliminares y el proyecto de transformación/absorción.

En primer lugar, en cuanto a las **negociaciones previas**, estas se llevarán a cabo entre los miembros de las cooperativas de base con la colaboración o asistencia de los de la cooperativa de segundo grado.

En cuanto al **proyecto común de transformación/fusión**, será elaborado por el Consejo Rector de las sociedades cooperativas absorbidas y de la cooperativa de segundo grado absorbente (que habrá sido nombrado por la Asamblea General compuesta por representantes de las cooperativas base).

Deberán constar en el proyecto de transformación/fusión como mínimo las siguientes menciones:

- a) Identificación de las cooperativas de base y de la cooperativa de primer grado resultante: denominación, clase, ámbito domicilio y datos identificadores de inscripción en los Registros correspondientes.
- b) El sistema para fijar la cuantía que se reconoce a cada socio de las cooperativas de base que se extingan como aportación al capital de la cooperativa absorbente computando, en su caso, las reservas voluntarias de carácter repartible. Debe asegurarse la participación de los socios de las cooperativas de base en la sociedad resultante.
- c) Los derechos y obligaciones que se reconozcan a los socios de la cooperativa extinguida en la cooperativa resultante.
- d) La fecha a partir de la cual las operaciones de las cooperativas de base que se extingan habrán de considerarse realizadas, a efectos contables, por cuenta de la cooperativa 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 resultante.

Debe recordarse que alguna norma autonómica exige alguna mención mínima adicional como es el caso de la LCA.

El proyecto deberá ser aprobado por la Asamblea General de las cooperativas participantes en la operación en el plazo de seis meses (o plazo superior establecido en la norma aplicable) desde la fecha del proyecto para que el documento no quede sin efecto. Los administradores deben abstenerse de realizar cualquier acto o contrato que pueda obstaculizar la aprobación del proyecto.

Debe convocarse la Asamblea General de las cooperativas de base y la de segundo grado o absorbente para que aprueben el acuerdo de transformación y el de fusión, facilitando en ese momento ciertos documentos con información sobre la operación para los socios cooperativistas.

Por lo que se refiere a la **documentación que debe ponerse a disposición de los socios con la convocatoria** de la Asamblea General, serán necesarios los siguientes documentos (art. 63.7 LCOOP):

- a) El proyecto común de transformación/fusión.
- b) Los informes, redactados por los Consejos Rectores de cada una de las cooperativas sobre la conveniencia y efectos de la operación proyectada.
- c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria explicativa de los tres últimos ejercicios de las cooperativas participantes y, en su caso, los informes de gestión y de los auditores de cuentas.
- d) El balance de fusión de cada una de las cooperativas cuando sea distinto del último anual aprobado. El balance de fusión de la cooperativa de segundo grado también será el de transformación.
- e) El texto íntegro de las modificaciones que hayan de introducirse en los Estatutos de la sociedad absorbente.
- f) Los Estatutos vigentes de todas las cooperativas participantes.
- g) La identificación de los consejeros de las sociedades que participan en la fusión y la fecha desde la que desempeñan sus cargos y los mismos datos de quienes vayan a ser propuestos como consejeros como consecuencia de la operación.

Recomendación

> Puede ser aconsejable prever en los Estatutos la creación de "Asambleas de Delegados" para que los socios de las cooperativas de base sientan que mantienen de alguna forma el "poder" más local.

Fase decisoria

Las Asambleas Generales de las cooperativas de base y la de la cooperativa de segundo grado se reunirán para adoptar el acuerdo de transformación/fusión. Sobre el acuerdo de transformación nos dice el artículo 69.2 LCOOP que "deberá ser adoptado por la Asamblea General, en los términos y con las condiciones establecidas en esta Ley y en los Estatutos para la fusión".

Aunque se trata de un procedimiento formalmente único, deben adoptarse diferentes acuerdos.

En primer lugar, **las cooperativas de primer grado socias deberán adoptar el acuerdo de absorción** aprobando sin modificaciones el proyecto de fusión. La adopción de este acuerdo requiere mayoría reforzada de dos tercios de los votos presentes y representados (salvo alguna norma autonómica).

Una vez que todas las cooperativas de base hayan adoptado sus respectivos acuerdos y los hayan publicado adecuadamente, **la cooperativa de segundo grado deberá adoptar un acuerdo con doble contenido:** por una parte el de transformación en cooperativa de

primer grado y, por otra parte, el de absorción de las cooperativas de base. De nuevo, será necesaria la mayoría reforzada de dos tercios de los votos presentes y representados.

Como se ha mencionado, antes de la aprobación por parte de la cooperativa de segundo grado del acuerdo de transformación/absorción, las cooperativas de base deberán **publicar el acuerdo** de fusión en el Boletín correspondiente y en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social. Posteriormente, cuando se haya adoptado el acuerdo por parte de la cooperativa de segundo grado absorbente, se dará publicidad también a su acuerdo mediante los mismos medios de publicación indicados (con las variaciones que permiten algunas normas autonómicas).

Fase de pendencia y protección

Tras la publicación del acuerdo de transformación y fusión, los socios podrán ejercer el derecho de separación o a causar baja justificada de su cooperativa y los acreedores su podrán hacer uso de su derecho de oposición.

Por lo que se refiere al **derecho de separación del socio**, es de las pocas previsiones expresas que sí hacen las leyes cooperativas que prevén esta operación. En concreto, se reconoce a las **cooperativas socias, así como a los socios de éstas**, disconformes con los acuerdos de transformación y absorción, el derecho de separación que podrán ejercer mediante escrito dirigido al Consejo Rector de las cooperativas de segundo grado o primer grado, según proceda, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha de publicación del anuncio de transformación y absorción.

Aclaración

> Para no discriminar a los socios personas jurídicas de la cooperativa de segundo grado que no sean cooperativas, éstas también podrán separarse de la cooperativa transformada aunque no lo prevean así expresamente las leyes cooperativas.

En cuanto al **derecho de oposición de los acreedores**, en plazo de uno o dos meses (dependiendo de la norma) desde la fecha del anuncio del acuerdo de transformación y fusión, podrán ejercerlo los acreedores de las sociedades participantes cuyos créditos hayan nacido antes del último anuncio de fusión o de la publicación del proyecto (dependiendo de la norma aplicable) y que no se encuentren adecuadamente garantizados. Los destinatarios de la oposición serán las sociedades participantes en la fusión. El ejercicio de este derecho de los acreedores supone la suspensión del procedimiento hasta que se aseguren previamente o satisfagan los derechos de los acreedores que se opongan.

Fase ejecutoria

Después de respetar el plazo necesario para que socios y acreedores hayan podido ejercer sus correspondientes derechos deben ejecutarse los acuerdos.

Para ello, los acuerdos de fusión y el acuerdo de transformación se elevarán a escritura pública junto con esta documentación:

- a) Las modificaciones estatutarias acordadas para la cooperativa de primer grado resultante.
- b) El balance de fusión de todas las sociedades que se extingan.
- c) El balance de la entidad transformada cerrado el día anterior al otorgamiento de la escritura.
- d) El listado de personas socias que hayan ejercitado el derecho de separación y el de acreedores que hayan ejercitado su derecho de oposición.
- e) La relación de socios que se integran en la cooperativa y su participación en el capital social.

Una vez elevados a escritura pública los acuerdos, la operación deberá inscribirse en el Registro de Sociedades Cooperativas correspondiente, para la cancelación de las sociedades que se extinguen y la transformación de la cooperativa de segundo grado en una de primer grado.

Aclaración

> La operación supondrá el cambio del tratamiento fiscal de la cooperativa resultante pasando del de cooperativa de segundo grado al de cooperativa de primer grado (**ver apartado “TRATAMIENTO TRIBUTARIO”**).

Posible impugnación

Aunque no esté previsto expresamente, en el caso en que los respectivos acuerdos adoptados sean contrarios a la Ley, se opongan a los Estatutos o lesionen, en beneficio de uno o varios socios o terceros, los intereses de las cooperativas participantes, podrán ser impugnados siguiendo el régimen general de impugnación de los acuerdos sociales.

TAREAS A REALIZAR		
FASE	ÓRGANO ENCARGADO	TAREA
Fase previa	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Negociaciones previas entre las cooperativas de base en colaboración con la de segundo grado. • Elaboración y firma del Proyecto común de transformación/fusión. • Abstención de realizar cualquier acto que pueda dificultar o impedir la aprobación de la operación. • Convocatoria de las Asambleas Generales de las cooperativas de base y de la de segundo grado. • Puesta a disposición de los socios de la documentación exigida legalmente. • Elaboración, en su caso, del balance de fusión (antigüedad máxima entre 5 y 8 meses según ley aplicable).
Fase decisoria	<i>Asambleas Generales y Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aprobación por mayoría reforzada del Proyecto común de transformación/fusión (plazo máximo entre 4 meses y un año según ley aplicable) en varias fases: • 1ª Fase: las Asambleas Generales de las cooperativas de base deben adoptar el acuerdo de absorción. • 2ª Fase: los Consejos Rectores de aquellas deben dar publicidad al acuerdo de fusión (Boletín Oficial correspondiente y en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social, aunque varía según ley aplicable). • 3ª Fase: la Asamblea General de la cooperativa de segundo grado debe adoptar un acuerdo de transformación en cooperativa de primer grado y de absorción de las cooperativas de base. • 4ª Fase: el Consejo Rector de la cooperativa de segundo grado debe publicar el acuerdo de transformación/absorción según los medios mencionados anteriormente. • Junto a los acuerdos anteriormente mencionados, las Asambleas Generales de las cooperativas deben aprobar también: <ul style="list-style-type: none"> • Balance de fusión (también de transformación para la cooperativa de segundo grado). • Modificaciones estatutarias de la sociedad absorbente. • Identidad de los miembros del Consejo Rector de la cooperativa resultante.

TAREAS A REALIZAR		
FASE	ÓRGANO ENCARGADO	TAREA
Fase de pendencia y protección	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Respetar plazo de ejercicio del derecho de separación (entre 30 días a 2 meses según ley aplicable). La correspondiente liquidación de aportaciones sociales por la cooperativa resultante en el caso del ejercicio de este derecho por algún socio. • Respetar plazo de ejercicio del derecho de oposición (entre 1 o 2 meses según ley aplicable). En su caso, garantizar los créditos en el supuesto del ejercicio de este derecho por algún acreedor.
Fase ejecutoria	<i>Consejos Rectores</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Elevación a escritura pública del acuerdo de fusión; inclusión de las modificaciones estatutarias acordadas; adjuntar el balance de fusión de las cooperativas que se extinguen y el balance de la entidad transformada cerrado el día anterior al otorgamiento de la escritura; realizar la manifestación sobre el ejercicio o no del derecho de oposición por parte de los acreedores (en cuyo caso, deberá acreditarse que han sido pagados o garantizados los créditos) y de separación de los socios (con similares declaraciones); y la relación de socios que se integran en la cooperativa y su participación en el capital social. • Inscripción en los Registros competentes de la operación en un plazo máximo generalmente de un mes desde la escritura pública (pidiendo los certificados necesarios si intervienen diferentes Registros para que tengan los efectos oportunos en los demás).

IV. A TENER EN CUENTA

Como se ha visto, la fusión es una operación compleja que sigue un procedimiento estructurado en distintas fases de necesario cumplimiento, para que puedan producirse los **efectos reconocidos por la normativa**, estos son: extinción de todas o parte de las sociedades intervinientes (dependiendo de la modalidad de fusión); el paso de los socios de las sociedades que se extinguen a la sociedad absorbente o de nueva creación; y, por último, el efecto más excepcional es la integración de todo el patrimonio de las sociedades extinguidas en la sociedad resultante (entre lo que se encuentran los fondos de las cooperativas participantes en la operación).

Aunque hemos visto **distintas modalidades de fusión** (fusión entre cooperativas, absorción de filial íntegramente participada por cooperativa y transformación de cooperativa de segundo grado en cooperativa de primero mediante la absorción de sus cooperativas

socias), todas ellas pasan por **cuatro fases**, si bien presentarán algunas especialidades en su desarrollo dependiendo de la operación en concreto de que se trate. Estas fases son:

- a) **Fase previa:** en esta fase los Consejos Rectores de las cooperativas participantes son los que llevan todo el peso de las **negociaciones previas** y su plasmación en el documento fundamental de la operación que es el “**proyecto común de fusión**”. Junto con este documento, para dar cumplimiento al derecho de información del socio sobre la operación, se le facilitará en el momento de la convocatoria de la Asamblea General otros documentos (balance de fusión, informes de los Consejos Rectores, cuentas anuales de las sociedades intervinientes, etc.).
- b) **Fase decisoria:** la Asamblea General de cada cooperativa participante ha de **adoptar por mayoría reforzada el acuerdo de fusión**, aprobando sin modificaciones el proyecto común de fusión. De dichos acuerdos de fusión deberá darse la **publicidad** debida para que socios y, especialmente, acreedores tengan conocimiento de que la misma se ha aprobado.
- c) **Fase de pendencia y protección:** la legislación cooperativa reconoce el **derecho de separación del socio** (o a causar baja justificada) y el **derecho de oposición del acreedor** a la operación. Los plazos y condiciones del ejercicio de estos derechos varía según la norma que sea aplicable en cada caso.
- d) **Fase ejecutoria:** por último, una vez respetado el eventual ejercicio de estos derechos por socios y acreedores, la operación puede ser ejecutada, para lo cual será necesario **elegir a escritura pública** el acuerdo de fusión (junto con otros documentos exigidos por la normativa) y, posteriormente, **inscribir la operación en el Registro de Cooperativas** correspondiente (para lo cual será preciso, en su caso, coordinarse con otros registros). La inscripción tiene carácter constitutivo, por lo que hasta que no se realice ésta no se producirán los efectos de la fusión.
- e) Por último, aunque no sea lo habitual por los controles previos por los que pasa la operación (notario primero, y registrador después), es posible que la fusión fuera objeto de **impugnación**.

Respecto a las **especialidades** que nos podemos encontrar en las dos modalidades más particulares que hemos visto son:

- a) En el caso de la **fusión por absorción de filial íntegramente participada por cooperativa**, sería la posibilidad de aplicar ciertas **simplificaciones procedimentales** consistentes esencialmente en la posibilidad de prescindir de algunas menciones mínimas del proyecto común de fusión.
- b) Por lo que respecta a la **transformación de cooperativa de segundo grado en cooperativa de primero mediante la absorción de sus cooperativas socias**, el procedimiento es más complejo, pues no se trata sólo de una fusión por absorción sin más, sino que se tienen que adoptar **dos acuerdos distintos**. Por una parte, el de absorción por las cooperativas socias; y, por otro, el de la cooperativa de segundo

grado con un doble contenido, el de absorción de las cooperativas de primer grado y el de transformación de cooperativa de segundo grado en cooperativa de primero.

La mayor problemática que nos podemos encontrar en cualquiera de estos procedimientos desde el punto de vista mercantil, es la coordinación de normas (y de Registros) en aquellos casos en los que se apliquen distintas leyes cooperativas porque intervienen en la operación cooperativas de diferentes Comunidades Autónomas, o porque intervienen una sociedad de capital (absorción de filial íntegramente participada), pues será de aplicación además la Ley sobre modificaciones estructurales.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

ALFONSO SÁNCHEZ, R.: *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: la cooperativa de segundo grado*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

AIZEGA ZUBILLAGA, J.M^a.; y VALIÑANI GONZÁLEZ, E.: "Las cooperativas de segundo grado, grupo cooperativo y otras formas de colaboración económica", *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 2003, núm. 79, pp. 7-33.

BEL DURÁN, P.: "Las "fusiones especiales" según la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, Monográfico, 1999, núm. 69, pp. 9-42.

BORJABAD GONZALO, P.J.: *Manual de Derecho Cooperativo. General y Catalán*, Barcelona, Bosch Editor, S.A., 1993.

CABANAS TREJO, R.: "Régimen jurídico de la fusión, escisión y transformación. Operaciones heterogéneas: sociedades y cooperativas", *La Notaría*, 1999, núm. 7-8, pp. 39-82.

CANO ORTEGA, C.: "La fusión de cooperativas", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, Monográfico, 2017, núm. 126, pp. 94-117.

CANO ORTEGA, C.: *La fusión de cooperativas*, Madrid, Marcial Pons, 2015.

GADEA, E.: *Derecho de las cooperativas*, Bilbao, Universidad de Deusto, 1999.

GARCÍA SANZ, A.: "II. Fusión" en "Capítulo VIII. Modificaciones Estructurales", en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, PEINADO GRACIA (Dir.), Tomo I, Valencia, Tirant lo blanch, 2013, pp. 780-795.

LEÓN SANZ, J.; y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, S.: "Modificaciones estatutarias y estructurales", en *Retos y oportunidades de las sociedades cooperativas andaluzas ante su nuevo marco legal*, MORILLAS y VARGAS (Dir.), Madrid, Dykinson, 2013, pp. 459-502.

MACÍAS RUANO, A. J.: "Modificaciones estructurales en las cooperativas y sociedades agrarias de transformación", en *Cooperativas agrarias y sociedades agrarias de transformación*, VARGAS VASSEROT (Coord.), Madrid, Dykinson, 2006, pp. 679-726.

MORILLAS JARILLO, M^a.J.; y FELIÚ REY, M.I.: *Curso de cooperativas*, Segunda edición, Madrid, Tecnos, 2002.

PANIAGUA ZURERA, M.: *La sociedad cooperativa. Las sociedades mutuas y las entidades mutuales. Las sociedades laborales. La sociedad de garantía recíproca. Volumen I, en Tratado de Derecho Mercantil*, OLIVENCIA (Dir.), Madrid, Marcial Pons, 2005.

PAZ CANALEJO, N.; y VICENT CHULIÁ, F.: *Ley General de Cooperativas, en Comentarios al Código de Comercio y legislación mercantil especial*, SÁNCHEZ CALERO y ALBALADEJO (Dir.), T. XX, vol. 3, Madrid, 1994.

VARGAS VASSEROT, C.; GADEA, E.; y SACRISTÁN, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas: Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución*, Madrid, La Ley, 2017.

• **También puede ser de su interés la siguiente selección de JURISPRUDENCIA y/o DOCTRINA ADMINISTRATIVA:**

RDGRN de 20 septiembre de 2011.

SAP de Burgos núm. 155/2007, Sección 3^a, de 10 de abril.

STS núm. 567/1994, Sala de lo Civil, de 7 de junio.

STS núm. 118/2007, Sala de lo Civil, Sección 1^a, de 15 de febrero.

STS núm. 3316/2012, Sala de lo Contencioso, Sección 2^a, de 21 de mayo.

• **Para comprender mejor los perfiles de la institución analizada, se aconseja la consulta de los siguientes DOCUMENTOS, DISPOSICIONES NORMATIVAS y/o ENLACES A PÁGINAS WEBS:**

Cooperativas agroalimentarias: <http://www.agro-alimentarias.coop/inicio>

Apoyos a la Integración Asociativa: <https://www.mapa.gob.es/es/alimentacion/temas/ley-de-fomento-de-la-integracion-cooperativa/apoyos-integracion-asociativa/>

VI. ANEXOS

A continuación se ofrece un modelo de proyecto común de fusión por absorción entre cooperativas, se ha escogido esta operación por ser bastante frecuente en la práctica, por no presentar realmente muchas diferencias en sí el contenido del proyecto respecto a una fusión entre cooperativas mediante constitución de nueva sociedad y porque las otras dos modalidades de fusión cuyo régimen jurídico se ha visto en los apartados precedentes se tratan de absorciones (absorción de filial íntegramente participada por cooperativa y

transformación de cooperativa de segundo grado en cooperativa de primero mediante la absorción de sus cooperativas socias). Después de este modelo, se presentará en una tabla las principales diferencias con el resto de operaciones para que sea más fácil adaptar el modelo a la operación concreta de que se trate.

MODELO DE PROYECTO DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN ENTRE COOPERATIVAS

PROYECTO COMÚN DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA] POR [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE]

En....., a..... de..... de 20..... [Lugar y fecha]

INTERVIENEN,

I.- De una parte, todos los miembros del Consejo Rector de la entidad..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE], con CIF....., y domicilio en..... [DOMICILIO SOCIAL DE LA COOPERATIVA], inscrita en el Registro de Cooperativas..... [DATOS DEL REGISTRO CORRESPONDIENTE] con el número..... [NÚMERO CORRESPONDIENTE A LA COOPERATIVA INSCRITA], concurriendo a la firma de este convenio:

- El Presidente/La Presidente, D./Dña....., con DNI , y domicilio.....

Firma:

- El Vicepresidente/La Vicepresidenta, D./Dña....., con DNI , y domicilio..... [SI CORRESPONDE]

Firma:

-El Secretario/La Secretaria, D./Dña....., con DNI , y domicilio.....

Firma:

[AÑADIR EL RESTO DE MIEMBROS QUE CORRESPONDAN]

II.- Y de otra parte, todos los miembros del Consejo Rector de la entidad..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA], con CIF....., y domicilio en..... [DOMICILIO SOCIAL DE LA COOPERATIVA], inscrita en el Registro de Cooperativas..... [DATOS DEL REGISTRO CORRESPONDIENTE] con el número..... [NÚMERO CORRESPONDIENTE A LA COOPERATIVA INSCRITA], concurriendo a la firma de este convenio:

- El Presidente/La Presidente, D./Dña....., con DNI , y domicilio.....

