

Una aproximación a la fiscalidad de la transformación en el seno de las sociedades cooperativas

Prof. Dra. Belén BAHÍA ALMANSA

Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga
bbahia@uma.es

Sumario: I. Introducción. II. Algunas consideraciones generales en torno a la transformación de sociedades cooperativas. III. Efectos fiscales de la transformación en el ámbito de la imposición directa. III.A. Efectos fiscales sobre la sociedad que se transforma. III.A.1. Transformación de cooperativa en sociedad civil. III.A.2. Transformación de cooperativa protegida o especialmente protegida *en* sociedad mercantil. III.A.3. Transformación de cooperativa *en* agrupación de interés económico «AIE». III.A.4. Transformación de sociedad mercantil *en* cooperativa. III.A.5. Transformación de «AIE» o de asociación *en* cooperativa. III.A.6. Transformación de sociedad agraria de transformación (SAT) *en* cooperativa agraria, de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra. III.A.7. La transformación de sociedad civil (excepto la SAT) en una sociedad cooperativa. III.B. Efectos sobre los socios y asociados. IV. Efectos fiscales de la transformación en el ámbito de la imposición indirecta. V. La transformación en el seno de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE). VI. Traslado internacional de sede social de una sociedad cooperativa española a un país de la Unión Europea. Bibliografía.

I. Introducción

Desde el mismo nacimiento de la sociedad como forma de desarrollar los negocios, las distintas formas societarias han estado en continua evolución, adoptando nuevas formas y surgiendo otras distintas a las existentes.

Hasta la aparición de la figura jurídica de la transformación, las sociedades constituidas bajo una determinada modalidad debían disolver y liquidar el antiguo como paso previo e inexcusable para poder constituir el nuevo tipo social deseado. Esta operación, no solo entrañaba en la práctica una gran complejidad, sino también unos elevados costes para la empresa

que se disolvía y para la resultante del proceso. Nace de este modo la transformación como figura jurídica que permite el cambio de forma o tipo social permaneciendo la identidad de la sociedad.

La dinámica de los mercados globalizados actuales han avivado aún más la necesidad de que las estructuras empresariales sean más eficientes y competitivas de cara al logro de los fines que se han marcado. Esto implica, en numerosas ocasiones, la necesidad de realizar complejas operaciones de reestructuración empresarial que implican ya no solo un simple cambio de forma o tipo social, sino un verdadero cambio en la naturaleza de la sociedad y, por tanto, del régimen jurídico y fiscal aplicable a las mismas, con las consecuencias que ello conlleva no sólo para la sociedad sino también para sus socios y accionistas.

Para las cooperativas, las operaciones de reestructuración —y en especial la de transformación— son fenómenos muy recientes, siendo éste el principal motivo de la escasa atención prestada al fenómeno transformador en el seno de esta figura societaria. Además, la transformación de las sociedades cooperativas no ha sido admitida en nuestro derecho hasta fechas muy cercanas en el tiempo, quizás por causas fundamentalmente políticas e ideológicas, en un intento por evitar la huida del cooperativismo.

Existía ciertamente una seria desconfianza hacia este tipo de transformaciones, tanto desde el lado del Derecho mercantil como del Derecho fiscal. En el aspecto sustantivo se señalaba la existencia de una barrera tipo que hacía imposible la transformación de la cooperativa en otra forma social, al no conciliarse bien con su esquema causal, y desde el punto de vista fiscal se alegaba que la transformación podría utilizarse como vehículo de fraude de ley para gozar de determinadas ventajas fiscales y financieras (ROSEMBUJ, 1995).

La Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, y la Ley 3/1995, de 2 de marzo, de Cooperativas Valenciana, supusieron un importante avance en este proceso al reconocer por vez primera, de forma expresa, la posibilidad de la transformación¹. La Ley 3/1987, General de Cooperativas, sólo hacía referencia a ella en la Disposición Adicional Tercera, que contemplaba la transformación de la sociedad agraria de transformación «SAT», en cooperativas agrarias de explotación comunitaria de la

¹ El cambio de orientación pareció responder, según la doctrina, a diversas motivaciones. Por un lado, a la tendencia —tanto europea como española— por incrementar los supuestos de modificaciones estructurales permitidos por el legislador; por otro, al hecho de que comenzase a considerarse innecesaria la exigencia de la adscripción de los fines cooperativos a la forma cooperativa y al reconocimiento de las posibilidades de transformación entre sociedades cooperativas y de capital, por cuanto significaba abrir simultáneamente las vías a procesos de concentración empresarial mediante la fusión de estos tipos de sociedades.

tierra o de trabajo asociado². En el momento actual, salvo situaciones particulares, existe ya un amplio reconocimiento legal de las posibilidades de transformación de sociedades cooperativas, tanto a nivel estatal como autonómico³.

En el plano estatal, la Ley 3/2009, de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, regula en el artículo 7 tanto la transformación de una cooperativa en otro tipo social como el supuesto inverso, de otro tipo social en cooperativa, regulándose tales transformaciones en su aspecto sustantivo por la legislación que les sea aplicable. También admite la transformación de sociedades cooperativas en sociedades cooperativas europeas y viceversa, disponiendo que tales transformaciones se registrarán por lo dispuesto en el Reglamento 1435/2003 y por las normas que lo desarrollen. Por su parte la Ley 20/1990 General de Cooperativas —de aplicación en

² El verdadero cambio de tendencia legislativa viene provocado por la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, que admite y establece el régimen de la transformación de la sociedad limitada en cooperativa así como el inverso de cooperativa en sociedad limitada, completándose posteriormente dicho régimen en el Reglamento del Registro Mercantil.

³ En la actualidad, la mayoría de las leyes autonómicas regulan la transformación. Así, la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, modificada por la Ley 1/2000, de 29 de junio. El Decreto Legislativo 1/1992, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de Cataluña, modificado por la Ley 14/1993, de 24 de noviembre. La Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Cooperativas de Andalucía. El Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana. La Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra. La Ley 2/1996, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura. La Ley 5/1998, de 19 de diciembre, de Cooperativas de Galicia. La Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón. La Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid. En lo esencial, como es el procedimiento a seguir en la transformación, todas ellas coinciden —con pequeñas particularidades—, planteando algunas diferencias sustanciales en cuanto al requisito previo o presupuesto que se exige para llevar a cabo la transformación, así como la forma en que se van a transferir de la cooperativa a la sociedad transformada los fondos irreparables de aquella.

En cuanto a la admisibilidad de la figura, encontramos dos tendencias: las legislaciones autonómicas que tienden a admitir la transformación sin poner barreras, y aquellas que ponen algunos obstáculos, bien exigiendo una justificación apoyada en razones económicas (como ocurre con la LCPV o la LCCAT) bien exigiendo que el acuerdo de transformación sea autorizado, como ocurre con el Consejo Andaluz de Cooperación o del Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi.

Así, la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de SRL; el R.D. Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, que aprueba el TR de la Ley de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados (que regula las cooperativas de seguros) y su Reglamento, aprobado por R.D. 2486/1998, de 20 de noviembre; la Ley 12/1991, de 29 abril, de Agrupaciones de Interés Económico; la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito, y su Reglamento, aprobado por R.D. 84/1993, de 22 de enero.

aquellos territorios que no tengan legislación autonómica en esta materia— permite tanto la transformación en cooperativa, como la de la propia cooperativa. El artículo 69.1 establece que cualquier asociación o sociedad que no tenga carácter cooperativo y las agrupaciones de interés económico podrán transformarse en sociedad cooperativa y a la inversa, las sociedades cooperativas podrán transformarse en sociedades civiles o mercantiles de cualquier clase.

En el presente trabajo nos vamos a centrar únicamente en la problemática fiscal que presenta la transformación *de* las cooperativas. Estas entidades, —que gozan de gran importancia en el seno de las entidades de economía social por su valor social y económico— presentan una serie de problemáticas fiscales concretas que no se plantean en la transformación de otro tipo de entidades. En concreto nos referimos a los siguientes: los problemas fiscales que provoca la interrupción del periodo impositivo y el cambio de régimen fiscal sobre el gravamen de los beneficios las reservas acumuladas, la compensación de pérdidas, y los problemas de doble imposición que van aparejados a dichas transformaciones.

Antes de adentrarnos en el análisis de las implicaciones fiscales que presentan actualmente este tipo de transformaciones nos referiremos a algunas consideraciones de carácter general.

