

# Problemática fiscal de la transformación en el seno de la Sociedad Cooperativa Europea

Dra. Belén Bahía Almansa

Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga

---

**Sumario:** I. Introducción. II. Algunas consideraciones generales en torno a la Sociedad Cooperativa Europea. III. Los aspectos mercantiles de la transformación en SCE. IV. Los aspectos fiscales de la transformación en el seno de la SCE. 1. En el ámbito de la imposición directa. En concreto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. 2. En el ámbito de la imposición indirecta. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

---

## **Resumen:**

La Sociedad Cooperativa Europea (en adelante SCE) es concebida como una sociedad supranacional de ámbito comunitario en la esfera de la empresa cooperativa, la cual puede ser creada *ex novo* o por otros procedimientos de constitución derivada, como es la transformación de una Sociedad Cooperativa en una SCE.

La transformación de Sociedad Cooperativa en SCE —como la transformación de cualquier otra sociedad— constituye una operación social compleja, tanto por los diferentes aspectos involucrados (mercantiles, fiscales y contables) como por la importancia de los intereses en juego (socios, acreedores y terceros). La transformación en SCE se desarrolla, como cualquier otro tipo de transformación, a través de un procedimiento perfectamente regulado a fin de que todos los intereses en juego queden garantizados. Sin embargo, la transformación de las Sociedades Cooperativas en SCE presenta algunas dificultades adicionales.

## **Palabras clave:**

cooperativas, impuestos, transformación, Sociedad Cooperativa Europea.

## **Abstract:**

The European Cooperative Society (hereinafter SCE) is a Community entity within the cooperative business world, which can be established *ex nihilo* or through other derived constitutional proceedings, such as the transformation of a internal Cooperative Society into SCE.

Transformation of a Cooperative Society into SCE, as any other society transformation, constitutes a social complex operation so for the different aspects

involved (commercial, tax or accounting) as the importance of the interests involved (members, creditors and third parties). The transformation is developed, as any type of transformation, through a perfectly regulated proceeding in order to all the interests involved are guaranteed. However, the transformation of Cooperative Societies into SCE arises some additional difficulties.

**Key words:**

cooperative, taxation, transformation, European cooperative society.

**ECONLIT**

K290 y K340.

## **I. Introducción**

En un mundo globalizado y extremadamente competitivo como el actual no sólo las grandes empresas capitalistas necesitan internacionalizarse para sobrevivir; también las cooperativas necesitan ampliar sus fronteras más allá de los límites nacionales.

El capitalismo global ha incidido profundamente en el sector de la economía social y, especialmente, en las cooperativas, tanto en su forma de desarrollo y actuación, como en su propia naturaleza.

No todas las cooperativas pueden sobrevivir operando únicamente en los mercados locales, pues tales mercados están cada vez menos protegidos y acecha el peligro de que las grandes multinacionales puedan absorber los mismos. Generalmente competir con los más cercanos no es suficiente si se quiere garantizar la supervivencia de la actividad a largo plazo, siendo necesario competir a nivel internacional (Errasti, Heras, Elgóibar y Begiristain, 2002, p. 124).

El fenómeno de la trasnacionalización resulta más complejo para las cooperativas que para otras figuras societarias, lo que se constata por el hecho de que en la actualidad son pocas las cooperativas que desarrollan actividades productivas trasnacionales.

Para lograr la internacionalización del sector cooperativo, se hacía necesario desarrollar vías específicas que alcanzasen su consecución. Una de estas vías ha sido la creación de una entidad cooperativa de corte propiamente europea que pudiese desplegar su actividad en varios Estados miembros. Nace así la Sociedad Cooperativa Europea, complemento necesario de la ya regulada sociedad europea.

Partiendo del hecho de que el sector cooperativo representa un modelo de empresa alternativo a la empresa de corte capitalista, su desarrollo internacional debía poner de relieve también —y de forma muy especial— sus elementos específicos y diferenciadores, de forma que las actuaciones que

en materia socioeconómica se desarrollasen para la expansión exterior de dichas entidades habrían de tener en cuenta en todo momento los valores históricos del cooperativismo que han caracterizado a lo largo de los años a estas entidades. Era importante, por tanto, mantener en la regulación de este tipo de entidades supranacionales la relación de transacción entre los socios y ésta, obligando a la entidad cooperativa a promover no sólo sus intereses económicos, sino también los intereses sociales de sus socios.

## II. Algunas consideraciones generales en torno a la Sociedad Cooperativa Europea

La Sociedad Cooperativa Europea (en adelante SCE) es concebida por el legislador europeo desde sus orígenes como una sociedad supranacional con un régimen jurídico que emana de la propia Unión Europea. A diferencia de lo que ocurrió con la sociedad anónima europea (en adelante SE), la SCE no se planteó como una sociedad de derecho nacional uniforme, sino que desde el primer momento se planteó como un tipo de sociedad *ex novo*, como una sociedad de Derecho comunitario (Pastor Semper, 2009, p. 120).