Firma:

- El Vicepresidente/La Vicepresidenta, D./Dña....., con DNI, y domicilio..... [SI CORRESPONDE]

Firma:

- El Secretario/La Secretaria, D./Dña....., con DNI, y domicilio.....

Firma:

[AÑADIR EL RESTO DE MIEMBROS QUE CORRESPONDAN]

Y EXPONEN

I.- Que participan todos ellos en su propio nombre y derecho, e intervienen en ejercicio de las funciones que tienen conferidas conforme a los cargos referenciados, reconociéndose capacidad para participar en este convenio previo de fusión, conforme a lo previsto en los arts. y siguientes de la Ley de Cooperativas *[ARTÍCULOS REGULADORES DE LA FUSIÓN Y REFERENCIA A LA LEY ESTATAL O AUTONÓMICA CORRESPONDIENTE]*.

II.- Que las razones que justifican la operación de fusión por absorción propuesta se concretan en *[ESPECIFICAR DICHAS RAZONES PARA CUMPLIR CON EL MOTIVO ECONÓMICO VÁLIDO A EFECTOS FISCALES]*.

III.- El presente proyecto de fusión, por el que..... *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA]* es absorbida por..... *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE]*, tiene las siguientes **MENCIONES** conforme a lo dispuesto en el art. de la Ley de Cooperativas *[ARTÍCULO REGULADOR DEL PROYECTO COMÚN DE FUSIÓN Y REFERENCIA A LA LEY ESTATAL O AUTONÓMICA CORRESPONDIENTE]*.

PRIMERA: Las sociedades participantes en este proyecto son:

1º.- Como **SOCIEDAD ABSORBENTE**.- *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE]*, con CIF....., y domicilio en..... *[DOMICILIO SOCIAL DE LA COOPERATIVA]*, inscrita en el Registro de Cooperativas..... *[DATOS DEL REGISTRO CORRESPONDIENTE]* con el número..... *[NÚMERO CORRESPONDIENTE A LA COOPERATIVA INSCRITA]*,

2º.- Como **SOCIEDAD ABSORBIDA**.- *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA]*, con CIF....., y domicilio en..... *[DOMICILIO SOCIAL DE LA COOPERATIVA]*, inscrita en el Registro de Cooperativas..... *[DATOS DEL REGISTRO CORRESPONDIENTE]* con el número..... *[NÚMERO CORRESPONDIENTE A LA COOPERATIVA INSCRITA]*.

SEGUNDA: Como aportación al capital de la cooperativa absorbente se reconoce a cada socio de la cooperativa absorbida que se extingue la cuantía *[ESTABLECER EL*

SISTEMA ELEGIDO PARA FIJAR DICHA CUANTÍA, COMPUTANDO CUANDO EXISTAN LAS RESERVAS VOLUNTARIAS DE CARÁCTER REPARTIBLE] de acuerdo con el apartado del mencionado art..... *[REFERENCIA AL APARTADO ESPECÍFICO DEL ARTÍCULO REGULADOR DEL PROYECTO COMÚN DE FUSIÓN QUE PREVÉ ESE PUNTO Y REFERENCIA A LA LEY ESTATAL O AUTONÓMICA CORRESPONDIENTE]*.

TERCERA: De acuerdo con el apartado..... del art..... *[REFERENCIA AL APARTADO ESPECÍFICO DEL ARTÍCULO REGULADOR DEL PROYECTO COMÚN DE FUSIÓN QUE PREVÉ ESE PUNTO Y REFERENCIA A LA LEY ESTATAL O AUTONÓMICA CORRESPONDIENTE]*, se reconocen los mismos derechos y obligaciones a los socios de la cooperativa extinguida en la cooperativa absorbente que los reconocidos a los socios de ésta. *[SI LOS DERECHOS U OBLIGACIONES SE RECONOCEN EN PORCENTAJES RESPECTO DE LOS DERECHOS TOTALES DE LOS SOCIOS, DETERMINAR AQUÍ EN FUNCIÓN DE QUÉ CRITERIOS ASEGURANDO LA PARTICIPACIÓN PROPORCIONAL SEGÚN LA CUOTA DE PARTICIPACIÓN EN LOS SERVICIOS QUE CORRESPONDE A CADA SOCIO]*.

CUARTA: En..... *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA]* no hay titulares de derechos especiales ni tenedores de títulos distintos de las participaciones sociales del capital. *[SI LOS HAY DEBE HACERSE CONSTAR EN ESTE APARTADO DETERMINANDO CÓMO SE RECONOCERÁN O VERÁN AFECTADOS EN LA COOPERATIVA ABSORBENTE]*.

QUINTA: La absorción de..... *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA]* no supone ninguna modificación de los estatutos de..... *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE]*.

[SI SE REALIZA ALGUNA MODIFICACIÓN DE LOS ESTATUTOS, SE DEBE MODIFICAR ESTA MENCIÓN Y HACERLO CONSTAR AQUÍ].

Se acompañan al presente proyecto, conforme a lo dispuesto en el art. *[REFERENCIA AL APARTADO ESPECÍFICO DEL ARTÍCULO REGULADOR DEL PROYECTO COMÚN DE FUSIÓN QUE PREVÉ ESE PUNTO Y REFERENCIA A LA LEY ESTATAL O AUTONÓMICA CORRESPONDIENTE]*, como ANEXOS 1 y 2, la copia de los estatutos de las dos sociedades participantes en el procedimiento.

SEXTA: Conforme a lo dispuesto en el art. *[REFERENCIA AL ARTÍCULO REGULADOR QUE PREVÉ ESE PUNTO Y REFERENCIA A LA LEY ESTATAL O AUTONÓMICA CORRESPONDIENTE]* se hace a continuación una relación de los administradores de las dos sociedades participantes en el proceso de fusión:

1º Los miembros del Consejo Rector de *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE]* son:

- El Presidente/La Presidente, D./Dña....., con DNI, y domicilio..... Fue designado/a para dicho cargo el..... *[FECHA DE NOMBRAMIENTO]*.

- El Vicepresidente/La Vicepresidenta, D./Dña....., con DNI y domicilio..... Fue designado/a para dicho cargo el..... [FECHA DE NOMBRAMIENTO] [SI CORRESPONDE]
- El Secretario/La Secretaria, D./Dña....., con DNI y domicilio..... Fue designado/a para dicho cargo el..... [FECHA DE NOMBRAMIENTO].

[AÑADIR EL RESTO DE MIEMBROS QUE CORRESPONDAN]

2º Los miembros del Consejo Rector de [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA] son:

- El Presidente/La Presidente, D./Dña....., con DNI y domicilio..... Fue designado/a para dicho cargo el..... [FECHA DE NOMBRAMIENTO].
- El Vicepresidente/La Vicepresidenta, D./Dña....., con DNI y domicilio..... Fue designado/a para dicho cargo el..... [FECHA DE NOMBRAMIENTO] [SI CORRESPONDE]
- El Secretario/La Secretaria, D./Dña....., con DNI y domicilio..... Fue designado/a para dicho cargo el..... [FECHA DE NOMBRAMIENTO].

[AÑADIR EL RESTO DE MIEMBROS QUE CORRESPONDAN]

Se hace constar que con la eficacia del acuerdo de fusión cesarán en sus cargos los miembros del Consejo Rector de..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA], no produciéndose ningún cambio en el Consejo Rector de..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE] [SI SE PRODUCE ALGÚN CAMBIO EN LOS MIEMBROS DEL CONSEJO RECTOR DE LA ABSORBENTE DEBE DEJARSE CONSTANCIA EN ESTE APARTADO].

SÉPTIMA: La fecha a partir de la cual se entiende que las operaciones de..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA] se han realizado por cuenta de..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE], es la de..... [FECHA ESTABLECIDA PARA EFECTOS CONTABLES]. A partir de esta fecha, la fusión tendrá efectos contables conforme a lo previsto en el Plan General de Contabilidad.

OCTAVA: Con la eficacia de este proyecto de fusión, todos los bienes y derechos de..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA] se transmiten en bloque a favor de..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE] que quedará como titular de los mismos por transmisión universal.

La fusión no tendrá ninguna consecuencia sobre los trabajadores de..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA] que se integraran en..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE], sin modificarse ninguna de las condiciones

laborales de su relación *[SI COMO CONSECUENCIA DE LA ABSORCIÓN SE PRODUCEN CONSECUENCIAS SOBRE LOS TRABAJADORES DEBE DEJARSE CONSTANCIA EN EL PRESENTE APARTADO]*.

NOVENA: Se acompaña al proyecto de fusión como ANEXO nº 3, el informe justificativo de la fusión emitido por los órganos de administración de las dos entidades que participan en el mismo.

DÉCIMA: Se acompañan al proyecto como ANEXO nº 4, los balances de fusión de las dos sociedades participantes en esta fusión que cumplen con lo dispuesto en el art..... *[REFERENCIA AL ARTÍCULO QUE EXIGE LOS BALANCES DE FUSIÓN Y REFERENCIA A LA LEY ESTATAL O AUTONÓMICA CORRESPONDIENTE]*.

De igual forma, se acompañan a este proyecto como ANEXO nº 5, copia del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria explicativa, así como los informes de gestión y de auditoría correspondientes a los tres últimos ejercicios sociales de la entidad..... *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBIDA] [SI LA SOCIEDAD NO ESTABA OBLIGADA A AUDITAR LAS CUENTAS ANUALES O A ELABORAR EL INFORME DE GESTIÓN SE SUPRIMIRÁ SU MENCIÓN EN ESTE APARTADO]*.

Esta misma documentación relativa a las cuentas anuales de..... *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE]*, se acompañan a este proyecto como ANEXO nº6.

DÉCIMOPRIMERA: Que esta operación se somete al Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, contenido en el Capítulo VII del Título VII de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Será de aplicación el régimen especial previsto para este impuesto, así como en relación con todos los demás impuestos que puedan devengarse, tales como la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992; al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados, y en particular a su modalidad de operaciones societarias, prevista en los artículos 19, 20 y 21 del Real Decreto Legislativo 1/1993; y al Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de Naturaleza urbana, según dispone la Disposición Adicional 2ª de la Ley 27/2014. Para la aplicación de dicho régimen la cooperativa absorbente..... *[NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE]* presentará a la Delegación Estatal de la Administración Tributaria la preceptiva comunicación, tal y como establece el artículo 89 de la ley 27/2014.

DÉCILOSEGUNDA: Se pondrá a disposición de los socios de las sociedades participantes en el proyecto de fusión, la documentación a la que se refiere el art..... *[REFERENCIA AL ARTÍCULO QUE EXIGE LA PUESTA A DISPOSICIÓN DE LOS SOCIOS DE LA DOCUMENTACIÓN DE LA FUSIÓN Y REFERENCIA A LA LEY ESTATAL O AUTONÓMICA CORRESPONDIENTE]*.

DÉCIMOTERCERA: El acuerdo de fusión una vez aprobado se publicará en el Diario Oficial de..... *[EL QUE CORRESPONDA]*, así como en uno de los diarios de mayor circulación en la provincia donde tienen su domicilio las sociedades participantes.

DÉCIMO CUARTA: Delegación de facultades: Se faculta expresa, e indistintamente al Presidente y Secretarios del Consejo de..... [NOMBRE DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE], para que cualquiera de los dos, realice todas las actuaciones necesarias para la inscripción del proyecto de fusión en los distintos registros competentes, incluidas facultades para subsanar el contenido del proyecto.

A..... de..... de 20..... [FECHA]

[INCLUIR A CONTINUACIÓN LAS FIRMAS DE LOS CONSEJEROS DE LAS DOS SOCIEDADES]

PARTE	FUSIÓN ENTRE COOPERATIVAS MEDIANTE CONSTITUCIÓN DE NUEVA SOCIEDAD	ABSORCIÓN DE FILIAL ÍNTEGRAMENTE PARTICIPADA POR COOPERATIVA	TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO EN PRIMERO POR ABSORCIÓN DE SUS SOCIAS
Encabezado	Proyecto común de fusión mediante constitución de nueva sociedad cooperativa entre [nombre de la primera cooperativa] y [nombre de la segunda cooperativa]	Proyecto de fusión por absorción de [nombre de la filial absorbida] por su socio único [nombre de la cooperativa absorbente]	Proyecto de transformación de [nombre de la cooperativa de segundo grado] cooperativa de segundo grado en cooperativa de primer grado por absorción de sus cooperativas socias [nombre de la primera cooperativa absorbida] y [nombre de la segunda y del resto de cooperativas absorbidas]
Lugar y fecha	Igual que en modelo	Igual que en modelo	Igual que en modelo
Intervienen	Igual que en modelo	Igual que en modelo, pero refiriéndose a Consejo de Administración (u otra forma de dicho órgano) de la sociedad absorbida y a Registro Mercantil en lugar de Registro de Cooperativas	Igual que en modelo
Exponen, apart. I	Igual que en modelo	Igual que en modelo	Igual que en modelo, pero especificando que se refiere a convenio previo de fusión y transformación

PARTE	FUSIÓN ENTRE COOPERATIVAS MEDIANTE CONSTITUCIÓN DE NUEVA SOCIEDAD	ABSORCIÓN DE FILIAL ÍNTEGRAMENTE PARTICIPADA POR COOPERATIVA	TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO EN PRIMERO POR ABSORCIÓN DE SUS SOCIAS
Exponen, apart. II	Igual que en modelo, pero especificando que se trata de fusión mediante constitución de nueva sociedad	Igual que en modelo, pero especificando que se trata de absorción de filial íntegramente participada por la cooperativa	Igual que en modelo, pero especificando que se trata de transformación de cooperativa de segundo grado en cooperativa de primer grado mediante absorción de sus cooperativas socias
Exponen, apart. III	Igual que en modelo, pero especificando que se trata de la modalidad de constitución de nueva sociedad	Igual que en modelo, pero especificando que se trata de la absorción de una sociedad íntegramente participada	Igual que en modelo, pero especificando que se trata de la transformación de una cooperativa de segundo grado en cooperativa de primer grado mediante la absorción de sus cooperativas socias identificándolas
Mención 1ª	Identificar las sociedades participantes y la de nueva creación resultante	Igual que en modelo, pero refiriéndose a Registro Mercantil en lugar a Registro de Cooperativas para la sociedad absorbida	Igual que en modelo, pero refiriéndose a sociedad absorbente y que se transforma e identificando a todas las absorbidas
Mención 2ª	Sustituir por “Como aportación al capital de la cooperativa que se constituye se reconoce a cada socio de las cooperativas que se extinguen la cuantía....”	Sustituir por una sola mención en la que se especifique que como la sociedad absorbida es una sociedad unipersonal íntegramente participada por la cooperativa, no hay otros socios afectados por la fusión distintos de la propia absorbente Como consecuencia, no es necesario realizar en este proyecto de fusión las siguientes menciones:	Igual que en modelo
Mención 3ª	Igual que en modelo, pero en este caso son al menos dos las cooperativas extinguidas	1º.- No procede fijar la cuantía de las aportaciones de los socios en la sociedad absorbente. 2º.- No procede hacer referencia a los derechos y obligaciones que se reconocen a los socios en la sociedad absorbente	Igual que en modelo

PARTE	FUSIÓN ENTRE COOPERATIVAS MEDIANTE CONSTITUCIÓN DE NUEVA SOCIEDAD	ABSORCIÓN DE FILIAL ÍNTEGRAMENTE PARTICIPADA POR COOPERATIVA	TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO EN PRIMERO POR ABSORCIÓN DE SUS SOCIAS
Mención 4ª	Igual que en modelo	3º.- No procede hacer referencia a los derechos que se reconocen en la absorbente a los poseedores de títulos. 4º.- En <i>[nombre de la filial absorbida]</i> no hay titulares de derechos especiales ni tenedores de títulos distintos de las participaciones sociales del capital"	Igual que en modelo, pero refiriéndose a todas las cooperativas de base absorbidas
Mención 5ª	Sustituir la mención sobre si se modifican los estatutos de la sociedad absorbente, por la declaración de que se adjunta el proyecto de los estatutos de la nueva sociedad (se mantiene la parte de que se adjuntan los estatutos de las sociedades que participan en la operación)	Igual que en modelo	Igual que en modelo, pero adjuntando además los estatutos de todas las cooperativas de base absorbidas
Mención 6ª	Se mantiene la identificación de los miembros de los Consejos Rectores de las cooperativas participantes, y se especifica quiénes serán nombrados como miembros del Consejo Rector de la nueva cooperativa constituida	Igual que en modelo, pero refiriéndose a miembros del Consejo de Administración (u otra forma de organizar la administración) en el caso de la sociedad absorbida	Igual que en modelo, pero refiriéndose a todas las cooperativas de base absorbidas y a efectos de la transformación/fusión
Mención 7ª	Igual que en modelo, pero con la adaptación de que se refiera la fecha a partir de la cual las operaciones de las dos cooperativas participantes se han realizado por cuenta de la nueva cooperativa	Igual que en modelo	Igual que en modelo, pero refiriéndose a todas las cooperativas de base absorbidas

PARTE	FUSIÓN ENTRE COOPERATIVAS MEDIANTE CONSTITUCIÓN DE NUEVA SOCIEDAD	ABSORCIÓN DE FILIAL ÍNTEGRAMENTE PARTICIPADA POR COOPERATIVA	TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO EN PRIMERO POR ABSORCIÓN DE SUS SOCIAS
Mención 8ª	Igual que en modelo, con las adaptaciones de que todos los bienes de ambas cooperativas participantes pasan a la de nueva constitución. Lo mismo sobre las consecuencias sobre los trabajadores	Igual que en modelo, pero refiriéndose a sociedad absorbida en lugar de cooperativa absorbida	Igual que en modelo, pero refiriéndose a todas las cooperativas de base absorbidas
Mención 9ª	Igual que en modelo	Igual que en modelo	Igual que en modelo, pero refiriéndose a informe justificativo de la transformación y fusión
Mención 10ª	Igual que en modelo, con adaptaciones de que no se tratan de sociedad absorbente/absorbida, sino sociedades participantes que se extinguen	Igual que en modelo	Igual que en modelo, pero refiriéndose a todas las cooperativas participantes en la operación
Mención 11ª	Igual que en modelo, pero precisando que será la sociedad de nueva constitución la que realice la comunicación a la Administración Tributaria	Igual que en modelo	Igual que en modelo, pero refiriéndose a la cooperativa de segundo grado absorbente como la obligada a realizar la comunicación a la Administración Tributaria
Mención 12ª	Igual que en modelo	Igual que en modelo	Igual que en modelo
Mención 13ª	Igual que en modelo	Igual que en modelo	Igual que en modelo
Mención 14ª	Igual que en modelo, pero haciendo referencia tanto al Presidente como Secretario del Consejo Rector de cualquiera de las dos sociedades participantes	Igual que en modelo	Igual que en modelo, pero refiriéndose a la cooperativa de segundo grado absorbente
Fecha	Igual que en modelo	Igual que en modelo	Igual que en modelo
Firma	Igual que en modelo	Igual que en modelo	Igual que en modelo

> RÉGIMEN CONTABLE

Fernando Polo Garrido

Profesor Titular de Universidad de Economía financiera y contabilidad
CEGEA. Universitat Politècnica de València

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Aspectos generales. 2.- La Norma de Registro y Valoración 19ª Combinaciones de negocios. 3.- La Norma de Registro y Valoración 21ª Operaciones entre empresas del grupo. 4.- Casos. 4.1.- Fusión por absorción de dos cooperativas que no pertenecen a un grupo. 4.2.- Absorción de una filial mercantil íntegramente participada por una cooperativa. 4.3.- Transformación de una cooperativa de segundo grado en una de primer grado por absorción de sus cooperativas socias. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más.

I. INTRODUCCIÓN

Las operaciones de concentración, y especialmente las fusiones y adquisiciones (Mergers & Acquisitions), tienen una larga historia en la normativa contable internacional (IASB y FASB) distinguiéndose tres métodos principales, el método de adquisición, el método de unión de intereses y el método de nuevo inicio.

En España las fusiones fueron abordadas por primera vez en 1993 por el Borrador de Normas Contables sobre Fusiones y Escisiones que nunca llegó a aprobarse. No es hasta la aprobación Plan General de Contabilidad en 2007 (modificado en 2010) cuando se regulan por primera vez las fusiones bajo el término combinaciones de negocios, estableciendo como único método permitido el método de adquisición.

Una combinación de negocios se define como una operación en la que una empresa adquiere el control de uno o más negocios. Las combinaciones de negocios pueden llevarse a cabo a través de diferentes formas jurídicas como fusiones, escisiones, la adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya un negocio o más negocios, adquisición de las acciones o participaciones de una empresa, etc.

Las normas contables regulan de forma separada el caso de fusiones o escisiones que se lleven cabo entre empresas que forman parte de un mismo grupo de empresas, pues en ese caso no se adquiere propiamente el control de un negocio.