II. Algunas consideraciones generales en torno a la transformación de sociedades cooperativas

La transformación de sociedades cooperativas —como la transformación de cualquier otra sociedad—, es una operación social compleja, tanto por la diversidad de aspectos implicados (mercantil, fiscal o contable) como por la importancia de los intereses en juego (socios, acreedores y terceros).

Se desarrolla, como cualquier otro tipo de transformación, a través de un procedimiento perfectamente regulado, en orden a que queden garantizados todos los intereses afectados.

Pero la transformación de sociedades cooperativas plantea, además, algunas dificultades adicionales. Éstas derivan, por un lado, de cuestiones jurídico-societarias, ya que en este tipo de transformaciones no sólo se produce un cambio de forma, sino también —y lo que es más complejo— una modificación en la propia causa negocial. Por otro lado, de la complejidad y diversidad de las legislaciones implicadas en su regulación.

En el ámbito sustantivo nos encontramos una norma estatal específica, la Ley 27/1999, de 16 de julio, General de Cooperativas y un conjunto de normas autonómicas, entre las que no existe una total armonía. Así, mientras unas regulan el fenómeno de forma más o menos completa, otras ni

quiera lo contemplan⁴. En el ámbito fiscal la situación no es muy distinta, encontrándonos igualmente con una Ley fiscal estatal, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante LRFC) y con las distintas leyes fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra: la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, de Régimen fiscal de cooperativas de Guipúzcoa; la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, de Régimen fiscal de cooperativas de Vizcaya; la Norma Foral 16/1997, de 18 de junio, de Régimen fiscal de cooperativas de Álava y la Norma Foral 9/1994, de 21 de junio de Régimen fiscal de cooperativas de Navarra. Si a todo ello unimos la existencia de una Ley Estatal del Impuesto sobre Sociedades⁵, y la existencia de tres normas del Impuesto sobre Sociedades aprobados en los Territorios Forales⁶ la regulación de los efectos fiscales de la transformación se nos hace realmente compleja. Como las diversas normas forales fiscales de cooperativas y las distintas normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades coinciden en lo esencial en el tema que nos ocupa, en adelante, y con objeto de simplificar, nos referiremos a todas ellas como «Norma Foral» de Cooperativas (NFFC) o del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), según se trate.

De cualquier forma, la internacionalización de las cooperativas, fruto de la internacionalización económica, exige —de cara a estimular su competitividad— reducir en la medida de lo posible el intervencionismo estatal sobre las mismas y, por tanto, en las operaciones que éstas puedan desplegar, entre las que se encuentra su transformación.

III. Efectos fiscales de la transformación en el ámbito de la imposición directa

Entrando de lleno en las implicaciones fiscales de este tipo de transformaciones, en concreto de sus efectos en el ámbito de la imposición directa, y dentro de esta del Impuesto sobre Sociedades, —que es donde el trata-

⁴ Tan solo las leyes autonómicas de Navarra y Cataluña no contemplan las posibilidades de la transformación de sus cooperativas, planteándose la duda de si ante el silencio legal cabría la posibilidad de aplicación supletoria de la Ley General Estatal que si la regula. La jurisprudencia parece inclinarse por su admisión, y así el Tribunal Supremo, en una sentencia de marzo de 1999 admitió la transformación de una sociedad cooperativa andaluza en SRL bajo la vigencia de la hoy derogada Ley Andaluza 2/1985, que no contemplaba tal posibilidad

⁵ Aprobada por R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

⁶ Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (del Territorio Histórico de Bizkaia); la Norma Foral 7/1996 de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (del Territorio Histórico de Guipuzkoa) y la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (del Territorio Histórico de Álava)

miento fiscal de la figura plantea mayores problemas—, tenemos que señalar lo siguiente:

- Que los procesos de transformación, en base al principio de mantenimiento de la identidad social, no producen —por regla general— consecuencias fiscales para la sociedad que acuerda su transformación.
- Que, sin embargo, excepcionalmente, sí se producen efectos fiscales sobre la sociedad transformada en aquellos supuestos —como el que ahora analizamos de cooperativas— en los que concurren determinadas circunstancias: bien un cambio en el régimen de tributación, bien un cambio en el tipo de gravamen aplicable o bien el paso hacia un régimen especial dentro del propio ámbito del IS [circunstancias estas, reguladas en las letras *c*) y *d*) artículo 26.2 TRLIS] y en el artículo 27.2 de la NFIS. En tales casos se producen efectos fiscales, como son: la conclusión anticipada del periodo impositivo, el gravamen de las plusvalías latentes y otros, que señalaremos.

El primer supuesto es el contemplado en la letra *c*) del artículo 26.2 TRLIS y en la letra *c*) del artículo 27.2 de la NFIS, que se produce cuando la transformación determina un cambio en el régimen fiscal aplicable a la sociedad, de forma que una sociedad sujeta al IS deja de estarlo para pasar al régimen de atribución de rentas del IRPF. En este supuesto se encuentra, entre otros, el de «transformación de sociedad cooperativa de cualquier tipo (protegida, especialmente protegida o no protegida) en sociedad civil (excepto la SAT)»

El segundo supuesto es el contemplado en la letra *d*) del artículo 26.2 TRLIS y en la letra *d*) del artículo 27.2 de la NFIS, que se produce cuando la transformación determina, dentro del propio régimen del Impuesto sobre Sociedades, la modificación del tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial. Aquí se encuentran, entre otros, los supuestos de transformación de sociedad cooperativa protegida o especialmente protegida en sociedad mercantil; transformación de sociedad cooperativa del tipo que sea en AIE; transformación de asociación o AIE en cooperativa; transformación de SAT en cooperativa agraria, de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra.

Del tenor literal del artículo 26.2.*d*) TRLIS se desprende que en los supuestos de la letra *d*) el tipo de cambio que ha de producirse en el régimen de tributación tendrá que ser, siempre, del régimen general al especial o de uno especial a otro especial. Si se pasara de un régimen especial a otro general sin cambio de tipo de gravamen —como ocurre en el supuesto de transformación de una cooperativa no protegida en sociedad mercantil,—

no se configuraría el supuesto de dicha letra, y por tanto, no se producirá la interrupción del periodo impositivo.

Entendemos que hubiera sido más coherente con la finalidad perseguida por el legislador, al introducir la norma del apartado *d*), establecer como causa de interrupción la simple modificación de régimen dentro del propio ámbito del IS. La no ruptura del periodo impositivo podrá llevarnos (al menos para una parte de la renta, la generada antes de la transformación) a la aplicación de un régimen fiscal indebido como consecuencia de la transformación de entidades que disfrutaban de un régimen especial.

Una redacción más conforme con la finalidad de la norma es la que aparece en el artículo 27.2.*d*) *in fine* de la NFIS que añade una importante precisión al señalar que «lo dispuesto en el párrafo anterior también resulta de aplicación en aquellos casos en los que, sin transformación de la forma jurídica de la entidad, ésta haya aplicado regímenes diferentes de este impuesto a lo largo del tiempo de tenencia del elemento transmitido». Pensamos, pues, que para la Norma Foral basta un cambio en el régimen aplicable (aunque sea del especial al general) para que se produzcan los efectos del apartado *d*), es decir, la interrupción del periodo impositivo. Por tanto, en el caso de transformación de una cooperativa no protegida —sujeta a cualquiera de las normas forales— en sociedad mercantil, sí se produciría la interrupción del periodo impositivo.

III.A. *Efectos fiscales sobre la sociedad que se transforma*

III.A.1. TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA EN SOCIEDAD CIVIL

La LGC reconoce en su artículo 69.1 que: «las sociedades cooperativas pueden transformarse en sociedades civiles o mercantiles de cualquier clase». Por su parte, el artículo 85 de la Ley de Cooperativas de Euskadi reconoce también este tipo de transformación, pero condicionándola a la existencia de una causa objetiva que justifique el recurso a esta modificación estructural pudiendo ser aquélla «por necesidades empresariales que exijan soluciones societarias inviables en el sistema jurídico cooperativo, a juicio de los administradores y, en su caso, de la Comisión de Vigilancia de la cooperativa, homologado por el Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi»⁷.