La consecución de un mercado único europeo exigía no sólo eliminar los obstáculos a los intercambios comerciales y la supresión de restricciones a la libertad de establecimiento, sino también que las estructuras empresariales se adaptasen a la nueva dimensión comunitaria del mercado. El Reglamento sobre Estatuto de la SCE, en el Preámbulo, destaca este objetivo al señalar que el correcto desarrollo y realización del mercado único requiere, de forma indispensable, la producción de normas europeas que regulen el régimen societario de empresas, de sociedades de cualquier naturaleza y clase que puedan operar en todo el espacio europeo, y así mismo, que tales normas europeas faciliten la constitución y el funcionamiento de tales sociedades en base al principio de supranacionalidad, tanto en su constitución y carácter internos, como en cuanto al ámbito de desarrollo de sus actividades, de forma que se rebasen los límites estrictamente nacionales. En definitiva, se hacía necesario para la buena marcha del mercado común la existencia de sociedades o empresas de nacionalidad o naturaleza europea.

El instrumento normativo elegido para la regulación de este tipo de entidad ha sido el Reglamento, en concreto el Consejo de la Unión Europea aprobó el Estatuto de la SCE integrado por dos disposiciones: una, el Reglamento CE/1435/2003, de 22 de julio, que aprueba el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea; por otro lado, la Directiva 2003/72/CE, de 22 de julio de 2003, que completa dicho estatuto en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

El Estatuto de la SE constituyó un importante punto de referencia —tanto en lo que respecta a su normativa como a su sistemática— en la construcción de la normativa sobre la SCE. La finalidad que se proponía el Estatuto era la de individualizar la regulación para la constitución y el funcionamiento de una forma cooperativa que integrase a personas físicas residentes en diversos Estados miembros o a personas jurídicas constituidas en base a la legislación de varios Estados en orden a participar al mismo fin social, sin modificar el propio criterio de comportamiento. El esquema de Estatuto, teniendo en cuenta las diversas y especiales características de las sociedades cooperativas que operan en los diversos Estados, propone un contexto mutualístico y social idóneo, al consentir a la SCE una actividad de empresa que se desenvuelva en el mercado en plano de igualdad con las otras figuras societarias. Este dato es importante y deberá ser tenido en cuenta a la hora de configurar el régimen sustantivo y fiscal aplicable a dicha forma social.

Ahora bien, aunque el estatuto de la SCE es europeo, el marco jurídico en el que estas empresas ejercen sus actividades dentro del marco de la Unión, continúa apoyándose fundamentalmente en las legislaciones nacionales. Ello implica que en los espacios que deje vacíos la legislación comunitaria —que no son infrecuentes, como ocurre con la materia fiscal— o en materias que el Reglamento regule parcialmente, se aplicará la normativa interna del Estado donde la sociedad tenga la sede social, en concreto las normas aplicables a las cooperativas constituidas con arreglo a la legislación del Estado miembro del domicilio de la SCE.

Es por este motivo por el que la regulación fiscal interna va a tener una indudable influencia sobre la elección del lugar de implantación de esta sociedad, lo que va a provocar diversos problemas si tenemos en cuenta los diversos modelos cooperativos y los diferentes sistemas tributarios existentes en los países de la Unión, especialmente en las normas relativas a la determinación de la base imponible y de los tipos de gravamen en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Esta diversidad puede implicar desventajas competitivas para las empresas de los Estados miembros; en concreto para aquellos Estados que aplican un régimen fiscal más gravoso para estas sociedades cooperativas. Esta observación, que podría realizarse en general para cualquier tipo de sociedad, como es por ejemplo la SE, tiene en el caso de la sociedad cooperativa una especial importancia, dado que en algunos países —como el nuestro— las cooperativas gozan de un trato fiscal especial y más favorable que el aplicable al resto de las sociedades (Pastor Sempere, 2009, 123).

Por otro lado, se han planteado en muchos países —entre otros en el nuestro—, la necesidad de una reforma en profundidad del régimen aplicable a las cooperativas a fin de reforzarlas como modelo de empresa y dotarlas de los medios jurídicos y económicos precisos para poder competir en

el mercado en condiciones de igualdad con otras empresas de corte capitalista. Sin embargo, estas reformas han encontrado un importante obstáculo en la normativa europea sobre ayudas de estado, dada la posibilidad de que el régimen fiscal especial aplicable al instituto cooperativo produzca efectos de distorsión sobre la competencia en el ámbito europeo.