En las sociedades cooperativas, la aplicación del método de adquisición entraña mayor dificultad. Debido a que, por una parte, son sociedades de gestión democrática y donde el concepto de adquisición, es decir que una cooperativa adquiera a otra resulta extraño; y por otra parte, las cooperativas presentan especialidades en el destino de los resultados de una combinación de negocios (p. e. fusión entre cooperativas independientes) y en el destino de los fondos sociales obligatorios o voluntarios que habrán de integrarse en los de igual clase de la sociedad cooperativa nueva o absorbente.

II. MARCO NORMATIVO

El Plan General de Contabilidad regula las combinaciones de negocios (y por tanto las fusiones) en la Norma de Registro y Valoración 19ª Combinaciones de negocios (NRV 19ª). Asimismo, la Norma de Registro y Valoración 21ª Operaciones entre empresas del grupo (NRV 21ª), regula las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo.

Por consiguiente, qué norma aplicar ante una fusión de cooperativas dependerá de si las cooperativas que se fusionan forman o no un grupo y éste debe entenderse tanto como grupo de subordinación (artículo 42 de Código de Comercio) o como grupo de coordinación (Norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª del Plan General de Contabilidad). Dadas las características de las sociedades cooperativas, donde su capital social ha de estar en manos de los socios con los límites legales en los derechos de voto, salvo en los casos en que la cooperativa sea la sociedad dominante de una filial mercantil, la pertenencia de una cooperativa a un grupo tendrá lugar generalmente en grupos de coordinación.

¿Forman las cooperativas que se fusionan un grupo y han de aplicar la NRV 21ª?

> Los casos que se pueden presentar en la práctica son los siguientes:

- Las cooperativas que se fusionan forman un grupo cooperativo (artículo 78 LCOOP).
- Cooperativa de segundo grado que se fusiona con sus cooperativas socias, cuando las cooperativas socias, actuando conjuntamente, controlan a la cooperativa de segundo grado o dicha cooperativa se halla bajo dirección única de las cooperativas socias por acuerdos o cláusulas estatutarias.
- Cooperativa de segundo grado que se fusiona con sus cooperativas socias, cuando la cooperativa de segundo grado en virtud de acuerdos controla las cooperativas socias.

En otras palabras, no nos encontraremos a las cooperativas como filiales de otra cooperativa o de una mercantil formando un grupo de subordinación pero si un grupo de subordinación formado por una cooperativa dominante y una o varias filiales mercantiles.

¿Forma la cooperativa que se fusiona con una mercantil participada un grupo y han de aplicar la NRV 21ª?

> Para que formen un grupo (de subordinación) la cooperativa ha de ostentar o poder ostentar directa o indirectamente el control de la mercantil, presumiéndose el control en las siguientes situaciones:

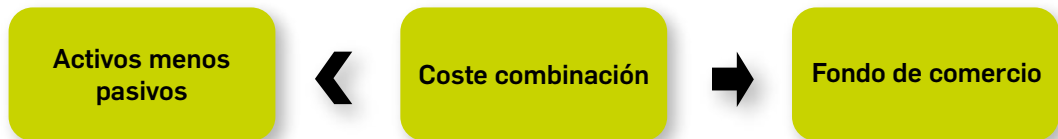
- La cooperativa posee la mayoría de los derechos de voto de la mercantil.
- La cooperativa tiene la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la mercantil.
- La cooperativa pueda disponer mediante acuerdos con terceros de la mayoría de los derechos de voto de la mercantil.
- La cooperativa haya designado con sus votos la mayoría de miembros del órgano de administración de la mercantil.

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

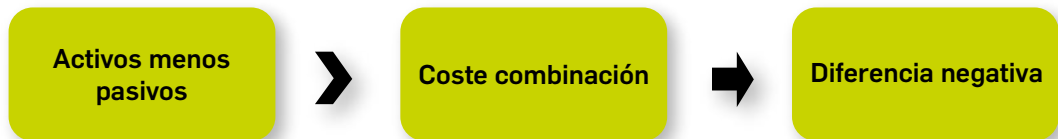
1. ASPECTOS GENERALES

El método de adquisición (NRV 19^a) para la contabilización de combinaciones de negocios (p. e. fusión entre cooperativas independientes) supone identificar siempre una adquirente y una adquirida.

La **cooperativa adquirente** registrará los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos a valor razonable a cambio de una contraprestación (coste de la combinación –que será definido más adelante-). Si el coste de la combinación es mayor que el valor razonable de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos se registrará un fondo de comercio. En otras palabras, se paga un sobreprecio que no se puede asignar a ninguno de los activos identificables. Dicho sobre precio estará justificado por varios motivos (reputación, clientela, etc.), todos ellos activos intangibles internamente generados que son registrados contablemente únicamente como resultado de una contraprestación.

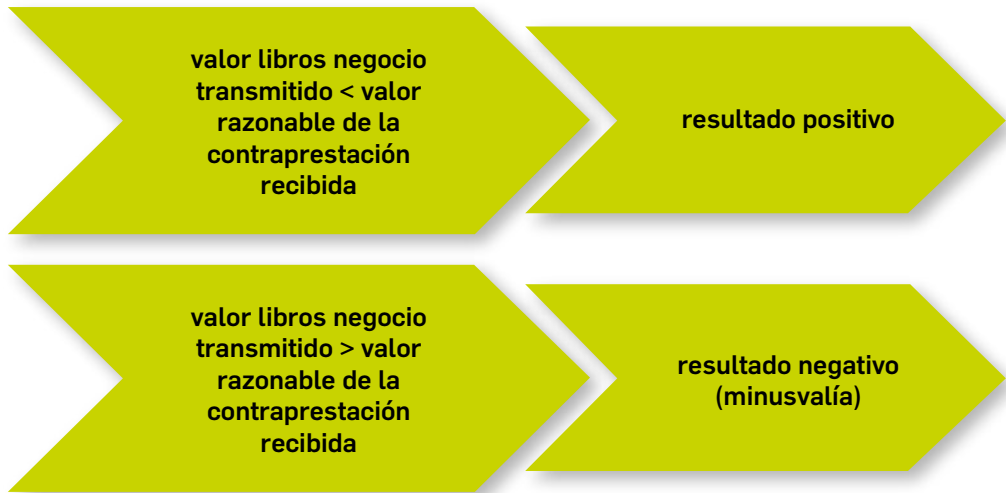


En cambio, si el coste de la combinación es menor que el valor razonable de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos se registrará un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias (“Diferencia negativa en combinaciones de negocios”). En este caso se está adquiriendo un negocio por debajo del valor del conjunto de activos menos pasivos identificables. Este caso es visto como un supuesto excepcional y es obligatorio evaluar de nuevo si se ha identificado y valorado correctamente los activos y pasivos afectos al negocio adquirido.



La cooperativa adquirente mantiene los valores contables de sus activos y pasivos, es decir, no los valora a valor razonable.

La **cooperativa adquirida** que se disuelve (salvo supuestos de adquisición inversa) registrará el traspaso de los activos y pasivos cancelando dichas partidas y registrando el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por diferencia del valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida.



En el primer caso anterior (resultado positivo), puede registrar un fondo de comercio transmitido si el valor razonable de la contraprestación recibida es mayor que el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos transmitidos o, en el caso contrario, un menor resultado (diferencia negativa).

En cambio, si la fusión tiene lugar entre cooperativas pertenecientes a un mismo grupo (independientes), como se ha indicado, se aplicará la NRV 21ª tal y como más adelante se desarrolla. En este caso no tiene lugar propiamente una combinación de negocios y no se aplica el método de adquisición. Esta fusión no dará pues ingresos o gastos a registrar en la cuenta de resultados y por tanto ningún resultado de la operación.

Especialidades de las cooperativas

- > Los resultados que surgen a la luz de una combinación de negocios en cooperativas deben destinarse en un porcentaje mínimo al FRO conforme a lo establecido en las leyes de cooperativas (Ver apartado “RÉGIMEN JURÍDICO”), en algunas leyes alcanza el 100%.
- > Asimismo, otra especialidad son los fondos sociales, obligatorios o voluntarios de las cooperativas disueltas intervinientes en toda fusión entre cooperativas, con independencia de la norma contable que resulte de aplicación (NRV 19ª o NRV 21ª), que han de pasar a integrarse en los de igual clase de la cooperativa nueva o absorbente.

2. LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 19ª COMBINACIONES DE NEGOCIOS

La norma regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios.

¿QUÉ ES UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS?

Aquella operación en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

¿QUÉ ES UN NEGOCIO?

Es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes.

¿QUÉ ES CONTROL?

Es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Las combinaciones de negocios pueden llevarse a cabo mediante diferentes formas jurídicas, y en función de éstas dependerá la norma de aplicación, tal como sigue:

FORMA JURÍDICA	NRV APLICABLE
Fusión o escisión	NRV 19ª Combinaciones de negocios. Método de adquisición
Adquisición de todos los elementos que constituyen un negocio	
Adquisición de acciones o participaciones	NRV 9ª Instrumentos financieros. Empresa inversora en sus cuentas individuales valorará la inversión como en el patrimonio como inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. En las cuentas consolidadas se valorarán conforme normas de consolidación
Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sin realizar una inversión	
Fusiones, escisiones (y aportación no dineraria) entre empresas del grupo	NRV 21ª Operaciones entre empresas del grupo

Ejemplo

> Una cooperativa adquiere a otra cooperativa una nave, así como diversa maquinaria.

> DESARROLLO DEL EJEMPLO:

- Se trata de una adquisición de activos y no una combinación de negocios, por cuanto que el conjunto de activos no constituye un negocio.

¿EN QUÉ CONSISTE EL MÉTODO DE ADQUISICIÓN?

La empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa. A partir de dicha fecha se registrarán los ingresos y gastos, así como los flujos de tesorería que correspondan al negocio adquirido en la sociedad adquirente (con efectos retroactivos desde la fecha de inscripción de la fusión).

¿QUÉ REQUIERE EL MÉTODO DE ADQUISICIÓN?

El método de adquisición requiere:

- a) Identificar la empresa adquirente;
- b) Determinar la fecha de adquisición;
- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios;
- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos; y
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

En cambio, la valoración de los activos y pasivos de la empresa adquirente **no se verá afectada** por la combinación ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma.

EMPRESA ADQUIRENTE

La identificación de la empresa (cooperativa) adquirente es fundamental en la aplicación del método de adquisición, pues la adquirente registrará los activos identificados menos los pasivos asumidos por el valor razonable y en su caso un fondo de comercio, cuando el valor de la contraprestación es superior al valor de los activos identificados menos los pasivos asumidos, o bien una diferencia negativa en caso contrario.

La empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos. Como indicábamos, la identificación de la empresa adquirente es fundamental en la aplicación del método de adquisición y puede resultar compleja en la práctica. Con carácter general, la empresa adquirente es la que entrega la contraprestación a cambio del negocio adquirido. Asimismo, cuando como consecuencia de una operación de fusión, escisión o aportación no dineraria, se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las empresas que existía con anterioridad. No obstante, se ha de atender a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica de la operación, por tanto, hay que identificar pues la empresa que obtiene el control del negocio adquirido y se tomarán en consideración, entre otros, los siguientes criterios:

- Combinación de negocios realizada principalmente mediante intercambio de participaciones en el patrimonio neto, la adquirente será generalmente la entidad que emite sus instrumentos de patrimonio, excepto en aquellos casos que la combinación sea una **adquisición inversa**⁽¹⁾ y entidades de nueva creación, es decir se constituya una nueva sociedad cooperativa:
 - La adquirente es, generalmente, la entidad que se combina cuyos propietarios en conjunto retienen o reciben la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada (*).
 - La adquirente es, generalmente, la entidad que se combina cuyos propietarios tienen la facultad de elegir o nombrar o cesar a la mayoría de miembros del órgano de gobierno de la entidad combinada (*).
 - La adquirente es, generalmente, la entidad que se combina cuyos socios o propietarios representen a la mayoría de participaciones minoritarias con voto en la entidad

combinada si actúan de forma organizada, sin que otro grupo tenga una participación de voto significativa.

- La adquirente es, generalmente, la entidad que tiene la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado.
- La adquirente es, generalmente, la entidad que se combina que paga una prima sobre el valor razonable anterior a la combinación de los instrumentos de patrimonio de las restantes sociedades que se combinan.

(*) *Estos criterios se aplicarán de forma preferente.*

- Combinación de negocios en la que intervienen más de dos entidades. Se considerará además los siguientes factores:
 - Cuál de las entidades que se combinan inició la combinación.
 - Si el tamaño relativo de una de las entidades que se combinan es significativamente mayor (activos, ingresos o resultados)
- Combinación de negocios realizada principalmente mediante la transferencia de efectivo u otros activos o la asunción de pasivos:
 - La adquirente es, generalmente, la entidad que transfiere el efectivo u otros activos o incurre en los pasivos.
- Combinación realizada mediante fusión, escisión, o aportación no dineraria con constitución de una nueva empresa:
 - Normalmente, se identificará como adquirente alguno de los negocios que intervengan en la combinación y que existieran con anterioridad.
- Combinación de negocios realizada mediante acuerdos entre varias entidades en virtud de los cuales surge una nueva entidad:
 - La adquirente será una de las entidades preexistentes, a menos que en la nueva entidad radique el control de las entidades agrupadas, habiéndolo perdido los antiguos socios (Consulta nº 19 BOICAC nº 85, 2011).

⁽¹⁾ ¿Qué es una adquisición inversa?

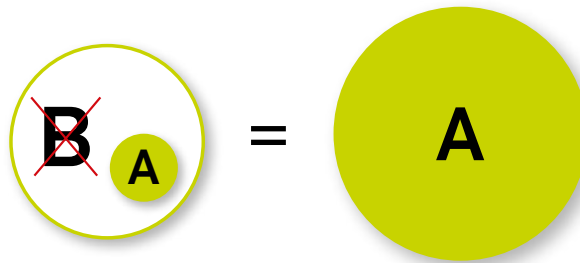
> Aquellas que, por aplicación de los criterios anteriores, el negocio adquirido sea el de la empresa que jurídicamente se presenta como adquirente (la cooperativa absorbente), es decir, el negocio de la absorbente en una fusión, de la beneficiaria o de la que realiza una ampliación de capital.

Ejemplo de adquisición inversa

> La cooperativa A absorbe a B. A está formada por 1.000 socios y B está formada por 5.000 socios. Después de la absorción no hay cambios en los derechos de voto, es decir cada socio tiene un voto.

> DESARROLLO DEL EJEMPLO:

- A es la cooperativa absorbente y es la que emite los instrumentos de patrimonio, pero es B la cooperativa adquirente puesto que sus socios van a tener la mayoría de los derechos de voto en la cooperativa A después de la fusión por absorción.
- El criterio es pues quien adquiere el control y generalmente coincidirá con la cooperativa de mayor tamaño.



FECHA DE ADQUISICIÓN

Es la fecha en la que la adquirente adquiere el control del negocio o de los negocios adquiridos.

En los supuestos de fusión o escisión será, con carácter general, la fecha de celebración de la Junta (Asamblea General) de socios de la empresa adquirida, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción del control por la adquirente en un momento posterior.

Las obligaciones registrales (libro diario) se mantienen en la sociedad adquirida o escindida hasta su inscripción de la fusión o escisión en el Registro. En la fecha de inscripción, la adquirente reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición (ingresos, gastos, flujos de efectivo), esta circunstancia motivará a su vez para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición. En la fecha de inscripción la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido. Esto se conoce como **retrocesión (o retroactividad) contable**.

Se distinguen pues dos fechas una, la fecha de efectos contables (fecha de adquisición) y otra la fecha de inscripción en el Registro (de Cooperativas), cuando la fusión adquiere eficacia jurídica plena. Puesto que la cooperativa absorbida mantiene sus obligaciones contables registrales, atendiendo al PGC se pueden dar los siguientes casos:

- a) *La fecha de adquisición y la fecha de inscripción en el Registro se sitúan en el mismo ejercicio contable.*

Es el caso “general” anterior, la cooperativa absorbida (y adquirida) mantendrá sus obligaciones registrales hasta la fecha de inscripción, fecha en que se disuelve. Formulará las cuentas anuales incluyendo los efectos de la fusión con efectos retroactivos a la fecha de adquisición, es decir dará de baja los activos y pasivos y los ingresos y gastos a partir de dicha fecha se darán de baja al corresponder a la adquirente. La cooperativa absorbente (y adquirente) en la fecha de inscripción reconocerá los activos y pasivos adquiridos (valorados como posteriormente se indica).

- b) *Entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción en el Registro se sitúa la fecha de cierre del ejercicio social, pero ésta es **anterior** a la finalización del plazo previsto en la legislación cooperativa para formular cuentas anuales.*

Las cooperativas absorbente (y además adquirente) y absorbida (y además adquirida) recogerán los efectos contables de la fusión.

La cooperativa adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la cooperativa adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables (conforme a los criterios que más adelante se detallan). La cooperativa adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos, así como las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición.

- c) *Entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción en el Registro se sitúa la fecha de cierre del ejercicio social, pero ésta es **posterior** a la finalización del plazo previsto en la legislación cooperativa para formular cuentas anuales.*

Las cuentas anuales de las cooperativas absorbente (y además adquirente) y absorbida (y además adquirida) **no** recogerán los efectos de la retrocesión a la fecha de adquisición. Por lo tanto, la cooperativa adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de fusión o escisión debe incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación

Una vez inscrita la fusión la cooperativa adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, pero en las siguientes cuentas anuales, por lo que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior (en el que tuvo lugar la fecha de adquisición).

En las adquisiciones inversas:

Los efectos contables de la fusión deben mostrar el fondo económico de la operación. Por consiguiente, en la fecha de inscripción, los ingresos y gastos del negocio adquirido, esto es, de la absorbente (adquirente legal), devengados hasta la fecha de adquisición, deberán contabilizarse contra la cuenta prima de emisión o asunción, y los ingresos y gastos de la empresa adquirente (absorbida legal) lucirán en las cuentas anuales de la sociedad absorbente desde el inicio del ejercicio económico.

Si entre la fecha de adquisición y fecha de inscripción en el Registro de la fusión se sitúa la fecha de cierre del ejercicio social y la fecha de inscripción es **anterior** al plazo previsto en

la legislación cooperativa para la formulación de las cuentas anuales, las cuentas anuales de la sociedad adquirente legal (absorbente) no incluirán los ingresos y gastos devengados hasta la fecha de adquisición, sin perjuicio de la obligación de informar en la memoria sobre su importe y naturaleza. La sociedad adquirente, absorbida legal, no formulará cuentas anuales en la medida que sus activos y pasivos, así como sus ingresos, gastos y flujos de efectivo desde el inicio del ejercicio económico deberán lucir en las cuentas anuales de la sociedad adquirida, absorbente legal.

Si entre la fecha de adquisición y fecha de inscripción en el Registro de la fusión se sitúa la fecha de cierre del ejercicio social y la fecha de inscripción es **posterior** a la finalización del plazo previsto en la legislación cooperativa para formular cuentas anuales, las sociedades que intervienen en la operación no recogerán los efectos de la retrocesión. Una vez inscrita la fusión, la sociedad absorbente legal mostrará los citados efectos de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior en las siguientes cuentas anuales, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

Ejemplo

> La cooperativa ALFA absorbe a la cooperativa BETA, ambas sujetas a la LCOOP. La Asamblea General de socios de ALFA aprueba la fusión el 13/03/N+1 y la Asamblea de BETA el 10/03/N+1. ALFA emitirá aportaciones al capital social que entregará a los antiguos socios de BETA. El tamaño de ALFA es mucho mayor y sus antiguos socios tendrán la mayoría de los derechos de voto después de la fusión. El proyecto común de fusión aprobado por las respectivas Asambleas Generales establece como balances de fusión los del último ejercicio cerrado el 31/12/N-1. La escritura de fusión por absorción se inscribe en el registro de cooperativas el 15/05/N+1.

> DESARROLLO DEL EJEMPLO:

- ALFA es la cooperativa adquirente y la fecha de adquisición es por lo tanto la fecha de celebración de la Asamblea General de socios de la cooperativa adquirida, es decir BETA, el 10/03/N+1. Esta es la fecha de efectos contables, en cambio la fecha de eficacia jurídica es la de inscripción en el Registro de cooperativas el 15/05/N+1. Ésto produce los siguientes efectos:
- Desde el día siguiente de la fecha del balance de fusión hasta la fecha de efectos contables, es decir fecha de adquisición, las operaciones llevadas a cabo en la adquirida BETA son por cuenta de ella misma y tributará por dichas operaciones, aunque al producirse una sucesión universal de activos y pasivos en la fusión, será ALFA (la adquirente) quien tenga que satisfacer el impuesto sobre sociedades (véase apartado “**TRATAMIENTO TRIBUTARIO**”).
- Desde la fecha de adquisición (fecha efectos contables), el 10/03/N+1 las operaciones llevadas a cabo por BETA son por cuenta de ALFA, aunque BETA mantiene sus obligaciones de registro contable hasta la fecha de eficacia jurídica, esto motivará que ALFA reconozca con efectos retroactivos la fusión desde la fecha de adquisición (10/03/N+1) incorporando en su contabilidad las operaciones llevadas a cabo en BETA por cuenta de ALFA desde dicha fecha, hecho que motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de BETA para dar de baja dichas operaciones.

