

# LOS PROCESOS DE CONCENTRACIÓN Y DE INTEGRACIÓN COOPERATIVA Y SU TRIBUTACIÓN: ESPECIAL REFERENCIA A LAS FUSIONES Y A LA CREACIÓN DE GRUPOS COOPERATIVOS<sup>1</sup>

## **Purificación Peris García**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

### **SUMARIO**

I. INTRODUCCIÓN: CUESTIONES GENERALES PREVIAS SOBRE LOS PROCESOS DE INTEGRACIÓN COOPERATIVA. II. LAS FUSIONES DE COOPERATIVAS II.1. Normativa estatal. II.2. Normativa autonómica. II.3. Particularidades de las cooperativas de crédito. II.4. Régimen tributario de las fusiones. III. LA CREACIÓN DE GRUPOS COOPERATIVOS. III.1. Marco normativo general: definición de grupo cooperativo. III.2. Régimen tributario de los grupos cooperativos. Estudio comparativo con el régimen tributario de los grupos de sociedades en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. IV. CUADROS COMPARATIVOS SOBRE LAS MATERIAS TRATADAS.

## **I. INTRODUCCIÓN: CUESTIONES GENERALES PREVIAS SOBRE LOS PROCESOS DE INTEGRACIÓN**

No cabe duda de que en el mundo actual globalizador la utilización de técnicas de concentración empresarial (con vinculación patrimonial o sin ella) es un arma importantísima para las empresas mercantiles para de este modo poder ser más eficaces, más competentes y ofrecer mejores servicios al mayor número de clientes posible.

---

1. Este artículo está basado en la ponencia que bajo el título "La fiscalidad de los procesos de integración" fue presentada en las II Jornadas sobre Crédito Cooperativo, celebradas los días 20 y 21 de noviembre de 2000 en la Universitat de València. El presente trabajo ha sido llevado a cabo en el marco de los Proyectos de Investigación BJU2001-3155 financiado por Ministerio de Ciencia y Tecnología y GV01-38 financiado por la Generalitat Valenciana, de los que la autora es miembro investigador.

Las sociedades cooperativas en general, y las cooperativas de crédito en particular, no pueden ser ajenas a los cambios producidos y a la globalización y por ello, si pretenden seguir siendo uno de los exponentes del denominado sector empresarial de la Economía Social<sup>2</sup> deben utilizar al máximo las técnicas de concentración e integración cooperativa existentes en la legislación<sup>3</sup>.

Compartimos plenamente la opinión de Thierry Jeantet<sup>4</sup>, según la cual, frente a grandes desafíos como la mundialización, la transformación del trabajo y la crisis social, las mutualidades, cooperativas y asociaciones representan una posibilidad de un crecimiento con dimensión humana. Para ello deben reforzar y modernizar su identidad, fructificar sus propios principios y por tanto innovar. En este orden de cosas la cooperación y las estrategias de integración van a ser de gran importancia.

Al hablar de procesos de integración o estrategias de integración se suelen utilizar expresiones como “concentración empresarial” o “cooperación empresarial” o “intercooperación” de forma indistinta para hacer referencia a diversas actuaciones empresariales que en ocasiones tienen pocas características en común.

En el presente trabajo utilizamos las expresiones de *“Cooperación empresarial”* o *“intercooperación”* para referirnos a todas las posibles actuaciones empresariales tendentes a la colaboración empresarial pero que salvaguarda la independencia de las empresas colaboradoras y por tanto se trataría de actuaciones que no producirían modificaciones en las sociedades intervinientes.

Bajo esta denominación incluiríamos la búsqueda de alianzas, colaboraciones o convenios para un mejor funcionamiento en los que queda siempre intacta la inde-

---

2. En este sentido vid. BAREA Y MONZON, en *Libro Blanco de la Economía social en España*, Madrid, 1992. Las finalidades de la Economía social podrían sintetizarse, siguiendo a SAJARDO MORENO en una clara redistribución de la riqueza, contribución al bienestar social, estabilización económica, contribución al desarrollo local y regional, dar soluciones a problemas colectivos, creación y estabilidad en el empleo, etc. Vid. SAJARDO MORENO, A. “Una panorámica del tratamiento fiscal a la economía social en España”, p. 13. Junto al sector empresarial aparece el sector no lucrativo de la economía social, entidades más ligadas a la sociedad civil y que producen bienes y servicios para los que existen una demanda no solvente y se financian de cuotas y donaciones. Ejemplo de este sector no lucrativo podríamos citar las cooperativas no lucrativas reguladas en la Ley 27/1999, de cooperativas.

3. Que en el ámbito europeo la Economía social está llamada a jugar un papel importantísimo se manifiesta en las diversas Resoluciones, tanto del Parlamento como de la Comisión Europea donde se refleja la voluntad de fomentar, regular y desarrollar el cooperativismo y la función social que las mismas tienen (vid, referenciadas las más importantes en ALGUACIL MARI, M.P. “Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley 27/1999”, RDFHP, núm. 262, 1991, p. 931 y ss.). Además se ha trabajado sobre la Economía social Europea de la que es muestra “El sector cooperativo, mutualista y asociativo en la Unión Europea” único documento con datos estadísticos que aborda desde la perspectiva europea la Economía social como conjunto.

4. En palabras de este autor, la Economía social es un conjunto muy vivo, rico por su diversidad, afortunadamente dinámico, compuesto tanto por micro asociaciones locales como por grandes empresas mutualistas y cooperativas, cuyo peso en la sociedad no puede obviarse que se enfrenta a cuatro grandes desafíos: la mundialización o globalización ( en función de si se utiliza el término francófono o anglófono), la aparición de un nuevo tipo de consumo, la crisis del trabajo y el retorno de lo social. JEANTET, T. *La Economía social europea o la tentación de la democracia en las cosas*. CIRIEC-España, 2000.

pendencia jurídica de las entidades que la componen y en la que no existe vinculación patrimonial como las figuras de cooperativas de segundo o ulterior grado, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas<sup>5</sup>.

Nos interesa destacar que, tradicionalmente, la creación de cooperativas de segundo o ulterior grado ha sido la fórmula de intercooperación más utilizada por las sociedades cooperativas creemos que, entre otros, por dos motivos fundamentales:

- El primero de ellos basado en la propia tradición normativa y doctrinal, así la cooperativa de segundo o ulterior grado se regula en todas las legislaciones como un modelo propio de organización empresarial cooperativa<sup>6</sup>.

Ahora bien, sin negar en modo alguno la importancia que han tenido y siguen teniendo las cooperativas de segundo o ulterior grado en la expansión cooperativa hay que afirmar, sin embargo, que en los momentos actuales de globalización y competencia expansiva de las empresas el carácter restringido de la cooperativa de segundo grado en cuanto a su posible composición (únicamente como cooperativa de cooperativas, en su concepción tradicional) limita en gran medida el ámbito de actuación de las cooperativas a la hora de crear alianzas para generar entidades competentes frente a las empresas mercantiles tradicionales.

- El segundo de los motivos, en nuestra modesta opinión, es una lectura quizá demasiado "purista"<sup>7</sup> de los principios cooperativos que parecerían si no impedir si al menos no casar muy bien con fórmulas de integración cooperativas más profundas como las fusiones o la creación de grupos cooperativos<sup>8</sup>.

5. Todas ellas manifestaciones de la libertad de asociación reconocida en nuestro texto constitucional ex art. 22 y recogidas tanto en la Ley 27/1999, como en las distintas leyes autonómicas de cooperativas. Vid. anexo 3.

6. Se puede observar cómo por la doctrina se ha calificado a las cooperativas de segundo o ulterior grado como la primera manifestación del federalismo e integración cooperativas, vid. por todos, CRESPO MIEGIMOLLE, M. *Régimen especial de las sociedades cooperativas en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, ed. Comares, 1998, p. 21. vid. anexo 2.

7. Lectura que sin duda alguna lo que pretende es defender los principios y valores cooperativos frente a posibles "contaminaciones" derivadas del mundo mercantilista, pero que llevada a sus más últimas consecuencias puede por sí misma llevar a facilitar el ahogamiento del fenómeno cooperativo. No se debe olvidar en todo caso que las cooperativas no dejan en ningún caso de tener un componente mercantilista pero basado en valores de Economía social que se traduce por el mantenimiento de determinadas características que las diferencian de las sociedades mercantiles, características que podrían sintetizarse en la función social que cumplen estas entidades frente a las sociedades netamente capitalistas.

8. Así por ejemplo, se argumenta que el PRINCIPIO DEMOCRÁTICO, un hombre un voto, parece oponerse a la idea de dominación y dirección económica única del grupo. Sin embargo, en el propio marco normativo se puede observar como este principio queda limitado a las cooperativas de primer grado pero no necesariamente a las de segundo grado o ulterior grado. Junto a ello, como veremos estas críticas parecen surgir por basarse en una sola composición de grupo de sociedad, aquella totalmente centralizada en la entidad dominante, sin embargo no es ésta la única forma de grupo posible.

Como abordaremos con mayor profundidad al hablar de los grupos, somos de la opinión de que no sólo estas figuras no casan con los principios cooperativos, sino que por el contrario es en ellos donde tienen su mayor sustentación.

En efecto, el Sexto principio cooperativo de “cooperación entre cooperativas”<sup>9</sup> parece haber sido redactado contando con la existencia de los grupos, ya que creando un grupo cooperativo se consigue plenamente la cooperación pues todas y cada una de las cooperativas integrantes del grupo cumplen una doble función: la de proveedor y cliente de las demás. De esta forma no sólo surge la cooperación sino la posibilidad de reducir los inconvenientes que la atomización de las explotaciones económicas produce.

Evidentemente toda opción de integración empresarial conlleva riesgos y puede producir consecuencias no queridas por las partes. Han sido puestos de manifiesto por la doctrina como posibles riesgos, entre otros, el distanciamiento de la base social, respecto a una unidad de grado superior en la que la participación se ejerce a través de representantes; la burocratización y la obsolescencia del proyecto, fruto de la autocomplacencia<sup>10</sup>. Por ello, aun siendo evidente, hay que destacar que en estos procesos de integración cooperativa son aún más importantes la colaboración, coordinación y concertación entre las sociedades intervinientes.

Centrándonos en nuestro ordenamiento jurídico referencia obligada es el art. 129.2 de nuestro texto constitucional en virtud del cual los poderes públicos deben fomentar mediante una legislación adecuada las sociedades cooperativas. Este mandato expreso demanda la existencia de un marco normativo incentivador del fenómeno cooperativo que permita y promueva no sólo la pervivencia de las sociedades cooperativas sino también su crecimiento en condiciones de igualdad con el resto de entidades que conforman el tejido empresarial en nuestro país,. En consecuencia deben conjugarse a nuestro entender los principios de la cooperación de la ACI<sup>11</sup> con el mandato del art. 129.2 CE y con el papel que en el ámbito europeo

---

9. “Las cooperativas sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales”. Vid anexo 1.

10. ROSEMBUJ, T: “ Economía de la cooperativa de segundo grado”, en: *Anuario de Estudios Cooperativos* 1988. Universidad de Deusto: Bilbao.

11. Los principios según la Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional de Manchester (1995) son los siguientes:

Primer principio: Adhesión voluntaria y abierta.

Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socio, sin discriminación social, política, religiosa, racial o de sexo.

Segundo principio. Gestión democrática por parte de los socios.

Las cooperativas son organizaciones gestionadas democráticamente por los socios, los cuales participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Los hombres y mujeres elegidos para representar y gestionar las cooperativas son responsables ante los socios. En las cooperativas de primer grado, los socios tienen iguales derechos de voto( un socio un voto) y las cooperativas de otros grados están también organizadas de forma democrática.

está llamado a tener la Economía social de la que las cooperativas son un claro exponente, y dentro de ellas, no cabe duda alguna, las cooperativas de crédito como banca cooperativa<sup>12</sup>. El proceso de consolidación de la Unión Europea exige una cada vez mayor cooperación entre la banca cooperativa, que constituye en si misma una forma de concentración empresarial<sup>13</sup>.

Por otra parte, utilizaremos la expresión “concentración empresarial” para hacer referencia a todas aquellas actuaciones empresariales que tienen como común denominador la integración empresarial entendida como proceso de modificación sustancial del poder de decisión económica de las sociedades intervinientes.

¿Por qué se plantea la concentración empresarial?. Ya hemos puesto de manifiesto cómo la globalización y los retos que plantea exigen una reestructuración en el ámbito empresarial con carácter general. Si a ello unimos las dificultades propias que surgen en el movimiento cooperativo y que se sintetizan por la doctrina en: falta

---

Tercer principio. Participación económica de los socios.

Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Al menos una parte de los activos es por regla general propiedad común de la cooperativa. Normalmente reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes para todos o algunos de los siguientes fines: el desarrollo de la cooperativa; la constitución de reservas, de las cuales, al menos una parte sería irrepartible; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y el apoyo de otras actividades aprobadas por los socios.

Cuarto Principio. Autonomía e independencia.

Las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los Gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.

Quinto Principio. Educación, formación e información.

Las cooperativas proporcionan educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados, para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de sus cooperativas. Informan al gran público, especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión de la naturaleza y beneficio de la cooperación.

Sexto Principio. Cooperación entre cooperativas.

Las cooperativas sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales

Séptimo principio. Principio de interés por la Comunidad.

Al mismo tiempo que se centran en las necesidades y los deseos de los socios, las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades, según los criterios aprobados por los socios.

Vid Anexo normativo, cuadro comparativo de legislación estatal y autonómica de recepción de los principios cooperativos.

12. En el ámbito tributario, también se pone de manifiesto la vis atractiva del art. 129.2 CE lo que justificaría un tratamiento fiscal específico del fenómeno cooperativo. En este sentido vid. ALGUACIL MARI, M.P. “Beneficios tributarios ...”, op.cit. p. 927.