A todos estos problemas se une en nuestro contexto uno de especial importancia, cual es la separación de la SCE del modelo cooperativo español y su acercamiento a otros modelos, especialmente al economicista alemán. El nuevo modelo europeo se concilia mal con un régimen fiscal especial, el de las cooperativas internas, concebido para un tipo social que se rige por unos principios cooperativos propios y muy diferentes al modelo economicista alemán. Esta influencia germánica y su consiguiente distanciamiento de la tradición mutualística española, puede plantear problemas en la transformación en SCE, no sólo desde un punto de vista sustantivo, sino desde el punto de vista fiscal.

El Reglamento de la SCE contempla varias formas de constitución de la misma, de modo que puede ser creada *ex nihilo* o a través de otros procedimientos de constitución derivada, entre los que se encuentra de una forma muy destacada la transformación de una sociedad cooperativa interna en SCE.

Antes de abordar las implicaciones fiscales que, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta, tiene este tipo de transformaciones, analizaremos sucintamente los aspectos mercantiles de la transformación de la sociedad cooperativa en SCE como forma de constitución de la misma.

### III. Aspectos mercantiles de la transformación en SCE

La SCE podrá constituirse mediante la transformación de una sociedad cooperativa conforme al ordenamiento jurídico de un Estado miembro y con domicilio social y administración central en la Comunidad y que tenga un cierto vínculo transnacional, pues se le exige que «haya tenido un establecimiento o una filial regulada por el ordenamiento jurídico de otro Estado miembro durante al menos dos años». El proceso de transformación no implica la extinción de la sociedad que se encuentre inmersa en tal proceso, sino simplemente se trata de un cambio en el tipo social, permaneciendo la personalidad jurídica y la propia identidad. De este modo, el artículo 35.8 del Reglamento SCE establece que la transformación de una sociedad cooperativa en SCE no producirá su disolución ni la creación de una nueva persona jurídica.

No cabe pues hablar en sentido estricto de constitución de SCE por transformación, sino más bien de formación de una Sociedad Cooperativa

Europea a partir de otra cooperativa. La elección de este procedimiento de formación de la SCE está reservado por lo tanto —de forma exclusiva— a sociedades cooperativas que ya estén constituidas. Ningún otro tipo de sociedad podrá convertirse mediante su transformación en SCE. También, a la SE, le está vedada la posibilidad de la transformación en SCE.

La transformación se registrará en sus aspectos sustantivos por la normas internas que le resulten de aplicación a la cooperativa que se va a transformar, normas que en nuestro caso se recogen en la normativa estatatal (artículo 69 de la Ley General de Cooperativas) o autonómica (distintas normas de transformación contenidas en las Leyes autonómicas de cooperativas) que le resulten de aplicación a la cooperativa en cuestión. Ahora bien, la transformación debe respetar las reglas previstas en el propio Reglamento de la SCE, en concreto a la regulación contenida en el artículo 35.

El Reglamento de la SCE se limita a regular el esquema formal de la transformación, en muchos puntos semejante al regulado en el propio Reglamento para la constitución por fusión. Siguiendo lo dispuesto en el artículo 35 del Reglamento, será necesario en todo caso un proyecto de transformación redactado por el órgano de administración y un informe en el que se justifiquen los aspectos jurídicos, económicos, los efectos para el empleo y las consecuencias para los socios y trabajadores de la adopción de la forma de SCE. Deberá acompañarse de un informe de uno o más peritos independientes en el que se certifique que se respeta *mutatis mutandi* lo dispuesto con ocasión del proyecto de fusión, esto es, sobre la relación de canje de las participaciones en el capital suscrito y, en su caso, el importe del pago en efectivo; si no hubiere participaciones, el reparto exacto de los activos y su valor equivalente en participaciones.

El proyecto de transformación y los estatutos de la nueva SCE deberán ser aprobados por la asamblea general de la cooperativa que se transforma. En este sentido resulta fundamental el respeto de los derechos de los trabajadores y sus condiciones de trabajo, conforme a las relaciones laborales existentes, que se transferirán —en virtud de la inscripción de la sociedad resultante de la transformación— a la SCE.

Igualmente el apartado 4 del artículo 35 del Reglamento SCE señala que el proyecto de transformación deberá hacerse público según las modalidades previstas en la legislación de cada Estado miembro. La norma no señala, sin embargo, que deba ser una publicidad conforme a la legislación de las sociedades anónimas, ni se remite al contenido del artículo 12.1 del Reglamento SCE. Sin embargo algunos autores estiman que la publicidad debe ser la exigida por el Estado del domicilio a las sociedades capitalistas, particularmente a la anónima. En el caso de transformación de sociedades anónimas españolas en SE dicho proyecto deberá ser publicado en los mismos términos que el proyecto de fusión.