COSTE DE LA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

Viene determinado por la suma de:

- a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará éste para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada.
- b) El valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que deberá registrarse como un activo, un pasivo o como patrimonio neto de acuerdo con su naturaleza.

Quedan excluidos del coste de la combinación:

- Los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos.
- Los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Los gastos generados internamente por estos conceptos, ni tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

Especialidad en cooperativas en relación al coste de la combinación de negocios

Las leyes de cooperativas establecen que los fondos sociales obligatorios o voluntarios se integrarán en los de igual clase (art. 63.3 LCOOP), asimismo, el proyecto común de fusión debe hacer mención al sistema para fijar la cuantía que se reconoce a cada socio en las cooperativas que se extingan como aportación al capital de la cooperativa nueva o absorbente, dicho sistema debe computar cuando existan las reservas voluntarias repartibles (art. 63.4.c).

Estos requisitos no hacen posible la ecuación anterior:

activos menos pasivos identificables a valor razonable y en su caso, más fondo de comercio (menos diferencia negativa) = coste de la combinación (entendido éste como la contraprestación entregada).

Ha de reformularse el coste de la combinación incluyendo el importe de los fondos sociales integrados en los de igual clase siempre que cumplan la definición de patrimonio neto. Por lo tanto, es como si se tratara de una "emisión de patrimonio neto no repartible" para llevar a cabo la integración de los fondos sociales de la adquirida que cumplen la definición de patrimonio neto en la adquirente (véase ejemplo cooperativas YIN-YAN más adelante).

RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS IDENTIFICABLES ADQUIRIDOS Y LOS PASIVOS ASUMIDOS

En la fecha de la adquisición, los activos identificados adquiridos y los pasivos asumidos se reconocerán y valorarán por la adquirente aplicando los siguientes criterios:

- Deben cumplir la definición de activo o de pasivo del Marco Conceptual.
- Deben ser parte de lo que la adquirente y adquirida intercambian en la combinación con independencia de que no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida por no cumplir los criterios de reconocimiento.

La empresa adquirente clasificará o designará los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de acuerdo con lo dispuesto en las correspondientes Normas de Registro y Valoración del PGC.

La empresa adquirente valorará los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición, siempre que se puedan estimar con fiabilidad.

DETERMINACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO O DE LA DIFERENCIA NEGATIVA

El fondo de comercio o de la diferencia negativa viene determinado por la diferencia entre el coste de la combinación y la valoración a valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en la fecha de adquisición.

Si el coste de la combinación de negocios excede el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, el exceso se reconocerá como un fondo de comercio.

El caso contrario (diferencia negativa) se considera un supuesto excepcional y dicha diferencia se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso en la adquirente (cuenta (774) "Diferencia negativa en combinaciones de negocios"). Para reconocer dicho ingreso, se requiere que la empresa evalúe nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

Ejemplo

> La cooperativa YIN absorbe a la cooperativa YAN. Ambas cooperativas son independientes entre ellas. La cooperativa YIN es de mayor tamaño y sus antiguos socios tendrán la mayoría de los derechos de voto después de la fusión por absorción. YIN emite aportaciones al capital social por valor de 1.000.000 € que recibirán los antiguos socios de YAN. El valor razonable de los activos identificados entregados menos los pasivos asumidos provenientes de YAN es de 900.000 €. Los únicos fondos sociales de YAN son el Fondo Reserva Obligatorio (FRO) que asciende a 200.000 € y el Fondo de Educación y Promoción, FEP (30.000 €) que YAN tiene clasificado en el pasivo tal como establece las NASCC y está incluido dentro del importe total de los pasivos (900.000 €).

> DESARROLLO DEL EJEMPLO:

- La cooperativa YIN será la adquirente al entregar la contraprestación y obtener el control de los negocios de YAN. Para la determinación del fondo de comercio o de la diferencia negativa hay que tener en cuenta las especialidades de las cooperativas, donde no sólo se transmiten activos y asumen pasivos, si no que los fondos sociales de la absorbida (y adquirida en este caso) se integran en los de igual clase en la adquirente. Aritméticamente lo podemos formular así:
- Valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos + fondos sociales (en el patrimonio neto) a integrar en la adquirente - (activos adquiridos – pasivos asumidos) = $1.000.000 + 200.000 - 900.000 = +300.000$ €.
- Se produce pues una diferencia positiva, esto es un fondo de comercio de 300.000 €.
- El importe de los pasivos (900.000 €) incluye el FEP. YIN integrará el saldo del FEP de YAN (30.000 €) dentro del FEP que tuviera en el pasivo del balance. YIN integrará el FRO de YAN (200.000 €) en el FRO de YIN.

EFECTO IMPOSITIVO EN LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Cuando tiene lugar una combinación de negocios y es de aplicación la NRV 19ª, la adquirida valora sus activos y pasivos identificados por su valor razonable. Esto da lugar al reconocimiento de ingresos (plusvalías) o de gastos (minusvalías) por las diferencias que pudiese haber entre el valor razonable de los activos y pasivos identificados y sus valores contables.

Como se desarrolla en el apartado “**TRATAMIENTO TRIBUTARIO**”, cuando resulta de aplicación el régimen especial contenido en los artículos 76 a 89 del LIS el gravamen de dichas plusvalías se traslada al momento en el que se realizan, es decir, cuando se transmiten los activos y en su caso los pasivos, o cuando se dan de baja de balance por cualquier causa, como correcciones valorativas (amortizaciones, pérdidas por deterioro) o pérdidas definitivas (robos, incendios, pérdida definitiva de valor, etc.). En otras palabras, se produce un diferimiento del impuesto.

Se producirán resultados positivos (plusvalías) cuando el valor razonable de los activos sea superior a su valor contable, o bien cuando el valor razonable de los pasivos sea inferior a su

valor contable. En esos casos registraremos para cada elemento que genera la diferencia un pasivo abonando la cuenta (479) "Pasivos por diferencias temporarias imponibles" por un importe igual al que resulte de multiplicar la diferencia por el tipo de gravamen aplicable en el Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, cuando el valor razonable de los activos sea inferior a su valor contable, o cuando el valor razonable de los pasivos sea superior a su valor contable, en esos casos registraremos para cada elemento que genera la diferencia negativa un activo cargando la cuenta (4740) "Activos por diferencias temporarias deducibles" por un importe igual al resultado de multiplicar la diferencia por el tipo de gravamen aplicable en el Impuesto sobre Sociedades.

Cuando se reconozca un fondo de comercio, éste será objeto de correcciones valorativas. *Contablemente* el fondo de comercio se amortizará durante su vida útil y ésta se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación (amortización) es lineal.

Fiscalmente (art. 12.2 LIS), la amortización del fondo es deducible con el límite anual máximo de su veinteaava parte (5%).

Las diferencias entre el importe de la amortización contable y el importe máximo deducible fiscalmente generarán activos por diferencias temporarias imponibles que se cancelarán en ejercicios futuros cuando la amortización contable del fondo de comercio sea menor que la fiscal.

Cuando tenga lugar una diferencia negativa (es decir el valor razonable de los activos menos los pasivos identificados es superior a la contraprestación entregada) se reconoce un ingreso en la adquirente por la compra ventajosa, el ingreso contable lo es también a efectos del impuesto sobre sociedades si la participación en la entidad transmitente no cumple los requisitos establecidos en el art. 21 LIS para la exención sobre dividendos.

Si se opta por la no aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, etc., las diferencias entre valores contables previos en la adquirida y valores razonables en la combinación de negocios estará sujeta a gravamen en el ejercicio en que tiene lugar la combinación de negocios, no produciéndose por tanto diferimiento alguno y por consiguiente no se generarán ni activos ni pasivos por diferencias temporarias por motivo de la combinación de negocios.

CONTABILIDAD PROVISIONAL

Si en la fecha de cierre de ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el periodo de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales. Dichos valores provisionales se ajustarán en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la información inicial, denominando a dicho periodo necesario **periodo de valoración**. En ningún caso el periodo de valoración podrá ser superior a 12 meses desde la fecha de adquisición.

Los valores provisionales sólo pueden ajustarse para incorporar información conocida después de la fecha de adquisición y relativa a los hechos y circunstancias **que existían en la fecha de adquisición**, y que de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos a dicha fecha.

Transcurrido el plazo máximo de 12 meses sólo se pueden practicar ajustes a las valoraciones iniciales cuando proceda corregir errores (de ejercicios anteriores) conforme a la NRV 22ª "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

3. LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 21ª OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

La NRV 21ª apartado segundo regula las operaciones de fusión y escisión cuando éstas tienen lugar entre empresas que pertenecen a un mismo grupo.

No se trata de auténticas combinaciones de negocios, pues el control ya existía con anterioridad.

En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Consolidadas. Sí las cuentas anuales se elaboran bajo NIIF, se toma éstos siempre que no difieren de haber aplicado las NOFCAC (ICAC, Consulta nº 21 BOICAC 85).

En las operaciones entre otras empresas del grupo, para la valoración de los elementos patrimoniales adquiridos se tomará el importe de los mismos, en la fecha de la operación, en las cuentas consolidadas del grupo o subgrupo mayor cuya sociedad dominante sea española.

FECHA DE EFECTOS CONTABLES

Será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

En el supuesto de que las sociedades que intervienen en la operación formasen parte del grupo con anterioridad al inicio del ejercicio inmediato anterior, la información sobre los efectos contables de la fusión no se extenderá a la información comparativa.

Si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para las sociedades que participan en la operación con el contenido que establece la NRV 19ª.

Puesto que los activos recibidos y los pasivos asumidos se valoran a valores contables preexistentes en la absorbida, no se producen resultados (plusvalías o minusvalías) en

las fusiones entre empresas que pertenecen a un mismo grupo, por lo tanto, no da lugar la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, etc., no hay impuesto a diferir alguno no produciéndose diferencias temporarias en la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios.

Ejemplo fusion cooperativas pertenientes a un grupo

> Las cooperativas SUMA, Coop. y SIGUE, Coop. pertenecen al grupo cooperativo SUMA y SIGUE (art. 78 LCCOP) desde su formación hace 5 años. Dicho grupo no formula cuentas consolidadas. El 01/02/N las asambleas generales de ambas cooperativas han aprobado que SUMA absorba a SIGUE (ambas cooperativas cierran el ejercicio social con el año natural). Los valores contables de los activos de SIGUE ascienden a 2.000.0000 €, aunque tiene unos terrenos cuyo valor razonable es superior al contable en 500.000 €. Los pasivos de SIGUE según valores contables ascienden a 1.200.000 €. Los únicos fondos sociales de SIGUE son el FRO (500.000 €) y el FEP (15.000 €). Éste último está clasificado en el pasivo tal como establece las NASCC y está incluido dentro del importe total de los pasivos (1.200.000 €). SUMA emitirá capital social por importe de 300.000 € que entregará a los socios de SIGUE.

> DESARROLLO DEL EJEMPLO:

- Se trata de una fusión entre cooperativas pertenecientes a un grupo, siendo de aplicación la NRV 21ª.
- SUMA registrará los activos recibidos por los valores contables en SIGUE (2.000.000 €) no pudiendo registrar el terreno a valor razonable. Registrará los pasivos por sus valores contables (1.200.000 €). Dentro de estos pasivos, el FEP de SIGUE (15.000 €) ha de integrarlo dentro del FEP de SUMA.
- Integrará el FRO (500.000 €) dentro del FRO de SUMA (misma clase).
- Emitirá aportaciones al capital social por 300.000 € que entregará a los socios de SIGUE.
- Al mantener los valores contables de SIGUE no hay resultados en la operación (plusvalías ni minusvalías).
- No hay coste de combinación de negocios, ni fondo de comercio ni diferencia negativa.
- La fecha de efectos contables es la de inicio de ejercicio en el que se aprueba la fusión (01/01/N).

Además del ejemplo anterior, véase adelante ejemplo "2. Absorción de una filial mercantil íntegramente participada por una cooperativa", donde también es de aplicación la NRV 21ª.

4. CASOS

4.1. Fusión por absorción de dos cooperativas que no pertenecen a un grupo

En el siguiente ejemplo de aplicación se tratará una fusión por absorción entre dos cooperativas independientes. La Norma de Registro y Valoración será la NRV 19ª y por lo tanto se aplicará el método de adquisición. Esto implicará la identificación de una cooperativa

adquirente que mantiene sus valores contables y una cooperativa adquirida que valora los activos identificables y pasivos asumidos por el valor razonable. Si los activos identificables menos los pasivos asumidos no coinciden con el valor de la contraprestación entregada, se registrará un fondo de comercio o bien una diferencia negativa como anteriormente se ha señalado.

Las cooperativas agroalimentarias VALLE NORTE, S. Coop y VALLE SUR, S. Coop., reguladas por la Ley Estatal de cooperativas, están estudiando un proceso de fusión.

VALLE NORTE, S. Coop., tiene 500 socios, su capital social está formado por 2.000 aportaciones de 100 € de nominal, todas ellas obligatorias y rehusables incondicionalmente por la cooperativa y clasificadas en el patrimonio neto. Los estatutos no han previsto el voto plural, y por lo tanto, cada socio tiene un derecho de voto.

VALLE SUR, S. Coop., tiene 300 socios, su capital social está formado por 1.000 aportaciones de 90 € de nominal, todas ellas obligatorias y rehusables incondicionalmente por la cooperativa y clasificadas en el patrimonio neto. Cada socio tiene un derecho al voto.

Los Consejos rectores de ambas cooperativas han redactado un proyecto común de fusión el 20 de enero del ejercicio N (ambas cooperativas cierran su ejercicio social con el año natural) fruto de los acuerdos alcanzados, que persiguen igualar el nominal de las aportaciones y el patrimonio neto total (repartible e irrepartible) por socio. Dicho proyecto contiene, entre otras, las siguientes menciones:

- VALLE NORTE, S. Coop. emitirá 1.000 aportaciones al capital social nuevas con idéntico valor nominal. Cada antiguo socio de VALLE SUR, S. Coop. recibirá tantas aportaciones nuevas al capital social de VALLE NORTE, S. Coop. como aportaciones tenía en VALLE SUR, S. Coop. (la cantidad de aportaciones obligatorias al capital social por cada socio no se ve afectada en el proceso de fusión).
- Se tomarán como balances de fusión los balances cerrados a 31/12/N-1, ajustando en VALLE SUR la valoración de los terrenos a valor razonable, produciendo un resultado positivo de fusión de 20.000 €. Se admiten los restantes valores contables en ambas cooperativas. Se reconoce un fondo de comercio de 51.000 € en VALLE SUR.
- Se acuerda que los resultados positivos de ambas sociedades se destinen íntegramente al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), una vez atendido el impuesto sobre sociedades (respetando así el mínimo legal). Asimismo, se acuerda que los resultados positivos de fusión en VALLE SUR (71.000 €) se destinen 10.000 € (antes de considerar el efecto impositivo) a aumentar el capital social mediante incremento del nominal y el resto después de los pasivos por diferencias temporarias ($20.000 \times 25\%$ *) al FRO ($61.000 \text{ €} - 20.000 \times 25\%$), respetando en todo caso el mínimo que se ha de destinar al FRO según establece la LCOOP (50%) antes de impuestos.

**Al tener el carácter de extracooperativos se aplica el tipo de gravamen general.*

El balance de cierre de ejercicio N-1 de VALLE NORTE, S. Coop. muestra las siguientes cifras: total activo 1.000.000 €, pasivos 690.000 €, patrimonio neto 510.000 € (compuesto por Capital Social 200.000 €, FRO, 300.000 € y cuenta de pérdidas y ganancias 10.000 €).

El balance de cierre de ejercicio N-1 de VALLE SUR, S. Coop. muestra las siguientes cifras: total activo 700.000 €, pasivos 465.000 €, patrimonio neto 235.000 € (compuesto por Capital Social 90.000 €, FRO, 140.000 € y cuenta de pérdidas y ganancias 5.000 €).

La asamblea general de socios de VALLE NORTE, S. Coop. aprueba la fusión el 15/02/N y la asamblea general de socios de VALLE SUR, S. Coop. la aprueba el 18/02/N.

La escritura de fusión se inscribe en el Registro de cooperativas el 15 de mayo de N.

Desarrollo del ejemplo:

Procedemos a aplicar el método de adquisición.

a) Identificación de la empresa adquirente.

La cooperativa adquirente será VALLE NORTE, S. Coop., pues es la entidad que emite instrumentos de patrimonio neto como contraprestación y no se trata de una adquisición inversa, puesto que los antiguos socios de VALLE NORTE, S. Coop. retienen la mayoría de derechos de voto en la entidad combinada, esto es en VALLE NORTE, S. Coop. después de la fusión por absorción.

b) Determinar la fecha de adquisición.

Es la fecha de la asamblea general de la adquirida (VALLE SUR, S. Coop.), esto es el 18/02/N.

VALLE SUR, S. Coop. mantendrá las obligaciones registrales contables (libro diario) hasta la fecha de inscripción en el Registro de cooperativas. En dicha fecha (18/05/N), VALLE NORTE, S. Coop. reconocerá los efectos retroactivos de la fusión desde la fecha de adquisición (18/02/N), incorporando las operaciones registradas por la adquirida (VALLE SUR, S. Coop.) desde la fecha de adquisición y reconociendo los elementos patrimoniales de la adquirida, VALLE SUR S. Coop. Ésta practicará un ajuste en su libro diario para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición.

Desde la fecha del balance de fusión (31/12/N-1), esto es desde el 01/01/N hasta la fecha de adquisición (18/02/N) las operaciones llevadas a cabo en la cooperativa adquirida siguen siendo por nombre de la adquirida. Por lo tanto, la cooperativa adquirida (y absorbida) tributará por los resultados obtenidos hasta dicha fecha. No obstante, en la fusión se produce una sucesión universal de activos y pasivos, siendo la cooperativa adquirente (VALLE NORTE, S. Coop.) la obligada a pagar el impuesto sobre sociedades en nombre de la cooperativa adquirida VALLE SUR, S. Coop. (Véase apartado “TRATAMIENTO TRIBUTARIO” para más detalle).

c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios.

En este caso estará formado únicamente por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de la cooperativa adquirente, VALLE NORTE, S. Coop. y los fondos sociales integrados en los de igual clase clasificados en el patrimonio neto (patrimonio irreplicable). Ver adelante asiento.

Para el caso particular de las cooperativas, el valor razonable de dichos instrumentos vendrá limitado por el interés residual que tengan dichos instrumentos que en el caso de VALLE NORTE, S. Coop. será el valor nominal de las aportaciones, por lo tanto 100.000 €.

d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

A fecha de inscripción en el Registro de cooperativas (15/05/N) reconocerá los elementos patrimoniales de la adquirida VALLE SUR, S. Coop., asimismo los fondos obligatorios de las sociedades cooperativas disueltas pasan a integrarse en los de igual clase de la cooperativa absorbente (Art. 63.3 LC):

		<i>15/05/N</i>			
720.000	Activos	a	Pasivos asumidos		465.000
	identificados (1)				
51.000	Fondo de comercio	(479)	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2)	5.000	
		(100)	Capital social		100.000
		(112)	Fondo reserva obligatorio (3)		201.000

(1) A valor razonable, los terrenos incluyen la revalorización indicada (700.000+20.0000).

(2) 20.000 (incremento valor terrenos) x 25% (tipo gravamen general IS).

(3) 201.000 = 140.000 (FRO de VALLE SUR) + 5.000 (Resultado positivo de VALLE SUR destinado íntegramente al FRO) + 56.000 (resto de resultados positivos fusión después de destinar 10.000 € a incremento del capital social (61.000 €) menos el total de pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.000 €=20.000x25%).

Nota: EL Fondo de Educación está clasificado contablemente entre los pasivos, y en atención a lo dispuesto se integrará en el Fondo de Educación y Promoción de la absorbente, que a su vez estará clasificado contablemente en el pasivo.

e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

El valor de la contraprestación (instrumentos de patrimonio), más, al tratarse de una cooperativa, los fondos sociales en el patrimonio neto (FRO) es mayor que el valor razonable de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos reconociéndose un fondo de comercio por importe de 51.000 €, tal y como se había determinado en el proyecto común de fusión.

4.2. Absorción de una filial mercantil íntegramente participada por una cooperativa

El siguiente ejemplo de aplicación trata una fusión por absorción de una mercantil íntegramente participada por una cooperativa. La Norma de Registro y Valoración aplicable

será la NRV 21ª y por lo tanto no se aplicará el método de adquisición. Una característica a destacar es que como la filial está íntegramente participada por la cooperativa no será necesario que la cooperativa emita nuevas aportaciones al capital puesto que el único socio de la mercantil es la cooperativa.