13. Utilizamos el término Banca cooperativa para referirnos al conjunto de cooperativas de crédito así como a las entidades de crédito que sin ser cooperativas de crédito actúan con especial interés hacia ellas. En este mismo sentido, PALOMO ZURDO, R.J. *La banca cooperativa en Europa*, UNACC, AECC, Madrid, 1995.

de lealtad del socio, débil estructura financiera, dificultades de funcionamiento, y sobre todo problemas de dimensión<sup>14</sup>, la respuesta nos viene dada.

Otro grupo de razones que puede motivar la concentración empresarial es la posible existencia de ventajas fiscales. En efecto, al igual que a la hora de invertir nuestros ahorros buscamos los productos financieros más rentables, las empresas a la hora de tomar decisiones en cuanto a su forma o cambio de forma jurídica tienen en cuenta, entre otros factores la legislación tributaria. Es cierto que en ocasiones esta legislación tributaria beneficia determinadas actividades o decisiones empresariales por motivos coyunturales o razones de política económica, pero ello no es óbice para que la decisión de las entidades a la hora de plantearse un proceso de concentración económica no se adopte teniendo en cuenta, además de los motivos económicos, el diferente régimen tributario aplicable a las diversas formas de concentración.

En el ámbito de las cooperativas de crédito además hay que tener en cuenta que el negocio bancario evoluciona a un ritmo vertiginoso: existe una competencia más agresiva, la clientela es cada vez más exigente, las nuevas tecnologías plantean nuevos retos y la necesidad de invertir en ellos. Al mismo tiempo los servicios financieros son cada vez más necesarios para los ciudadanos y para las pequeñas y medianas empresas. Por ello, es el momento de tratar de impulsar, fomentando las sinergias y reforzando las estructuras comunes de la fórmula cooperativa<sup>15</sup>.

Como exponentes de la concentración empresarial nos encontramos, de un lado, con las fusiones<sup>16</sup> como supuesto más completo y perfecto en el cual se produce la desaparición de la personalidad jurídica de las sociedades afectadas por los procesos de fusión, absorción o escisión<sup>17</sup> y, de otro, con los grupos de sociedades—que podríamos definir como el proceso de integración en el cual no se produce la desaparición de la personalidad jurídica de las sociedades agrupadas aunque sí suele producirse una unidad de decisión, que puede ser más o menos centralizada por la entidad dominante.

---

14. Vid por todos, VARGAS SANCHEZ, A. *Claves para el desarrollo del cooperativismo agrario. Concentración empresarial y asociacionismo*. Huelva: 1995, Universidad de Huelva. También del mismo autor: *La excelencia empresarial cooperativa: un debate abierto*. III International Conference of AEDEM. Bucarest, 5-7 de Septiembre de 1994..

15. Por otra parte, en el marco comunitario se tiene muy en cuenta a la banca cooperativa, dado el papel socioeconómico de los bancos cooperativos a nivel local. Ha sido nota común en “El papel de la banca cooperativa en el desarrollo Agrario y Local”, Coloquio europeo, Soria, 2002.

16. Siguiendo a BROSETA, entendemos la fusión como el procedimiento jurídico por el cual dos o más sociedades agrupan sus patrimonios y sus socios en una única sociedad, previa disolución de todas las sociedades que se fusionan ( creando una sociedad nueva que asuma a todas las preexistentes) o previa disolución de todas menos una ( que absorbe a las restantes). Sería lo que se conoce como fusión por constitución, en el primer caso, y fusión por absorción en el segundo. BROSETA PONT, M. *Manual de Derecho Mercantil*, TECNOS, Madrid.

17. EMBID IRUJO, J. M. *Concentración de empresas y derecho de cooperativas*, Universidad de Murcia, 1991.

Respecto de esta última manifestación de concentración empresarial, hay que tener en cuenta que en nuestro ordenamiento jurídico, tanto en el ámbito estatal como en la normativa autonómica catalana y vasca, contamos con una definición propia de grupo cooperativo. En este sentido La Ley 27/1999, sin perjuicio de su estudio en el epígrafe correspondiente, entiende por grupo cooperativo el conjunto formado por varias sociedades cooperativas, cualquiera que sea su clase, y la entidad cabeza de grupo que ejercita facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas<sup>18</sup>, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades. Como podremos comprobar también a efectos tributarios nos encontramos con una definición de grupo para determinar la aplicación del régimen de tributación consolidada en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Antes de entrar en el estudio de estos dos procesos de integración, fusiones y creación de grupos cooperativos, no podemos dejar de hacer referencia a las directivas comunitarias que sobre estas materias existen.

No pretendemos ser originales haciendo referencia a la importancia que el Derecho comunitario tiene en nuestro ordenamiento jurídico, como en el resto de Estados Miembros. Y tampoco si ponemos de manifiesto cómo en la materia que nos ocupa han sido decisivas para el legislador nacional la existencia de decisiones comunitarias en materia de fusiones.

En efecto, en materia de fusiones contamos con dos Directivas comunitarias la directiva 78/855/CEE relativa a las fusiones de sociedades anónimas de un mismo Estado y la Directiva 90/434/CEE sobre el régimen fiscal aplicable en materia de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Ello hace ineludible el estudio del derecho comunitario cuando se analiza el régimen fiscal de las fusiones. Las finalidades perseguidas por el legislador comunitario con la aprobación de estas Directivas podemos delimitarlas en las siguientes:

1.- Con la directiva 78/855/CEE relativa a las fusiones de sociedades anónimas de un mismo Estado, se pretende crear un marco armonizador que introduzca mecanismos de protección frente a actuaciones exorbitantes por parte de algunas empresas debido a que es sabido que la fusión supone el modo de concentración empresarial más radical o completo al desaparecer las sociedades que se fusionan.

2.- Junto al establecimiento de garantías, se considera el marco armonizador por el legislador comunitario el paso previo a la regulación de una normativa comunitaria sobre fusiones internacionales, normativa que no se podía llevar a cabo sin una armonización previa de las legislaciones nacionales.

3.- Por su parte la Directiva 90/434/CEE sobre el régimen fiscal aplicable en materia de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros tiene como finalidad la de

---

18. Art. 78 Ley 27/1999, de Cooperativas.

evitar las discriminaciones tributarias y dobles imposiciones que se derivan de las actuaciones de fusión, teniendo por objeto eliminar las desventajas que sufren las operaciones de fusión transfronterizas frente a las mismas operaciones realizadas en el ámbito nacional.

Es cierto que estas Directivas, al igual que la Directiva 90/435/CEE sobre matrices y filiales - que se encuentra en directa relación con la existencia de grupos de sociedades-, están pensando en todo momento en las sociedades mercantiles y no en entidades de economía social como las cooperativas. Ahora bien, por derivación, también las fusiones de cooperativas se van a ver afectadas por las mismas, en la medida en que, como veremos, el legislador tributario nacional ha adaptado la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades a las previsiones comunitarias.

## II. LAS FUSIONES DE COOPERATIVAS

### II.1. NORMATIVA ESTATAL

Antes de entrar en el análisis pormenorizado de nuestro ordenamiento jurídico, debemos recordar que en materia de cooperativas hay que tener en cuenta tanto la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, como las leyes autonómicas de cooperativas puesto que son las Comunidades Autónomas las que tienen la competencia para regular el régimen jurídico de las cooperativas que operen en su territorio<sup>19</sup>. Por su parte la ley 27/1999, en su artículo 2 delimita su ámbito de aplicación a:

- Las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal.
- Las sociedades cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades de Ceuta y Melilla.

¿Cómo se aborda en nuestro ordenamiento jurídico el fenómeno cooperativo y los procesos de cooperación y concentración empresarial?

Por lo que se refiere a la Ley 27/1999, de cooperativas, en todo el texto legal se observa una clara voluntad de flexibilización del marco cooperativo siendo manifestaciones de esta flexibilización, la regulación de los grupos cooperativos, cooperativas mixtas, y la regulación de las fusiones, entre otros aspectos.

En esta Ley se dedica el capítulo VII a la fusión, escisión y transformación de cooperativas y el Capítulo IX a las cooperativas de segundo grado, grupo cooperativo y otras formas de colaboración. Siguiendo la estructura de la Ley nos vamos a detener en este epígrafe en el estudio del capítulo VII dejando el capítulo IX para su estudio dentro del tratamiento de los grupos cooperativos.

19. Entre otras, STC 72/1983, 29 de julio; STC 155/1993, 6 de mayo.



Decíamos que el capítulo VII se dedica a la fusión, escisión y transformación de cooperativas. Tanto la fusión como la escisión son dos procedimientos jurídicos de concentración cooperativa, puesto que en ambos se produce la integración total o parcial de dos o más cooperativas<sup>20</sup>.

La regulación de los procedimientos de fusión y escisión en la Ley 27/1999, se basa en el régimen mercantil general (arts. 233-251 de la Ley 19/1989, de Sociedades Anónimas) con algunas particularidades<sup>21</sup>.

Sin ánimo de exhaustividad podemos destacar los siguientes aspectos de la regulación general:

En primer lugar, se entiende por la Ley que es perfectamente posible, y por consiguiente compatible con la existencia y finalidades de las cooperativas y los principios que la rigen, la forma de concentración empresarial más radical: la fusión, ya sea por constitución o por absorción (art. 63.1 Ley 27/1999).

Consecuencia lógica de esta postura es la aparición junto a la fusión, de la figura de la escisión y la transformación (en esta figura no existe la necesidad de disolución y liquidación para constituir una nueva cooperativa como en la fusión, lo que sin duda puede permitir más fácilmente la integración cooperativa)<sup>22</sup>.

20. Mediante la **fusión** dos o más entidades se integran, es decir, agrupan sus patrimonios y sus colectivos sociales en una única entidad, previa disolución de todas las entidades que se fusionan ( fusión por constitución) o bien mediante la absorción por una de ellas (absorbente) de las demás entidades que se disuelven ( fusión por absorción). En la **escisión** la entidad divide su patrimonio en dos o más partes. Cada una de estas partes segregadas se traspasará en bloque a otras entidades de nueva creación o ya existentes.

21. Son procedimientos jurídicos en el sentido de que para llevar a cabo estos procesos de concentración empresarial se han de llevar a cabo necesariamente un conjunto de actuaciones y trámites regulados por el ordenamiento jurídico. En cuanto procedimiento, los arts. 63 y ss de la Ley 27/1999, viene a recoger el régimen general de las fusiones regulado en los art. 233 a 251 de la ley 19/1989, de Sociedades Anónimas, si bien, por la naturaleza y forma propia de las sociedades cooperativas se pueden detectar algunas particularidades. En el régimen general para que se realice válidamente un proceso de fusión debe seguirse el siguiente procedimiento:

1. preparación del proyecto de fusión.,
2. informe de expertos independientes y de los administradores sobre el proyecto de fusión.
3. convocatoria de la Junta General : información preceptiva.
4. balance de fusión.
5. acuerdo de fusión.
6. publicación del acuerdo en el BORM y en prensa.
7. derecho de oposición de acreedores
8. escritura de fusión y su inscripción en el Registro Mercantil.

Estos trámites también se observan en la Ley 27/1999, de cooperativas en los arts. 63 a 66, donde además se establece el derecho de separación del socio que no hubiera votado a favor de la fusión ( art. 65 Ley 27/1999) muestra ineludible de carácter democrático de las cooperativas frente a las fusiones de las sociedades mercantiles en las que hay un cambio de denominación del capital. También son de destacar como manifestaciones de los principios cooperativos la incorporación de los fondos de reserva obligatorio, educación y promoción así como el voluntario que exista en la cooperativa resultante ( art. 63.3 Ley 27/1999)

22. La figura de la transformación se regula en el art. 69 Ley 27/1999, contemplándose tanto la posibilidad de transformación de cualquier asociación o sociedad no cooperativa o agrupación de interés económico en sociedad cooperativa como la situación inversa, la transformación de la sociedad cooperativa en sociedad civil o mercantil.

Incluso la fusión puede darse cuando las cooperativas han entrado en fase de liquidación siempre y cuando no haya comenzado en reembolso de las aportaciones del capital social (art. 63. 2 Ley 27/1999).

En segundo lugar hay que destacar que en todos estos procesos se admite no sólo la concurrencia de sociedades cooperativas sino también de otras sociedades no cooperativas.

En efecto, el artículo 67 de la Ley 27/199 introduce la figura de la fusión especial para referirse a la fusión entre sociedades cooperativas y sociedades civiles o mercantiles, figura que no se contemplaba en la Ley 3/1987<sup>23</sup>, general de cooperativas, lo que es sin duda una muestra del grado de flexibilidad del legislador.

La fusión especial se puede llevar a cabo con cualquier tipo de sociedad ya sea civil o mercantil y dar lugar por el procedimiento de fusión no a una sociedad cooperativa sino a cualquier tipo de sociedad. Esta fusión se podrá llevar a cabo siempre que no haya una norma legal que lo prohíba. Si bien en estas fusiones se rigen por la normativa que resulte aplicable en función de la sociedad resultante, hay que tener en cuenta que para la adopción del acuerdo de fusión y las garantías de los derechos de socios y acreedores de las sociedades participantes se aplica lo previsto en los arts. 64, 65 y 66 de la Ley 27/1999.

En tercer lugar, en el caso de fusión de cooperativas, no se establece la necesidad de que se trate de cooperativas de la misma clase por lo que se permite la fusión mixta.