Las mismas normas sobre mayorías y condiciones que rigen para la fusión se aplicarán para el desarrollo de la asamblea general en la que se apruebe el proyecto de transformación y los estatutos sociales por los que se regirá la SCE. Adopción del acuerdo de transformación y de los estatutos por mayoría reforzada de la asamblea. Aunque no se produce cambio de ley aplicable, toda vez que el domicilio social no puede trasladarse de un Estado miembro a otro en el momento de la transformación, el Reglamento permite que los Estados miembros puedan condicionar la transformación, al igual que ocurre en la SE, al voto favorable por mayoría cualificada o por unanimidad del órgano que controle la cooperativa y en el que esté organizada la participación de los trabajadores.

Por último se prevé la posibilidad de la transformación de una SCE en cooperativa sujeta al Estado miembro en el que tenga su domicilio social, transformación que en ningún caso implicará la disolución o la creación de una nueva persona jurídica. La decisión relativa a la transformación no podrá adoptarse antes de que hayan transcurrido dos años desde su inscripción en el Registro ni antes de que hayan sido aprobadas las dos primeras cuentas anuales. Tal operación de transformación queda sujeta al cumplimiento de requisitos similares a los indicados para la constitución de una SCE por transformación.

#### IV. Aspectos fiscales de la transformación en SCE

##### 1. *En el ámbito de la imposición directa, en concreto, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades*

En el Derecho Comunitario Europeo de Sociedades no encontramos una concepción global de las operaciones de reestructuración en general ni, por supuesto, de la operación de transformación en particular. Quizá esto se deba a la falta de una concepción unitaria de estas operaciones en los Ordenamientos de los diversos Estados miembros que la forman, lo que hace que tanto a nivel sustantivo como a nivel fiscal se regulen por separado tan solo algunas modalidades de estas operaciones<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> El reconocimiento de la transformación como forma de constitución de la SE no viene a subsanar la falta de una Directiva comunitaria que armonice y facilite las transformaciones heterogéneas (Vicent Chuliá, 2003, p. 61). Las lagunas existentes en las normas internas sobre el proceso de transformación y las diferencias entre los diferentes ordenamientos jurídicos harían más que aconsejable su adopción, dada la amplia remisión que, como hemos visto, realiza en esta materia el Reglamento de la SCE a las normas nacionales sobre transformación societaria.

Como sabemos, la Directiva del Consejo 90/434/CEE, recientemente modificada por la Directiva 2005/19/CEE, regula los aspectos fiscales de algunas de estas operaciones (fusión, escisión, aportaciones de actividad y canje de acciones) estableciendo un sistema que garantiza la neutralidad fiscal sólo para las operaciones que se incluyen en su ámbito, y todo ello limitado a las denominadas sociedades de capital.

Por lo que respecta al alcance de la armonización, la citada Directiva sólo cubre aquellas operaciones internacionales en las que necesariamente deben intervenir sociedades de dos o más Estados miembros de acuerdo con lo establecido en el artículo 1 de la Directiva. Como la transformación parece afectar a una sola sociedad, es por lo que no se incluye entre las operaciones a las que afecta la Directiva.

La exclusión de la transformación del grupo de las operaciones amparadas por la Directiva citada no puede ser entendida, sin embargo, como una invitación a los Estados miembros a tratar esta operación de forma diferente a aquéllas.

Aunque la transformación afecte a una sola sociedad, pueden verse implicados varios Estados miembros con intereses fiscales y regulaciones diferentes, por lo que es necesaria una armonización en la regulación de los efectos fiscales de la transformación.

Un buen ejemplo de las implicaciones internacionales de la transformación lo encontramos en la Resolución de la Corte Federal Alemana de 17 octubre 2007.

El Tratado de doble imposición entre Italia y Alemania permite gravar en Alemania al partícipe de una sociedad (residente alemán) respecto a los beneficios resultantes de un cambio de forma legal de una compañía italiana. Una persona física residente en Alemania mantiene el 80 por ciento de las participaciones de una sociedad comanditaria simple italiana la cual se convierte en sociedad de responsabilidad limitada. La Ley fiscal italiana permite que la sociedad resultante de la transformación asuma el patrimonio de la sociedad transformada al valor que figura en los libros contables, es decir a valor de mercado, y por tanto no gravar los beneficios resultantes de la conversión.

Después de la conversión, el residente alemán vende sus participaciones en la nueva corporación, obteniendo un beneficio que no es gravado bajo la Ley fiscal italiana. El residente alemán entiende que los beneficios deberían también permanecer libres de gravamen en Alemania en base a lo dispuesto en el tratado ya citado, que exime los beneficios resultantes de la transferencia de participaciones. Pero la Corte Federal argumentó que lo pretendido en la regulación del Tratado era eximir de gravamen en el Estado de residencia aquellos beneficios que ya habían sido gravados en el Estado del domicilio de la Corporación, cosa que no ocurría en este caso.