Las cooperativas agroalimentaria MONTESOL, S. Coop. constituyó hace 15 años la mercantil MONTEPINOS, S.L. Desde su constitución MONTEPINOS, S.L. está íntegramente participada por MONTESOL, S. Coop. MONTEPINOS, S.L. se dedica a realizar actividades preparatorias y complementarias en exclusiva para MONTESOL, S. Coop. como por ejemplo la elaboración de compost a partir de residuos agrícolas de las explotaciones de los socios. MONTESOL, S. Coop. no está obligada a formular cuentas consolidadas y no las formula voluntariamente. Ambas sociedades cierran su ejercicio social con el año natural.

El Consejo Rector de la Cooperativa y los administradores de la mercantil íntegramente participada elaboran el proyecto común de fusión (simplificado) el 19/01/N.

La asamblea general de socios de MONTESOL, S. Coop. aprueba la fusión el 25/02/N.

La escritura de fusión se inscribe en el Registro de cooperativas el 11 de mayo de N.

El balance de cierre de ejercicio N-1 de MONTEPINOS, S.L muestra las siguientes cifras: total activo 600.000 €, pasivos 290.000 €, patrimonio neto 310.000 € (compuesto por Capital Social 200.000 €, Reserva legal, 40.000 €, Reserva voluntaria 50.000 y cuenta de pérdidas y ganancias 20.000 €).

Las participaciones de MONTEPINOS, S.L. se emitieron a la par. La inversión financiera de la MONTESOL, S. Coop. en la filial (participaciones) se valora, tal como establece la normativa contable al coste, por tanto, a fecha de cierre asciende a 200.000 €.

Desarrollo del ejemplo:

Se trata de una fusión entre empresas del grupo siendo de aplicación la NRV 21ª. Aunque las leyes de cooperativas no lo indiquen expresamente, al estar íntegramente participada por la cooperativa no es necesario que ésta amplíe capital social, por lo tanto, no se emitirán aportaciones al capital social. Los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos en las cuentas anuales consolidadas. Puesto que no se formulan éstas, los elementos patrimoniales se valorarán por los valores contables antes de la fusión en las cuentas anuales individuales de MONTEPINOS, S. L., la aportante.

La fecha de efectos contables será la del inicio de ejercicio en el que tiene lugar la fusión, en este caso el 01/01/N.

A fecha de inscripción en el Registro de cooperativas de la escritura de fusión (11/05/N), MONTESOL, S. Coop. reconocerá los elementos patrimoniales de la absorbida, íntegramente participada MONTEPINOS, S. L., y eliminará la inversión en la filial, las diferencias (en este caso positivas, que se corresponden con el incremento del patrimonio neto de la absorbida desde su constitución) se llevan a reservas.

<u>11/05/N</u>					
600.000	Activos	a	Pasivos		290.000
			Socios de		
			MONTEPINOS, SL		310.000
<u>11/05/N</u>					
310.000	Socios de	a	(240) Participaciones a		200.000
	MONTEPINOS, SL		L/P en partes		
			vinculadas		
			(11X) Reservas		110.000

A partir de la fecha de efectos contables (01/01/N) las operaciones llevadas a cabo por MONTEPINOS, S.L. serán por cuenta de la absorbente, MONTESOL, S. Coop. A fecha de inscripción de la escritura de fusión (11/05/N) la absorbente, MONTESOL, S. Coop., reconocerá con efectos retroactivos la fusión, es decir, registrará las operaciones que ha llevado en su nombre MONTEPINOS, SL desde 01/01/N. Esto a su vez motivará un ajuste en el libro diario de la absorbida, MONTEPINOS, S.L. para dar baja de sus libros contables las operaciones anteriores.

4.3. Transformación de cooperativa de segundo grado en primer grado por absorción de sus cooperativas socias

El siguiente ejemplo de aplicación trata una transformación de una cooperativa de segundo grado en primer grado por fusión por absorción de sus socias. El ejemplo no debe ser tomado con carácter general. Habrá que estar a las características de cada caso para desarrollar su tratamiento contable.

Tres cooperativas agroalimentarias, MESETA, S. Coop., VALLE, S. Coop., y CUMBRE, S. Coop., constituyen el 15 de noviembre del ejercicio N-1 la cooperativa de segundo grado NOVOCAMPO, S. Coop. mediante la aportación de todos sus negocios (aportación no dineraria), es decir todos los bienes obligaciones, así como los recursos humanos. Únicamente quedan en las cooperativas socias los activos y pasivos necesarios para hacer frente a las obligaciones fiscales, laborales y con la Seguridad Social. NOVOCAMPO, S. Coop. se constituye con un capital social de 30.000 miles de €. En la constitución de la cooperativa de segundo grado, ésta mediante los acuerdos tomados adquiere el control, habiéndolo perdido las cooperativas socias.

Los Consejos Rectores de las cooperativas de primer grado socias (MESETA, S. Coop., VALLE, S. Coop., y CUMBRE, S. Coop.) y el Consejo Rector de la Cooperativa de segundo grado NOVOCAMPO elaboran un proyecto común de transformación/fusión el 15/01/N+1. En dicho proyecto se establece (entre otros acuerdos) que:

Por la eliminación de las aportaciones al capital social de las cooperativas extinguidas en NOVOCAMPO (2º grado) contra las participaciones a L/P recibidas de las cooperativas extinguidas (“autocartera”).

25/05/N+1				
30.000	(100) Capital Social	a	(240) Participaciones a L/P en partes vinculadas	30.000

Por el capital social reconocido a los socios de las cooperativas extinguidas (1) y la integración de los fondos sociales de las cooperativas extinguidas en fondos sociales de igual clase en NOVOCAMPO (2).

25/05/N+1				
30.000	Socios de las cooperativas absorbidas	a	(100) Capital Social ⁽¹⁾ (112) Fondo Reserva Obligatorio ⁽²⁾ (11X) Reservas ⁽³⁾	16.000 8.000 4.000

(3) Se produce una diferencia entre la cuenta transitoria “socios de las cooperativas absorbidas” cuyo saldo es igual al único activo transmitido, la inversión de las cooperativas absorbidas en el capital de la cooperativa absorbente, cooperativa de 2º grado NOVOCAMPO, dicha diferencia se lleva a reservas.

Las cooperativas de primer grado socias no llevan a cabo actividades operativas, pues en el momento de la constitución de la cooperativa de segundo grado NOVOCAMPO transmitieron todos sus negocios, por lo tanto, no se han producido en las cooperativas socias de primer grado operaciones llevadas a cabo por cuenta de la absorbente NOVOCAMPO desde la fecha de efectos contables (01/01/N+1), no siendo necesario reconocer con efectos retroactivos la fusión en la absorbente NOVOCAMPO, ni tampoco el correspondiente ajuste en el libro diario de las cooperativas absorbidas.

IV. A TENER EN CUENTA

- Para el registro contable una operación de fusión hay que determinar que Norma de Registro y Valoración es aplicable, si la NRV 19ª “Combinaciones de negocios” o la NRV 21ª Operaciones entre empresas del grupo.
- En una fusión entre cooperativas independientes se aplica la NRV 19ª, empleándose el “método de adquisición”.

- El método de adquisición requiere siempre identificar una adquirente y una o más adquiridas. La cooperativa adquirente registrará los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos a valor razonable. Cuando este importe es menor que la contraprestación entregada registra un fondo de comercio, en caso contrario registra una diferencia negativa. La cooperativa adquirida que se disuelve registrará el traspaso de los activos y pasivos cancelando dichas partidas y registrando el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por diferencia del valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida.
- Si la combinación es entre empresas de un grupo se aplica la NRV 21^º, manteniéndose los valores contables.
- Con independencia de la NRV aplicada, como especialidad en la fusión de cooperativas, los fondos sociales obligatorios o voluntarios en las cooperativas absorbidas se integran en los de igual clase de cooperativa nueva o absorbente.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA especializada:**

AA.VV.: *Memento Contable 2018*, Madrid, Francis Lefebvre, 2018.

FERNÁNDEZ DEL POZO, L.: *El derecho contable de fusiones y de las otras modificaciones estructurales*, Madrid, Marcial Pons, 2010.

JULIÁ IGUAL, J. F.; SERVER IZQUIERDO, R. J.; MELIÁ MARTÍ, E.: *Los procesos de fusión en cooperativas agrarias. Manual de procedimiento*, Ediciones Mundi-Prensa, 2004.

MELIÁ MARTÍ, E.: "El derecho de separación del socio cooperativista en la fusión de cooperativas. Efectos de la reforma de la norma contable en estos procesos", *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, 2008, núm. 217, pp. 1-28.

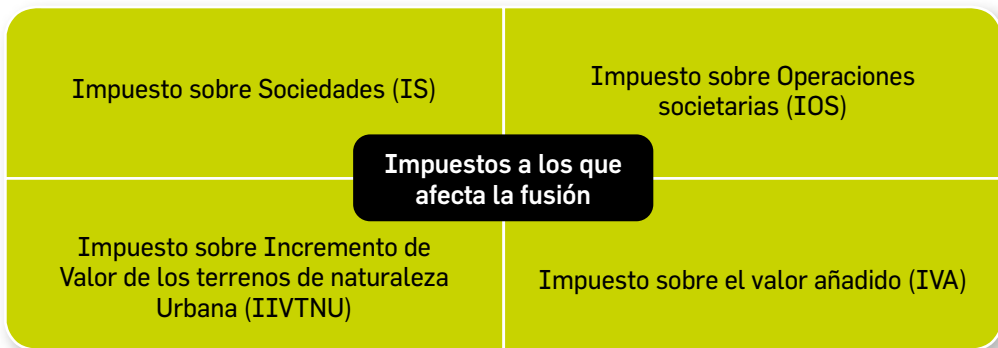
> RÉGIMEN TRIBUTARIO

María Pilar Alguacil Marí
Catedrática Derecho Financiero Tributario
Universidad de Valencia

SUMARIO: I.- Introducción. II.- Marco normativo. III.- Ámbito y contenido. 1.- Impuesto sobre sociedades. 2.- Sucesión y responsabilidad. 3.- Neutralidad en otros impuestos. 4.- Tratamiento fiscal de la baja del socio. 5.- Casos. 5.1.- Fusión de dos cooperativas. 5.2.- Absorción de filial íntegramente participada por una cooperativa. 5.3.- Transformación de una cooperativa de segundo grado en primero por absorción de sus socias. IV.- A tener en cuenta. V.- Para saber más. VI.- Anexos.

I. INTRODUCCIÓN

Las operaciones de reestructuración societaria pueden tener relevancia en varios impuestos, ya que con ocasión de dichas operaciones se generan transmisiones patrimoniales entre las sociedades implicadas. Estas transmisiones pueden tener relevancia en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) en la medida en que se generan plusvalías que pueden ser consideradas renta gravable, así como en Impuesto sobre Operaciones Societarias (en adelante, IOS) en la medida que existe una transmisión patrimonial. Por otra parte, puede afectar al impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en la medida en que el transmitente sea una empresa, y se ha producido una entrega de bienes, y al Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), si existen inmuebles transmitidos en la operación. En este último caso, también se ven implicados el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) y el mismo IVA.



II. MARCO NORMATIVO

En general, el régimen de tributación, y las normas aplicables en las operaciones de fusión en las que participan cooperativas, son las mismas para las sociedades de capital que para las cooperativas, a diferencia de lo que ocurre con el régimen especial de grupos de sociedades.

Así, en el Impuesto sobre Sociedades, se aplicarían las reglas generales de generación de plusvalías como consecuencia de las operaciones de reestructuración contenidas en el art. 17 de la ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Pero también sería de aplicación el régimen especial contenido en los arts. 76 a 89 de la LIS, y que garantizaría la neutralidad fiscal de la operación. En efecto, este régimen establece, sobre la base de los mandatos de la Directiva Europea 90/434/CEE (transpuesta por ley 29/91), posteriormente Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre, un régimen de neutralidad fiscal en el momento de la fusión u operación asimilada, que intenta trasladar el gravamen de las plusvalías generadas por la misma al momento en que las mismas se realizan, ya sea por la transmisión de los activos, ya por su baja en balance (por amortización u otra causa). Este régimen especial se aplica a las cooperativas, como veremos más adelante con más detalle.

Por otra parte, este mismo régimen de neutralidad se aplicaría en el resto de impuestos mencionados. Así, se declara la no sujeción en las operaciones de reestructuración en los siguientes preceptos:

- Art. 7-1 Ley 37/1992, reguladora del IVA (LIVA).
- Art. 19.2. 1º del RDL1/1993, regulador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPAJD).
- D.A. 2ª LIS, en relación con la no sujeción al Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

III. ÁMBITO Y CONTENIDO

Empezaremos con el Impuesto sobre Sociedades, donde recae la mayor parte de la problemática derivada del régimen de fusiones.

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como hemos indicado, como consecuencia de una fusión/absorción, se generarán diversos efectos en este Impuesto:

- la entidad adquirente, en su caso, registrará los bienes recibidos por su valor de mercado (art. 17.4 b) LIS),
- la Entidad absorbida (art. 17.3,4 y 5 LIS) deberá consignar una renta por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal;
- y sus socios obtendrían una plusvalía por la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada (art. 17.9 LIS).

Para evitar dichos efectos, se puede utilizar el régimen especial de fusiones, previsto en los arts. 76 y siguientes de la LIS, y al que hemos hecho referencia antes.

REQUISITOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES

Para que pueda aplicarse el régimen, sin embargo, deben cumplirse varios requisitos:

Cumplir los elementos del art. 76 LIS

En primer lugar, la operación debe poder subsumirse en alguna de las **definiciones** que el art. 76 de la LIS realiza para calificar a la operación como fusión, y que incluye tanto a la fusión por absorción, la fusión por nueva constitución, y la de sociedad íntegramente participada de forma directa. Además, la eventual contraprestación dineraria a los socios, como consecuencia de la fusión, no podrá exceder del 10% del total.

En cuanto a si el régimen especial del Impuesto sobre sociedades es aplicable a las cooperativas o a las operaciones en las que intervengan cooperativas, es importante señalar que en la ley 20/1990, reguladora del régimen fiscal especial de cooperativas, no se establece nada específicamente sobre las fusiones que afecten a éstas. Tampoco la LIS hace referencia a las cooperativas (salvo a la Sociedad cooperativa europea), ni limita su aplicación a las sociedades mercantiles.

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.

Y se consultaba, precisamente:

1. Si existe alguna limitación a la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por el hecho de que una o varias entidades participantes en una operación de fusión sean cooperativas.
2. Si podría acogerse al régimen fiscal especial la fusión entre la consultante (la cooperativa de segundo grado) y dos de sus socios.
3. Si podría acogerse al régimen fiscal especial la fusión entre la consultante y dos de sus socios mediante la creación de una nueva cooperativa.

Pues bien, la DGT contestó: "Este régimen jurídico resulta aplicable a todas aquellas entidades que tengan forma jurídica de sociedad mercantil, así como a aquellos otros sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, no teniendo dicha forma, realicen operaciones que produzcan unos resultados equivalentes a los mencionados en el artículo 83 del TRLIS. Por tanto, no existe ninguna restricción a la aplicación del régimen fiscal especial que se encuentre basada en que los sujetos intervinientes en la operación de reestructuración tengan la forma jurídica mercantil de sociedades cooperativas..."

En el mismo sentido, la Consulta vinculante núm. V2277/07 de 29 octubre, indicando, eso sí, que la operación debe ser jurídicamente posible (fundamentalmente, que esté prevista en la normativa reguladora de las cooperativas, o al menos, no prohibida) y que se cumpla el resto de requisitos del régimen.

Comunicación a la AEAT

En segundo lugar, que no se haya notificado que no se aplica el régimen en la **comunicación** que debe realizarse a la AEAT, prevista en el art. 89.1 LIS y 48 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), que resulta obligatoria, y debe realizarse por la cooperativa absorbente, en el plazo de 3 meses desde la escritura de fusión. El régimen se aplica aunque no se presente la comunicación, pero la no presentación constituye una infracción tributaria grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación.

Cabe también la aplicación parcial del régimen, con lo que una parte del patrimonio transmitido se sometería a él, y el resto seguiría el tratamiento general del art. 17 LIS, lo que puede resultar útil en el caso de que se pretenda una revalorización fiscal de los activos.

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.

Motivo económico válido

En tercer lugar, la operación debe tener un **motivo económico válido**, más allá de conseguir el tratamiento fiscal; motivo que puede expresarse sucintamente en el acuerdo de fusión (donde en todo caso debe constar el sometimiento al régimen) y cuya existencia se puede hacer constar en la propia comunicación (art. 89.2 LIS).

Art. 89.2 LIS: "2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

Este es un requisito especialmente importante, porque si no se acredita su existencia, no se aplica el régimen fiscal especial, e incluso puede retrotraerse su aplicación en fase de comprobación/inspección, consignando en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades todas las plusvalías contables generadas.

En este caso, es aconsejable reconducir la motivación a alguno de los argumentos considerados válidos en las Resoluciones a Consultas de la Dirección General de tributos. Así, entre otros, se consideran buenas razones “la racionalización de la organización administrativa, unificación de los sistemas contables, utilización de un mismo software, coordinación de la actividad comercial y de proveedores bajo objetivos únicos, evitar la duplicidad de los costes, y facilitar el cumplimiento de los requisitos del régimen fiscal de cooperativas. Asimismo, evitar la multiplicidad de estructuras jurídicas que realizan prácticamente la misma actividad, minorar los costes de funcionamiento de las cooperativas implicadas y ofrecer una imagen más reforzada frente a terceros y socios”.

Doctrina administrativa

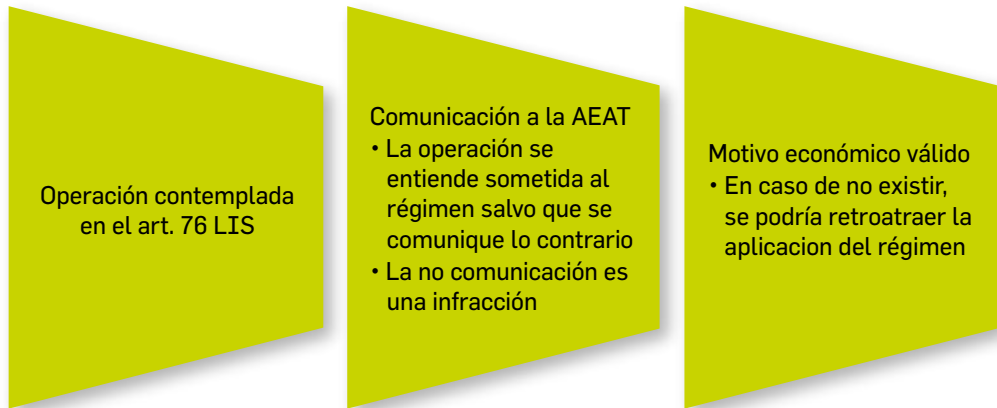
> Existe una numerosa doctrina administrativa acerca de la existencia o no del motivo económico válido en este tipo de operaciones. Reseñamos aquí las más reiteradas.

Se considera motivo económico válido:

- simplificar la facturación de proveedores a una única entidad y disminución de las facturaciones entre el grupo asociadas al crédito comercial asegurado de cada sociedad y a prestaciones de servicios entre ellas (DGT, consulta vinculante núm. V0206/17 de 30 enero.
- objetivo de simplificar y mejorar las gestiones de administración; eliminando duplicidades y facilitando la planificación y la toma de decisiones. DGT, consulta vinculante núm. V3877/16 de 14 septiembre.
- finalidad de ahorrar costes como consecuencia de la reducción de obligaciones contables, de carácter tributario y societario. DGT, consulta vinculante núm. V3831/16 de 12 septiembre.
- objetivo de racionalizar y abaratar los costes de la gestión administrativa de las entidades fusionadas, así como ahorrar los costes inherentes al incumplimiento de las obligaciones fiscales y mercantiles. DGT, consulta vinculante núm. V0422/16 de 3 febrero.
- objetivo de simplificar y racionalizar la estructura societaria, de cara a evitar la disgregación de los elementos y factores materiales y humanos y lograr una reducción de costes de estructura y administrativos. DGT, consulta vinculante núm. V5399/16 de 21 diciembre.

Por otra parte, entre los elementos que la Administración suele chequear para considerar si está justificada la aplicación del régimen fiscal, estarían: a) si la actividad se seguirá desarrollando; b) que se genere una debilidad financiera sobrevenida, como consecuencia de la absorción de una cantidad significativa de deuda; c) si la operación se realiza con el único propósito de absorber pérdidas fiscales que no iban a poder ser compensadas en la absorbida (por falta de beneficios imposables), d) Si la actividad se seguirá desarrollando, en los mismos niveles, por la absorbente.

Requisitos para la aplicación del régimen:



Especialidades en cooperativas.

Varias son las cuestiones específicas a tener en cuenta en cooperativas.

Dotación del Fondo de Reserva Obligatorio por las plusvalías contables

Como hemos visto, en el Impuesto sobre Sociedades, no se gravarán las plusvalías generadas por la operación, ya sean contables o fiscales, con lo que no se integrarán en la base imponible del impuesto.