En efecto, el art. 63 al regular la fusión establece que será posible la fusión de sociedades cooperativas en una nueva o la absorción de una o más por otra cooperativa ya existente sin limitar el proceso de fusión en función de las clases de cooperativas que participen. Las limitaciones, en cambio, pueden aparecer por la vía de la legislación especial, como en el caso de las cooperativas de crédito o las cooperativas de seguros si bien entendemos que estas limitaciones deben estar contenidas en una norma del mismo rango legal que esta Ley y no tan sólo en disposiciones reglamentarias<sup>24</sup>.

Por último, hay que observar cómo tampoco existen limitaciones en la Ley 27/1999, a la posibilidad de fusión entre cooperativas de ámbito autonómico y cooperativas de ámbito estatal. En estos casos lo que sí deberá tenerse presente es que los actos propios a realizar por cada cooperativa deberán regirse por la normativa propia, aplicándose la normativa reguladora de la cooperativa resultante a los actos conjuntos<sup>25</sup>.

---

23. En esta Ley en materia de fusiones, la única excepción que se contemplaba era la fusión de cooperativas de seguros con cualquier otro tipo de entidades aseguradoras.

24. Esta regulación puede plantear la ilegalidad sobrevenida de lo dispuesto en el art. 30 del reglamento de cooperativas de crédito en cuanto limita las fusiones posibles cuando afecten a una cooperativa de crédito a fusiones entre sociedades cooperativas. Limitación que no se encuentra contemplada sin embargo en la Ley 13/1989.

25. En este mismo sentido se pronuncia FAJARDO GARCIA, G. en sus comentarios al Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, CCCV, 1999.

## II.2. NORMATIVA AUTONÓMICA

En el ámbito autonómico, hay que tener en cuenta por una parte, que no todas las Comunidades Autónomas cuentan con normativa propia, situación lógica si se tiene en cuenta de una parte, que ha sido en este año en el que se ha culminado el proceso de traspaso de competencias estatutarias, y de otra, que nos encontramos en fase de adaptación de las normas autonómicas existentes a las necesidades actuales de las cooperativas. Muestra de ello son la ley 1/2000, de 29 de junio, de modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi y la Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de Cataluña que deroga el hasta este momento vigente, texto refundido de cooperativas de Cataluña.

Junto a estas Comunidades Autónomas cuentan con normativa propia: Andalucía ( Ley 2/1999, de 31 de marzo), Aragón ( Ley 9/1998, de 22 de diciembre); Castilla y León ( Ley 4/2002, de 11 de abril); Comunidad Valenciana ( Decreto legislativo 1/1998, de 23 de junio); Extremadura ( Ley 2/1998, de 26 de marzo); Galicia ( Ley 5/1998, de 18 de diciembre); La Rioja ( Ley 4/2001, de 2 de julio); Madrid (Ley 4/1999, de 30 de marzo) y Navarra ( Ley Foral 12/1996, de 2 de julio).

Nota común a todas ellas es la regulación de los procesos de fusión, escisión y transformación de cooperativas, siendo esta regulación en términos generales similar a la recogida en la Ley 27/1999, de Cooperativas estatal, apareciendo la única diferencia digna de mención en cuanto a si es posible una fusión entre cooperativas y otras entidades, figura que la Ley 27/1999, como hemos visto, denomina fusión especial y que puede dar lugar a la creación de una cooperativa o cualquier otra entidad.

En efecto, en cuanto al aspecto subjetivo de la fusión, qué entidades pueden fusionarse, en toda la normativa autonómica se prevé la fusión entre cooperativas. Junto esta figura, en la práctica totalidad de la normativa, se prevé únicamente la posibilidad de la fusión entre una cooperativa y sociedades agrarias de transformación y sociedades laborales, pero siempre con la consecuencia de la creación por fusión de una cooperativa.

No se regula, en consecuencia, el supuesto de la fusión especial con el mismo ámbito que en la Ley estatal, pues en primer lugar no se puede llevar a cabo con cualquier sociedad mercantil y en segundo ligar el resultado de la fusión no puede ser la constitución de una entidad no cooperativa. Las únicas excepciones las encontramos en las leyes catalana, extremeña ¿quiere ello decir que no cabe en los otros ámbitos autonómicos una fusión entre una cooperativa y una sociedad mercantil?. Veamos cuáles pueden ser las circunstancias posibles. Si la fusión especial se va a llevar a cabo entre sociedades civiles o mercantiles, incluso cuyo ámbito de actuación fuera autonómico y cooperativas a las que resulta de aplicación la Ley 27/1999, de Cooperativas, no existe problema alguno para admitir la fusión: Ahora bien, si la situación es la inversa, en la cual la cooperativa actúa en el ámbito autonómico aún podemos diferenciar dos supuestos: tratándose de una Comunidad Autónoma que ha ejercido su competencia normativa y no ha regulado la fusión especial, no parece

posible llevarla a cabo<sup>26</sup>; en cambio, si la Comunidad Autónoma no tiene normativa propia se aplicará la Ley 27/1999, por lo que sí podría llevarse a cabo esta fusión especial<sup>27</sup>.

### II.3. PARTICULARIDADES DE LAS COOPERATIVAS DE CRÉDITO

Como una de las modalidades de los distintos tipos de Cooperativas, las cooperativas de crédito gozan de una gran tradición. Son empresas societarias de base cooperativa, de carácter privado, cuya titularidad corresponde a los socios, siendo estos quienes la administran mediante la elección democrática de sus órganos rectores y del equipo de dirección profesional.

Su particular personificación jurídica implica que de una parte son entidades cooperativas, y de otra entidades de crédito, estando sometidas en los aspectos sociales a la legislación cooperativa y en los económico-financieros a la legislación bancaria.

El art. 104 de la Ley 27/1999, de cooperativas, remite a la legislación específica de cooperativas de crédito por lo que la normativa en esta materia será la contenida en la Ley 13/1989, y el RD 84/1993, 22-01, de desarrollo de la ley<sup>28</sup>.

En materia de fusiones la ley 13/1989 es parca y ambigua: es parca ya que se limita en el artículo 10 a establecer la necesidad de autorización administrativa previa, en las fusiones absorciones o escisiones que afecten a una cooperativa de crédito. Es ambigua ya que se refiere a la entidad resultante de la fusión para indicar solamente que si la resultante es una cooperativa de crédito deberá solicitar su inscripción en el registro correspondiente del Banco de España, pero no determina si es posible que con la fusión se creen otro tipo de sociedades ( ahora bien, entendié-

---

26. A pesar de que no exista una regulación específica, se podría plantear que este vacío legal podría ser cubierto por la aplicación supletoria de la Ley 27/1999. En efecto, dado que en la legislación sectorial no se prohíbe, sino que no se contempla la figura, cabría la aplicación supletoria del art.67 Ley 27/1999, que requiere para su no aplicación una prohibición legal. Ahora bien, junto a esta interpretación laxa de la supletoriedad de la norma estatal no hay que olvidar que en el marco autonómico la norma directamente aplicable es la ley autonómica tal y como nuestro Alto tribunal ha venido a confirmar con sus pronunciamientos por lo que en todo caso, la fusión especial por aplicación supletoria sólo cabría en el caso de un ámbito supraautonómico, o lo que es lo mismo que confluyeran varias cooperativas ubicadas en distintas Comunidades o de actividad cooperativizada superior al territorio autonómico.

27. Quizá en el proceso iniciado de adaptación de la normativa autonómica existente, las futuras leyes autonómicas recojan la figura de la fusión especial, como ha hecho ya la reciente legislación catalana, riojana y extremeña. Pero, en virtud de su competencia en esta materia, también pueden optar por regular aquellas fusiones especiales que consideren adecuadas a su propio tejido empresarial. En este sentido la Ley de Castilla y León recoge la figura de la fusión especial pero limitando su ámbito de aplicación a la fusión entre sociedades laborales y cooperativas de trabajo y entre las sociedades agrarias de transformación y las cooperativas agrarias y cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, teniendo en cuenta por otra parte que la fusión en ningún caso puede dar lugar a una sociedad no cooperativa.

28. Al igual que en materia de cooperativas en general, también hay que tener en cuenta la legislación autonómica en cuanto a las cooperativas de crédito, si bien, con carácter general remiten a la normativa específica estatal en esta materia.

dola en su contexto histórico habría que entender que no ya que la Ley 3/1987 de cooperativas no contemplaba el supuesto de la fusión especial).

Es el RD 84/1993, de desarrollo de la ley 13/89, en su artículo 30 el que amplía esta parquedad normativa introduciendo supuestos en los que es posible, a juicio del legislador reglamentario, las fusiones que afecten a cooperativas de crédito. Estos supuestos son:

a) Las escisiones que tengan por objeto promover una cooperativa de crédito, sea a partir de otras entidades o de una sección crediticia de cooperativas de otras clases, así como las que incidan, en todo o en parte, sobre el patrimonio y el colectivo social de cualquier cooperativa de crédito.

b) Las fusiones que tengan lugar entre cooperativas de otras clases -salvo las de seguros- para promover una de crédito, y las que se produzcan entre cooperativas de crédito preexistentes, o entre éstas y otras entidades de depósito cuando las otras sociedades del sector cooperativo se inhiban del propósito fusionista en el plazo de tres meses una vez recibido la información pertinente del Consejo Rector de la cooperativa crediticia afectada.

c) Las fusiones que, excluyendo también a las de seguros, se produzcan entre cooperativas de crédito y cooperativas de otra clase o grado, siempre que éstas tengan sección de crédito o el núcleo de su objeto social, al menos, pueda ser válidamente asumido, como servicios complementarios o auxiliares, por la cooperativa de crédito nueva o absorbente.

Fuera de estos supuestos el artículo 30 del Reglamento que ahora analizamos no permite otro tipo de fusiones que puedan afectar a las cooperativas de crédito.

#### **II.4. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS FUSIONES**

Por lo que se refiere al Régimen tributario, es la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las Cooperativas, la que contempla las especialidades que en materia tributaria gozan estas entidades. Especialidades que, por otra parte, son expresión patente del mandato constitucional del art. 129.2 CE de fomento y promoción del movimiento cooperativo.

En materia de fusiones, sin embargo, no encontramos en el articulado de la Ley dictado alguno por ello, en cuanto al régimen tributario de las operaciones de fusión es plenamente aplicable a las fusiones de cooperativas el Régimen previsto en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La ley 43/1995, contempla en materia de fusiones dos regímenes, el régimen general y el régimen especial. Ambos son opcionales para el sujeto pasivo, por lo que será la decisión del contribuyente la que determine la tributación mayor o menor de la fusión dado que el régimen fiscal especial contempla unos beneficios fiscales para las entidades que se fusionan, frente al régimen general, y que consiste principalmente en el diferimiento del beneficio derivado de los incrementos patrimoniales producidos por la transmisión de los elementos patrimoniales en la fusión.

En efecto, la realización de una operación de fusión da lugar a la transmisión de elementos de activo que conforman la totalidad o parte del patrimonio de las enti-

dades transmitentes. Debido a estas operaciones, se pone de manifiesto una renta (positiva o negativa) cuyo importe, si aplicamos el régimen general del Impuesto sobre Sociedades se computa por la diferencia entre el valor neto contable y el valor de mercado de los activos transmitidos, según se prevé en el art. 15 LIS (art. 15.2. d. LIS). La integración en la base imponible de las rentas obtenidas se lleva a cabo en el período en que se realicen las operaciones de las que derivan.

Por su parte el régimen especial se encuentra regulado en el Capítulo VIII arts. 97 a 110 de la LIS.

Las características de este régimen especial son las siguientes:

1.- El art. 97 LIS contiene una definición de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de acciones, siguiendo las pautas marcadas por la Directiva comunitaria; y en el marco concreto de las fusiones el art. 97 otorga el carácter de fusión a las operaciones de fusión: por constitución, por absorción, y fusión impropia<sup>29</sup>.

2.- Es un régimen optativo, es de mera decisión por parte del contribuyente si no se opta por este régimen especial, las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en las operaciones de fusión seguirán el régimen general de la LIS. Como ya hemos avanzado, insertas en el régimen general de tributación cualquiera de las operaciones definidas como fusión, obligará a la entidad transmitente a integrar en su base imponible del Impuesto la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

En cambio con el régimen fiscal especial se introduce el principio de neutralidad del impuesto- siguiendo postulados comunitarios- mediante el diferimiento de las rentas generadas, trasladándose el impuesto diferido a la entidad adquirente, de forma que será ésta la que en un futuro tribute por las mismas.

Es en el art. 110 LIS, donde se puede observar cómo lo determinante para la aplicación del régimen es la decisión del contribuyente, decisión que debe ser comunicada a la Administración tributaria en la forma y plazo previstos reglamentariamente. Ahora bien, hay que destacar que la falta de comunicación es solamente un

---

**29. Artículo 97. 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 100 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 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.
- 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.

defecto formal, que puede llevar incluso a un procedimiento sancionador por infracción simple, pero no es motivo de no aplicación del régimen especial<sup>30</sup>.

3.- Los únicos requisitos fiscales, además de tener que cumplir con los requisitos mercantiles (art. 234 y ss LSA), son que una parte del canje de títulos se abone en metálico y que no se trate de operaciones realizadas con el único fin de fraude o evasión fiscal. Es en relación con el fraude o la evasión fiscal donde se introdujo en el año 2001, a través de la Ley 14/2000, de Medidas Fiscales, una "ligera" variación.

En efecto, en la regulación vigente hasta diciembre de 2000 en la redacción del artículo 110<sup>31</sup> quedaba claramente de manifiesto que la entidad decidía aplicar el régimen especial, comunicaba a Administración, y no procedía a integrar las rentas en su base imponible.

Por su parte la Administración procedería, en un momento posterior, a la comprobación administrativa, y observar si se había producido la operación de fusión con una finalidad principal de elusión o fraude fiscal.

Comprobada por parte de la Administración esta actuación elusiva debía llevarse a cabo la regularización tributaria, que conllevaba, en otras consecuencias, evidentemente la pérdida del derecho al régimen especial.