La transformación, pese a ser una operación de reestructuración, no queda amparada por esta protección lo que, en nuestra opinión, puede plantear muchos problemas y desajustes tanto a nivel interno como a nivel comunitario por el diferente tratamiento fiscal que se da a los efectos de la transformación en los diferentes Ordenamientos de nuestro entorno.

Centrándonos en los efectos fiscales que la transformación tiene en el Ordenamiento jurídico español, podemos señalar que la transformación de una sociedad cooperativa interna en SCE no producirá, en principio, efecto alguno desde el punto de vista de la imposición directa, en concreto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya que no se produce cambio alguno en el régimen de tributación, que seguirá siendo el mismo tras la transformación.

En nuestro Sistema fiscal, la transformación de sociedades cooperativas sólo tiene efectos fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades en el caso de que, como consecuencia de la transformación, se produzca un cambio en el régimen de tributación aplicable a la sociedad, pasando, por ejemplo, del régimen del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) al régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) como es el caso de transformación de sociedad cooperativa en sociedad civil; o un cambio en las peculiaridades del régimen dentro del propio IS, como el cambio del tipo de gravamen aplicable que se opera, por ejemplo, en la transformación de sociedad cooperativa en sociedad capitalista del tipo de la SA o de la SRL; o el cambio de un régimen fiscal general a un régimen fiscal especial en el ámbito del propio IS, como ocurre en el caso de la transformación de sociedad capitalista anónima o limitada en sociedad cooperativa.

Todo esto se desprende de lo regulado en el artículo 26 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se regula el Impuesto sobre Sociedades. En dicho precepto legal se regulan dos supuestos de conclusión del periodo impositivo por causa de transformación de la forma jurídica de la entidad: el supuesto contemplado en la letra *c*), cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este Impuesto de Sociedades de la entidad resultante; y el regulado en la letra *d*), cuando se produzca la transformación de la forma jurídica y ello determine la modificación del tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

Estos supuestos no presentan entre sí diferencias sustanciales, originándose ambos por causa de la transformación de la entidad. Tan solo son diferentes en las consecuencias fiscales que se derivan en cada caso, en concreto el tratamiento dado a las plusvalías latentes acumuladas hasta el momento de la transformación así como alguna problemática concreta que

cada uno de ellos plantea, como es la relativa a la compensación de pérdidas tras la transformación o el problema de las reservas.

Por lo que respecta a las plusvalías latentes, con la redacción del apartado *c)* del artículo 26.2 de la Ley del IS se trataba de dar solución a un problema sencillo: regular la exigencia de liquidación del IS cuando un sujeto pasivo de dicho Impuesto decide transformarse, y esta decisión determine que deje de estar sujeto a dicho Impuesto. La postura que adopta el legislador ante este hecho consiste en entender concluido en ese mismo momento el periodo impositivo. Como el beneficio de la sociedad se habrá materializado a lo largo de su vida en los distintos elementos de su patrimonio, viene a exigir la denominada «plusvalía del muerto», que consiste en calcular el beneficio imputable a todos sus bienes por la diferencia entre el valor de mercado del elemento y su valor contable.

Ahora bien, el legislador se enfrentaba a otro tipo de transformaciones que podemos denominar de menor entidad, en las que se producía tan solo un cambio en el tipo de gravamen o del régimen tributario aplicable dentro del IS. En estos supuestos la respuesta no podía ser tan agresiva, y por ello redacta la letra *d)* del artículo 26.2, optándose en tales casos por gravar la plusvalía latente en el momento de su efectiva realización, pero fraccionando su cálculo, es decir, fragmentando su tributación bajo dos regulaciones diferentes: la que corresponde a la situación tributaria actual (la del momento de la realización) y la que hubiera correspondido en ese momento a la entidad de haber continuado en su forma originaria.

La finalidad del legislador estaba clara, al establecer en ambos supuestos que las rentas generadas en cada periodo impositivo tributasen con su correspondiente régimen, es decir, con aquel bajo el que se habían generado. Ambos supuestos se presentan, sin embargo, como excepciones a la regla general de que la transformación no produce la ruptura del periodo impositivo, dado que el mantenimiento de la personalidad jurídica—rasgo fundamental de este fenómeno— impide que se produzca la disolución y posterior constitución de una nueva sociedad.

Dado que el Estatuto de la SCE no contiene una regulación fiscal específica aplicable a la SCE, como se desprende del Considerando 16 del mismo, la SCE se regirá por las leyes fiscales nacionales del Estado miembro de su domicilio social y de su sede de dirección efectiva. Así, en el caso español, a la SCE aquí domiciliada se le va a aplicar el mismo régimen tributario que a una sociedad cooperativa española. El único problema es que en nuestro sistema existen varios regímenes fiscales aplicables a las cooperativas. Por un lado tenemos el régimen fiscal general, contenido en la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas, aplicable a las cooperativas de régimen común y un

conjunto de normas fiscales forales aplicables a las cooperativas sujetas al régimen foral<sup>2</sup>.

La Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, viene a recoger las principales especialidades del tratamiento tributario de este tipo de entidades<sup>3</sup>. Este régimen fiscal especial se apoya básicamente en dos tipos o grupos de normas: las denominadas normas de ajuste técnico<sup>4</sup>, que tratan de adecuar las normas tributarias generales al peculiar funcionamiento y a las características propias de las cooperativas, y normas incentivadoras, que otorgan un conjunto de beneficios fiscales a algunas de estas entidades (cooperativas protegidas y especialmente protegidas) teniendo en cuenta la función social que realizan este tipo de cooperativas.

En el ámbito específico de las cooperativas, la adaptación al sistema tributario general se produce básicamente en relación con el Impuesto que grava la Renta de las Sociedades, apoyándose el centro neurálgico de la cuestión en la imputación fiscal de dicha renta en relación tanto con la sociedad como con el socio.

En nuestro sistema, aunque se dé un régimen fiscal más beneficioso a las cooperativas, paradójicamente el tratamiento de los beneficios obtiene-

---

<sup>2</sup> Las diferentes Normas Forales son:

- Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Guipúzcoa (*BOG* 30/05/1997), que fue modificada por el artículo 5 de la Norma Foral 5/2002, de 13 de mayo por la que se aprueban determinadas medidas tributarias (*BOG* 20/05/2002)
- Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Bizkaia (*BOB* 03/11/1997), que fue modificada por el artículo 5 de la Norma Foral 5/2002, de 30 de abril, de Medidas Tributarias en 2002 (*BOB* 21/05/2002).
- Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Araba (*BOTHA* 05/06/2002), que fue modificado por el artículo 6 de la Norma Foral 5/2002, de 26 de mayo, de modificación de diversas disposiciones tributarias (*BOTHA* 05/06/2002)
- En Navarra, la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del régimen fiscal de las cooperativas (*BON* núm 79/4-7-94).

<sup>3</sup> En la mayoría de los países latinos las cooperativas gozan de un trato fiscal favorable, que como el caso de Italia, Portugal y España deriva de un mandato constitucional impuesto expresamente a los poderes públicos de fomento de este tipo de entidades. Así por ejemplo el artículo 129.2 de la Constitución española y 45 de la Constitución italiana que reconoce la función social de la cooperativa con carácter de mutualidad y sin finalidad de especulación privada. Esto está en contraposición con los países anglosajones, englobados en el modelo economicista, donde las sociedades cooperativas gozan del mismo trato que el resto de las empresas.

<sup>4</sup> Según la profesora ARANA LANDÍN se han de articular normas de ajuste técnico a fin de que no se haga tributar a las cooperativas por una capacidad contributiva superior a la que en realidad tienen, por tener que realizar dotaciones a fondos irrepartibles incluso en el momento de su disolución (Arana Landín, 2008, p. 7).

dos por las mismas —en lo que se refiere a su imputación fiscal— es similar al resto de las sociedades capitalistas. Así, las cooperativas tributan en el Impuesto sobre Sociedades por la totalidad del beneficio, aunque una parte del mismo, el resultado cooperativo, lo sea a un tipo más bajo, y el beneficio distribuido, retorno explícito, se califique fiscalmente como dividendo, tributando como rendimiento del capital mobiliario (salvo excepciones relacionadas con los socios de trabajo). Se grava, además, el retorno implícito derivado de la aplicación a las operaciones con los socios del valor de mercado, con un tratamiento similar al de las operaciones vinculadas.

Esta ausencia de relevancia fiscal a la diversa naturaleza del retorno en las cooperativas se ve compensada con un mecanismo que, si bien es considerado generalmente como un beneficio fiscal, propiamente no lo es: la aplicación de un tipo de gravamen especial e inferior al general del Impuesto sobre Sociedades sobre estos excedentes —resultados cooperativos—, con la matización de que, en la normativa foral vigente en el País Vasco, ese tipo de gravamen inferior se aplica sobre todos los beneficios sin distinción.

Por lo que respecta a las normas incentivadoras, cabe señalar que las mismas han estado dirigidas a: fomentar la constitución de cooperativas —como sucede en nuestro sistema con el beneficio fiscal en la tributación de operaciones societarias—; fomentar la transformación de sociedades capitalistas en cooperativas; así como a facilitar el desarrollo de su actividad e incrementar su financiación.

La existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas ha sido, en definitiva, el resultado de un proceso histórico que ha tratado de armonizar en cada momento la realidad económica y la legislación Cooperativa y Fiscal (De Luis Esteban, 1990, p. 116).