En principio, como hemos visto, el Plan General contable, en su Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 19ª, en relación con las “combinaciones de negocios”, establece para la Entidad adquirida, que los activos recibidos se valoran por su valor razonable, mientras que los aportados lo son por su valor neto contable, lo que implica que la diferencia puede generar una plusvalía. Este resultado no se produce, como hemos visto en la parte contable, si resulta de aplicación la NRV21ª, para el caso de que las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, ya que en ese caso, el valor contable de la transmitente se mantiene en la adquirente. Este podría ser el caso, si previamente las cooperativas afectadas (o incluso las sociedades de capital con ellas relacionadas) formaran un grupo en el sentido de la Norma 13 de elaboración de las cuentas anuales.

Si no es así, y se produce esta plusvalía contable, la misma no se tendría en cuenta en la base imponible del impuesto, por aplicación del régimen especial, pero que puede generar la obligación de dotar el Fondo de reserva obligatorio en la sociedad transmitente, si es una cooperativa. En efecto, en la mayoría de legislaciones cooperativas el FRO se nutre de este elemento de los beneficios, como ocurre, por poner un ejemplo, en el art. 68.2 b) de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, que prevé su dotación en un 25% de los beneficios extraordinarios Y ello porque, salvo excepciones, se califican como resultados extracooperativos. Así, en el art. 65 de la citada ley, cuya regulación puede considerarse paradigmática, se consideran tales:

“c) Los ingresos extraordinarios y, en especial, los que provengan de la enajenación de los elementos del activo inmovilizado, cuando no puedan considerarse resultados cooperativos, conforme a lo dispuesto en la letra g) del apartado anterior”.

Esto es, en estos casos:

“g) Las plusvalías obtenidas por la enajenación de los elementos del inmovilizado material destinados al cumplimiento del objeto social, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado, con idéntico destino, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en su patrimonio, salvo pérdidas justificadas, hasta que finalice su periodo de amortización”.

Por lo tanto, dicho efecto se producirá, y deberán destinarse al FRO las mencionadas plusvalías, ya que no es fácil que podamos aplicar la excepción contenida en el art. 65. 2, g), dado que requiere que la reinversión realizada en los elementos transmitidos lo sea en elementos de inmovilizado, y con la absorción, la reinversión se realiza en aportaciones a capital de la Entidad adquirente.

Lo mismo ocurrirá en la cooperativa adquirente cuando posea participaciones en la absorbida, ya que se producirá una plusvalía por la cancelación de dicha participación, en relación con el valor razonable de los bienes adquiridos con la fusión.

Debe tenerse en cuenta que la no dotación de tales resultados al FRO supondría la pérdida de la condición de fiscalmente protegida a la cooperativa (art. 13.1 Ley 20/1990).

Tratamiento de los elementos transmitidos en la cooperativa absorbente

Por otra parte, como hemos visto, con el régimen especial las plusvalías generadas quedan “latentes”; esto es, tributarán de forma diferida, como consecuencia de la valoración realizada en la cooperativa absorbente, que tendrá en cuenta el valor que tenían en la sociedad absorbida: en efecto, si se trata de bienes amortizables, sólo será deducible la amortización sobre el valor neto contable con los ajustes fiscales pertinentes (al que llamaremos en adelante valor neto fiscal) que tenía en la cooperativa de origen, y no el valor de mercado. En estos casos, se produce la paradoja de que la no tributación afecta a un resultado extracooperativo (la plusvalía) que luego tributa como resultado cooperativo (menor amortización de inmovilizado).

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 NRV19^º. 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.

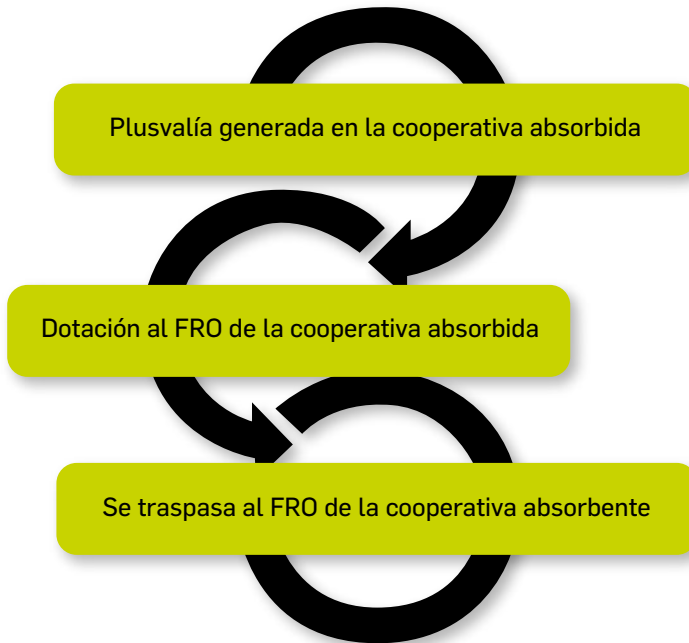
En el caso de bienes no amortizables, la cooperativa absorbente tributará por la plusvalía que pueda generarse en el momento de baja o transmisión del activo recibido, al aplicarse como valor inicial aquel valor neto fiscal.

Mantenimiento de los Fondos obligatorios

Como consecuencia de una fusión, si la sociedad cooperativa adquirente absorbe a otra cooperativa y recibe los saldos de los Fondos irrepantibles, debe hacerse cargo de las obligaciones relativas a Fondos, para poder aplicarse el régimen fiscal de éstos, consistente en:

- consolidar el gasto deducible del FFP
- y aplicarse las reducciones de las dotaciones FRO, y no generar un ingreso, de acuerdo con el art. 19.4 Ley 20/1990

Asimismo, la cooperativa absorbente deberá cumplir con el destino legal de estos Fondos, para poder mantener su condición de cooperativa fiscalmente protegida, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13 de la ley 20/1990, 2 y 3.



En el caso anterior:

Los 8.000 euros destinados al FRO por la cooperativa A deberían trasladarse al FRO de la cooperativa B.

EFFECTOS EN LA BASE IMPONIBLE

Los **efectos** de este régimen en la base imponible serán:

- La Entidad absorbida/adquirida no integra en su base imponible las plusvalías generadas por el patrimonio transmitido con la fusión (art. 77.1 LIS)
- 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)
- 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).

Por dicha razón, en el caso de existencia de un Fondo de comercio contable como consecuencia de la fusión, éste no sería amortizable fiscalmente. Y por esta razón, se establecen determinados deberes contables en la absorbente, como veremos, que permiten seguir la pista de estos bienes cuando contablemente sí se hubieran consignado por su valor de mercado.

Doctrina administrativa

> Así lo indica con claridad la doctrina administrativa: “Consecuentemente con el régimen de diferimiento en la entidad transmitente, la sociedad adquirente debe valorar fiscalmente los elementos adquiridos por el mismo valor que tenían en la entidad transmitente (res. DGT CV 2675/2010 de 13 de diciembre. Del mismo modo, se mantiene la fecha de adquisición de la entidad transmitente (aspecto que encuentra lógica en la aplicación del antiguo art. 90 TRLIS referido a la subrogación de derechos y obligaciones tributarias por parte de la entidad adquirente, vid. Res. DGT CV de 15 enero 2014.”

Por lo tanto, a los efectos del resultado en la base imponible resultaría indiferente la aplicación contable de una u otra Norma de valoración, y si las cooperativas forman grupo o no. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que cuando contablemente se produzca una plusvalía, deberemos realizar ajustes para anular su efecto en la base imponible del impuesto.

DECLARACIONES DEL IS EN EL EJERCICIO DE LA FUSIÓN

Dado que las **cooperativas absorbidas** concluyen un período impositivo en el momento de su extinción (que, como veremos, se producirá en el momento de su inscripción en el registro correspondiente), debe presentarse declaración por dicho período, cuya base imponible se determinará de acuerdo con las reglas del IS.

En particular, en dicha base deberían integrar:

- 1) Las rentas derivadas de su actividad hasta el momento de la disolución. En el cálculo de estas rentas, sin embargo, debemos tener en cuenta la posible retroacción contable. Porque desde la fecha de retroacción, se imputarán a la sociedad absorbente todos los resultados de la absorbida.

Téngase en cuenta que

> La ley del Impuesto sobre Sociedades no establece ninguna regla específica sobre la retroacción contable, con lo que se aplicará la regulación contable al respecto, contenida en las NRV 19 y 21.

Por lo general, si no hay situación de grupo previa a la fusión, desde la fecha de adquisición los resultados de la cooperativa absorbida se imputarán a la absorbente.

Por el contrario, en el caso de que hubiera habido situación de grupo con anterioridad a la fusión, el período de retroacción se establece desde el principio del ejercicio contable (NRV 21^º), que coincide con el período impositivo (art. 28 LIS), con lo que todas las rentas obtenidas en ese ejercicio se habrán traspasado contablemente en su totalidad a la absorbente, por lo que no deberá incluirlas en la declaración de las absorbidas.

2) Las rentas puestas de manifiesto con ocasión de su disolución (plusvalía generada por la transmisión de sus activos con la fusión).

Sin embargo, si aplicamos el régimen especial del IS, como hemos visto, estas rentas no se habrán producido a efectos fiscales, con lo que tampoco se incluirán en la base imponible del impuesto.

Por lo tanto, en el caso de fusiones dentro de un grupo, la declaración se presentará con base imponible 0. (Casillas 35 y 379-380 del modelo 200).

Esta declaración deberá realizarse en el período de los 25 días tras los 6 meses siguientes a la extinción (que será el momento de la inscripción en el registro).

En efecto, se aplica el art. 28 LIS, y por tanto, la fecha de extinción determina el final del período impositivo:

Declaración de la absorbida en el ejercicio de la fusión

FUSION COOPERATIVAS SIN GRUPO PREVIO			
	Contable	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	
		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

También será responsable de la presentación de los pagos fraccionados de este impuesto que puedan quedar pendientes en el momento de la fusión.

Doctrina administrativa

> La subrogación tendrá lugar desde la inscripción en el Registro Mercantil de la operación, en tanto surtirá desde ese momento efectos frente a terceros, incluida la Hacienda Pública (res. DGT CV 28-02-2005).

En general, se entenderá que la Entidad disuelta se extingue en el momento de la inscripción efectiva en el Registro (mercantil o de cooperativas, dependiendo de la naturaleza de la sociedad disuelta) y la extensión del correspondiente asiento de cancelación.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la dicción del Reglamento del Registro Mercantil (art. 55.1) en el sentido de entender que la fecha de inscripción es aquella de la presentación de la Escritura, que, salvo literalidad en contrario del Reglamento de registro de cooperativas de la Comunidad Autónoma o Estatal, podría aplicarse de forma subsidiaria:

En efecto, según el Tribunal Supremo, en Sentencia de 21 de mayo de 2012, (EDJ 95812), la eficacia de la operación se produce en la fecha del asiento de presentación, aunque con posterioridad se haya retirado la escritura por defectos subsanables.

Por lo tanto, aunque es más seguro trabajar sobre la hipótesis de que la disolución se produce con la cancelación del asiento, debe tenerse en cuenta esta regulación, que podría ser utilizada en caso necesario.

En la declaración del IS de la **cooperativa absorbente** en el ejercicio de la fusión, se adicionarán las cantidades pertinentes a efectos de balance, pérdidas y ganancias, cifra de negocios, etc, que deriven de las absorbidas desde el momento de la fecha de retroacción contable, según la normativa contable.

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.*

OBLIGACIONES CONTABLES

Para la Cooperativa (o sociedad no cooperativa) absorbente o resultante de la fusión se establecen obligaciones contables específicas:

Debe incluir en la memoria anual del ejercicio (art. 86.1 LIS), en el apartado correspondiente a “Combinaciones de negocios”:

- a) Período impositivo en el que la absorbida adquirió los bienes transmitidos.

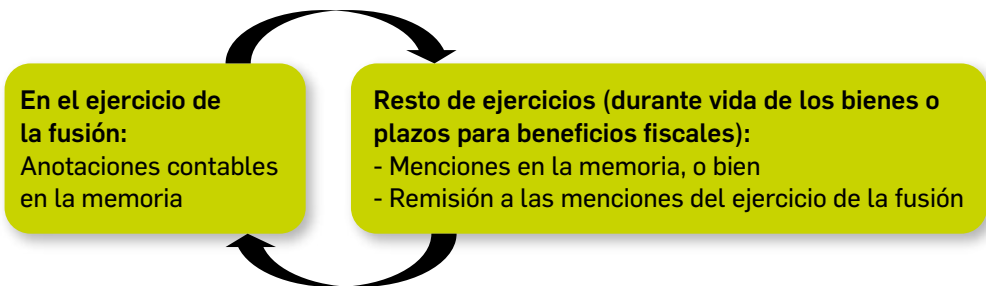
- b) Último balance cerrado por la absorbida.
- c) Relación de bienes adquiridos que se hayan incorporado a los libros de contabilidad de Cooperativa absorbente por un valor diferente a aquél por el que figuraban en los de Filial absorbida con anterioridad a la realización de la operación, expresando ambos valores así como las correcciones valorativas constituidas en los libros de contabilidad de las dos entidades.

Esto no se producirá normalmente en los casos de adquisiciones dentro del mismo grupo, en la medida en que se aplique la NRV21^º, dado que Cooperativa absorbente valorará contablemente por el mismo valor neto contable que tenía en Filial absorbida, lo razonable es que no haya ninguna diferencia valorativa.

- d) Relación de beneficios fiscales disfrutados por la absorbida, respecto de los que la entidad deba asumir el cumplimiento de determinados requisitos.

¿Durante cuánto tiempo?

En los ejercicios subsiguientes, *mientras permanezcan en el inventario los valores o elementos patrimoniales adquiridos o deban cumplirse los requisitos derivados de los incentivos fiscales* disfrutados por la filial, en su caso. Pero podrá optar, con referencia a la segunda y posteriores memorias anuales, por incluir la *mera indicación de que dichas menciones figuran en la primera memoria anual* aprobada tras la operación, que deberá ser conservada mientras concorra esas circunstancias.



2. SUCESION Y RESPONSABILIDAD

EFFECTOS DE LA SUCESIÓN

Como consecuencia de la fusión, se produce la subrogación de la Sociedad que pervive en las situaciones tributarias de la extinguida sin liquidación, a título de sucesión, y con las responsabilidades que de ello se derivan.

1. Subrogación en el Impuesto sobre Sociedades y resto de impuestos

Se producirá la responsabilidad fiscal de la Cooperativa absorbente respecto de la situación fiscal de la absorbida en relación con el Impuesto sobre Sociedades:

“Artículo 84 LIS. Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.

1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

(...) La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente”.

Se subroga en:

- El método de amortización seguido por la absorbida en sus elementos amortizables,
- las deducciones para incentivar determinadas actividades,
- la deducción o exención para evitar la doble imposición,
- la reversión de los ajustes extracontables,
- la obligación de materialización de la reinversión, el mantenimiento de los bienes en los que se materialice la reinversión o de los bienes objeto de deducción (si procede).
- También se «hereda» la antigüedad en los elementos transmitidos a los efectos de la aplicación de las deducciones y beneficios fiscales. En la Cooperativa absorbente se tomará como referencia la antigüedad que los elementos tenían en la filial absorbida, en tanto la sucesión determinará una subrogación en la posición que ocupaba tal entidad a efectos fiscales.

Entre otras cosas, la Cooperativa absorbente será responsable, a título de sucesión, de la presentación de la declaración del último período impositivo de la absorbida.

Pero además, también habrá subrogación de la cooperativa absorbente en las posiciones de la absorbida en los distintos tributos, particularmente en el IVA y en relación con las retenciones.

En efecto, en relación con el IVA, la LIVA, art. 7.1 último párrafo establece expresamente:

“Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley”.

2. Sucesión en las deudas tributarias

También se subroga en las eventuales **deudas tributarias** de la absorbida, a título de sucesión. Esto es, si quedan deudas pendientes de cumplimiento, según el Art. 40.3 de la ley 58/2003, General tributaria (LGT):

“3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán

a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica”.

BAJAS DE LA SOCIEDAD DISUELTA

La sociedad adquirente será responsable, asimismo, de presentar las correspondientes declaraciones de baja de la/s sociedad/es disuelta/s.

Deberes censales

No puede olvidarse el cumplimiento de los deberes censales vinculados a la operación.

En efecto, por un lado, las cooperativas absorbidas se disuelven y dejan por tanto, de existir, con lo que deben realizarse las oportunas declaraciones de baja previstas en el art. 11 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGIT), cuyo deber de presentación recaerá sobre la cooperativa absorbente, quien deberá hacerlo en el plazo de un mes desde la cancelación efectiva de los correspondientes asientos en el Registro correspondiente (de Cooperativas o Mercantil). Téngase en cuenta que hasta esa fecha, la sociedad absorbida seguirá presentando sus declaraciones periódicas, incluidos los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de que se entienda que la inscripción se ha producido con la presentación, deberá presentarse en un mes desde la fecha de presentación una declaración censal “sin actividad”, y la Entidad absorbente presentará en su propio nombre las declaraciones periódicas pertinentes. En el momento de la inscripción efectiva, se presentará la declaración de baja de la Entidad absorbida.

Normativa

> “Art. 11.3 del RGIT (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio)

> 3. Cuando una sociedad o entidad se disuelva, la declaración de baja deberá ser presentada en el plazo de un mes desde que se haya realizado, en su caso, la cancelación efectiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil.

Por otro lado, en la medida en que la recepción del patrimonio derivado de las absorbidas pueda haber modificado la situación tributaria de la absorbente (por ejemplo, por desarrollar más actividades, o en más locales (apartado 4.B), o modificar cualquier otro dato con relevancia tributaria), la propia sociedad absorbente deberá presentar una declaración de modificación.

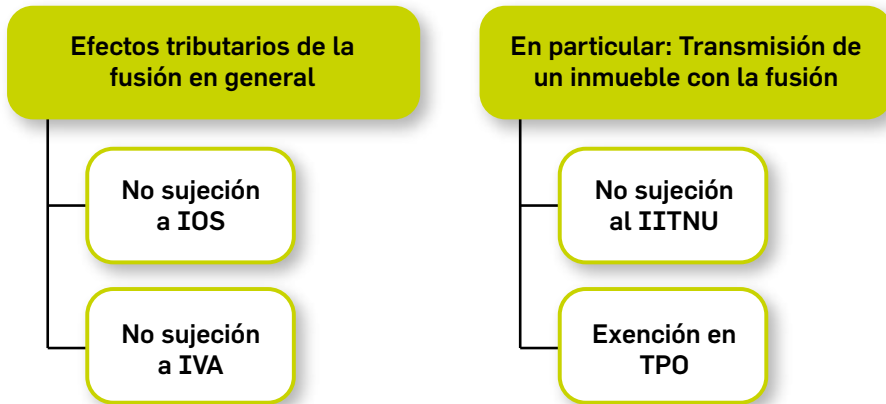
Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Se presentan las declaraciones siguientes al Ayuntamiento (o a la AEAT, si tiene delegada la gestión):

- Se debe dar de baja la sociedad absorbida, en el plazo de un mes desde el cese de actividades (art. 90 TRLRHL, y art. 7 Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto)
- En el caso de la cooperativa absorbente, si aumentara algún local por la adquisición de algún inmueble, debe hacer una declaración de variación. Según el art. 6 del reglamento, el plazo será de un mes desde que se produjo esa circunstancia.

3. NEUTRALIDAD EN OTROS IMPUESTOS

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.

EL IVA

El artículo 7.1 de la LIVA/1992, declara que no está sujeta al IVA esta transmisión, en la medida en que constituya una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Además, como hemos indicado, la cooperativa absorbente se subrogará, respecto de los bienes adquiridos, en la posición de la sociedad absorbida en cuanto a la compensación y deducibilidad de las cuotas soportadas (artículos 92 a 114 de la LIVA) (véase res. DGT 610/2000 de 15 de marzo).

La operación podría estar sujeta a IVA (con independencia de que se sometiera al régimen especial de IS, o no estuviera sujeta en IOS) en el caso de que no se transmitiera una unidad económica autónoma. Dado que las cooperativas no pueden ser sociedades meramente patrimoniales, parece que sólo podría darse esta situación en el caso de la absorción de una sociedad de capital por una cooperativa.

En el caso de que las cooperativas estuvieran sometidas al régimen de Suministro Inmediato de Información (en adelante, SII), todas las sociedades presentarán las declaraciones SII hasta la fecha de la absorción, y la absorbente presentará las siguientes a la fecha de inscripción en el Registro mercantil. Lo mismo ocurrirá en caso contrario, con las declaraciones mensuales o trimestrales (modelo 303).

ITPAJD/OS

Por razón de la absorción, se produce el hecho imponible de la modalidad de **Operaciones Societarias** del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados. Sin embargo, la ley (Arts. 19, 20 y 21 RDLeg 1/1993, redactados por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre) declara no sujetas estas operaciones.

Importante:

Obsérvese que no se establece como requisito la aplicación del régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, con lo que puede renunciarse a éste y aplicarse la no sujeción en IOS.

Sin embargo, hay que presentar la declaración (modelo 600) en la Administración autonómica, que es la competente en la gestión de este impuesto, indicando, precisamente, la no sujeción. El impuesto se devenga (art. 49 LITPAJD), el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen: esto es, en la fecha de la **escritura notarial** de la fusión. El plazo para declarar será de 30 días hábiles desde dicha fecha (art. 102 RIPAJD), y normalmente, se puede presentar telemáticamente.