En este sentido, la Administración Tributaria española como el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en sentencia de 17 de julio de 1997, venían entendiendo que no se está ante actuaciones elusivas cuando existen motivos económicos fundados, válidos dice la DGT en consulta vinculante de 22 de junio de 1999, por lo que se podrá aplicar el régimen fiscal especial.

La base de esta postura tanto jurisprudencial como administrativa la encontramos en el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE. En este precepto se establece que un Estado Miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones en materia de régimen especial o a retirar el beneficio de las mismas cuando la opera-

30. Como se ha puesto de manifiesto por la doctrina el incumplimiento de las exigencias formales en el ámbito de los beneficios tributarios, no puede derivar en una pérdida del derecho a la aplicación de los mismos, vid., entre otros, MARTIN QUERALT, J. "El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias", Civitas REDF, 1975, nº5, p. 157; LOZANO SERRANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, TECNOS, Madrid, 1988, p. 57. En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V0087/99, de 7 de octubre. Sin embargo hay algún autor que postula la pérdida del derecho si se incumple con esta comunicación previa, vid. en este sentido MALVAREZ PASCUAL, L.A. *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*, CEF, Madrid, 1996, p. 277, y NAVARRO EGEA, M. *Fiscalidad de la reestructuración empresarial. La fusión y la escisión*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 225-226.

31. La redacción del **Artículo 110** vigente hasta el 31 de diciembre de 2000 era la siguiente:

"1. El régimen establecido en el presente capítulo se aplicará en los casos en que así lo decida el sujeto pasivo. La opción por el mismo deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura.

2. Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos."

ción de fusión tenga como principal objetivo o uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; entendiendo el legislador comunitario que las fusiones deben hacerse por motivos económicos válidos, y considera como tales la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación a título ejemplificativo, pudiéndose presuponer a juicio del legislador comunitario que si no se efectúan por estos motivos la operación tiene como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal..

En este sentido, la consulta de la DGT citada afirma que aplicando los términos del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE la mera búsqueda del beneficio fiscal no es motivo válido suficiente, para concluir que si junto a la búsqueda del beneficio fiscal concurre un motivo económico válido- reestructuración o racionalización de las actividades- la utilización por parte del contribuyente del procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos no puede permitir, por sí mismo, presumir un propósito de fraude o evasión fiscal<sup>32</sup>.

¿Cuál es la “ligera” variación que podemos observar en la redacción vigente del artículo 110?

En este precepto, en su párrafo segundo, reproduce-a diferencia de la regulación anterior- los criterios previstos en el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE ya que se establece que no se aplicará el régimen 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. Destacamos esta última frase por suponer una novedad del legislador español frente al texto de la Directiva.

La redacción vigente plantea las siguientes interrogantes: ¿en qué momento y por quién se va a verificar que la operación de fusión no se basa en motivos económicos válidos?. En la regulación actual, en efecto, no se hace referencia a una comprobación administrativa sino que por el contrario, de la redacción del precepto podemos colegir que se ha convertido en un requisito para poder gozar de la aplicación del régimen fiscal.

Esta interpretación del segundo precepto se reafirma con la lectura del tercer párrafo (también introducido por la Ley 14/2000, de Medidas Fiscales) al contemplarse la posibilidad que tienen los interesados de elevar consultas tributarias a la Administración, cuya contestación tendrá carácter vinculante, “sobre la aplicación y

---

32. En este punto hay que tener presente que las economías de opción fiscal son totalmente adecuadas al deber de contribuir constitucionalmente consagrado, por lo que resulta evidente el razonamiento de la DGT; en efecto si el régimen especial de fusiones lo que está regulando es la ventaja fiscal que la figura mercantil de la fusión puede reportar a las entidades que participan en la operación, es lógico exigir por la normativa tributaria que la operación de fusión tenga como finalidad la concentración económica o la reestructuración empresarial como motor de arranque, pero no es menos cierto que a la vista de la regulación fiscal, podrían buscarse otros modos de concentración o colaboración empresarial en función de la existencia de mayores beneficios fiscales.



cumplimiento de este requisito” en palabras del legislador. Así pues, lo que en la regulación anterior al año 2001 era una comprobación en la fase de inspección se ha convertido en un requisito previo a la aplicación del derecho a gozar del régimen especial.

¿Cómo pueden saber las entidades que quieren participar en operaciones de fusión si la Administración tributaria va a considerar que se trata de una actuación ajustada a derecho o por el contrario si va a considerar que se trata de una actuación fraudulenta? Parece que el único camino para estas entidades es el de elevar una consulta ante la Administración. El régimen de las consultas se encuentra previsto en el artículo 107 LGT y en el RD 404/1997, de 21 de marzo, en cuanto a consultas vinculantes se refiere. Sin entrar en honduras baste decir que las consultas deben realizarse por escrito con carácter previo a la realización del hecho imponible, por tanto antes de iniciarse los procesos de fusión, y aportar los datos y antecedentes necesarios para que la Administración, en el plazo máximo de seis meses resuelva la consulta.

Mediante esta instrumentalización de las consultas a la hora de llevar a cabo operaciones de fusión ¿no se corre el riesgo de transformar la obligación de la Administración de comprobar la veracidad de las situaciones tributarias de los contribuyentes como expresión del deber de contribuir en una mecanismo más de obtener información con trascendencia tributaria esquivando los requisitos que para la obtención de información contiene la propia Ley General Tributaria en sus arts. 111 a 113?

Un argumento a favor de esta modificación podría ser la necesidad de adaptar la regulación a la Directiva y jurisprudencia citada y en ese sentido se hace referencia a los motivos económicos válidos. Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley 14/2000, no es éste sino “razones de tipo técnico, derivadas de la experiencia de aplicación de las normas tributarias por la Administración y los contribuyentes” las que justifican la modificación de algunos de los aspectos del Régimen especial de fusiones.

¿Qué razones de tipo técnico pueden subyacer en esta modificación?. Debemos recordar que el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, no fue reproducido por el legislador español al introducir el régimen especial de fusiones, en un primer momento en la Ley 21/1991, de 16 de diciembre, -ley que adaptó a nuestro ordenamiento jurídico la Directiva- y posteriormente en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta forma de actuar del legislador no es contraria al ordenamiento comunitario dado que el artículo 11 prevé una opción para los Estados Miembros, quienes en consecuencia, podían establecer los mecanismos de control de las actuaciones fraudulentas de acuerdo con su propio ordenamiento<sup>33</sup>.

33. La Exposición de Motivos de la Directiva 90/434/CEE, precisamente concluye previendo la posibilidad de que los Estados Miembros no apliquen la Directiva cuando se produzcan las circunstancias previstas por el artículo 11.

El legislador español optó con la redacción del artículo 110 por una postura de mínima intervención administrativa en las decisiones económicas de las entidades que participaban en las operaciones de fusión, de tal forma que la Administración tributaria actuaba dentro de su ámbito de comprobación e investigación de las situaciones tributarias declaradas por los contribuyentes.

Los problemas, sin embargo, entendemos que han surgido no por la opción de reconducir una cláusula de salvaguardia frente a situaciones fraudulentas al momento de la comprobación inspectora, sino por la remisión a términos, cuyo significado o contenido desde el ámbito tributario es múltiple como el término fraude al que acompaña el término evasión fiscal. Si se observa que bajo el concepto de fraude se pueden abarcar situaciones tan diferenciadas como la defraudación tributaria y el fraude de ley es patente que no pocas habrán sido las dificultades de la Administración tributaria para demostrar en fase probatoria la voluntad de eludir las normas tributarias en las operaciones de fusión<sup>34</sup>. Por otra parte, también hay que destacar que dejar en manos de la Administración tributaria la decisión última sobre si las actuaciones realizadas han sido por cuestiones elusivas o evasivas desde el punto de vista fiscal, sin duda puede producir inseguridad jurídica en los contribuyentes. Estas circunstancias son lo que en nuestra opinión haría inoperativa la comprobación prevista por el legislador tributario que ha optado en su reformulación por reproducir los supuestos en los que se considera que existen motivo objetivos para acudir a las operaciones de fusión- contemplados en la Directiva- añadiendo la coletilla *con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*.

Podemos entrever en la nueva regulación una mayor operatividad para la Administración tributaria, en el sentido de que con la redacción dada al artículo 110, ya no va a ser la Administración la que ante una operación de fusión y por tanto una comunicación de las actuaciones sea la que compruebe si la operación tiene fundamento legal y legítimo, o en términos del precepto, motivos económicos válidos, sino que van a ser las entidades las que tengan que probar ante la Administración sus “buenas intenciones” con las operaciones de fusión que pretendan llevar a cabo, situación que, en definitiva sigue dejando patente la inseguridad jurídica del contribuyente ante la aplicación de la norma por la Administración tributaria. Quizá el legislador tributario para la aplicación o no del régimen fiscal, hubiera podido contar con aquellos controles que en otros ámbitos del ordenamiento jurídico existen en torno a las fusiones y remitirse a los mismos para evitar perjuicios a los contribuyentes<sup>35</sup>.

Entrando propiamente en el régimen fiscal especial, podemos delimitar tres aspectos: el régimen de las entidades transmitentes; el régimen aplicable a las enti-

34. Sobre concepto de fraude de ley, vid. por todos MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 12 ed. . p.217 ss.

35. pensemos por ejemplo, en los mecanismos de control que en el marco de la competencia se fijan para las concentraciones de empresas y que impiden la concentración económica por motivos ajenos a razones económicas.

dades adquirentes y el régimen aplicables a los socios. Vamos a analizar brevemente cada uno de ellos.

A) *Régimen fiscal de las entidades transmitentes.* Como hemos avanzado la renta en las operaciones de fusión se produce por la diferencia entre el valor neto contable y el valor normal de mercado de los bienes elementos transmitidos. Esta renta se produce en las fusiones en las entidades que se disuelven, en las escisiones en las que se escinden.

Pues bien, esta renta según dispone el art. 98 LIS no se integra en la base imponible de la entidad transmitente siempre que se cumplen los requisitos comentados con anterioridad y vaya referido a:

1. Rentas puestas de manifiesto como consecuencia de transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos situados en el mismo.

2. Rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones realizadas por entidades residentes en España, de establecimientos permanentes en Estados no miembros de la Unión Europea, a favor de entidades residentes en España.

3. Rentas puestas de manifiesto por la transmisión realizada por entidades no residentes en territorio español, de establecimientos permanentes situados en el mismo.

4. Rentas puestas de manifiesto como consecuencia de transmisiones llevadas a cabo por entidades residentes, establecimientos permanentes situados en Estados Miembros de la Unión europea a favor de entidades residentes en ellos, a favor de entidades contempladas en la directiva 90/434/CEE y sometidas a Impuesto sobre Sociedades y no exentas del mismo.

Podemos realizar las siguientes puntualizaciones:

1. No se excluyen las rentas de la base imponible en los tres primeros supuestos cuando la entidad adquirente esté exenta del impuesto.

2. Cuando se transmita un establecimiento permanente y sea de aplicación el régimen previsto en el cuarto supuesto ( directiva 90/434/CEE) la base imponible se incrementará en el importe del exceso de las pérdidas sobre los beneficios imputados por el establecimiento permanente en los 10 años anteriores.

3. Participaciones en el capital social del adquirente ( art. 103 LIS). Si la entidad transmitente tenía participación en el capital social de la adquirente con anterioridad a la operación de fusión la renta derivada de esta participación no se integrará en la base imponible aunque se renuncie a la aplicación del régimen especial.

B) *Régimen fiscal de las entidades adquirentes.*

Al hablar de entidad adquirente nos referimos bien a la nueva sociedad constituida por la operación de fusión ( fusión por constitución) bien a la sociedad absorbente que subsiste tras la operación de fusión ( fusión por absorción) (art. 99 LIS). Los rasgos característicos de esta tributación son:

- Los bienes y derechos recibidos se valoran a efectos fiscales por el mismo valor que tenían en la entidad transmitente con anterioridad a la operación. En cambio si no se aplica el régimen especial, por renuncia o exclusión, el valor de los bienes y derechos será el que acuerden las partes con el límite del valor normal de mercado.

- Existe subrogación de bienes y derechos.

- Se permite la compensación de bases imponibles negativas de la entidad transmitente.

- Existe la necesidad de cumplir con una serie de obligaciones contables previstas en el art. 107 LIS.

- Cuando la entidad adquirente participa en la transmitente con anterioridad a la fusión en la anulación de la participación se produce una renta que tiene distinta repercusión según la participación sea inferior a 5% o sea igual o superior a 5%. (art. 103 LIS).

### *C) Régimen fiscal de los socios.*

Las reglas aplicables a las rentas de los socios se encuentran en el art. 102 LIS. El importe de la renta que se puede generar a los socios en las operaciones de fusión se computa por la diferencia entre el valor real de los valores recibidos y el valor de lo entregado, determinado aplicando los criterios del IRPF o del IS según sea persona física o jurídica, no integrándose en la base imponible la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente.

Además el art. 109 LIS establece normas para evitar la doble imposición.

En definitiva y como síntesis, el régimen fiscal especial en materia de fusiones lo que va a implicar es diferir las rentas obtenidas por la transmisión de los elementos, hasta el momento futuro en que las mismas se vuelvan a transmitir, por lo que en algún supuesto ello podría suponer la no tributación efectiva de las mismas. Por otra parte, como es optativo dependerá de la situación económico-financiera de las partes ya que si se pueden compensar rentas para disminuir pérdidas mediante la aplicación del régimen general con no optar por el régimen especial es suficiente.

¿Cómo se contemplan las operaciones de fusión en nuestro entorno europeo?. Si indicáramos que la Directiva comunitaria tenía como finalidad establecer un marco armonizador fácil es colegir que el régimen de fusiones es muy similar en el resto de ordenamientos de los distintos Estados miembros.