Las cooperativas se encuentran en la actualidad en el umbral de una nueva regulación fiscal, regulación que debe armonizar las nuevas orientaciones del sistema fiscal español y del europeo sobre ayudas de Estado<sup>5</sup> y la política de fomento proclamada en la Constitución en base a la función social y de promoción del empleo que conllevan estas entidades.

Hechas estas precisiones acerca de la regulación fiscal española sobre la transformación y sobre el régimen fiscal especial aplicable a las cooperativas españolas y, por tanto también a la Cooperativa Europea con domicilio en España, podemos concluir señalando que la transformación de una cooperativa española en SCE no producirá, en principio, efecto fiscal alguno en la

---

<sup>5</sup> La tendencia seguida por las últimas reformas de las leyes nacionales y autonómicas sobre cooperativas, que evidencian la necesidad de reforzar a la cooperativa como empresa y de dotarla de los medios jurídicos necesarios para poder competir en el mercado con las empresas de corte capitalista, choca de frente con una creciente preocupación comunitaria de la posibilidad de que el instituto cooperativo produzca efectos distorsionadores sobre la competencia

sociedad cooperativa que se transforma ni en la Sociedad Cooperativa Europea resultante de la transformación desde el punto de vista del IS, ya que no se produce disolución y nueva constitución y tampoco se produce cambio en el régimen de tributación, que seguirá siendo el mismo tras la transformación. Tampoco se produce un cambio en el tipo de gravamen aplicable, ni el paso de un régimen general dentro del IS a un régimen especial.

Si la disolución de la SCE es por transformación en sociedad cooperativa nacional, estamos ante un supuesto similar al ya tratado de transformación de sociedad cooperativa en SCE. En este supuesto nos encontramos también ante un simple cambio de tipo social en el que no se produce ni la disolución de la SCE ni la creación de una nueva persona jurídica, y por tanto no existe transmisión patrimonial susceptible de gravamen. Al no producirse tampoco un cambio en el régimen fiscal aplicable a las sociedad, no se producirá efecto fiscal alguno en la sociedad transformada, ni se producirá la ruptura del período impositivo ni se aplicarán las reglas especiales del artículo 26.c) y d) en el gravamen de las plusvalías generadas antes de la transformación.

## 2. *En el ámbito de la imposición indirecta*

La fiscalidad indirecta, centrada en el impuesto que grava las aportaciones de capital, tiene una importante repercusión en las diferentes etapas de la vida de una entidad y por ello, pues, en el de su constitución y transformación.

En el sistema fiscal español, el *impuesto* que grava las aportaciones de capital (*droit d'apport*) coincide sustancialmente en contenido con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) en su modalidad de «operaciones societarias». Este tributo indirecto, todavía vigente en la mayoría de los Estados de la Unión Europea si bien con tendencia hacia su supresión, puede tener una incidencia importante, tanto en la decisión de constituir una SCE como en su transformación.

La norma básica del Derecho comunitario relativa al *droit d'apport* la constituye la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio, con sus modificaciones posteriores. Una de las modificaciones más importantes fue la operada por la Directiva 85/303/CEE, pues a partir de ella, el *droit d'apport* deja de ser un tributo obligatorio para los Estados miembros de la Unión Europea. Esta Directiva estableció la exención obligatoria para las operaciones de reestructuración empresarial, entre las que se encuentra también la transformación, que son las que sin duda alguna pueden verse obstaculizadas de forma más evidente por el citado impuesto.

La transformación de sociedades y, por tanto, la transformación en SCE, no podrá ser gravada por tributo alguno —conforme a lo dispuesto

en la citada Directiva— ya que la sociedad cooperativa que se transforma ya tributó al constituirse por el *droit d'apport* (en nuestro sistema por el Impuesto sobre Operaciones Societarias). Hemos de matizar, sin embargo, que las cooperativas calificadas fiscalmente como protegidas y especialmente protegidas gozan del beneficio fiscal que supone la exención de este impuesto en la operación de constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Nuestro ITP y AJD en su modalidad de «operación societaria» no grava, por tanto, las operaciones de transformación de sociedades, y tampoco la constitución de SCE por transformación. En nuestro sistema fiscal, la transformación de sociedad cooperativa en SCE sólo podrá quedar sujeta al gravamen de ITP y AJD en la modalidad de «cuota fija de actos jurídicos documentados», por la escritura pública que documente el acuerdo de transformación de sociedad cooperativa nacional en SCE o de SCE en sociedad cooperativa nacional.

Una última cuestión que cabría plantearse es la de si razones de índole económica, como las fiscales, se podrían esgrimir como «razones de interés público» para oponerse al traslado de domicilio de una SCE de un Estado miembro a otro Estado diferente dentro de la Comunidad una vez operada la transformación.