La fecha para computar el plazo es la de emisión de la Escritura, no la de inscripción de la misma en el Registro.

Junto al modelo, habrá que adjuntar copia de la escritura de fusión, copia del poder del representante, y copia del NIF de todas las sociedades implicadas. Habrá que presentar, por tanto, una declaración por cada cooperativa absorbida.

Transmisión de inmuebles en la operación

Por otra parte, si se transmite un inmueble, esta sería una operación sujeta a dos impuestos: Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), e Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

En efecto, la transmisión del inmueble estará normalmente sujeta, pero exenta, en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en la medida en que se trate de un inmueble que forme parte de una unidad económica. Como hemos visto, el art. 7.1. de la LIVA establece la no sujeción de la transmisión de todos los elementos referidos a la unidad económica. Esta no sujeción determinaría la sujeción al ITP-AJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), según lo dispuesto en el art. 4.4 de la misma Ley, entendido a "sensu contrario". También el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, determina la sujeción a la modalidad de **Transmisiones Patrimoniales Onerosas** de los supuestos de no sujeción en el IVA como consecuencia de transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial:

“5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por lo tanto, la operación de transmisión del inmueble estaría sometida a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Sin embargo, estaría exenta de dicho impuesto, en virtud de lo establecido en el art. 45.1.b) 10 del mencionado Texto Refundido:

“B) Estarán exentas:

10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados”.

Doctrina administrativa

> Este tratamiento es el que se desprende de las Consultas D.G.T. de 12 de mayo de 2011 y DGT V0256-17, de 01/02/2017. En la consulta CV 0539-18, de 26 de febrero de 2018, se pregunta, específicamente: Si en el supuesto de que la transmisión de elementos patrimoniales que se produjeran como consecuencia de las operaciones de fusión y escisión fueran calificadas como unidades económicas autónomas conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, las transmisión de inmuebles que formaran parte de dichas operaciones se encontrarían exentas de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de la modalidad de Actos Jurídicos documentados, en virtud del art. 45.I.B.10 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en lo relativo a la modalidad de Operaciones Societarias. A lo que se responde:

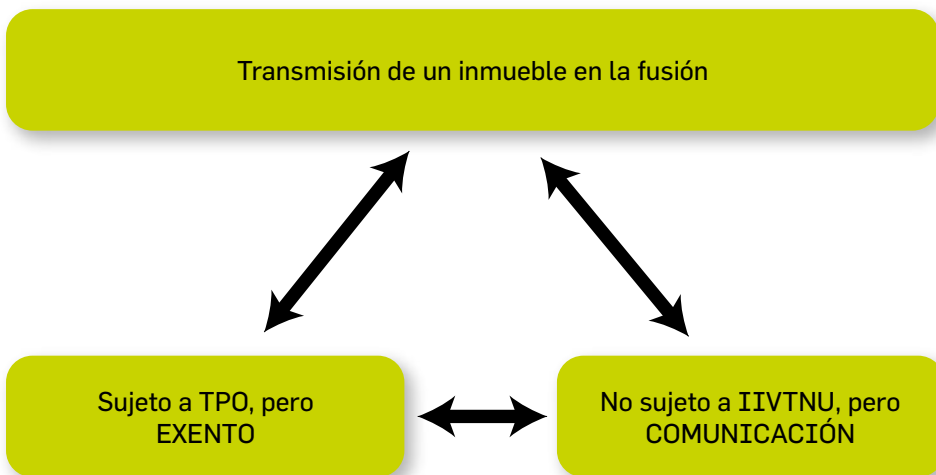
> Conforme a la normativa expuesta, y dado que las operaciones planteadas tienen la consideración de operaciones de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre de la ley del Impuesto sobre Sociedades, dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.”

Ahora bien, en el caso de que con la fusión no se transmitiera una unidad económica, la totalidad de la operación se sometería a IVA, incluida la transmisión del inmueble, si bien estaría exenta, con lo que llegaríamos a la misma conclusión. Sin embargo, esta operación, en la medida en que fuera una segunda o ulterior transmisión del inmueble, podría beneficiarse de la renuncia a la exención (art. 20. Uno, 22 A) LIVA), con lo que el sujeto pasivo de la operación sería la cooperativa absorbente, en la medida en que se produciría una inversión del sujeto pasivo (Art. 84. Uno.2º,e) LIVA), y sería ésta quien debería practicarse la repercusión y la deducción.

En estos casos de transmisión de inmuebles como consecuencia de una operación que pueda calificarse de fusión a efectos del régimen especial del IS, tampoco se devengará el **Impuesto sobre Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana**, tal y como dispone la D.A. 2ª de la ley 27/ 2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades:

Por lo tanto, en el caso de transmisión de un inmueble, a efectos de este impuesto, no se producirá un devengo, pero la sociedad adquirente valorará el elemento por el valor que tenía en la sociedad transmitente, y con la misma antigüedad, a efectos de la posterior transmisión.

Por otra parte, deberá realizarse una comunicación al Ayuntamiento donde se ubique el inmueble, a efectos de notificar que la operación por la que se ha transmitido el inmueble se somete a este régimen, en el plazo de declaración del impuesto, treinta días hábiles desde la Escritura (art. 110.2.a) TRLHL).



Además, por supuesto, en el caso de transmisión de inmuebles o vehículos como consecuencia de la operación, deberá presentarse declaración de cambio de titularidad en relación con el Impuesto sobre Bienes inmuebles y el Impuesto sobre Circulación de Vehículos de Tracción Mecánica.

4. TRATAMIENTO FISCAL DE LA BAJA DEL SOCIO

En la mayoría de las normativas cooperativas prevén la posibilidad de que los socios de las cooperativas que se fusionan tengan un derecho justificado de separación como consecuencia de la fusión. Con dicha baja, se producirá el reembolso de aportaciones al capital social.

En ese caso, se producirá:

- a) Una transmisión patrimonial sometida a imposición como Operación Societaria en el ITPAJD, por la transmisión patrimonial producida al socio, con una cuota de un 1% sobre el valor del importe de lo reembolsado,
- b) Una alteración patrimonial en el socio que se separa que, previsiblemente, generará una ganancia o pérdida patrimonial de las previstas en los arts. 33 y ss de la LIRPF.

Doctrina administrativa

> La Resolución DGT a la Consulta V2838-16, de 21 de junio de 2016, califica a la operación como ganancia patrimonial derivada de la separación de socios, y le aplica el art. 37.1.e) de la LIRPF: En el mismo sentido se había pronunciado la DGT (Consulta), resolución núm. 208/2005 de 10 junio. (JUR 2005\17913).

> En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda".

La Ley 20/1990 aclara algunas particularidades de la forma de cálculo de dicha ganancia o pérdida en su art. 30. Así, el valor de adquisición se integrará por:

- + Coste de adquisición de la participación
- + Cuotas de ingreso satisfechas
- + Pérdidas atribuidas al socio y que han sido reintegradas por éste en efectivo, o compensadas con retornos del Fondo de retornos. Debe tenerse en cuenta que estas pérdidas no serán deducibles para el socio en la Base imponible de su IRPF.

Por otra parte, la ganancia patrimonial así determinada que se genere se integrará en la base imponible del ahorro en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF, debiendo imputarse al período impositivo en el que se produzca la liquidación, que es cuando se considera producida la alteración patrimonial. Esta ganancia patrimonial no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

5. CASOS

Veamos ahora los 3 supuestos planteados.

5.1. Fusión de dos cooperativas

Veamos ahora el caso de una Fusión de dos cooperativas que no pertenecen a un grupo.

RÉGIMEN GENERAL EN EL IS

En general, por la fusión, se generarían plusvalías fiscales a las cooperativas fusionadas o a la cooperativa absorbida, con independencia de la plusvalía contable producida por la aplicación de la NRV 19^a. Y ello por lo dispuesto en el art. 17 de la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Esta plusvalía se mediría por la diferencia entre el valor neto fiscal (valor neto contable con correcciones fiscales) de los activos transmitidos y su valor de mercado, en virtud de los arts 17. 3 y 4. LIS.

*“3. Los elementos patrimoniales **transmitidos** en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley”.

Por su parte, la cooperativa resultante de la fusión, o absorbente, contabilizará, como hemos visto, un fondo de comercio o una diferencia negativa, que sería amortizable en la base imponible del impuesto sobre Sociedades con el límite anual del 5% anual (art. 12.2 LIS). Como los bienes adquiridos se valorarían por su valor contable (valor razonable) las amortizaciones y pérdidas por deterioro derivadas de esos bienes no tendrían por qué generar ajustes fiscales derivados de la fusión.

APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES

1. Requisitos

En primer lugar, en relación con los requisitos, la fusión está contemplada en el art. 76 LIS, que define tanto la fusión por absorción como la fusión por nueva creación. En ambos casos, el régimen fiscal especial del IS sería aplicable.

“Artículo 76. Definiciones.

1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

- a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.*
- b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.”*

En segundo lugar, la cooperativa resultante de la fusión, o la absorbente, deberá comunicar a la Agencia estatal de su domicilio fiscal la realización de dicha operación en el plazo de 3 meses desde la Escritura de fusión identificando la operación, las cooperativas que han sido fusionadas, y adjuntando copia de la Escritura de fusión (art. 88.1 LIS).

En tercer lugar, el motivo económico válido sería aconsejable que constara en el proyecto de fusión. Es recomendable dejar dicha constancia allí o tener preparado, en su caso, un pequeño informe que pudiera usarse en una eventual posterior comprobación administrativa.

Por último, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La cooperativa absorbente deberá hacer constar en la memoria anual del ejercicio (Apartado “Combinaciones de negocios”)
 - El último balance de la absorbida.
 - Una relación de los bienes adquiridos, junto con su fecha, que se hayan incorporado a su contabilidad por un valor diferente del que tenían en la contabilidad de la absorbida antes de la operación. Debe hacerse constar ambos valores, y los ajustes valorativos realizados.
 - Una relación de los beneficios fiscales de la absorbida, de los que la cooperativa absorbente deba cumplir algún requisito.

2. Efectos de la fusión en el Impuesto sobre Sociedades

A. Impuesto sobre Sociedades de la absorbida del ejercicio de la fusión

Dado que las dos cooperativas no forman parte de un grupo, se generará una plusvalía contable por la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable, que no deberá tributar en el IS, por lo que deberá realizarse un ajuste extracontable negativo por el importe de dicha plusvalía.

Se tendrá en cuenta la fecha de retroacción contable, que será desde la fecha de control, con lo que la cancelación de los asientos generados después de la fecha de control, en su caso, tendrán efectos fiscales, y no generarán base imponible del Impuesto. La cooperativa absorbida deberá declarar el ejercicio del IS por el período impositivo desde inicio del ejercicio hasta el momento de cancelación del asiento en el registro de cooperativas, pero las operaciones posteriores a la fecha de control serán imputadas a la absorbente o resultante.

La declaración de la cooperativa absorbida se presentará por la cooperativa absorbente.

- La fecha de devengo del impuesto será el día de la cancelación del asiento en el registro de cooperativas,
- El período de declaración los 25 días siguientes a los 6 meses posteriores a dicha inscripción (o los 25 días siguientes a la publicación del modelo, en su caso).

3. Sucesión en la posición de la absorbida

En relación con el Impuesto sobre Sociedades:

- Los saldos de los Fondos irrepartibles de la cooperativa absorbida deberán integrarse en los mismos Fondos de la absorbente, para no perder la protección fiscal.
- Deberán cumplirse las condiciones de los beneficios fiscales de las que estuviera disfrutando la cooperativa absorbida.

La cooperativa absorbente, además, sucederá en las deudas tributarias generadas por la cooperativa absorbida.

Asimismo, se colocará en la posición de la absorbida en relación con el IVA, a efectos de deducciones y repercusiones.

Además, la cooperativa absorbente será responsable de la presentación de:

- Las declaraciones de la cooperativa absorbida, devengadas con anterioridad a la inscripción en el registro de cooperativas de la operación.
- Presentar las declaraciones de baja censal (036) en los treinta días siguientes a la inscripción en el registro, y de baja en el IAE (840).

4. Efectos en otros impuestos.

La operación no estará sujeta a IVA ni a Operaciones Societarias. Sin embargo, habrá que presentar una declaración comunicando la operación no sujeta en este último impuesto (modelo 600) en los treinta días hábiles siguientes a la Escritura de fusión.

En el caso de que se transmitan inmuebles, dicha transmisión estará:

- Sujeta pero exenta en TPO: la cooperativa absorbente deberá declarar la operación y la exención (modelo 600) en el plazo de 30 días hábiles desde la Escritura,

- No sujeta a IIVTNU, pero debe presentarse una comunicación al Ayuntamiento donde se ubique el inmueble, de la realización de la operación y cambio de titularidad no sujeto, en el mismo plazo, adjuntando copia de la Escritura de la fusión.

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	30 días hábiles desde la escritura.	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.
Si hay inmuebles, declaración de exención en TPO		
Si hay inmuebles, comunicación IITNU		Junto con copia de la Escritura.
Comunicación a la Delegación de Hacienda	3 meses desde la Escritura de fusión.	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.

5.2. Absorción de filial íntegramente participada por cooperativa

Veamos ahora el caso de una absorción por parte de una cooperativa de una filial (Sociedad limitada) íntegramente participada.

RÉGIMEN GENERAL

En principio, en el régimen fiscal general, esta operación generaría plusvalías fiscales a la filial absorbida, incluso si contablemente dichas plusvalías no se produjeran por aplicación de la NRV21^º del PGC, al considerar que nos encontramos ante una situación de grupo previo. Y ello por lo dispuesto en el art. 17.4 Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Esta plusvalía se mediría por la diferencia entre el valor neto contable de los activos y su valor de mercado.

“4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley”.

En cuanto a la cooperativa absorbente, teniendo en cuenta que es el único socio de la sociedad absorbida, fiscalmente también se produciría una plusvalía, como consecuencia de la cancelación de la participación en la filial, porque aplicaríamos el art. 17.8 LIS:

“8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada”.

Aplicando este precepto a la operación, tenemos que en la Cooperativa absorbente se manifiesta una renta por diferencia entre:

- el valor de mercado del patrimonio recibido; y
- el valor fiscal de dicha participación que es anulada como consecuencia de la operación (esto es, el valor neto contable con las correcciones fiscales que pueda haber sufrido)

Ahora bien, dado que la participación es superior al 5%, si se posee durante más de un año, esta renta así generada estaría exenta (LIS art.21.1, a)).

APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES

La operación debe calificarse de Fusión por absorción de Entidad íntegramente participada, y al supuesto es susceptible de aplicarse el régimen especial que está contemplado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (artículos 76 , 89 Ley 27/2014).

1. Requisitos

En primer lugar, la fusión por absorción de una Entidad íntegramente participada está contemplada en el art. 76 de la LIS:

“Artículo 76. Definiciones.

1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

- c) *Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social”.*

En segundo lugar, debe realizarse la comunicación prevista en el art. 89.1 LIS y 48 del RIS, que en el caso de fusiones resulta obligatoria, y debe realizarse por la Cooperativa absorbente, en el plazo de 3 meses desde la escritura de fusión.

En tercer lugar, debe tener un motivo económico válido, que se expresará sucintamente en el acuerdo de fusión, y de forma algo más extensa, en el proyecto de fusión. Para la descripción del motivo económico válido, se ponen como ejemplo los siguientes argumentos:

- Existencia de la misma actividad en la dominante, siendo una exigencia de racionalización unir ambas en una única rama de actividad, con lo que la actividad continuará prestándose.
- Se mejora también la situación financiera, ya que se consolida en la dominante el patrimonio de la filial.
- Se elimina así la necesidad de pedir autorización por la participación (ar. 13.9 Ley 20/1990).
- Se elimina la producción de operaciones vinculadas innecesarias.
- La absorbida no tiene bases imponibles negativas compensables.

Doctrina administrativa

> Consulta vinculante núm. V1216/15 de 17 abril. JT 2015\1109, en un supuesto de fusión por absorción de sociedad íntegramente participada por la absorbente:

> “De los escasos datos del escrito de consulta no resulta posible a este centro directivo entrar a valorar la concurrencia de motivos económicos válidos a efectos del artículo 89.2 de la LIS. No obstante, en la medida en que tras la operación de fusión *se continúen realizando las actividades* que, en su caso, venían realizando las entidades intervinientes en la fusión, redundando la operación en beneficio de dichas entidades, por cuanto se *refuerce y mejore la situación financiera de las actividades* resultantes de la fusión y *no se realice la misma en un momento temporal dentro de un plan de liquidación* de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades, cabría considerar que la operación de fusión proyectada cumple los requisitos para la aplicación del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, salvo que tenga como finalidad preponderante el *aprovechamiento de las bases imponibles negativas* pendientes de compensar, generadas en sede de la sociedad C.”

Se señalan 3 elementos:

- a) Mantenimiento de la actividad (no es una operación destinada a la liquidación)
- b) Se genera un efecto positivo
- c) No tiene como finalidad aprovechar las bases imponibles negativas de la filial.

2. Base imponible del Impuesto sobre Sociedades

Se establece la neutralidad fiscal de la operación, evitando que se generen rentas por el surgimiento de las plusvalías que hemos reseñado. Así, en el Impuesto sobre Sociedades:

- La Filial absorbida no tributa por la ganancia patrimonial que se produce por la plusvalía fiscal generada al transmitir sus bienes a la Cooperativa absorbente (en este su último ejercicio), y que se produce como consecuencia del art. 17.4 LIS, como consecuencia de lo dispuesto en el art. 77 de la misma norma:

“Artículo 77. Régimen de las rentas derivadas de la transmisión.

1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

- a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados”.*

A diferencia de lo que ocurre en los supuestos de fusiones fuera del grupo, según la definición de la NECA 13º, la aplicación de la NRV 21º evitaría la necesidad de realizar el ajuste extracontable negativo en la Entidad absorbida de la plusvalía generada por la transmisión de su patrimonio, ya que no se produciría dicha plusvalía contable.

La **cooperativa absorbente**, por su parte valora los bienes adquiridos de la absorbida:

Contablemente, por el valor que tenían en la Filial absorbida (NRV21º).

Fiscalmente: también se valoran fiscalmente por el mismo valor contable que tenían en la absorbida (salvo que haya pérdidas por deterioro no deducibles, en cuyo caso será por el valor fiscal), con lo que se difiere al futuro el gravamen de la posible plusvalía. También se mantiene la fecha de adquisición de los activos, a efectos fiscales.

“Artículo 78. Valoración fiscal de los bienes adquiridos.

1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente”.

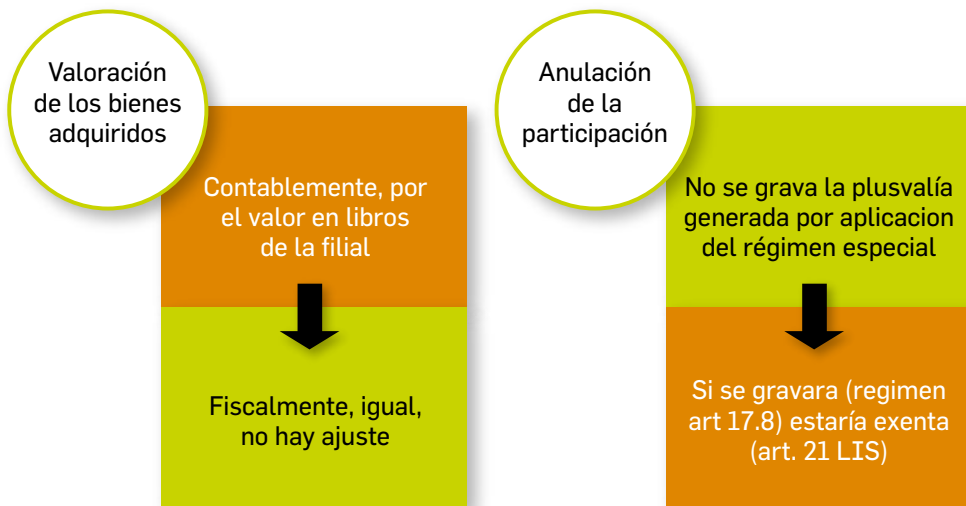
- La plusvalía que pudiera producirse por la anulación de la participación de la Cooperativa absorbente en la Filial absorbida no se grava en Impuesto sobre Sociedades, en virtud de lo dispuesto en el art. 82 LIS.

“Artículo 82. Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.

1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación”.

Como hemos visto antes, en todo caso, aunque hubiera estado gravada (por no aplicar el régimen especial) estaría exenta por el art. 21 LIS.

Cooperativa absorbente aplicando régimen especial



DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL EJERCICIO DE LA FUSIÓN

Declaración de la filial absorbida

Dado que la filial concluye un período impositivo en el momento de su extinción (art. 28 LIS), dicha entidad está obligada a determinar la base imponible generada en dicho período de acuerdo con las reglas del IS. En particular, en dicha base debería integrar:

- Las rentas derivadas de su actividad durante el ejercicio hasta el momento de la fusión.** Estas rentas, sin embargo, dada la regla de retroacción contable, se habrán traspasado contablemente en su totalidad a la cooperativa absorbente por lo que no deberá incluirlas en la declaración de la filial.