⁷ Con este requisito se trataba de dar un salto importante hacia la admisibilidad de este tipo de transformaciones, pero con precaución, a fin de evitar abusos en el uso de esta figura, y como señala la propia Exposición de Motivos «evitar que la transformación de cooperativas lleve a diluir o incluso a desnaturalizar la esencia cooperativista». La doctrina, sin embargo, ha

Es el supuesto regulado que quizás mayores problemas plantea. Sus consecuencias fiscales son similares a las de la transformación de una SRL en sociedad civil, produciéndose la salida del ámbito del IS de la sociedad transformada. El periodo impositivo, para la cooperativa que se transforma, concluirá el día en que se produzca la inscripción registral de la transformación. Ese mismo día comenzará un nuevo periodo impositivo para la sociedad civil resultante, que concluirá en la fecha normal de finalización (fin del ejercicio económico).

La sociedad cooperativa transformada aplicará en su liquidación del IS correspondiente a ese primer periodo, el régimen especial al que están sometidas, que será el previsto en la LRFC para las cooperativas sujetas al régimen general, o en las NFFC para las cooperativas sujetas al régimen foral. Pero, en este supuesto de transformación, y en virtud de la «ficción de disolución» contenida en el párrafo 2, letra c), del artículo 26 TRLIS y del artículo 27 de la NFIS, tendrá que incluir en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos que integran el patrimonio de la cooperativa en el momento de la transformación y el valor contable de los mismos, lo que denominamos plusvalías latentes. Estas plusvalías tendrán que ser calificadas como «incremento patrimonial», y por ello, tratándose de cooperativas sujetas al régimen común, en base a lo dispuesto en artículo 22 LRFC, se integrarán en la parte de base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos, siendo gravados al tipo general superior del 30%. Tratándose de cooperativas sujetas al régimen foral, las plusvalías se integrarán en la base imponible, sin distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos. El gravamen de las plusvalías latentes producirá en cualquiera de los casos un importante efecto desincentivador para la transformación de este tipo de entidades.

Ahora bien, entendemos que esta regla relativa al gravamen de las plusvalías latentes al tiempo de la transformación debe ser matizada cuando de la transformación de una cooperativa se trate. Pensamos, por las peculiaridades propias de este tipo de entidades, que la citada regla será de aplicación no respecto del total patrimonio existente al momento de la transformación, sino únicamente respecto de aquellos elementos patrimoniales que continúen formando parte del patrimonio de la sociedad civil resultante y

criticado esta exigencia, pues ha sido tanta la precaución tomada que prácticamente niega la posibilidad de la transformación y resta credibilidad a un sistema que sólo autoriza la transformación porque deviene en incapaz de articular soluciones o atender las necesidades empresariales de las sociedades que regula (*vid.* ALFONSO SÁNCHEZ, 1997, 185). Para T. Rosembuj, tal causa no deja de suscitar «cierta perplejidad», pues parece ser como «una disculpa por aceptar la transformación» (ROSEMBUJ, 1995, 827)

puedan después ser objeto de reparto entre los socios. Recordemos que las cooperativas cuentan con unos fondos irrepartibles, materializados en una parte de su activo y que —tanto en caso de transformación como de disolución— van a tener que ser entregados al Organismo que cada Ley de Cooperativas determine⁸. No sería pues lógico que se gravasen las plusvalías de unos bienes que no van a quedar en la sociedad resultante de la transformación, sino en manos de un tercero o de quedar en dicha sociedad van a continuar siendo indisponibles. Esta es la interpretación que nos parece más conforme, a la vista: no sólo de la finalidad antielusiva perseguida por el legislador al establecer aquella norma, sino también de lo dispuesto en el apartado 3.º del artículo 15 TRLIS [al que remite el artículo 26.2.c)]. Este, establece la regla de incluir en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable, pero sólo para el supuesto de elementos patrimoniales transmitidos a los socios por causa de disolución (en nuestro caso como hemos señalado tales elementos nunca van a poder ser repartidos entre los socios)⁹.

Somos conscientes de que la regla del gravamen de las plusvalías al tiempo de producirse la transformación y no cuando efectivamente sean realizadas al transmitirse los bienes (regla del diferimiento), obedece a razones de política fiscal de orden técnico en un intento de evitar que, a través de este tipo de transformaciones se produzca un fraude tributario con el objetivo de tributar por esas plusvalías bajo a un régimen distinto del existente cuando se generaron. Pero como destaca el profesor MARTÍN DELGADO (1998, 649) «lógicamente, con el paso del tiempo, todos los tributos van generando conductas de elusión, o simplemente de defraudación, que aprovechan los resquicios que la técnica tributaria deja sin cubrir. Es lógico que cada reforma tributaria se proponga conseguir un mayor perfeccionamiento de los instrumentos tributarios y, como consecuencia, también lograr el mayor cumplimiento de la Ley y la disuasión o represión del fraude,

⁸ La Ley de Cooperativas de Euskadi, en su artículo 85.4, al regular la transformación de cooperativas señala que el valor nominal de las dotaciones al fondo de reserva obligatorio y de las reservas voluntarias irrepartibles se acreditará al Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi como títulos de cuenta en participación referidos a la sociedad resultante de la transformación. Todas las leyes autonómicas, con una u otra solución, tratan de resolver el problema del fraude de ley que supondría, en el caso de la transformación, la transferencia de fondos irrepartibles existentes en la cooperativa hacia otra forma social, que posibilitaría, tarde o temprano, su reparto entre los socios, dado que el significado de las reservas en la nueva sociedad resultante va a ser diferente.

⁹ El apartado 3 del artículo 15, al que también remite el art. 27.2.c) de la NFIS, se pronuncia en el mismo sentido de incluir en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable, pero sólo para el supuesto de elementos patrimoniales transmitidos a los socios por causa de disolución.

pero nunca en detrimento de otros principios fundamentales en el Ordenamiento tributario como son el de justicia tributaria e igualdad»¹⁰.

Otra cuestión problemática consiste en determinar si los efectos de la disolución fingida se extienden a la sociedad civil resultante de la transformación. La Ley guarda silencio sobre este punto. Una interpretación apegada a la literatura legal limitaría los efectos a la sociedad que se transforma, pues la ficción legal está vinculada funcionalmente a determinar con respecto a ella la base imponible correspondiente al periodo impositivo que se cierra con la transformación. Quedan así excluidos de la ficción de disolución los efectos sobre la sociedad resultante de la transformación, que ha salido ya del ámbito del IS y los efectos sobre los socios, tanto personas físicas como jurídicas. Sin embargo, como apunta SANZ GADEA (2000, 63), esta interpretación dejaría sin resolver el problema de la valoración de los elementos patrimoniales en sede de la entidad resultante y por tanto generaría un problema de doble imposición.

Efectivamente, de no aplicarse a la sociedad resultante de la transformación el artículo 18 TRLIS (artículo 18 NFIS), dichas plusvalías tributarían dos veces, una primera en sede de la sociedad que se transforma, al ser incluidas en su base imponible del IS, y una segunda vez en sede de la imposición personal de cada socio, cuando después de operada la transformación fuesen transmitidos los elementos de que proceden aquellas plusvalías, ya que la nueva entidad (ahora bajo el régimen de atribución de rentas del IRPF) tendría que incluirlas en la cuantificación de la renta neta atribuible a los socios en función de su participación.

En nuestra opinión se aplicaría el art. 18 TRLIS (también artículo 18 NFIS) y de este modo la sociedad resultante de la transformación tendría que efectuar las correspondientes correcciones negativas al resultado contable en la forma que dicho precepto establece, en función del tipo de elemento de que procedan las plusvalías ya gravadas en la sociedad que se transformó. Si las plusvalías gravadas procedían de elementos del inmovilizado no amortizables, en el periodo impositivo en que los mismos se transmitan, y tratándose de elementos amortizables en los periodos impositivos que resten de vida útil.

Somos conscientes de que esta solución supone extrapolar reglas previstas para sujetos pasivos del IS a sujetos pasivos que lo estarían al IRPF, pero de no aceptarse esta interpretación se produciría esa doble imposición.