No parece que en la actualidad pudiese prosperar el argumento de la Sentencia Daily Mail, de 27 de septiembre de 1988, de que la «huida» de las cooperativas del territorio nacional —y de sus inversiones— perjudique injustamente al Estado, mermando sus ingresos recaudatorios futuros. Tampoco parece que los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas sometidas a su legislación, pueda ser motivo justificado de oposición, aún en el caso de que la SCE resultante de la fusión o del traslado del domicilio vaya a adquirir la nacionalidad española (o del Estado más favorable fiscalmente) con la finalidad de acogerse a dichos beneficios, ya que el artículo 9 del Reglamento de la SCE incorpora expresamente el principio de no discriminación por la nacionalidad, presente con rango superior en el artículo 12.1 de la Constitución Europea. Lo contrario podría suponer una vulneración de los derechos de libertad de empresa y libertad de establecimiento que emanan del propio Tratado Constitutivo.

## V. Conclusiones

El logro del Mercado Único Europeo exige que se eliminen no sólo los obstáculos a los intercambios comerciales, sino que las estructuras de producción de todas las empresas y, principalmente, las que adoptan la forma cooperativa, se adapten a la dimensión comunitaria del mercado.

Surge así la Sociedad Cooperativa Europea, figura que se convierte en un instrumento jurídico dirigido a servir lo mejor posible al proceso de internalización de las empresas, facilitando las más variadas operaciones transfronterizas, así como el desarrollo de actividades de aquellas empresas cooperativas que operen o deseen actuar en diferentes Estados miembros.

Entre los modos constitución de la SCE que cabría calificar como originarios, se encuentra la transformación de la sociedad cooperativa preexistente, constituida con arreglo al Derecho nacional en SCE. La inclusión de la transformación entre las modalidades previstas para la constitución de la SCE ofrece claramente una fórmula alternativa de reorganización sin disolución y extinción previa de la personalidad jurídica, que complementa a la fusión como procedimiento más consolidado y armonizado a nivel europeo, pero con mayores implicaciones fiscales.

Desde un punto de vista fiscal, la transformación se configura como el procedimiento de constitución de la SCE más interesante entre los varios posibles, pues la transformación de una cooperativa española en SCE no producirá, en principio, efecto fiscal alguno desde el punto de vista de la Imposición Directa (IS) ni en la sociedad cooperativa que se transforma ni en la SCE resultante de la transformación. Al no producirse la disolución de la entidad, ni se produce transmisión patrimonial gravable ni se produce cambio en el régimen de tributación, que seguirá siendo el mismo.

Tampoco en el ámbito de la imposición indirecta se producirá gravamen alguno, ni siquiera en los casos en que la constitución de la cooperativa nacional esté exenta de tributación, como es el caso de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

Se impone una importante limitación a la transformación al quedar prohibido el traslado del domicilio de la SCE al tiempo de operarse la misma. Sin embargo dicho traslado podrá efectuarse una vez constituida la SCE por transformación, sin que puedan alegarse motivos fiscales como motivos de interés público para impedir por parte de los Estados miembros dicho traslado.

## VI. Bibliografía

- ARANA LANDÍN, S. (2008), *Las necesarias reformas en tributación directa en cuanto a las cooperativas*, en 27 Congreso Internacional CIRIEC, Sevilla.
- BAHÍA ALMANSA, M.B. (2007), *Análisis fiscal de la transformación de sociedades. Estudio especial de determinadas figuras societarias*, La Ley.
- BOUSO, J.L. (2006), «Régimen Fiscal de la Sociedad Cooperativa Europea», *Aldizkaria*, boletín extraordinario n.º 2, 67-86.

- DE LUIS ESTEBAN, J.M. (1991), «El nuevo Régimen Fiscal de las Cooperativas», *Revesco, Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 59, 115-132.
- ERRASTI, A.M.; HERAS, P.; ELGÓIBAR, P. y BEGIRISTAIN, A. (2002), «La internacionalización de las cooperativas y su responsabilidad social», en *Revista de Dirección y Administración de Empresas*, n.º 10, 119-145.
- GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, M.B. y BENAVIDES VELASCO, P. (2006), «La Sociedad Cooperativa Europea: análisis del Reglamento 1435/2003, por el que se regula su estatuto jurídico», *RdS*, n.º 27, 273-298.
- HERRANZ BENIGNO, R. (2006), «Una aproximación a la Sociedad Anónima Europea. Aspectos mercantiles, fiscales y de implicación de los trabajadores», *Anuario de la facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá*, 284-319.
- INGROSSO, M. (2009), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene Editore, Napoli.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y HERRERA MOLINA, P. (2003), «Régimen Fiscal de la Sociedad Europea», *Documentos IEF*, n.º 19, 1-48.
- PASTOR SEMPERE, C. (2009), «La Sociedad Cooperativa Europea domiciliada en España», *Revesco, Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 97, 117-144.
- MINONDO SANZ, J. (2002), «El nuevo Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea», *Ciriec España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 41, 9-23.