En efecto, la imputación de las rentas obtenidas por la sociedad absorbida en la base imponible de la cooperativa absorbente se realizará atendiendo a fecha fijada en la normativa contable. Dado que son entidades de un mismo grupo, se aplica la NRV21 del PGC, que establece que dicha fecha será la del inicio del ejercicio en que se apruebe la fusión, por lo que la absorbida no habrá obtenido rentas durante dicho ejercicio, ya

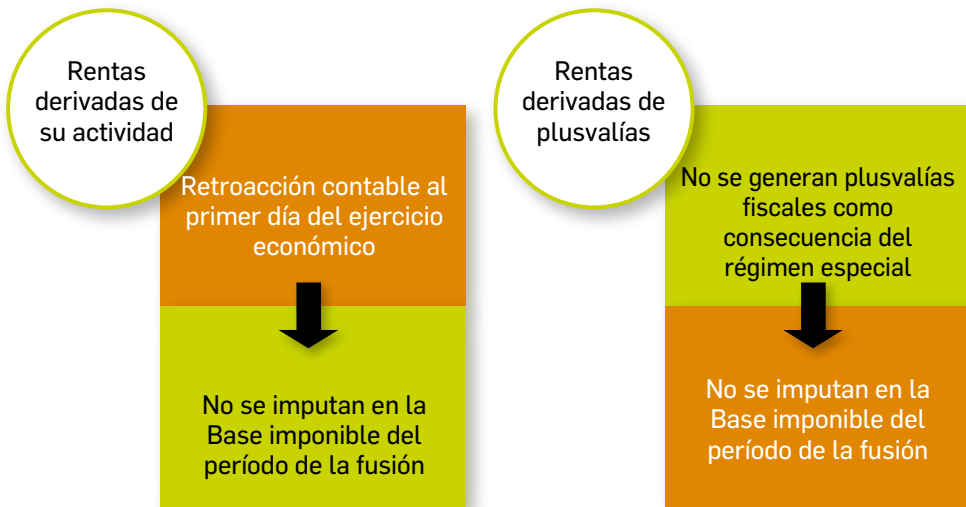
que se atribuirán, con posterioridad a la inscripción de la operación, a la cooperativa absorbente, todos los resultados de la filial desde el inicio del ejercicio económico.

b. Las rentas puestas de manifiesto con ocasión de su disolución (plusvalía).

Sin embargo, no se habrá generado dicha plusvalía:

- Contablemente, por la aplicación de la NRV 21^º.
- Fiscalmente, ya que si aplicamos el régimen especial del IS, estas rentas no se habrán producido, con lo que tampoco se incluirán.

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)



Obligaciones para la absorbente derivadas de la fusión

Como hemos dicho antes, la cooperativa absorbente será responsable de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de la fusión de la filial, que es su último ejercicio.

El período impositivo de ese ejercicio será desde el principio del ejercicio hasta el momento de la extinción de la filial (art. 27 LIS), que será el de inscripción en el registro mercantil de la operación, ya que se trata de una sociedad mercantil.

Por otra parte, deberá realizar las menciones contables en su Memoria del ejercicio, entre las que no se encontrarán los elementos del activo que tengan una valoración contable distinta de la fiscal, ya que en la medida en que se aplique la NRV21^º, la Cooperativa absorbente valorará contablemente por el mismo valor neto contable que tenía en la Filial absorbida, al igual que ocurre a efectos fiscales. Con lo que lo razonable es esperar que no haya ninguna diferencia valorativa.

Declaración del Impuesto sobre Sociedades de la absorbente

En la declaración del IS de la cooperativa absorbente del ejercicio de la fusión, se adicionarán las cantidades pertinentes a efectos de balance, pérdidas y ganancias, cifra de negocios, etc, que deriven de la filial; en su caso, de la parte de período anterior a la inscripción de la absorción.

5.3. Transformación de cooperativa de segundo grado en primero por absorción de sus socias

RÉGIMEN EN EL IOS

La operación por la que una cooperativa de segundo grado absorbe a sus cooperativas socias puede englobar varias operaciones:

En primer lugar, tantas fusiones por absorción como cooperativas absorbidas.

En segundo lugar, el cambio de la cooperativa absorbente de cooperativa de segundo grado a cooperativa de primer grado, puede ser tratado por la normativa cooperativa como una mera diferencia de calificación, pero hay leyes (como la ley 5/1998, gallega de cooperativas) que la consideran una transformación:

El art. 130 apartado 8 así lo dice:

“8. Las cooperativas de segundo grado podrán transformarse en cooperativas de primer grado, quedando absorbidas las cooperativas socias mediante el procedimiento establecido en la presente ley para la transformación y fusión por absorción. (...)”.

Por razón de las **absorciones**, se produce en cada de ellas una el hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados. Sin embargo, la ley (Arts. 19, 20 y 21 RD Leg 1/1993, redactados por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre) declara no sujetas estas operaciones.

Pero hay que presentar la declaración (modelo 600) en la CCAA (que es la competente en este tributo) indicando, precisamente, la no sujeción, para cada una de las absorciones realizadas.

Si se transmite algún inmueble, existe adicionalmente sujeción y exención en la modalidad de TPO que se prevé en el art. 45.1.10 de la LITPAJD, y hay que presentar asimismo la declaración (mismo modelo, el 600) indicando la producción del hecho exento.

El impuesto se devenga (art. 49 LITPAJD), el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen. Esto es, la fecha de la escritura notarial de la fusión. El plazo para declarar será de 30 días hábiles desde dicha fecha (art. 102 RIPAJD) y normalmente, la declaración podrá presentarse por vía telemática.

Junto los modelos, se adjuntan:

- copia de la escritura de fusión,
- copia del poder del representante,

- copia del NIF de las cooperativas absorbente y absorbidas..

En el caso de que se considere que la operación suponga una **transformación**, por razón de la regulación legal, de cooperativa de segundo grado a cooperativa de primer grado:

En ese caso, debe recordarse que la transformación es actualmente un hecho no sujeto a la modalidad "Operaciones societarias" del Impuesto: en efecto, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, modificó el art. 19.2.3º de la LITPAJD, que ha dispuesto la **no sujeción al IOS de la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, de las operaciones de transformación de sociedades**. Tampoco está sujeta al gravamen gradual de la modalidad "Actos jurídicos documentados", como aclara el art. 75.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

2. La que documente una modificación de sociedad por cambio total o parcial del objeto social, tenga o no relación con las actividades anteriormente desarrolladas por la sociedad, no sujeta la modificación a la modalidad de "operaciones societarias", tampoco tributará por la expresada modalidad gradual de "actos jurídicos documentados".

A pesar de ello, también en este caso se presenta la declaración del impuesto, para poder inscribir la operación, en modelo 600, en los mismos plazos vistos anteriormente, señalando la no sujeción, y sin expresión de valor alguno.

Se adjunta asimismo copia de la Escritura, del poder del representante, y del NIF de la cooperativa transformada.

CONTENIDO DEL RÉGIMEN EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

Los efectos de este régimen, como ya indicábamos, estribarían en la no tributación de las plusvalías (contables y fiscales) puestas de manifiesto como consecuencia de la operación, en las cooperativas absorbidas.

Cooperativas absorbidas

Varias cuestiones hay que tener en cuenta en la Base imponible de las absorbidas en el ejercicio de la fusión:

- a) *La plusvalía derivada de la transmisión de activos derivada de la fusión.*

Como hemos visto, a pesar de que ésta sea una operación realizada con existencia de grupo previo, y por tanto, con aplicación de la NRV21º, se produciría en régimen general una plusvalía a efectos fiscales, aunque no hubiera plusvalía contable.

En efecto, el art. 17. 4.d) LIS establece que en estos casos, las cooperativas absorbidas aplicarán el valor de mercado a los elementos transmitidos como consecuencia de la fusión. Dado que contablemente dicha plusvalía no existe, habría que hacer ajustes positivos por el importe de la plusvalía fiscal generada.

Ejemplo

- > En el caso de la cooperativa A que resulta absorbida por la cooperativa B de segundo grado de la que es socio, y no 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.

Veamos la solución:

Contable	Fiscal	Ajuste
No hay plusvalía, por aplicación de la NRV21º	Hay una plusvalía de 8.000 por la diferencia entre el VNC y el VM	+ 8.000

Ahora bien, en el caso de que apliquemos el régimen especial, no se produce la plusvalía fiscal, por aplicación del art. 77.1 LIS:

“Artículo 77. Régimen de las rentas derivadas de la transmisión.

1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados”.

Y por tanto, la cosa queda así:

Contable	Fiscal	Ajuste
No hay plusvalía, por aplicación de la NRV21º	No hay plusvalía	No hay ajuste

b) La participación que las cooperativas de base tenían en la cooperativa de segundo grado (absorbente):

En relación con la participación que las cooperativas de primer grado tenían en la de segundo grado, la anulación de dicha participación en aquellas no genera una plusvalía fiscal que se integre en la base imponible de la absorbente, tal y como dispone el art. 82 LIS, siempre que la participación de éstas en la de segundo grado superara el 5% de su capital social. En efecto, el art. 82 LIS establece el mismo tratamiento que para el caso de previa participación de la absorbente en la absorbida.

“Artículo 82. Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Tampoco se producirá dicha integración con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea, al menos, de un 5 por ciento del capital o de los fondos propios.”

c) La plusvalía (contable) derivada de la aportación a la cooperativa de segundo grado (en el momento de su constitución), del patrimonio de las cooperativas de base:

En efecto, frecuentemente, cuando se constituyó la cooperativa de 2º grado, las cooperativas socias aportaron a su capital social una parte de su patrimonio, lo que generaría unas plusvalías contables (ya que normalmente, no habría grupo previo, y se aplicaría la NRV19º).

Si a la operación se aplicó este mismo régimen especial, en concepto de aportación no dineraria, regulada en el art. 87 LIS. La transmisión posterior del patrimonio de las cooperativas de primer grado, si se sigue aplicando el régimen especial, no afectaría a las mencionadas plusvalías, y los elementos del activo entonces transmitidos mantendrán su valoración a efectos fiscales.

En la absorbente:

En la base imponible del IS, la cooperativa absorbente valorará los elementos recibidos, si aplica el régimen especial, por el valor fiscal que tuvieran en las cooperativas absorbidas, manteniendo asimismo sus sistemas de amortización, antigüedad, etc. Dado que contablemente, se habrá aplicado la NRV21º no deberán hacerse ajustes en materia de amortizaciones o bajas de activos, dado que la valoración contable coincidirá mayoritariamente con la fiscal.

Debe tenerse en cuenta, en el caso de esta fusión, que en la medida en las sociedades absorbidas son cooperativas, la cooperativa absorbente debe hacerse cargo de las obligaciones relativas a los Fondos obligatorios, para poder aplicarse el régimen fiscal de éstos (consolidar el gasto deducible del FEP y aplicarse las reducciones de las dotaciones FRO, sin generar un ingreso, de acuerdo con el art. 19.4 Ley 20/1990, y asimismo para no perder la protección fiscal según lo dispuesto en el art. 13.1 de la misma ley. Por lo tanto, debe materializar el saldo del FEP, y mantener el FRO en sus mismos términos en el Balance.

Tareas derivadas de la emisión de la Escritura

Impuesto sociedades	Adopción de acuerdo en Asamblea de fusión respecto de la aplicación del régimen especial Comunicación a la AEAT de la operación antes de 3 meses desde la Escritura
Impuesto Operaciones Societarias	Presentación del modelo 600 - por cada fusión - y en su caso, por la operación de transformación Con expresión de la no sujeción de las operaciones

LA SUBROGACIÓN EN LA POSICIÓN DE LAS ABSORBIDAS

En general, las leyes cooperativas, como se ha visto en otras partes de este libro, establecen la responsabilidad de la adquirente en la situación jurídica de la/s cooperativas absorbidas y en el cumplimiento de los deberes relativos a los Fondos obligatorios. En el plano del Impuesto sobre sociedades, el art. 84 LIS también aplica a la sociedad absorbente esta subrogación a efectos del impuesto, y en concreto, establece que, con la fusión, la cooperativa absorbente:

- a) se subroga en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente,
- b) asume el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente,
- c) puede compensar las pérdidas fiscales pendientes de compensación en las cooperativas absorbidas (en este caso, las cuotas negativas, si existen)

Dado que las cooperativas de base concluyen un período impositivo en el momento de su extinción, debe presentarse declaración por dicho período, cuya base imponible debe determinarse de acuerdo con las reglas del IS. En particular, en dicha base debería integrar:

- a) las rentas derivadas de su actividad. En el cálculo de estas rentas, sin embargo, debemos tener en cuenta la posible retroacción contable. Como hay situación de grupo con anterioridad a la fusión, el período de retroacción se establece desde el principio del ejercicio contable (NRV 21^a), que coincide con el período impositivo, con lo que todas las rentas obtenidas en ese ejercicio se traspasarán contablemente en su totalidad a la absorbente (después de generada la inscripción en el Registro de cooperativas), por lo que no deberá incluirlas en la declaración de las absorbidas.
- b) las rentas puestas de manifiesto con ocasión de su disolución (plusvalía generada por la transmisión de sus activos con la disolución). Sin embargo, si aplicamos el régimen especial del IS, como hemos visto, estas rentas no se habrán producido a efectos fiscales, con lo que tampoco se incluirán en la base imponible del impuesto.

Por lo tanto, la declaración se presentará con base imponible 0 (Casillas 35 y 379-380 del modelo 200).

En la declaración del IS de la cooperativa absorbente en el ejercicio de la fusión, se añadirán las cantidades pertinentes a efectos de balance, pérdidas y ganancias, cifra de negocios, etc., que deriven de las absorbidas; en su caso, de la parte de período impositivo anterior a la absorción.

También será responsable de la presentación de los pagos fraccionados de este impuesto que puedan quedar pendientes en el momento de la fusión.

Además, también habrá subrogación de la cooperativa absorbente en las posiciones de las cooperativas de base en los distintos tributos, particularmente en el IVA y en relación con las retenciones, así como en las eventuales deudas tributarias de dichas cooperativas, a título de sucesión (art. 40.3 LGT).

TRATAMIENTO EN OTROS IMPUESTOS

Como hemos visto, la absorción de las cooperativas, y en su caso, la consiguiente transformación de la cooperativa de segundo grado en una de primer grado, tiene repercusiones en varios impuestos. Pues bien, también en ellos existen mecanismos para evitar la tributación en el momento de la fusión, estableciendo ese mismo diferimiento que hemos observado en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Debe tenerse en cuenta que por el solo hecho de poder acogerse al régimen especial resultarán de aplicación los beneficios fiscales previstos en estos tributos, con independencia de que la entidad transmitente haya podido optar por ejercitar la renuncia al régimen de diferimiento, en los términos previstos en el art. 77 LIS.

Impuestos locales

Dos son los impuestos locales que pueden resultar más afectados, el Impuesto de Actividades Económicas (IAE), y el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

En cuanto al primero, se presentan las declaraciones siguientes al Ayuntamiento

- a) Se deben dar de baja las cooperativas absorbidas, en el plazo de un mes desde el cese de actividades (art. 90 TRLRHL, y art. 7 Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto)
- b) En el caso de la absorbente, si adquiere inmuebles afectos a su actividad, dado que aumenta en un local sus actividades, o si recibe ramas de actividad que desarrollen actividades distintas a las que venía realizando, porque formaban parte de alguna de las cooperativas absorbidas, debe hacer una declaración de variación. Según el art. 6 del reglamento citado, el plazo será de un mes desde que se produjo esa circunstancia.

En el caso de que se transmitan inmuebles, entra en juego asimismo el IIVTNU, donde, desde 1 enero 2015, la disposición adicional segunda LIS establece que no se devengará el IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII LIS. Ahora bien, deberá presentarse al Ayuntamiento una comunicación análoga a la ya vista para el Impuesto sobre Sociedades, informando de la operación y su sujeción al régimen especial.

Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), declara que no está sujeta al impuesto esta transmisión, en la medida en que constituya una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, como normalmente ocurrirá en estos casos (véanse los aspectos generales).

IV. A TENER EN CUENTA

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.
- Para aplicar el régimen especial en el IS, se requiere cumplir los requisitos establecidos en la LIS (art. 76), optar por su aplicación en el acuerdo de la Asamblea, presentar la comunicación a la AEAT, y que la operación esté sustentada en un motivo económico válido distinto de la obtención de una ventaja fiscal.
- 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.

V. PARA SABER MÁS

- **Para profundizar sobre el tema, puede consultarse la siguiente BIBLIOGRAFÍA ESPECIALIZADA**

ALGUACIL MARÍ, P.: “Fiscalidad de la fusión y de otras modificaciones estructurales” en Integración y concentración de empresas agroalimentarias, VARGAS VASSEROT (Dir.), Dykinson, 2018.

ALGUACIL MARÍ, P.: *La doctrina administrativa sobre el motivo económico válido en las reestructuraciones societarias*, Cizur Menor, Navarra, Thomson-Aranzadi, 2007.

BEL DURÁN, P.: “Los procesos de fusión de sociedades cooperativas agrarias”, *Tierras de Castilla y León: Agricultura*, 2010, núm. 175 (Ejemplar dedicado a: Cooperativas 2010), pp. 72-79.

LOZANO GONZÁLEZ, J.: “Procedimiento de fusión entre cooperativas”, *Tierras de Castilla y León: Agricultura*, 2008, núm. 152 (Ejemplar dedicado a: Cooperativas 2008), pp. 68-71.

LÓPEZ-MELENDO LANNES, J.: “Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad

europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea”, en *Los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y del IVA*, CUBERO TRUYO y LUQUE CORTELLA (Coord.) 2016, Madrid, Tecnos, pp. 127-146.

PERIS GARCIA, P.: “Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos”, *CIRIEC- Revista jurídica de Economía social*, 2002, núm. 13, pp. 69-110.

PERIS GARCIA, P.: “Fiscalidad e integración cooperativa en las legislaciones estatal y autonómica”, en *Integración empresarial cooperativa*, CHAVES (Dir.), Valencia, CIRIEC-España, 2003, pp. 59-88.

SERVER IZQUIERDO,R.; MELIA MARTI,E: “Contabilidad de cooperativas: regulación contable y efecto impositivo en fusiones”, *Técnica contable*, 2005, vol. 57, núm. 675, pp. 32-43.

VI. ANEXOS

MODELO DE COMUNICACIÓN A LA AEAT DE LA REALIZACIÓN DE UNA FUSIÓN DE 3 COOPERATIVAS DE PRIMER GRADO POR SU COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO

DELEGACIÓN DE [DOMICILIO FISCAL DE LA ABSORBENTE] DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

D./Dña....., con NIF....., y domicilio a efectos de notificaciones en teléfono e-mail, actuando en nombre y representación en calidad de (Presidente/Director General), según acredito con el documento que acompaño, de la entidad....., con NIF....., y domicilio fiscal en.....

EXPONE

Que mediante este escrito comunica a la Administración tributaria, conforme al artículo 89.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en calidad de entidad adquirente, la realización de una fusión por absorción de tres entidades, a la que resulta aplicable en el Impuesto sobre Sociedades el régimen especial establecido para las fusiones de empresas, según lo establecido en el art. 76.1.c) de la ley 27/2014.

Que los datos identificativos de las entidades participantes en la operación son:

- La entidad absorbente es....., sociedad cooperativa (en adelante,), con NIF domiciliada en

Las entidades absorbidas son:

- Cooperativa 1, con NIF de nacionalidad española, y domicilio fiscal en, inscrita en el Registro de cooperativas Hoja....., Folio
- Cooperativa 2, con NIF de nacionalidad española, y domicilio fiscal en, inscrita en el Registro de cooperativas Hoja....., Folio

- Cooperativa 3 con NIF de nacionalidad española, y domicilio fiscal en, inscrita en el Registro de cooperativas Hoja....., Folio

Que la operación de fusión por absorción se ha realizado de la siguiente forma:

Las cooperativas 1, 2 y 3, que poseían en conjunto el total del capital social de..... (cooperativa absorbente)....., como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, han transmitido sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de....(cooperativa absorbente)....., por un importe equivalente al valor de su participación en las cooperativas absorbidas.

Que la operación de fusión descrita en el expositivo primero se corresponde con la definición de fusión contenida en el artículo 76.1.a) de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) y es por tanto, susceptible de aplicar el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Que, conforme a lo establecido en los arts. 89 de la LIS y 48 y 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (en adelante, RIS), y en el plazo establecido al efecto, por la presente se comunica la realización de la fusión descrita, a la cual resultará de aplicación el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Que se adjunta copia de la escritura pública de fusión.

En virtud de ello

SOLICITA

Tenga por presentado este escrito con los documentos que se acompañan, y por comunicada la operación de fusión citada.

En a de de 20

Fdo.: [PRESIDENTE/DIRECTOR GENERAL DE LA COOPERATIVA ABSORBENTE]



VNIVERSITAT
ID VALÈNCIA