Esta es también la postura adoptada por la Administración en la Contestación a diversas Consultas, en las que viene a señalar que una vez realizada la transformación en sociedad civil, si se enajenan los activos que la

¹⁰ Compartimos la opinión de que el problema del fraude es un problema que puede solucionarse con una buena técnica tributaria pero ante todo es un problema de control de su descubrimiento y represión del mismo.

sociedad tenía al tiempo de la transformación —y a fin de fijar la variación patrimonial en sede de la sociedad civil transmitente—, se considerará como precio de adquisición no el precio por el que tales bienes están contabilizados (valor de adquisición originario) sino el valor (de mercado) que sirvió de base para determinar la renta a integrar en la base imponible de la sociedad que se transformó¹¹.

De la misma manera se considerará como fecha de adquisición del bien para la sociedad civil, —y por ende para los socios a los que se atribuirá la renta generada— la fecha en que se ha producido la transformación, y no la fecha de adquisición originaria.

Ambas reglas nos parecen perfectamente lógicas y aplicables no sólo a los efectos de una posterior venta, sino a todos los demás efectos (como amortizaciones...), ya que:

- Si tomásemos como valor de adquisición, el valor de adquisición originario, se produciría una doble imposición no querida por el legislador.
- Si adoptásemos como fecha de adquisición del bien, la fecha de adquisición originaria y no la fecha de efecto de la transformación, podríamos generar una posible vía de fraude o elusión fiscal. Pongamos por ejemplo una sociedad cooperativa con socios personas físicas que posee un inmueble adquirido en 1982. Si lo vende antes de transformarse, la ganancia que puede originarse tendrá que integrarse en el resultado contable y, por ende, en la base imponible y tributar en el IS. Sin embargo, si esa sociedad se transforma en sociedad civil y se adopta como fecha de adquisición la originaria, la ganancia quedará en parte exenta de tributación por aplicación de los coeficientes reductores del régimen transitorio.

Una última cuestión, ciertamente problemática, lo constituye la pérdida del derecho a compensar las bases imponibles negativas pendientes al tiempo de la transformación que se produce en este tipo de transformaciones. Este hecho constituirá, en nuestra opinión, un importante obstáculo para la transformación.

Si bien no se produce un cambio en la subjetividad jurídico mercantil por efecto de la transformación, sí se produce un cambio en la subjetividad tributaria (sujeto pasivo contribuyente). El sujeto va a dejar de tener la condición de sujeto pasivo de un impuesto (IS) para pasar a ser sujeto pasivo de otro diferente (IRPF). Esto comportará, dada la regulación y los

¹¹ Véase la Contestación a Consulta núm. 2068-03 de 4 de diciembre de 2003, Consulta núm. 1490-00 de 6 de septiembre de 2000 y Consulta 0746-00 de 31 de marzo de 2000.

principios que rigen actualmente esta materia, una restricción al derecho a la compensación.

La legislación fiscal española permite la compensación, con ciertos límites, dentro del ámbito del IS y dentro del ámbito del IRPF, pero no regula la compensación cuando se pasa de uno a otro régimen, por lo que parece que, en principio, dicha compensación de pérdidas no será posible de no existir una norma que expresamente lo autorice.

En el caso de otras operaciones de reestructuración, como en la fusión, cabe la transmisión del derecho a compensar cuando la operación se haya acogido al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VIII, Título VIII TRLIS, por expresa disposición del artículo 90.3 TRLIS, que destaca que las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente (en nuestro caso serían cuotas) podrán ser compensadas por la entidad adquirente. Si en estos supuestos en que se produce una auténtica transmisión existe en la nueva sociedad resultante la posibilidad de compensar, con más motivo tendría que admitirse esta posibilidad en el supuesto de la transformación.

En el momento presente, y hasta que no se produzca esa manifestación expresa del legislador en el sentido de su admisión, la sociedad que se transforma podrá integrar y compensar las pérdidas del ejercicio y las pendientes de ejercicios anteriores aún no vencidas, con los resultados de explotación y las plusvalías latentes existentes a la fecha de efecto de la transformación, pero caso de existir un remanente no podrá ser llevado a la nueva sociedad civil resultante del proceso. Con esta solución se está entorpeciendo la neutralidad que exige este tipo de operaciones¹²

Una última cuestión es la relativa a las reservas. Una de las particularidades de la transformación de la sociedad cooperativa y que puede llegar a constituir un importante obstáculo a la misma —por el coste económico—, es el destino de los fondos irrepantibles. La LGC regula este destino en el artículo 69.6, haciéndolo en términos similares a los previstos en las diversas legislaciones autonómicas, señalando que «en el supuesto de transformación de una sociedad cooperativa en otro tipo de entidad, los saldos de los fondos de reserva obligatorio, el fondo de educación y cualesquiera otro fondo o reservas que estatutariamente no sean repantibles entre los socios, recibirán el destino previsto en el artículo 75 de esta Ley para el caso de liquidación de la cooperativa».

Esto supone, en definitiva, que como consecuencia de la transformación se va a producir una modificación en la estructura del patrimonio

¹² Para profundizar en el problema que presenta la compensación de pérdidas en las transformaciones puede consultarse a BAHÍA ALMANSA (2007, 220 y ss)

neto de la sociedad transformada, pues los fondos irrepartibles (fondo de reserva obligatorio y fondo de educación y promoción, van a quedar en manos de un organismo ajeno a la cooperativa (ya sea la Confederación Estatal de Cooperativas, una Sociedad Cooperativa o Federativa...), o quedarán como títulos de cuenta en participación en el caso de las Cooperativas de Euskadi.

Pero son los fondos repartibles, cuya configuración no varía por mor de la transformación, los que plantean un verdadero problema desde el punto de vista fiscal. Cuando —como en nuestro caso— la sociedad transformada es una sociedad cooperativa cuyas reservas repartibles pasan y quedan como tales en la sociedad civil resultante de la transformación, nos surge inmediatamente la cuestión de si, al distribuirse esas reservas, tributarán en sede de los socios, siguiendo el régimen fiscal de reparto de beneficios propio de la sociedad civil que los reparte y, por tanto, exentos de tributación en el ámbito de su imposición personal o, por el contrario, se va a seguir el régimen fiscal propio de la entidad cooperativa que los generó y, por tanto, sujetos a tributación en la imposición personal del socio cuando sean repartidos. De aplicarse la regla que rige la distribución de beneficios para las sociedades civiles, no se producirá doble imposición, sino más bien un defecto de imposición. La razón está en que, aunque tales beneficios fueron ya gravados en sede de la sociedad cooperativa cuando fueron generados (y no en sede de los socios como en la sociedad civil), posteriormente, al ser distribuidos por la sociedad civil, no van a ser gravados en sede de los socios. Se produce por tanto una distorsión del régimen propio de los beneficios generados y repartidos por la sociedad cooperativa por el hecho de que la entidad que ahora los reparte ya no es cooperativa sino sociedad civil.

El legislador no se ha pronunciado sobre esta cuestión, pero a nuestro entender, la solución más correcta sería la de aplicar el régimen fiscal de distribución de beneficios del momento en que tales beneficios se generan, y no el del momento en que se reparten. Implica, en definitiva, poner el acento no en la sociedad que los reparte, sino en el régimen fiscal de reparto de la sociedad que los generó. De este modo, los dividendos distribuidos procedentes de periodos impositivos en los que la entidad estuvo sujeta al régimen especial de cooperativas del IS, deberán computarse por los socios personas físicas en su respectiva imposición personal (IRPF) sin derecho a deducción por doble imposición. Caso del socio persona jurídica sujeto al IS, el beneficio repartido se integrará por su importe íntegro en la base imponible del socio, dando en este caso derecho a deducción por doble imposición de dividendos en los términos en el artículo 30 TRLIS.

Esta es la solución que nos parece más correcta. La única dificultad que presenta es que supondría extrapolar reglas del IS al ámbito de otro im-

puesto, como es el IRPF. Por otro lado también exigiría a la sociedad a llevar un control contable exhaustivo de tales reservas a efectos de poder conocer en todo momento su origen.