## **III. LA CREACIÓN DE GRUPOS COOPERATIVOS**

El grupo representa la existencia de una única empresa que como tal persigue un fin común y general, el denominado interés grupal, interés que se sobrepone a los particulares de las sociedades individuales, interés que persiguen todas las enti-

dades del grupo como una unidad económica aun a costa de sacrificar los suyos propios<sup>36</sup>.

Si bien este sacrificio individual en las sociedades anónimas es el punto de fricción en el Derecho de sociedades ante la idea del grupo, quizá no se llegue a la misma conclusión en el ámbito cooperativo.

En primer lugar porque, a diferencia de las sociedades mercantiles donde predomina el interés individual de la sociedad como empresa, en las sociedades cooperativas existe un componente clave de economía social, de búsqueda de intereses colectivos y generales frente a los intereses individuales como empresarios.

En segundo lugar y como bóveda de nuestro planteamiento pensamos, que en el mundo cooperativo la función básica que persigue la existencia del grupo es precisamente mantener los intereses individuales de las sociedades cooperativas que lo forman, intereses que por la sinergia del mercado y de la economía en general no podrían ser llevados a cabo de mantenerse como sociedades individuales.

Siendo ello así, la existencia del grupo en el ámbito cooperativo no sólo no va en contra de los principios cooperativos<sup>37</sup> de la AIC sino antes al contrario se está convirtiendo en el mundo globalizador en el que nos encontramos insertos en una pieza clave del mantenimiento de la Economía social.

En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 27/1999, pone de manifiesto que “Las especiales características de las sociedades cooperativas han hecho necesaria la regulación del grupo cooperativo, con la finalidad de impulsar la integración empresarial de este tipo de sociedades, ante el reto de tener que operar en mercados cada vez más globalizados”.

En tercer lugar junto a los principios cooperativos que permiten y justifican la existencia del grupo cooperativo también debemos tener en cuenta el marco constitucional empresarial que deriva del art. 38 CE y en virtud del cual la libertad de acceso al mercado y la libertad de elección jurídica de empresa avalan la “normalidad” constitucional de la agrupación de sociedades, por lo que cualquier intervención injustificada del legislador limitando o reduciendo estas libertades podrían tildarse de injerencias con claros visos de inconstitucionalidad.

---

36. En este sentido, BLAZQUEZ LIDOY, A. *Régimen de los grupos de sociedades en la Ley 43/1995*, ed. EF, Madrid, 1999, p. 32.

37. Clásica es la opinión no favorable a la existencia de un grupo cooperativo por contravenir los principios de la AIC, sin embargo creemos que esta postura está pensando en una tipología concreta de grupo que definiría al mismo con las características típicas de dominación de la entidad cabecera de grupo y la dirección única, características que en algún momento podrían no estar muy acordes con los principios cooperativos. Ahora bien, hay que tener en cuenta que la tipología de grupo puede ser tan variada como pretendan las entidades que la componen, y en la realidad podemos encontrarnos con grupos absolutamente centralizados, otros en los cuales existe una actuación delegada de modo controlado; otros totalmente descentralizados e incluso grupos en los que se observa que existe como vínculo no es más que una voluntad de coordinación de actividades entre entidades sobre un plano de igualdad. Vid. MOLINA NAVARRETE, C. *El derecho nuevo de los grupos de empresa. Entre libertad y norma*, Ibidem ediciones, Madrid, 1997, p. 167; TREU, T. “Gruppi di imprese e relazioni industriali: tendenze europee”, *Giornale di Diritto del Lavoro e di Relazioni Industriali*, 1988, nº 40, p. 663.

Sin embargo, hay que recordar que si bien existe la libertad de organización empresarial al igual que las demás libertades constitucionalmente proclamadas, no tiene carácter absoluto y están necesitadas de una regulación que las organice jurídicamente y la engarce en nuestro ordenamiento jurídico de forma que se respeten y queden tutelados los otros bienes, valores, libertades y principios de relevancia constitucional. Entendemos que este es uno de los grandes retos que debe abordar el Derecho de Sociedades, configurar el concepto y clases de grupo para dotar a los mismos de un ordenamiento jurídico del que aún carecen sin alterar ni mermar los distintos intereses y entidades que entra en juego<sup>38</sup>.

### **III.1. MARCO NORMATIVO GENERAL: DEFINICIÓN DE GRUPO COOPERATIVO**

La Ley 27/1999, de cooperativas dedica el Capítulo IX a las cooperativas de segundo grado, grupo cooperativo y otras formas de colaboración. En este sentido la Ley de cooperativas es pionera, como ley general que es, al dotar de contenido jurídico al grupo cooperativo en su artículo 78.

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

De la definición de grupo cooperativo podemos extraer las siguientes notas:

1. El grupo cooperativo puede estar formado por varias cooperativas de la misma clase o por cooperativas de distintas clases. Esta nota viene a reforzar el principio cooperativo sexto “la intercooperación”. En efecto, mediante la formación de un grupo cooperativo por sociedades cooperativas heterogéneas se pueden conseguir resultados positivos en cuanto a disminución de costes, abaratamiento de servicios prestados, autofinanciación que permite que las cooperativas integrantes en un grupo puedan seguir cumpliendo los fines para las que fueron creadas. Es en este ámbito donde las cooperativas de crédito asumen sin duda un papel relevante de financiación de las otras cooperativas agrupadas en un grupo intercooperativo.

Podríamos afirmar que con la regulación del grupo cooperativo se sientan las bases para la modernización y reestructuración de las cooperativas en general, y las cooperativas de crédito en particular, que tienen la posibilidad de asociarse en grupos en pos de la consecución de una banca cooperativa competitiva que pueda proyectarse en el mercado europeo.

38. Vid. EMBID IRUJO, J. M. voz “Grupo de sociedades”, en *Enciclopedia jurídica básica*, vol. II, Civitas, Madrid, 1995; ROJO, A. “ Los grupos de sociedades en el Derecho español”, RDM 1996, nº 220, p. 464. MOLINA NAVARRETE, C. *El derecho nuevo de los grupos...*, op.cit. p. 149; MONEREO PEREZ, *Teoría jurídica de los grupos de empresas y derecho del Trabajo*, Comares, Granada, 1997, pp. 200-202 La normativa actual en materia de grupos es escasa y dispersa. Si encontramos en el ordenamiento tributario regulación específica tanto para el grupo societario con carácter general como para el grupo cooperativo en particular como tendremos ocasión de comentar.

2. La entidad de cabeza de grupo emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas produciendo una unidad de decisión. Esta unidad de decisión es el rasgo que define todo grupo como empresa. Se podría argumentar, en una primera lectura, que esta obligación de cumplimiento choca con el principio democrático y el principio de autonomía cooperativa<sup>39</sup>.

Sin embargo, si comparamos la regulación competencial de la Asamblea General, reguladas en el artículo 21 y el ámbito de al que puede afectar la emisión de instrucciones, hay que concluir que, siempre debe haber una decisión debatida y aprobada en la sociedad agrupada sobre la instrucción<sup>40</sup>. Además, la cooperativa es siempre independiente en su capital social, y como apuntamos más adelante, no existe obligación de consolidar resultados.

Por otra parte, el régimen de responsabilidad previsto en el apartado 6º del artículo 78 salvaguarda la autonomía cooperativa, puesto que establece que la respon-

39. En la Ley 4/1993, de cooperativas de Euskadi, expresamente se establece que el funcionamiento del grupo debe ajustarse a los principios cooperativos ( art. 135 bis, introducido por Ley 1/2000).

40. El art. 78.2 y 3 establece que: " La emisión de instrucciones podrá afectar a distintos ámbitos de gestión, administración o gobierno, entre los que podrían incluirse:

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

3. La aprobación de la incorporación al grupo cooperativo precisará el acuerdo inicial de cada una de las entidades de base, conforme a sus propias reglas de competencia y funcionamiento." Por su parte, el artículo 21 de la Ley determina que: Corresponde en exclusiva a la Asamblea General, deliberar y tomar acuerdos sobre los siguientes asuntos:

a)...

.....

c) Modificación de los Estatutos y aprobación o modificación, en su caso, del Reglamento de régimen interno de la cooperativa.

d) Aprobación de nuevas aportaciones obligatorias, admisión de aportaciones voluntarias, actualización del valor de las aportaciones al capital social, fijación de las aportaciones de los nuevos socios, establecimiento de cuotas de ingreso o periódicas, así como el tipo de interés a abonar por las aportaciones al capital social.

e) Emisión de obligaciones, títulos participativos, participaciones especiales u otras formas de financiación mediante emisiones de valores negociables.

f) Fusión, escisión, transformación y disolución de la sociedad.

g) Toda decisión que suponga una modificación sustancial, según los Estatutos, de la estructura económica, social, organizativa o funcional de la cooperativa.

h) Constitución de cooperativas de segundo grado y de grupos cooperativos o incorporación a éstos si ya están constituidos, participación en otras formas de colaboración económica contemplada en el artículo 79 de esta Ley, adhesión a entidades de carácter representativo así como la separación de las mismas.

.....

j) Los derivados de una norma legal o estatutaria.

3. La competencia de la Asamblea General sobre los actos en que su acuerdo es preceptivo en virtud de norma legal o estatutaria tiene carácter indelegable, salvo aquellas competencias que puedan ser delegadas en el grupo cooperativo regulado en el artículo 78 de esta Ley.

sabilidad 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.

3. La entidad cabeza de grupo puede ser una sociedad no cooperativa. Si bien podría afirmarse que en la definición de grupo del apartado 1º del artículo 78, no se establece expresamente, esta nota se explicita en el apartado 4º del mismo precepto legal al establecer que *los compromisos generales asumidos ante el grupo deberán formalizarse por escrito, sea en los Estatutos de la entidad cabeza de grupo, si es sociedad cooperativa*, o mediante 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.

4. La creación del grupo cooperativo es un procedimiento jurídico que culmina con un acuerdo de integración al grupo que debe formalizarse mediante inscripción registral. Así el apartado 5º prevé que el acuerdo de integración en un grupo se anotará en la hoja correspondiente a cada sociedad cooperativa en el Registro competente.

5. Una última nota, como hemos apuntado anteriormente, sería la no obligatoriedad de la consolidación de cuentas para el grupo cooperativo<sup>41</sup>. A este respecto, encontramos en las Disposiciones Finales, en concreto en la Disposición Final Cuarta, tan sólo una remisión a la regulación reglamentaria siendo el Gobierno el que deberá mediante el desarrollo correspondiente indicar en qué casos corresponde la consolidación de cuentas<sup>42</sup>.

En el marco autonómico dos son las Comunidades Autónomas que han regulado los grupos cooperativos de forma detallada: Euskadi y Cataluña<sup>43</sup>, y junto a ellas La Rioja remite a la legislación estatal como marco normativo para la creación de grupos normativos en su territorio. En la legislación vasca no se introducen cambios

41. Esta es una diferenciación clara con el grupo de sociedades mercantiles, pues en este último la consolidación tiene carácter obligatorio (RD 1815/1991).

42. En la Disposición final cuarta se prevé 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*. Hasta la fecha no ha sido aprobada ninguna norma reglamentaria a este respecto. Sí existe un borrador de contabilidad aplicable a las cooperativas que ha sido informado por un grupo de expertos y que ha sido elaborado por el ICAC ( puede consultarse el mismo en la página web del ICAC).

43. En las otras leyes autonómicas tan sólo encontramos referencias genéricas al grupo como forma de colaboración entre cooperativas, salvo en la Ley 4/2001, de cooperativas de La Rioja, que si bien, no lo regula de forma expresa se remite a la legislación estatal estableciendo que los grupos cooperativos se ajustarán a la legislación estatal sobre esta materia (Art. 131).



significativos respecto de la Ley 27/1999<sup>44</sup>, pero sí encontramos variaciones dignas de destacar en la Ley de cooperativas catalana.

En efecto, el art. 125 de la Ley 18/2002, de cooperativas de la Comunidad de Cataluña, al definir el grupo cooperativo introduce las siguientes notas diferenciadoras respecto de las legislaciones estatal y vasca:

- Se establece, de un lado, que el grupo cooperativo estará formado *mayoritariamente*, por varias sociedades cooperativas, cualquiera que sea su clase, y, de otro, que la entidad cabeza de grupo, *ha de ser necesariamente una cooperativa*. De este modo en el marco autonómico catalán un grupo cooperativo podrá estar formado por varias cooperativas y varias sociedades no cooperativas- siempre que sean mayoría las primeras- y la entidad cabeza de grupo será siempre una cooperativa. En cambio, en el ámbito estatal y en Euskadi, el grupo cooperativo estará compuesto en su totalidad por cooperativas con la excepción de la entidad cabeza de grupo, que podrá ser una sociedad no cooperativa.

¿Puede tener alguna relevancia esta diferenciación?. A efectos de legislación cooperativa parece que no, pero avanzándonos a la exposición del régimen tributario si puede tener importancia, dado que a efectos fiscales para poder gozar del régimen especial de grupos de sociedades cooperativas, se entiende por grupo el conjunto formado por cooperativas agrupadas y la cabeza de grupo que puede ser cooperativa o no cooperativa. Mientras no se produzca una modificación en la legislación vigente, por tanto, los grupos cooperativos nacidos al amparo del art. 125 de la Ley de cooperativas de Cataluña, compuestos de forma mixta por cooperativas y por sociedades no cooperativas, parece que no podrán acogerse a este régimen especial.

### **III.2. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS GRUPOS COOPERATIVOS. ESTUDIO COMPARATIVO CON EL REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES<sup>45</sup>**

Expuesto el concepto de grupo cooperativo en el marco de la legislación cooperativa, vamos a analizar el régimen tributario de los grupos partiendo de una idea básica: la definición tributaria del grupo de sociedades, en general, y del grupo

44. El art. 135 bis define los grupos cooperativos vascos en términos similares a los previstos en el art. 78 Ley 27/1999.

45. Debemos poner de manifiesto que el hecho de que se acoja un grupo cooperativo al régimen de declaración consolidada no es óbice, en sí mismo, para que las cooperativas integrantes pierdan sus beneficios fiscales reconocidos en la Ley 20/1990. Además queremos constatar que la aplicación del régimen fiscal del grupo no impide que se pueda aplicar al mismo tiempo otros regímenes especiales y, en concreto el de Empresas de reducida dimensión, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el art. 122 LIS( tener un Importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio inmediato anterior inferior a 5 millones de euros; tratándose de un grupo la cifra de negocios se refiere al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo).

cooperativo en particular no tiene porqué coincidir con la definición dada por la legislación mercantil.

Con ello no queremos decir que nos encontremos ante dos realidades distintas sino tan sólo pretendemos dejar constancia de, lo que la doctrina ha venido a denominar, la “autonomía calificadora de la ley tributaria” que podríamos sintetizar como la facultad del legislador tributario para redefinir actos, hechos, negocios o situaciones jurídicas regulados en otras ramas del ordenamiento jurídico, con la finalidad de lograr la aplicación justa del deber de contribuir o, en otras ocasiones, tratando de evitar posibles actuaciones de evasión fiscal, sin que esta actuación suponga en modo alguno desconocimiento o desprecio por los conceptos acuñados por otras ramas de nuestro ordenamiento jurídico<sup>46</sup>.

Es en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las cooperativas donde debemos buscar el origen del tratamiento tributario de los grupos cooperativos, en concreto en su Disposición Final Segunda, apartado tercero, en la que se faculta al Gobierno para dictar las normas necesarias para la adaptación de las disposiciones que, en aquellos momentos, regulaban la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades<sup>47</sup> - y que en la actualidad se encuentran en Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, Capítulo VII del Título VIII, bajo la rúbrica de Régimen de consolidación fiscal<sup>48</sup>- a aquellas cooperativas que en virtud de sus reglas estatutarias mantuvieran relaciones de vinculación en el ejercicio de sus actividades económicas.

Cumpliendo el mandato del legislador, se aprobó el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan las normas aplicables a los grupos de cooperativas que opten por la tributación consolidada, R.D. que continúa vigente al prever su aplicación la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en su Disposición Final segunda, apartado 3º

Centrándonos en la Ley 43/1995<sup>49</sup>, se regula el régimen especial de consolidación fiscal en los artículos 78 a 96. Se trata, al igual que el régimen especial sobre fusiones analizado anteriormente, de un régimen de aplicación voluntaria que, a dife-

---

46. Vid por todos, MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LOPEZ, *Curso de derecho Financiero y Tributario.....*, op cit, p. 257.

47. A la hora de aprobarse la Ley 20/1990, la normativa que regulaba la tributación de los grupos eran el RD-L.15/1977 y el RD. 1414/1977, ambos derogados en la actualidad por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

48. Capítulo modificado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social ( BOE núm. 313, de 31 de diciembre).

49. Se debe tener en cuenta que, dado que vamos a hacer referencia a la Ley vasca de cooperativas, existen regímenes tributarios especiales por razón del territorio. En concreto, por lo que a Euskadi se refiere, el Concerto económico, dispone que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma por lo que las Diputaciones Forales tiene competencia normativa. Para ver las diferencias en el tratamiento del grupo de sociedades vid. art. 25 Ley 12/1981, redacción Ley 38/1997, y Normas Forales 24/1996 (Alava); 7/1996 (Guipúzcoa); 3/1996 (Vizcaya).

rencia de las fusiones, conserva su independencia del régimen de consolidación mercantil<sup>50</sup>.

La finalidad última del régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades no debe ser otro que el cumplimiento del deber de contribuir ex artículo 31 CE, y en consecuencia someter a tributación la renta obtenida por la sociedad sujeto pasivo del impuesto teniendo en cuenta, además, que debe conseguirse la neutralidad en la aplicación del sistema tributario ante las decisiones económicas.

Ante la existencia del grupo a efectos del Impuesto el sujeto que obtiene la renta gravable no es cada una de las sociedades que lo conforman sino el grupo mismo considerando al mismo como una unidad económica y surgiendo, de este modo, la tributación consolidada como única vía de posibilitar el exacto cumplimiento del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica<sup>51</sup>. Por ello, el art. 79 LIS establece como sujeto pasivo del impuesto el grupo fiscal, ostentando la sociedad dominante la representación del grupo.

Lógicamente, las peculiares reglas del funcionamiento de las cooperativas impide que los grupos cooperativos se puedan encuadrar en este régimen de tributación, y ello justifica la pervivencia, tras aprobarse la Ley 43/1995, del RD 1345/1992, donde se recogen las especialidades del régimen aplicable a los grupos de cooperativas frente al aplicable con carácter general a los grupos fiscales, que en todo caso resultará aplicable supletoriamente en lo que no resulte incompatible con las previsiones del RD. 1345/1992. Por ello, parece conveniente realizar el estudio de la tributación de los grupos de cooperativas mediante un análisis comparativo que iniciamos a continuación.

**1.** Comenzando por el análisis del aspecto subjetivo de la tributación consolidada, el concepto de grupo, podemos observar cómo la definición de grupo consolidado en el RD 1345/1992, art. 1º, se aparta del criterio de participación en el capital, criterio que resulta determinante para la aplicación del régimen de consolidación

50. Podemos establecer, de forma sintética, las principales diferencias entre el régimen de consolidación mercantil y el régimen de consolidación fiscal en las siguientes:

- el régimen mercantil es de carácter obligatorio debiéndose efectuarse cuando concurren las circunstancias previstas por la normativa mercantil. El régimen tributario de consolidación fiscal es voluntario.
- El régimen mercantil es, en principio, de duración indefinida, y el tributario también si bien puede renunciarse a la aplicación del mismo mediante la correspondiente declaración censal (art. 84.4 LIS).
- El grado de dominio en el régimen mercantil lo determina el control efectivo, en cambio en el régimen tributario lo determina la participación, directa o indirecta, de al menos el 75% (art.81 LIS).
- En el régimen mercantil puede resultar necesario realizar ajustes de homogeneización, en el régimen tributario no es necesario, dado que se exige el cierre del periodo impositivo para todas las sociedades en un mismo momento ( art. 90 LIS) y no se parte del resultado contable consolidado sino de la suma de las bases imponibles individuales (art. 85 LIS).
- En la consolidación mercantil existen tres métodos de integración: la global, integración proporcional y puesta en equivalencia; en el régimen fiscal sólo existe el método de integración global.

51. Vid. BLAZQUEZ LIDOY, A. *El régimen de grupos....*, op. cit. P. 164. JADAUD, B. *L'impôt et les groupes de sociétés*, Paris, Berger-Lavault, 1970, pp. 22-23.

fiscal, y se introduce el criterio de las relaciones de vinculación en sus actividades empresariales, dimanadas de la voluntad estatutaria<sup>52</sup>.

¿Cómo se materializan estas relaciones de vinculación?. Entendiendo por grupo de cooperativas el conjunto formado por una entidad cabeza de grupo y las cooperativas que tengan la condición de socio o *asociado*<sup>53</sup> de aquella, sobre las que se ejerza poderes de decisión en virtud de sus reglas estatutarias<sup>54</sup>. Si relacionamos estas notas del grupo cooperativo a efectos fiscales con el grupo cooperativo regulado en el art. 78 de la Ley 27/1999, y los arts. 135 bis de la Ley 4/1993 y 125 de la Ley 18/2002, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

52. Al no hacer referencia a la necesidad de llegar a un grado de participación en el capital social, sino a otro tipo de relaciones de vinculación, se evita en el caso de que alguna de las cooperativas esté considerada como protegida que pierda, por este motivo tal consideración ya que el art. 13. 9 de la Ley 29/1990, establece que: "será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la participación, en cuantía superior al 10%, en el capital social de entidades no cooperativas.

No obstante, dicha participación puede alcanzar el 40 por ciento 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 ciento de los recursos propios de la cooperativa.

Por su parte, el Ministerio de Economía y Hacienda puede autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de 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".

53. Destacamos este término en cursiva dado que, como de todos es sabido, la Ley 27/1999, sustituyó la figura del asociado por la de socio colaborador ampliando sus posibilidades de participación y contemplando la posibilidad de establecer vínculos sociales de duración determinada. "Artículo 14. Socios colaboradores. Los Estatutos podrán prever la existencia de socios colaboradores en la cooperativa, personas físicas o jurídicas, que, sin poder desarrollar o participar en la actividad cooperativizada propia del objeto social de la cooperativa, pueden contribuir a su consecución.

Los socios colaboradores deberán desembolsar la aportación económica que determine la Asamblea General, la cual fijará los criterios de ponderada participación de los mismos en los derechos y obligaciones socioeconómicas de la cooperativa, en especial el régimen de su derecho de separación.

Al socio colaborador no se le podrán exigir nuevas aportaciones al capital social, ni podrá desarrollar actividades cooperativizadas en el seno de dicha sociedad.

Las aportaciones realizadas por los socios colaboradores en ningún caso podrán exceder del cuarenta y cinco por ciento del total de las aportaciones al capital social, ni el conjunto de los votos a ellos correspondiente, sumados entre sí, podrán superar el treinta por ciento de los votos en los órganos sociales de la cooperativa.

Podrán pasar a ostentar la condición de socios colaboradores aquellos socios que por causa justificada no realicen la actividad que motivó su ingreso en la cooperativa y no soliciten su baja.

El régimen de responsabilidad de los socios colaboradores es el que se establece para los socios en el artículo 15, puntos 3 y 4, de esta Ley".

54. Constituido un grupo cooperativo a efectos fiscales, se pueden producir alteraciones en su composición con posterioridad si se producen nuevas relaciones de vinculación entre la entidad cabeza de grupo y otras cooperativas. En este caso resulta obligatoria la incorporación al grupo a partir del período impositivo siguiente al que concurren las circunstancias. También puede producirse la exclusión del grupo cuando desaparecen las relaciones de vinculación con efectos del mismo ejercicio en que se produzca tal circunstancia. Art. 2.2. RD 1345/1992. En términos similares se establecen las inclusiones o exclusiones en el régimen de consolidación fiscal, refiriéndose, naturalmente a la existencia de participación. Art. 82 LIS.

- No existe traba jurídica alguna que impida afirmar que el concepto de grupo de la Ley 27/1999 y el art. 135 bis de la Ley vasca puede perfectamente adaptarse al concepto de grupo desde el punto de vista fiscal. En efecto, tanto la Ley estatal como la Ley vasca definen el grupo que podríamos sintetizar como el conjunto formado por cooperativas y una entidad de grupo en las que existe unidad de decisión mediante instrucciones emitidas por la entidad cabeza de grupo de obligado cumplimiento, que podría resultar equiparable a "poderes de decisión".

- No creemos que puedan acogerse al régimen de tributación consolidada especial de cooperativas, los grupos cooperativos que se constituyan en el marco territorial de la Comunidad Autónoma de Cataluña, si se trata de grupos mixtos, tal y como se desprende del art. 125 de la Ley de Cooperativas catalana. En efecto, como ya hemos indicado en otro apartado de nuestro estudio, el precepto citado define el grupo cooperativo como el conjunto formado mayoritariamente por cooperativas y la entidad de grupo que necesariamente deberá ser una sociedad cooperativa. Lógicamente el impedimento no se encuentra en la naturaleza jurídica de la entidad cabeza de grupo, sino en la posibilidad que este precepto establece para constituir grupo mixtos de sociedades cooperativas y sociedades no cooperativas (aunque éstas últimas sean en un número muy limitado)<sup>55</sup>. Si no se produce ninguna modificación normativa en el RD 1345/1992, se exige que todas las entidades sean cooperativas con la única excepción de la cabeza de grupo<sup>56</sup> por lo que no resultaría aplicable en este caso la tributación consolidada.

- El requisito de vinculación exigible para constituir un grupo cooperativo a efectos fiscales implica, a tenor del art. 1. 3 y 4 RD 1345/1992, el compromiso de redistribuir solidariamente<sup>57</sup> el excedente neto obtenido por cada una de las cooperativas que deberán constar en escritura pública. Dada la amplitud de las definiciones de los grupos en las leyes estatal, vasca y catalana no parece existir traba alguna para que una de las instrucciones de obligado cumplimiento pudiera ser precisamente asumir este compromiso, por lo que no existiría problema alguno para que se aplique la tributación consolidada.

**2.** En cuanto a los requisitos de aplicación en ambos regímenes de tributación coincide la nota de la voluntariedad: en cualquier caso, ya sea un grupo fiscal de

55. Sin perjuicio de que además resulte de aplicación el art. 13. 9 de la Ley 20/1990, comentado con anterioridad. Vid supra nota 48.

56. Por otra parte, hay que precisar que para que se aplique el régimen tributario especial si la entidad cabeza de grupo no es sociedad cooperativa se exigen dos requisitos: el primero de ellos que el objeto exclusivo de la entidad sea el de planificar y coordinar el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las cooperativas integrantes; el segundo que la entidad no cooperativa cabeza de grupo no esté participada por otras personas o entidades diferentes a las cooperativas integrantes del grupo.

57. La redistribución afectará, al menos al 25% del excedente neto, una vez deducidos los impuestos y las cantidades destinadas con carácter obligatorio a los Fondos de reservas, debiendo realizarse en forma directamente proporcional al importe económico de las operaciones, actividades y servicios cooperativos realizados por los socios de las cooperativas miembros del grupo. (art. 1.4. RD 1345/1992).

sociedades o un grupo cooperativo la tributación consolidada es opcional e implica, lógicamente, que las entidades sometidas a estos regímenes especiales no tributarán como entidades individuales.