III.A.2. TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA PROTEGIDA O ESPECIALMENTE PROTEGIDA *EN* SOCIEDAD MERCANTIL

Cuando una cooperativa calificada fiscalmente como protegida o especialmente protegida se transforma en sociedad mercantil, estamos ante uno de los supuestos de interrupción incluidos en la letra *d*) del artículo 26.2 TRLIS, pues el cambio de la forma jurídica de cooperativa produce, en estos casos, una modificación del tipo de gravamen aplicable. Para las cooperativas sujetas a la normativa fiscal de Territorio Común, se pasa de aplicar un tipo de gravamen reducido del 20 por ciento sobre la parte de base imponible correspondiente a los resultados cooperativos (para las cooperativas de crédito el tipo es el 25 por ciento), a un tipo general del 30 por ciento (25 por ciento si se trata de empresa de reducida dimensión¹³) sobre el total de la base imponible obtenida por la sociedad mercantil resultante de la transformación¹⁴. En el caso de las cooperativas sujetas al régimen de Territorio Foral, se pasaría de tributar de un tipo del 20 por ciento o del 18 por ciento (caso de pequeña empresa) sobre la totalidad de los resultados, sin distinguir entre cooperativos y extracooperativos, a tributar a un tipo general del 30 por ciento (24 por ciento si es pequeña empresa).

¹³ Se aplica el tipo del 25% sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros y al tipo del 30% sobre el resto (artículo 114 TRLIS).

¹⁴ A raíz de la reforma introducida por la Ley 26/2229, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado se añade la Disposición Adicional Duodécima en el TRLIS, que regula el «Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo».

En virtud de esta modificación, y con efectos retroactivo a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, se introduce una reducción en el tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011 sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, que creen o mantengan empleo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores tributarán con arreglo a la siguiente escala:

1. Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento.
2. Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento.

Para aplicar esta nueva escala, es necesario que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y además, que tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Así, en el momento que se produzca la inscripción de la transformación en el Registro de Cooperativas y, posteriormente, en el Registro Mercantil, concluirá un periodo impositivo para la cooperativa transformada y, desde ese momento, comenzará un nuevo periodo impositivo para la sociedad mercantil resultante de la transformación, periodo que concluirá en la fecha en que normalmente hubiese finalizado de no haberse efectuado la citada transformación.

La sociedad cooperativa que se transforma, aplicará el régimen especial en su liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las operaciones del primer periodo —el que se cierra con la transformación— sin tomar en consideración para determinar la base imponible las plusvalías que pudieran aflorar en el balance de transformación. La sociedad mercantil resultante de la transformación presentará liquidación por las operaciones realizadas en el segundo periodo (el que se abre con la transformación) siguiendo las reglas generales del IS.

En el gravamen de las rentas derivadas de la transmisión posterior que realice la sociedad mercantil de elementos patrimoniales existentes al tiempo de la transformación (plusvalías) será de aplicación la regla de imputación lineal recogida en el 2.º párrafo, letra *d*) del artículo 26 TRLIS. y también letra *d*) del artículo 27 NFIS. Esta regla especial de imputación consiste en dividir las citadas plusvalías en dos partes, tomando como referencia la fecha de la operación de transformación, gravando la parte generada anteriormente conforme al régimen tributario que hubiese correspondido a la sociedad de no haberse transformado y la parte generada posteriormente conforme al régimen tributario correspondiente a la sociedad resultante de la transformación. Se trata de una regla fácil de aplicar cuando la modificación se centra tan solo en el tipo de gravamen aplicable, pero se complica cuando nos referimos a un régimen tributario completo, con todo un conjunto de incentivos fiscales, diferimientos, deducciones por reinversión, régimen de amortizaciones y otros muchos más elementos de cuantificación del tributo cuya aplicación en muchos casos difícilmente resulta pacífica.

Por lo que respecta a la compensación de pérdidas en el caso de cooperativas sujetas al régimen fiscal común, el problema de este tipo de transformaciones no está en la pérdida del derecho a la compensación (que, a diferencia del supuesto anterior, sí se mantiene), sino en el cambio que se opera en la forma de aplicar la compensación. Así, en estas cooperativas, el procedimiento de compensación de cuotas (artículo 24 LRFC) sustituye al general de compensación de bases imponibles negativas previsto en el artículo 23 TRLIS. Entendemos que, al no existir un pronunciamiento legal expreso que dé solución a este problema, podría ser de aplicación la fórmula de conversión que la Disposición Transitoria Cuarta de la

LRFC aplica en el caso de que la cooperativa tuviese pérdidas pendientes de compensar en la fecha de entrada en vigor de la Ley, dada la similitud existente entre ambos supuestos. En definitiva se trataría de convertir las cuotas negativas pendientes de compensación en bases imponibles, mediante la aplicación de los tipos de gravamen que se utilizaron en el momento de su determinación¹⁵.

III.A.3. TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA EN AGRUPACIÓN DE INTERÉS ECONÓMICO «AIE»

La posibilidad de transformación de una cooperativa en AIE no se encuentra expresamente reconocida ni en la Ley 20/1990 General de Cooperativas, ni en la Ley 4/1993 de Cooperativas de Euskadi. Estas leyes declaran simplemente que las cooperativas podrán transformarse en sociedades civiles y mercantiles de cualquier clase, sin mencionar, como en otros supuestos a la AIE.

La Ley 12/1991, de 29 de abril, reguladora de las AIE tan solo posibilita, en su artículo 19, la transformación de cualquier sociedad en AIE. Sin embargo, la Leyes de Cooperativas de la Comunidad Valenciana y la de Madrid sí contemplan expresamente la posibilidad de transformación de una cooperativa en AIE, y de forma más general, también la más reciente Ley 3/2009, de 3 de abril, de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles parece admitir este tipo de transformación, al referirse en su artículo 7.1 a la transformación de una sociedad cooperativa en otro tipo social.

La transformación de cooperativas —de cualquier clase que sea—, en AIE, conforma uno de los supuestos de la letra *d*), 2.º apartado del artículo 26 TRLIS, ya que por efecto del cambio de forma, la sociedad cooperativa transformada, sujeta a su régimen especial, pasa a tributar bajo otro régimen especial, el propio de la AIE resultante de la transformación, siempre dentro del ámbito del IS.

Así pues, en el momento de la inscripción de la transformación concluirá un periodo impositivo para la sociedad cooperativa transformada y, desde ese momento, comenzará un nuevo periodo para la AIE, que quedará sujeta en lo sucesivo al régimen tributario especial de imputación fiscal previsto en el Capítulo II del Título VII TRLIS.

¹⁵ En el caso de cooperativas sujetas a cualquiera de los regímenes fiscales forales no se plantea este problema, ya que se substituyó la compensación de cuotas por el régimen general de compensación de bases (Disposición Transitoria primera), por lo que el sistema de compensación se mantiene igual, antes y después de la transformación de la cooperativa en sociedad mercantil.

Será de aplicación la regla de imputación lineal para el gravamen de las rentas derivadas de la transmisión posterior de elementos patrimoniales existentes al tiempo de la transformación que ya hemos tenido ocasión de analizar anteriormente.

III.A.4. TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD MERCANTIL *EN COOPERATIVA*

La Ley 20/1990, General de Cooperativas, las diversas leyes autonómicas, La Ley 4/1993, de Cooperativas de Euskadi, así como la más reciente Ley 3/2009, de Modificaciones Estructurales, admiten la transformación de sociedad mercantil en cooperativa.

En el supuesto de que una sociedad mercantil, del tipo que sea, se transforme en cooperativa, estaremos ante uno de los supuestos de transformación de la letra *d)* del apartado 2, del artículo 26 TRLIS y del artículo 27 NFIS, que produce la conclusión anticipada del periodo impositivo en la fecha de efecto de la transformación, ya que como consecuencia de dicha transformación se pasa del régimen general del IS a la aplicación de un régimen especial. La sociedad mercantil transformada practicará liquidación del IS siguiendo el régimen general del Impuesto. La cooperativa resultante aplicará el tipo de gravamen y el régimen especial previsto para ella en su Ley Reguladora en función de que se trate de una cooperativa protegida, especialmente protegida o no protegida.

III.A.5. TRANSFORMACIÓN DE «AIE» O DE ASOCIACIÓN *EN COOPERATIVA*

La Ley 20/1990, General de Cooperativas, sí permite expresamente, en el artículo 69.1, que cualquier asociación o sociedad y las AIE se transformen en sociedades cooperativas¹⁶. La Ley 4/1993, de Cooperativas de Euskadi, en el artículo 85, también permite que las sociedades y las agrupaciones de carácter no cooperativo se transformen en cooperativas de cualquiera de las clases que regula la ley, siempre que no exista precepto legal que lo prohíba expresamente¹⁷.