Sin embargo, hay que destacar una diferencia en cuanto a la forma de ejercer esta opción, dado que en el art. 84 LIS se prevé que el régimen de consolidación fiscal será aplicable por el simple acuerdo de todas las entidades integradas en el grupo<sup>58</sup>, acuerdo que deberá comunicarse por la sociedad dominante a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en el que resulte de aplicación

Los acuerdos pueden adoptarse en cualquier momento del período impositivo inmediato anterior al que resulte de aplicación el régimen especial y surten efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación<sup>59</sup>.

Los acuerdos de las sociedades integrantes en el grupo fiscal constituyen el requisito sustancial de aplicación del régimen de consolidación fiscal, estableciendo, en consecuencia, el legislador tributario que la falta de los mismos determina la imposibilidad de aplicar el régimen especial, y además esta falta de acuerdos se tipifica como infracción tributaria simple de la entidad dominante.

La posición que ocupa la sociedad dominante, como representante del grupo fiscal y como tal sometida a cuantas obligaciones materiales y formales se deriven del régimen de consolidación fiscal merece ser destacada ya que, en virtud del art. 7º RD 1345/1992, cuantas facultades, responsabilidades y obligaciones estén establecidas en el ordenamiento jurídico tributario respecto de la sociedad dominante de un grupo de sociedades se atribuyen a las entidades cabeza de grupo cooperativo.

Corresponde a la entidad dominante la comunicación de los acuerdos a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que resulte de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

Por su parte el art. 51 del RD 537/1997, por el que se regula el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece que el ejercicio de la opción se comunicará a la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal de la sociedad dominante, o a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Oficina Nacional de Inspección cuando la sociedad dominante se halle adscrita a las mismas. La comunicación el ejercicio de la opción debe acompañarse de la siguiente documentación:

- Identificación de las sociedades integrantes.
- Copia de los acuerdos de integración en el grupo.
- Relación del porcentaje de participación, directo o indirecto, de la sociedad dominante respecto de todas y cada una de las sociedades.

---

58. El acuerdo debe ser adoptado por la junta de accionistas, u órgano equivalente si la entidad no revista forma mercantil. Art. 84.2 LIS

59. art. 84.2 LIS

- Manifestación de la sociedad dominante de cumplir los requisitos del art. 81, o lo que es lo mismo formar un grupo de sociedades a efectos fiscales.

Los órganos competentes deben otorgar el número de grupo- identificación a efectos fiscales como sujeto pasivo- que comunican a la sociedad dominante.

Del procedimiento previsto se deduce claramente que es la voluntad de las partes y el cumplimiento de los requisitos para ser considerado grupo a efectos fiscales lo relevante para la aplicación del régimen especial, no existiendo facultad alguna por parte de la Administración para denegar tal derecho si se cumplen los mismos. Por tanto comunicado el ejercicio de la opción por la sociedad dominante en tiempo y forma, aun cuando llegado el momento para cumplir con el deber de presentar la declaración no se hubiera recibido comunicación alguna por parte de la Administración, nada impide que se declare aplicando el régimen de tributación consolidada.

En cambio, en el RD 1345/1992, en su art. 2 si bien se determina el régimen especial como opcional (*la entidad cabeza de grupo podrá*) se necesita para la aplicación del mismo un reconocimiento expreso por parte de la Administración. En concreto, el precepto al que aludimos establece que la entidad cabeza de grupo podrá solicitar del *Ministerio de Economía y Hacienda la aplicación del régimen previsto en la presente disposición*. Esta solicitud debe ir acompañada de

- Los acuerdos de las Asambleas generales en la que manifiestan su voluntad de acogerse al régimen de tributación consolidada.

- Escritura pública en la que conste el compromiso de redistribución solidaria del excedente neto obtenido por cada una de ellas.

- Estatutos de las sociedades cooperativas pertenecientes al grupo.

Dos matizaciones nos gustaría hacer al respecto: en primer lugar destacaríamos que, a pesar de que la Ley 43/1995 declara la aplicación, y por tanto su vigencia, del RD 1345/1992, ello no es óbice para que deba interpretarse con criterios de sistematicidad y racionalidad respecto del ordenamiento actual y, en consecuencia, pensamos que las especialidades de las cooperativas no justifican el diferente tratamiento respecto de la voluntad para ejercer el derecho de aplicación del régimen especial frente a los grupos de sociedades. Por tanto, a pesar de la dicción literal del precepto y que hemos destacado en cursiva, el art. 2.1. RD 1345/1992, debería entenderse en el mismo sentido que el art. 84 LIS, por lo que bastará el acuerdo de vinculación adoptado por todas y cada una de las cooperativas a través de sus Asambleas Generales para que resulte de aplicación el régimen de tributación consolidada, cumpliendo el resto de requisitos previstos en el art.1 RD 1345/1992, y, evidentemente, manteniendo el requisito formal de que la entidad cabeza de grupo comunique, y en este punto vendría la segunda matización, bien a la delegación de la AEAT, bien a las Dependencias Regionales o la Oficina Nacional de Inspección la decisión adoptada, adjuntando los documentos que avalarían el ejercicio de la opción que no son otros que los indicados en el art. 2.1. comentado.

**3.** Por lo que se refiere a la duración de aplicación del régimen de tributación consolidada, en el régimen de consolidación fiscal, aplicable a las entidades y sociedades con carácter general, tiene una duración indefinida en virtud de lo dispuesto en el art. 84. 5 LIS, en tanto se mantengan los requisitos del art. 81 LIS, y mientras no se renuncie a la aplicación del mismo a través de la correspondiente declaración censal. En el ámbito de los grupos cooperativos se guarda silencio en cuanto a la duración por lo que consideramos que por aplicación supletoria del régimen de consolidación fiscal, también tendrá carácter indefinido con las mismas condiciones y requisitos.

Junto al carácter indefinido debemos hacer referencia a los supuestos de pérdida del derecho de aplicación del régimen fiscal especial. Según el art. 5 RD 1345/1992, son causas de pérdida las siguientes:

- Incumplimiento del compromiso de redistribuir solidariamente el excedente neto obtenido. Lógicamente, si el compromiso de redistribución es la clave de bóveda para entender que existe una relación de vinculación y por consiguiente un grupo cooperativo de declaración consolidada su incumplimiento debe conllevar la extinción del grupo y la pérdida del régimen, por lo que las cooperativas deberán tributar de forma individual en el período impositivo en que se produzca la causa citada.

- La realización por parte de la entidad del grupo, cuando no sea sociedad cooperativa, de actividades no comprendidas dentro de su objeto exclusivo. Esta causa sería equiparable a la extinción del grupo fiscal, ex art. 81 .5 LIS, que se produce cuando la sociedad dominante pierde tal carácter. En efecto, como ya hemos indicado en el grupo fiscal se requiere una participación directa o indirecta de al menos el 75% para ser considerada sociedad dominante<sup>60</sup>. Si la sociedad dominante deja de serlo desaparece el requisito de participación para la existencia del grupo fiscal. Lo mismo podemos plantearnos con la entidad cabeza de grupo. Cuando la entidad cabeza de grupo no es cooperativa se exige que, para considerar que existe grupo cooperativo a efectos fiscales, su objeto debe ser planificar y coordinar el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las cooperativas integrantes, por lo que si en algún momento con sus actuaciones va más allá de este objeto, incumple con uno de los requisitos para ser entidad cabeza de grupo, por lo que en puridad, a partir de ese momento no existe grupo a efectos fiscales.

---

60. Junto al requisito de participación de al menos el 75%, se deben cumplir otros requisitos para ser considerada sociedad dominante tal y como establece el art. 81 LIS y que son: mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo; que no sea dependiente de ninguna entidad residente que pueda ser considerada dominante; que no esté sometida al régimen de transparencia fiscal. Como avance, podemos comentar que este último requisito podría ser modificado en breve, ya que en el proyecto de ley de modificación del IRPF, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no residentes se prevé la desaparición del régimen de transparencia fiscal sustituyéndose el mismo por las denominadas sociedades patrimoniales, y se propone la modificación del requisito que comentamos por la siguiente: que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas o al de las sociedades patrimoniales.



Hubiera sido deseable que junto a estas causas de pérdida del régimen o extinción del grupo se hubiera contemplado una tercera: el que la entidad cabeza de grupo, en un momento posterior a la constitución del grupo cooperativo, hubiera estado participada por entidades diferentes a las cooperativas integrantes del grupo, dado que este es el segundo requisito que se exige a la entidad cabeza de grupo, cuando no es cooperativa, para poder entender jurídicamente correcta la constitución del grupo. A nuestro entender si bien no está previsto expresamente en el RD 1345/1992, el incumplimiento de este requisito debe ser tenido en cuenta por la Administración como causa de pérdida del régimen.

Para finalizar, junto a las causas específicas contenidas, o que subyacen, en el RD 1345/1992, entendemos que resultan de aplicación las contenidas en el art. 94 LIS, aplicables al régimen de consolidación fiscal y, en concreto, la concurrencia de circunstancias para la aplicación del régimen de estimación indirecta- arts. 50 y 51 LGT.- en alguna o algunas de las entidades integrantes del grupo. Respecto de la segunda causa prevista en el art. 94 LIS, el incumplimiento de obligación de información, entendemos que no es predicable del grupo cooperativo, al menos por el momento, ya que no se exige para la aplicación del régimen de declaración consolidada la formulación del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados.

**4.** La especialidad del régimen de tributación consolidada de los grupos cooperativos se refleja a través de la adopción de un sistema de consolidación de cuotas tributarias en lugar de un sistema de consolidación de bases imponible que es el aplicable a los grupos fiscales con carácter general<sup>61</sup>. En síntesis, la cuota tributaria consolidada se calcula como sigue:

- Cada sociedad cooperativa integrante determina su base imponible, de acuerdo con las normas de la LIS y de la Ley 20/1990 que le resulten de aplicación<sup>62</sup> realizando exclusivamente las eliminaciones por operaciones de traspaso de excedentes o beneficios entre las entidades del grupo y que correspondan a:

\* Retornos entre cooperativas.

\* Ayudas económicas obligatorias asumidas y que deban prestarse entre sí al no considerarse ni partida deducible ni ingreso computable.

\* Resultados distribuidos por la entidad cabeza del grupo.

61. arts. 85 a 89 LIS. Sintéticamente la base imponible del grupo fiscal se determina mediante la suma algebraica de las siguientes partidas:

- Bases imponibles individuales sin incluir la compensación de bases imponibles negativas.

- Las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, siempre que los mismos hubieran sido tenido en cuenta para la determinación de la base imponible individual.

- Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas de ejercicios anteriores.

- La compensación de bases imponibles negativas el grupo fiscal, siempre que la suma de las partidas anteriores fuera positiva.

62. El art. 3 RD 1345/1992, hace referencia a la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, ley que fue derogada por la actual Ley 43/1995, por lo que la referencia debe entenderse hecha a la legislación vigente.

Por otra parte, los rendimientos de capital mobiliario satisfechos entre las entidades miembros del grupo no están sometidos a retención<sup>63</sup>.

- Las cuotas tributarias, positivas o negativas, se calculan por cada cooperativa miembro del grupo aplicando el tipo de gravamen<sup>64</sup> que les corresponda y los beneficios fiscales correspondientes según la LIS y la Ley 20/1990.

- La cuota tributaria consolidada será la suma algebraica de las cuotas de cada entidad del grupo siempre que sea positiva. En el caso de que fuese negativa, podrá compensarse con cuotas tributarias consolidadas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos<sup>65</sup>.

- Las cuotas tributarias negativas de cualquier sociedad cooperativa producida con anterioridad al período de tributación consolidada sólo serán compensables con cuotas tributarias de la propia sociedad cooperativa y hasta el límite de las mismas.

Esta diferente aplicación del régimen de consolidación fiscal se ha basado tradicionalmente en la idea de que en los grupos cooperativos no existe consolidación de estados financieros desde la perspectiva mercantil y por ello, no se ha exigido la consolidación fiscal, como sí ocurre en el régimen de la LIS en el que, con independencia de la consolidación de cuentas exigida por el Derecho mercantil, a efectos fiscales se exige que la entidad dominante debe formular el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidado, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integren el grupo fiscal.

Ahora bien, si recordamos, como indicábamos en apartados anteriores, que en la Ley 27/1999, en su disposición final cuarta se habilita al Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, para dictar 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<sup>66</sup>, deberíamos concluir que el

63. Art. 6 RD 1345/1992.

64. Art. 26 LIS. Las cooperativas no protegidas tributan al tipo general (35%). En las cooperativas fiscalmente protegidas podemos distinguir dos tipos de gravamen: el 20% para los resultados cooperativos y el 35% (general) para los resultados extracooperativos, a excepción de las cooperativas de crédito que tributan al 25% y al 35% respectivamente.

65. El art. 4 RD 1345/1992, preveía el plazo de compensación de cuotas en el periodo de cinco ejercicios siguientes, situación lógica si pensamos que éste era el plazo previsto por la Ley 61/1978, para la compensación de bases imponibles. Con la aprobación de la Ley 43/1995, este plazo se vio ampliado a siete ejercicios, y con la Ley 40/1998, del IRPF a diez ejercicios. Por último la Ley 24/2001, de Medidas Fiscales ha establecido el período de compensación de bases imponibles en el de 15 periodos impositivos. Por su parte, el art. 24 de la Ley 20/1990, ha sido objeto de modificación para ir adaptando la compensación de cuotas tributarias a las modificaciones comentadas, previéndose para los periodos impositivos que se inicien desde 1 de enero de 2002 el período de compensación de cuotas en los mismos términos que se ha ampliado el plazo para la compensación de bases imponibles en el IS (15 periodos impositivos).

66. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha elaborado un borrador de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades cooperativas donde se incorporan aquellos aspectos que se ha considerado que es necesario introducir en la normativa contable, con objeto de que las cooperativas dispongan de un marco contable capaz de responder a las exigencias informativas que se derivan de sus características propias. Se puede examinar el informe citado en la página web del ICAC, Ministerio de Economía.

RD 1345/1992, ya no resultaría aplicable a todos los grupos cooperativos sino tan sólo a los grupos cooperativos que no consoliden cuentas, por lo que se requerirá una nueva normativa que adapte a los grupos cooperativos consolidados el régimen de consolidación fiscal de la LIS.

No queremos concluir nuestro estudio del régimen de declaración consolidada sin hacer referencia a otros aspectos como la responsabilidad tributaria derivada de la aplicación del régimen o a los deberes formales, aspectos que, por otra parte, no se regulan en el RD 1345/1992, por lo que debemos acudir al régimen de consolidación fiscal de la LIS y a las previsiones de la LGT.

Determinada la existencia del grupo cooperativo a efectos fiscales, y resultando aplicable el régimen fiscal especial de declaración consolidada por acuerdo de todas las entidades integrantes, la entidad cabeza del grupo es la que debe cumplir con las obligaciones tributarias, materiales y formales, derivadas de tal régimen. Por su parte, las cooperativas integrantes del grupo deben cumplir con las obligaciones tributarias dimanantes de su propia tributación individual.

En el grupo fiscal regulado en la LIS el art. 80 LIS determina que las sociedades del grupo fiscal responden solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones.

Este precepto ha sido objeto de un profundo estudio por parte de la doctrina por su aparente antinomia con los postulados de la LGT, en concreto con los arts. 38.2 y 77.3 LGT<sup>67</sup>. Excede de nuestro objeto de estudio el análisis de estos preceptos por lo que nos vamos a limitar a sintetizar las cuestiones que nos suscitan los mismos para concluir con su posible aplicación o no al régimen fiscal de los grupos cooperativos.

En primer lugar, debemos separar dos aspectos que aparecen en el art. 80 LIS y que gozan de autonomía: la responsabilidad del pago de la deuda tributaria y la responsabilidad de las sanciones cometidas.

Respecto de la responsabilidad derivada del pago de la deuda tributaria establece el art. 80 LIS que las sociedades responden solidariamente del pago de la misma. Si tal y como se establece en el art. 79 el sujeto pasivo es el grupo fiscal, es éste el obligado al cumplimiento de las cargas tributarias. Siendo, por otra parte, el grupo el conjunto de las sociedades integrantes en el mismo, es lógico que se extienda a todas las sociedades la responsabilidad en el pago de las deudas tributarias que como sujeto pasivo corresponden al grupo fiscal<sup>68</sup>.

Respecto de la responsabilidad de las sanciones, pueden entrar en juego tres preceptos: el art. 80 in fine LIS, el art. 38.2 LGT y el art. 77.3 LGT. Como hemos visto

67. Vid por todos BLAZQUEZ LIDOY, A. *El régimen de los grupos...*, op. cit. p 319 y ss.

68. Los problemas surgen precisamente en este aspecto: ¿qué patrimonio es el que va a soportar el pago de la deuda tributaria y, en su caso, el reembolso de la deuda abonada por una sociedad del grupo?. ¿cuál es el patrimonio del grupo?. Hay autores que consideran que para evitar estos problemas debe acudirse a la ficción de que el patrimonio del grupo no es otra cosa que el conjunto patrimonial de las sociedades que lo componen. Vid por todos BLAZQUEZ LIDOY, A. *El régimen de los grupos...*, op. cit. p 211y ss.

el art. 80 LIS excluye del régimen de responsabilidad a las sociedades cuando se trata de sanciones que, lógicamente, deriven del propio régimen de consolidación fiscal.

Dado que las obligaciones materiales y formales derivadas del régimen de consolidación fiscal corresponden al representante del grupo fiscal, y éste es la sociedad dominante, se afirma por la DGT, entre otras en consulta de 29 de marzo de 1996, que es ésta el sujeto infractor sin que puedan derivarse responsabilidades al resto de sociedades que lo integran. También en el art. 77.3 LGT se califica de sujeto infractor a la sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada. Pero la LGT, a diferencia del criterio administrativo expuesto, en su art. 38. 2 LGT dispone que en los supuestos de declaración consolidada, todas las sociedades integrantes serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación.

Consideramos que, de la misma manera que se considera al grupo fiscal sujeto pasivo, y en consecuencia, para garantizar el pago de la deuda se declaran responsables a las sociedades integrantes del mismo, en el régimen sancionador debería haber previsto algo similar al art. 80 LIS y, en consecuencia, no excluir del ámbito de la responsabilidad de las sanciones a las sociedades, como determina el art. 38. 2 LGT, que recoge en su seno un supuesto de responsabilidad en la sanción como consecuencia de una unidad económica y de una decisión y voluntad única en el grupo de sociedades. Por otra parte, el art. 77.3 LGT, lo que hace es configurar a la sociedad dominante, a la que ejerce el poder de decisión del grupo, como sujeto infractor, pero entendemos que ello no entorpece la calificación de responsables solidarios en la sanción a las sociedades dominadas.

¿Resulta de aplicación el régimen de responsabilidad comentado a los grupos cooperativos acogidos al régimen de declaración consolidada?. La cuestión podría plantearse en los siguientes términos: de la misma manera en que las especialidades de las cooperativas exigen la existencia de normativa propia que regule los grupos a efectos fiscales, los supuestos de responsabilidad también difieren?

Entendemos que no, puesto que las premisas de las que se parten, una vez regulado el régimen fiscal, son similares: en efecto, de una parte existe una única declaración consolidada de la que deberán responder todas las sociedades integrantes en el grupo; y de otra, la entidad cabeza de grupo es la representante a efectos fiscales frente a la Hacienda Pública de las actuaciones lícitas e ilícitas, por lo que sería de aplicación la previsión del art. 77. 3, entendiéndose por sociedad dominante, entidad cabeza de grupo.

Para concluir, en cuanto a los deberes formales, en concreto declaración del Impuesto sobre Sociedades y presentación de pagos fraccionados, la entidad cabeza de grupo es la obligada a llevarlos a cabo en los mismos términos que para los grupos fiscales en general<sup>69</sup>.

69. Art. 96 LIS. "la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determine por el Ministro de Hacienda. La sociedad dominante deberá cumplir las mismas obligaciones respecto de los pagos fraccionados". En cuanto a los pagos fraccionados, vid. art. 38 LIS.

Tras este análisis del régimen creemos que debería plantearse el legislador una nueva redacción del RD 1345/1992, para adaptarlo a la legislación vigente y, en la medida de lo posible, incardinar la normativa fiscal con la normativa que en materia de cooperativas existe tanto en el ámbito estatal como en el autonómico.

#### **IV. CUADROS COMPARATIVOS SOBRE LAS MATERIAS TRATADAS**

Como anexos al trabajo nos ha parecido interesante incorporar en cuadros comparativos donde se visualizan las similitudes o diferencias entre las leyes estatal y autonómicas respecto de algunas de las materias abordadas en el mismo.

**ANEXO 1**  
**Recepción de los principios cooperativos y en particular el principio de intercooperación**

LEY	ART.	CONTENIDO
GENERAL (27/99)	1.1	Se remite a los principios formulados por la Alianza Cooperativa Internacional
ANDALUCÍA (2/99)	2.2.	Recoge de forma expresa los principios cooperativos h) Promoción de las relaciones intercooperativas para el mejor servicio de sus intereses comunes
ARAGÓN (9/98)	2.2	Se remite a los principios cooperativos y, en especial, los fijados por la Alianza Cooperativa Internacional
CASTILLA Y LEÓN (4/2002)	1	Se remite a los principios cooperativos fijados por la Alianza Cooperativa Internacional
CATALUÑA (18/2002)	1	Los principios cooperativos formulados por la Alianza Cooperativa Internacional han de aplicarse y han de incorporarse a las fuentes del derecho catalán como principios generales, aportando criterios interpretativos
C. VALENCIANA (D.L. 1/98)	3	Recoge de forma expresa los principios cooperativos. 6º: Establecimiento de toda clase de relaciones intercooperativas, tanto económicas como federativas
EUSKADI (4/93, modificada por la Ley 1/2000)	1.2	La cooperativa deberá ajustar su estructura y funcionamiento a los principios cooperativos
EXTREMADURA (2/98)	2	La estructura y funcionamiento de la sociedad cooperativa, y la participación de sus miembros, deben de ajustarse a los principios del cooperativismo.
GALICIA (5/98)	1.4	Se remite a los principios establecidos por la Alianza Cooperativa Internacional
LA RIOJA (4/2001)	1.2	Las cooperativas se ajustarán en su estructura y funcionamiento a los principios y valores formulados por la Alianza Cooperativa Internacional, en los términos resultantes de la presente Ley.
C. MADRID (4/99)	1.2	Se remite a los principios y valores formulados por la Alianza Cooperativa Internacional
NAVARRA (12/96)	2	Se remite a los principios formulados por la Alianza Cooperativa Internacional

**ANEXO 2**  
**Formas de intercooperación: cooperativas de segundo o ulterior grado**

LEY	ART.	Nº MÍNIMO DE SOCIOS
GENERAL (27/99)	8	2 cooperativas
ANDALUCÍA (2/99)	9	2 socios ordinarios (cooperativas)
ARAGÓN (9/98)	16.3	2 socios (cooperativas)
CASTILLA Y LEÓN (4/2002)	5	2 cooperativas
CATALUÑA (18/2002)	7.2	Dos personas jurídicas, al menos una cooperativa
C. VALENCIANA (D.L. 1/98)	8.3	2 cooperativas
EUSKADI (4/93, modificada por la Ley 1/2000)	19.1	2 sociedades cooperativas
EXTREMADURA (2/98)	8	2 sociedades cooperativas
GALICIA (5/98)	7.2	2 cooperativas
LA RIOJA (4/2001)	5	2 cooperativas de la misma o distinta clase
C. MADRID (4/99)	8	2 cooperativas
NAVARRA (12/96)	20.1	2 cooperativas

### ANEXO 3

#### Otras formas de integración y de cooperación cooperativa.

LEY	ARTS	CONTENIDO
GENERAL (27/99)	63ss 78 79	Fusiones. Grupo cooperativo. Constitución de sociedades, agrupaciones, consorcios y uniones, entre sí o con otras personas físicas o jurídicas, públicas o privadas; formalización de convenios o acuerdos.
ANDALUCÍA (2/99)	103ss 159 160	Fusiones. Cooperativa de integración. Conciertos, consorcios, vínculos societarios (con otras personas o entidades). Asociado de otra sociedad cooperativa.
ARAGÓN (9/98)	64ss 91	Fusiones. Constitución de sociedades y asociaciones, grupos cooperativos y consorcios; suscribir acuerdos intercooperativos; asociarse con otras personas, naturales o jurídicas, y poseer participaciones en ellas.
CASTILLA Y LEÓN (4/2002)	79ss 126  127 128	Fusiones. Asociaciones, agrupaciones, consorcios y uniones de empresas. Corporaciones cooperativas Acuerdos intercooperativos
CATALUÑA (18/2002)	74ss 125 126 127	Fusiones. Grupos cooperativos. Regulación expresa convenios inter cooperativos. Vínculos con terceras personas mediante acuerdos. Convenios, pactos o contratos que consideren convenientes.
C VALENCIANA (D.L. 1/98)	65 93	Fusiones. Constitución de sociedades y asociaciones, consorcios y grupos cooperativos. Las cooperativas podrán asociarse con otras personas, naturales o jurídicas, y poseer participaciones económicas en cualquier tipo de entidad o fórmula asociativa.



## Comentarios

LEY	ARTS	CONTENIDO
EUSKADI (4/93, modificada por la Ley 1/2000)	76ss 134 134 bis 135 135 bis 136	Fusiones. Agrupaciones empresariales (sociedades, asociaciones, consorcios, uniones de empresas) entre sí o con otras personas físicas o jurídicas, privadas o públicas. Acuerdos intercooperativos. Grupos cooperativos. Regulación expresa Corporaciones cooperativas. Cooperativas mixtas.
EXTREMADURA (2/98)	82ss 163	Fusiones. Vínculos societarios y consorcios (con otras personas físicas o jurídicas). Asociado de otra sociedad cooperativa.
GALICIA (5/98)	75ss 131	Fusiones. Constituir y participar, junto con otras personas físicas o jurídicas, privadas o públicas, en sociedades, asociaciones, agrupaciones empresariales y consorcios y contraer cualquier otro vínculo societario.
LA RIOJA (4/2001)	83ss 131	Fusiones. Grupo cooperativo( remisión leg. estatal). Constitución y participación en asociaciones, agrupaciones empresariales y consorcios, contraer cualquier otro vínculo societario. Acuerdos incooperativos.
C. MADRID (4/99)	70ss 129	Fusiones. Vínculos intercooperativos: grupos cooperativos y conciertos intercooperativos. Constitución de sociedades, agrupaciones, consorcios y uniones económicas, entre sí o con otras personas físicas o jurídicas, públicas o privadas; formalización de toda clase de convenios o acuerdos.
NAVARRA (12/96)	55ss 75.6  79.1  79.2	Fusiones. Acuerdos intercooperativos (entre cooperativas de primer grado). Conciertos entre cooperativas o con otras personas físicas o jurídicas. Las cooperativas podrán asociarse con otras personas físicas o jurídicas, así como tener participación en ellas.