La Ley 3/2009, de 3 de abril, de Modificaciones Estructurales, también permite en el artículo 4.2, que una AIE pueda transformarse en cualquier tipo de sociedad y, por tanto, en cooperativa

¹⁶ La LGC añade una importante novedad, al reconocer la posibilidad de que las asociaciones se transformen en cooperativas. No se especifica en la Ley el tipo de asociaciones a las que se refiere, por lo que en principio pueden ser de cualquier tipo.

¹⁷ Esta última precisión tiene su lógica en la necesidad de respetar —en tales casos— lo dispuesto en la normativa reguladora de la sociedad que se transforma.

El supuesto de transformación de una AIE o de una asociación en una cooperativa también puede encuadrarse en el supuesto de conclusión del periodo impositivo de la letra *d*), al pasarse de un régimen especial a otro especial dentro del ámbito del IS

III.A.6. TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN (SAT) EN COOPERATIVA AGRARIA, DE TRABAJO ASOCIADO O DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA

Se equipara, en cuanto a sus efectos fiscales, a la transformación de sociedad mercantil en cooperativa. Se produce, por tanto, la conclusión anticipada del periodo impositivo en la fecha de efecto de la transformación —conforme a lo dispuesto en la letra *d*) del artículo 26 TRLIS—, al quedar sujeta la sociedad resultante a un régimen tributario especial, el propio de las cooperativas. La SAT, que tributaba en el IS de acuerdo con el régimen general, va a pasar a tributar bajo un régimen especial como consecuencia de su transformación en cooperativa.

III.A.7. LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD CIVIL (EXCEPTO LA SAT) EN UNA SOCIEDAD COOPERATIVA

Es el supuesto que mayores problemas plantea. Se trata de un supuesto no regulado ni en el Texto Refundido Ley del IRPF ni en el TRLIS, ni en las Normas Forales reguladoras de tales Impuestos, pues no se produce ni un cambio en el régimen de tributación, ni en el tipo impositivo dentro del ámbito del propio IS ni tampoco la salida del ámbito de dicho impuesto. Muy al contrario, lo que se produce, es la entrada de la cooperativa en el ámbito del IS.

No se producirá, pues, la conclusión del periodo impositivo en el momento de efecto de la transformación, ya que la sociedad mantiene su personalidad jurídica, por lo que concluirá su periodo impositivo en la fecha normal, cuando finalice su ejercicio social.

Lo que no resulta tan claro —pues no lo explicita la Ley— es si debe imputarse a la nueva sociedad resultante del proceso (en nuestro caso a la sociedad cooperativa) la totalidad de la renta obtenida en dicho periodo impositivo (no interrumpido como hemos visto por la transformación) o, por el contrario, se imputará a la nueva sociedad tan solo la renta obtenida por ella a partir de la transformación, imputándose el resto (la generada antes de la transformación) a los socios de la sociedad civil que, bajo al régimen de atribución, la integrarán en sus respectiva imposición personal (IRPF, IS, IRNR).

En la primera opción, la sociedad cooperativa resultante de la transformación deberá practicar liquidación del IS por las operaciones realizadas

en todo el periodo, antes y después de la transformación, conforme al régimen fiscal especial aplicable. A tal efecto, y como es lógico, todas las rentas obtenidas antes de la transformación tendrán la consideración de resultados extracooperativos.

En la segunda, la sociedad cooperativa deberá practicar liquidación del IS, pero sólo por las rentas generadas a partir del momento en que empieza a operar como tal sociedad cooperativa (fecha de efecto de la transformación). Los socios integrarán, en sus respectivas imposiciones personales, la renta generada con anterioridad a dicha fecha.

Nuestra opinión se inclina por esta segunda opción, pues entendemos que, aun cuando no se produjese la conclusión del periodo impositivo, cada renta quedaría sujeta más adecuadamente al régimen fiscal bajo el cual se hubiese generado, quedando así excluida la posibilidad de que los sujetos, mediante el mecanismo de la transformación, puedan escoger el régimen fiscal —más o menos favorable— al que someter dichas rentas. Pensamos, además, que aun cuando la sociedad civil ya no exista como tal a la finalización del ejercicio económico, sí existen quienes fueron miembros de aquellas, que son, en definitiva, sobre los que recae el régimen de atribución. No se puede gravar, además, a un sujeto pasivo (sociedad cooperativa) por un hecho imponible (obtención de una renta) que no realizó. Estos son los motivos por los que nos parece esta última la solución más adecuada conforme a lo previsto en el último párrafo del apartado *d*) del artículo 27 de la NFIS.

De cualquier forma sería conveniente, en aras de la seguridad jurídica, un pronunciamiento expreso del legislador que ponga solución a este problema.

Una última cuestión es también la relativa a las reservas. En principio, la transformación no afecta *per se* en la cuantía e identidad de las reservas que posee la sociedad que se transforma, pues se mantiene con la transformación la identidad social y por tanto la configuración del patrimonio neto de la sociedad.

Sólo en el caso ya analizado de transformación de sociedad cooperativa en sociedad civil se produce una alteración de la estructura respecto de las reservas irrepartibles. En el primer balance siguiente se mantendrán las reservas contenidas en el balance anterior. Ahora bien, la transformación sí viene a incidir en las reservas que se nutren de beneficios no distribuidos por la sociedad, por cuanto que el régimen aplicable a las mismas variará sensiblemente al variar el tipo social, pudiendo generar problemas importantes de doble imposición.

El problema surge respecto de las reservas de una sociedad civil, procedentes de beneficios no distribuidos por los que ya se tributó bajo el régimen de atribución de rentas en el IRPF, y que se transforma en sociedad cooperativa, manteniéndose las mismas en una cuenta de «reservas repartibles» en la

sociedad cooperativa resultante de la transformación¹⁸. En el supuesto de que ésta, posteriormente, decida repartirlas, tendrán que tributar de nuevo en sede de los socios en sus respectivas imposiciones personales, produciéndose claramente una doble imposición no querida por el legislador.

Enfrentados a este problema, el principal escollo ha sido la insuficiencia en nuestro Ordenamiento de normas al respecto. El olvido del legislador en esta cuestión ha sido absoluto. En nuestra opinión, la solución a las reservas que proceden de beneficios que ya tributaron en sede de la imposición personal de los socios podría ser similar a la que regía en el ámbito del IS para los beneficios que procedían de sociedades patrimoniales antes de la reforma operada por ley 35/2006, por la similitud que encontramos entre ambos supuestos.

Lo esencial en estos casos —para aplicar un régimen fiscal a los beneficios distribuidos— no va a ser el carácter de la sociedad que distribuye el beneficio (que sea civil, mercantil, cooperativa...), sino su procedencia, es decir, tiene que tratarse de beneficios procedentes de resultados habidos en ejercicios en los que, como es nuestro caso, fue aplicable el régimen de atribución de rentas del IRPF y por tanto ya estuvieron sujetos a tributación¹⁹.

Para concluir, podemos señalar que los socios personas físicas de la sociedad —ahora cooperativa— que perciban beneficios que proceden de la sociedad civil transformada, y por los que ya tributaron en virtud del régimen de atribución, no tendrán que integrarlo en su imposición personal (IRPF). Si los socios de la sociedad, ahora cooperativa, fueran personas jurídicas o socios no residentes con establecimiento permanente, sí tendrán que integrar de nuevo esos beneficios en su imposición personal (por los que ya tributaron cuando esa sociedad era civil), y darán derecho a la deducción por doble imposición en la forma que establece el artículo 30.1 del TRLIS.

III.B. *Efectos sobre los socios y asociados*

Hasta aquí hemos analizado los efectos fiscales que la transformación produce sobre la sociedad que se transforma y sobre la que resulta del proceso, pero vamos a referirnos ahora a los efectos fiscales sobre los socios y asociados.

¹⁸ Si al transformarse la sociedad esas reservas hubiesen pasado a la cuenta de capital de la sociedad resultante de la transformación, no se produciría doble imposición, pues el coste de las nuevas participaciones se incrementará en esa parte del capital social y, al restituirse ese capital, no habrá ganancia sujeta a tributación

¹⁹ Esta es la solución que adoptaba el hoy derogado artículo 62.1 a) LIS para el reparto de beneficios en ejercicios en los que hubiese sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales.

En ninguno de los supuestos descritos se genera en los socios una ganancia o pérdida patrimonial, como consecuencia de la transformación, siempre que se mantenga el mismo grado de participación en el capital o patrimonio de la entidad como consecuencia del cambio de forma²⁰.

Al no producirse ninguna variación patrimonial, la fecha de adquisición de las participaciones sociales recibidas en la nueva sociedad (consecuencia del canje de las participaciones en la cooperativa) será el que éstas tuviesen originariamente. Esto es, se mantiene la antigüedad de los títulos poseídos antes de la transformación. Esta interpretación viene avalada por la doctrina administrativa en numerosas Contestaciones a Consultas²¹.

Sin embargo, llama la atención lo dispuesto por la DGT, que en Contestación a Consulta núm. 2068, de diciembre del 2003, destacaba —en un caso de transformación de sociedad mercantil en sociedad civil— que: «si respecto a los socios como consecuencia de la transformación se canjean valores de distintos derechos políticos y económicos, se producirá en los mismos (de acuerdo con el artículo 35 LIRPF) una ganancia o pérdida patrimonial, que vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y titularidad de las participaciones canjeadas y el valor de mercado de los recibidos en la transformación en sociedad civil».

Parece que, para el citado Centro directivo, aunque no se produzca una variación en la participación en el capital, si se produjese en este tipo de transformaciones —o en cualquier otra— una variación en los derechos políticos o económicos, se entenderá realizada en el socio una variación patrimonial gravable conforme a lo establecido en el artículo 35.1.h) TRLIRPF y 15.2.f) TRLIS.

²⁰ La transformación no sólo implica la continuidad de la sociedad transformada, sino también continuidad en la proporción de la participación del socio en el capital social. Sin embargo, la Ley de Cooperativas de Euskadi en su artículo 84.5 prevé la posibilidad de que la Asamblea General pueda acordar la distribución de las nuevas participaciones utilizando un criterio especial, en proporción al derecho de voto que se ostentara, e incluso, combinando ambos criterios. Si esto ocurre sí se podría producir una ganancia o pérdida patrimonial en el socio como consecuencia de la transformación.

²¹ Véase Contestación de la DGT a Consulta núm. 0066-05, de 26 de enero, que en un supuesto de transformación de sociedad cooperativa en sociedad de responsabilidad limitada vino a señalar que la misma no provoca en el socio persona física una ganancia o pérdida patrimonial en los términos previstos en el artículo 31 del TRLIRPF. En la transmisión de las acciones recibidas como consecuencia de la transformación se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a las participaciones en la sociedad cooperativa objeto de transformación. En igual sentido se pronuncian en otro tipo de transformaciones la Consulta núm. 0425-05, de 18 de marzo, y otras anteriores, como la Consulta núm. 1024-97, de 21 de mayo; Consulta núm. 0098-97, de 23 de enero y Consulta núm. 2394-00, de 21 de diciembre de 2000.

Otras Contestaciones a Consultas anteriores y posteriores no hacen referencia alguna a la variación en los derechos de los títulos canjeados que pueda dar lugar a renta gravable en el socio. Esto nos plantea la duda de si el canje de títulos no homogéneos que se produce en el seno de una transformación, dará o no lugar a rentas gravables en los socios que sufren el canje.

La reciente Directiva 2005/19/CEE, que modifica la anterior Directiva sobre Fusiones, sí se ha pronunciado sobre esta cuestión en relación con el resto de las operaciones de reestructuración, y así —modificando el artículo 8 de la anterior— señala que «la atribución con motivos de una fusión, de una escisión o de un canje de acciones, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada, a cambio de títulos representativos del capital de esta última sociedad, no dará lugar por sí misma, a la aplicación de impuesto alguno sobre las rentas, las plusvalías o beneficios de dichos socios».

Parece pues que el simple canje de títulos que se opera en una transformación no será gravado.

Ahora bien, —y esto es importante— en los casos de transformación de una sociedad cooperativa en otra forma social (mercantil, civil, AIE) los socios y asociados sí van a poder quedar afectados por la transformación.

En el artículo 30, apartado *c*) de la LRFC y en el apartado *c*) artículo 24 de la NFFC²² existe una regla especial de valoración de las aportaciones sociales, a efectos de la determinación de la cuantía de las variaciones patrimoniales que se derivan de la transmisión o el reembolso de dichas aportaciones. Esta regla consiste en adicionar al coste de adquisición de aquéllas, las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas de las cooperativas que, habiéndose atribuido al socio conforme a la norma correspondiente —LGC o norma foral de cooperativas—, hubieran sido reintegradas por aquél en metálico o compensadas por la sociedad con retornos de los que sea titular el socio y que estuviesen incorporados a un Fondo Especial regulado por la asamblea general. Esta regla especial está prevista para ser aplicada a socios de una cooperativa y, por ello, nos planteamos si seguirá aplicándose a aquellos cooperativistas cuando dejen de serlo y se conviertan, por la transformación, en socios o partícipes de otra forma social.

Si nos atenemos a una interpretación literal de lo dispuesto en la norma tendríamos que concluir que no es posible la aplicación de esta regla a

²² En la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, del Territorio Histórico de Bizkaia sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, es el artículo 23.c).

los cooperativistas, ahora convertidos en socios de una sociedad del tipo que sea o agrupación, a efectos de la transmisión o del reembolso posterior de las participaciones recibidas a cambio de las antiguas aportaciones en la cooperativa transformada.

Hasta ahora la DGT no se ha pronunciado al respecto, por lo que desconocemos la postura de la Administración. Ahora bien, si tenemos en cuenta la finalidad prevista por el legislador al establecer esta norma, tendríamos que optar por seguir aplicándola en el caso de transmisión o reembolso de éstas después de la transformación. De no hacerse así, se produciría una doble imposición no deseada por el legislador.

Tengamos en cuenta que la imputación del retorno cooperativo al fondo especial no implica rendimiento del capital mobiliario. Sin embargo, la aplicación de este fondo a compensar las pérdidas sociales de la cooperativa que han sido imputadas al socio, sí es considerada para éste rendimiento del capital mobiliario sujeto a retención. No olvidemos, además, que para la determinación de la base imponible del socio cooperativo no se deducen, en ningún caso, las pérdidas sociales que les fueren atribuidas. Lógicamente, si ese importe tributa en sede del socio y no se deducen, en ningún caso, para la determinación de su base imponible, dicho importe se considera, a efectos fiscales, como mayor valor de las aportaciones de los socios a la cooperativa.

También es lógico que se sume al precio de adquisición el importe de las cuotas de ingreso satisfechas, teniendo en cuenta que éstas no pueden considerarse aportaciones (al no integrarse en el capital social) pero sí suponen indudablemente un mayor coste de la participación del cooperativista, ahora simplemente socio. El mismo razonamiento es aplicable a las nuevas participaciones que sustituyan a las antiguas aportaciones del socio en la cooperativa.

Por último sólo nos resta señalar que la transformación de una cooperativa de segundo grado en cooperativa de primer grado no tiene ninguna consecuencia fiscal en el ámbito del IS, ya que ambas tributan por este impuesto sometidas al mismo régimen especial.

IV. Efectos fiscales de la transformación en el ámbito de la imposición indirecta

En el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) la transformación de una sociedad cooperativa no presenta ninguna especialidad. Al igual que sucede en el resto de los supuestos de transformación, la operación no tributa por la modalidad de «operaciones societarias» en dicho Impuesto.

Tampoco tributa por la modalidad de «cuota gradual» de AJD, al haber sido anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 que declaraba ilegal tal regulación por lo que se refería a la transformación, al resultar incompatible con la Directiva 69/335/CEE. Quedará tan solo sujeta la escritura pública de transformación de cooperativa al gravamen de AJD en la modalidad de «documento notarial» de cuota fija.

V. La transformación en el seno de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)

El Reglamento (CE)1435/2003 del Consejo, de 22 de julio, que aprueba el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (en adelante RSCE) prevé que la SCE pueda constituirse mediante la transformación de una sociedad cooperativa constituida conforme al Ordenamiento jurídico de un Estado Miembro y con domicilio social y administración central en la comunidad, siempre que, además, exista un cierto vínculo transnacional (que haya tenido un establecimiento o una filial en otro Estado Miembro durante al menos 2 años)²³. No se prevé en cambio la transformación de una sociedad no cooperativa en SCE.

Por tanto, el RSCE exige para la constitución por transformación de una SCE la concurrencia previa de dos requisitos. Por un lado, el carácter europeo o comunitario de todos sus fundadores, que en el caso de ser personas jurídicas se traduce en su constitución conforme a la legislación de un Estado Miembro, y además que su sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad. Por otro lado se exige un elemento de internacionalidad comunitaria, es decir, que algunos de los sujetos partícipes en la constitución, estén vinculados al Ordenamiento jurídico de, al menos, dos Estados Miembros (PASTOR SEMPERE, 1997).

Se establece una importante limitación en el artículo 7 del RSCE, y es que el domicilio social de la SCE no podrá trasladarse de un Estado Miembro a otro en el momento de la transformación, limitación que ha sido muy criticada por la doctrina. Esta limitación carece de sentido, ya que tras la reforma de 2005, el artículo 2 letra j) de la Directiva permite a la SCE una vez constituida el traslado de su domicilio social a otro Estado Miembro, sin dar lugar a la disolución de la sociedad ni a la creación de una nue-

²³ La Ley 3/2009 de 3 de abril sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles también regula en su artículo 4.6 y 7.2 la transformación de una sociedad cooperativa en sociedad cooperativa europea, así como la transformación de una sociedad cooperativa europea en sociedad cooperativa.

va persona jurídica, aplicándose en tal caso el régimen fiscal de diferimiento previsto en el Capítulo VIII del TRLIS (artículo 83.7)²⁴

La SCE se regirá por las leyes fiscales nacionales del Estado Miembro de su domicilio social y de su sede de dirección efectiva.

Por tanto, la transformación de una cooperativa en SCE no producirá, en principio, efecto fiscal alguno desde el punto de vista de la imposición directa (IS), ya que no existe cambio en el régimen de tributación. Tampoco en el ámbito de la imposición indirecta (ITP y AJD), ya que como el resto de las transformaciones no tributará por la modalidad de «operación societaria» ni por «cuota gradual» en dicho impuesto.

En el Reglamento de la SCE se deja sentir según VICENT CHULIÁ (2003) una importante mercantilización de la cooperativa por la gran influencia del régimen legal de la cooperativa germánica, caracterizada por un nivel muy inferior de incorporación de los principios cooperativos que el que está presente en el modelo de cooperativa de los países latinos, y en especial de España. Ciertamente, la influencia del modelo alemán en la SCE no sólo se manifiesta en la finalidad perseguida por la SCE «la satisfacción de las necesidades y el fomento de las actividades económicas y/o sociales de sus socios» sino también en algunos aspectos sustantivos típicos de aquel Ordenamiento, como es la supresión del límite máximo a la remuneración de las aportaciones al capital que pueden recibir los socios, la liberalización de las operaciones con terceros, y en general una amplia libertad estatutaria, que concede una amplia flexibilidad para permitir que se adapte a sus necesidades singulares

Esta separación de la SCE del modelo español se concilia mal por consiguiente con un régimen fiscal especial, el de las cooperativas internas, concebido para un tipo social que se rige por unos principios propios, distintos de los que rigen en las sociedades de capital. Ello podrá dar lugar a problemas en la aplicación a SCE con domicilio fiscal en España, de un régimen especial tanto común como foral que está configurado para otro tipo de cooperativas (las internas).

Pese a los problemas que pueden presentarse en el futuro, el Estatuto de SCE produce un efecto beneficioso, aunque sea indirecto, sobre el mundo cooperativo, presente y futuro (CALVO ORTEGA, 2005).

Por último se prevé la transformación de una SCE en cooperativa sujeta al Ordenamiento jurídico del Estado Miembro en que tenga su domicilio social, transformación que en ningún momento implicará disolución ni creación de una nueva persona jurídica. La decisión relativa a la transfor-

²⁴ El régimen especial está referido a la imposición que pudiera proceder en el Estado de origen.

mación no podrá adoptarse antes de que hayan transcurridos dos años desde su inscripción en el Registro ni antes de que hayan sido aprobadas las dos primeras cuentas anuales.

Este tipo de transformación tampoco producirá efecto alguno desde el punto de vista de la imposición directa (en el ámbito del IS), pues no se produce cambio alguno en el régimen fiscal aplicable, que continuará siendo el régimen común o foral especial de cooperativas.

VI. Traslado internacional de sede social de una sociedad cooperativa española a un país de la Unión Europea

El traslado internacional de sede social de una sociedad cooperativa española a otro país de la Unión Europea puede realizarse con mantenimiento de la personalidad jurídica, mediante la transformación de la sociedad cooperativa en sociedad extranjera.

Este supuesto se encuentra entre los regulados en los artículos 20, 160 y 161 del Reglamento de Registro Mercantil (RRM). De acuerdo con el artículo 20 RRM si el cambio de domicilio se efectuase al extranjero, en los supuestos previstos por la leyes, se estará a lo dispuesto en los Convenios Internacionales vigentes en España y a las normas europeas que resulten de aplicación.

Se exige por lo tanto para admitir el traslado la existencia de un Convenio Internacional entre los Estados implicados o bien una norma comunitaria que permita el traslado de domicilio al extranjero con mantenimiento de la personalidad jurídica de la sociedad que traslada su domicilio social.

Hasta la fecha no hay ningún Convenio Internacional en España ni tampoco ninguna norma comunitaria que autorice este «traslado de sociedades» con mantenimiento de la personalidad jurídica al margen de lo establecido para la SE, SCE y AEIE.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) se ha pronunciado sobre esta cuestión en dos Sentencias de extraordinaria importancia. La STJCE «asunto Daily Mail», de 27 de septiembre 1988, asunto 81/87 y la STJCE «asunto Cartesio», de 16 de diciembre 2008, asunto C210/06. En ambas ha mantenido la misma postura.

Defiende el citado Tribunal, en el Fundamento Jurídico 112 y 113 de la STJCE «asunto Cartesio» que, la libertad de establecimiento recogida en el Derecho comunitario, no cubre el derecho de la sociedad a trasladar su sede social con conservación de la personalidad jurídica y con conservación de la ley aplicable. Para que ello fuera posible debería estar admitido por el derecho del país de destino. En efecto, el derecho de un Estado Miembro puede considerar que una sociedad que se rige por la ley de dicho Estado

Miembro pierda su condición de «sociedad» por trasladar su domicilio de un Estado Miembro a otro. En tal caso la sociedad ya no existe, ha muerto. Ahora bien, el derecho del «Estado Miembro de salida de la sociedad debe otorgar a dicha sociedad su derecho a “transformarse” sin previa disolución y liquidación de la misma, en una sociedad regida ahora, por el derecho nacional de otro Estado Miembro (Estado de destino) siempre que el derecho del “Estado miembro de destino” permita dicha transformación sin disolución de la sociedad extranjera. Lo contrario supondría un obstáculo a la libertad de establecimiento de una sociedad válidamente constituida con arreglo al Derecho de un Estado Miembro»²⁵.

Bibliografía

- ALFONSO SÁNCHEZ, R., «Ámbito subjetivo de la transformación en la legislación cooperativa (algunos aspectos críticos)», *Revista de Derecho de Sociedades*, n.º 8, 1997, págs. 178-193.
- BAHÍA ALMANSA, B., *Análisis fiscal de la transformación de sociedades: estudio especial de determinadas figuras societarias*, La Ley, 2007.
- CALVO ORTEGA, R., *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Editorial Civitas, 2005.
- MARTÍN DELGADO, J.M., «Razones y sinrazones de la reforma del IRPF», *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, n.º 100, 1998, págs. 627-670.
- MARTINEZ RIVAS, F., «Traslado Internacional de sede social en la Unión Europea: del caso Daily Mail al caso Cartesio. Veinte años no son nada», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, marzo 2009, Vol. 1, núm 1, págs. 132-142.
- PASTOR SEMPERE, C., «La sociedad cooperativa europea domiciliada en España» *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, n.º 97, 2009, págs. 117-144
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., «La transformación de la cooperativa en la nueva Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada», *La Ley*, n.º 3880, 1995, págs. 1-4.
- SANZ GADEA, E., «Los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas: Modificaciones establecidas por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y por la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado», *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, n.º 204, 2000, págs. 3-86.
- VICENT CHULIÁ, F., «La Sociedad Cooperativa Europea», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 14, 2003, págs. 51-82.

²⁵ Véase sobre esta cuestión del traslado internacional de sede social, la obra de MARTÍNEZ RIVAS (2009).