



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y
Cooperativa, n° 38, agosto 2001, pp. 57-76**

La transformación de cooperativas. Especial referencia al caso andaluz

**Alfonso A. Rojo Ramírez
Antonio Esteban Cerdán
Juan Antonio Sánchez Pérez**

Universidad de Almería

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa

ISSN: 0213-8093. © 2001 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

La transformación de cooperativas. Especial referencia al caso andaluz

Alfonso A. Rojo Ramírez
Antonio Esteban Cerdán
Juan Antonio Sánchez Pérez

Departamento de Dirección y Gestión de Empresas. Universidad de Almería

RESUMEN

La regulación de la transformación de las cooperativas en otras formas sociales plantea la problemática de la determinación del importe de los fondos que no pasarán a formar parte de los recursos de la sociedad resultante, por estar destinados a ser aplicados, por el organismo correspondiente, al empleo previsto en los estatutos o en la legislación.

La determinación de la cuantía de estos fondos ha sido objeto de regulación por parte de la Ley 27/1999 de Cooperativas y, con más o menos acierto, por las distintas leyes autonómicas, como es el caso de la Ley de Cooperativas Andaluzas.

En el presente artículo se interpreta la confusa redacción establecida al respecto por la Ley de Cooperativas Andaluzas y se aplica a un caso real de transformación de sociedad cooperativa a sociedad agraria de transformación.

PALABRAS CLAVE: Cooperativas, transformación de cooperativas, fondos irrepantibles, sociedades cooperativas andaluzas.

La transformation de coopératives. Référence spéciale au cas andalous

Résumé: La réglementation de la transformation des coopératives en d'autres formes sociales pose la problématique de la détermination du montant des fonds qui ne feront pas partie des ressources de la société résultante, parce que l'organisme correspondant les appliquera à l'emploi prévu par les statuts ou la législation.

Le calcul de la somme de ces fonds a fait l'objet d'une réglementation de la Loi 27/1999 sur les Coopératives et, avec plus ou moins de réussite, des différentes lois applicables aux communautés autonomes, comme la Loi sur les Coopératives Andalouses.

Dans le présent article, on interprète la rédaction confuse établie à cet égard par la Loi sur les Coopératives Andalouses et on l'applique à un cas réel de la transformation d'une société coopérative en une société agricole de transformation.

MOTS CLÉ: Coopératives, transformation de coopératives, fonds non distribuables, sociétés coopératives andalouses.

Transforming co-operative societies. With special reference to the Andalusian case

Abstract: Regulating the transformation of co-operative societies into other social forms poses the problems of assessing the amount of funds that will not be part of the resources of the resulting society because they are allocated to be put to the use stipulated in the society by-laws or the legislation.

The amount of allocated funds is regulated by the Co-operative Society Law 27/1999 and, with varying degrees of success, by different autonomous regional laws, as is the case of the Andalusian Co-operative Society Law (CAL).

The present paper interprets the confusing phrasing in this respect in the CAL and applies the interpretation to a real case where a co-operative society becomes an agrarian processing society (SAT).

KEY WORDS: Co-operative societies, transforming co-operative societies, non-distributional funds, Andalusian co-operative societies.

1.- Introducción al sistema económico cooperativo

1.1. Importancia económica

No cabe duda de la importancia que la economía social tiene hoy día y, dentro de ésta, del sistema económico cooperativo.

En efecto, la ONU estimaba en 1994 que los medios de vida de cerca de 3.000 millones de personas, esto es, la mitad de la población, eran garantizados por empresas cooperativas, significando que más de 800 millones de personas son miembros de cooperativas y, además, según los cálculos, proveen 100 millones de puestos de trabajo (ACI, 2000).

En la Unión Europea (UE), la contribución de la economía social al PIB supone entre el 5 y el 6%, cubriendo entre el 6,5 y 7% de la población activa de la UE, es decir aproximadamente 9 millones de puestos de trabajo (CIRIEC, 1999).

En España, en el período 1994/1999, se han creado 8.558 empresas de base social con un incremento en el número de socios de 88.688. Esto representa un crecimiento de empleo medio anual del 10,5% en la economía social, crecimiento significativamente superior al resto de los sectores económicos no sociales, ya que la población ocupada en el mismo período ha crecido en una media del 4,35% anual (MTAS, 1999). Con relación a su peso económico la facturación de la economía social supone algo más del 5% del PIB de nuestro país.

Si nos centramos en las actividades cooperativizadas, resulta de especial interés el sector agrario, donde más del 85% de las explotaciones agrícolas y ganaderas de nuestro país están ligadas a una cooperativa. Si contemplamos las cifras de las cooperativas agrarias españolas en los últimos años, puede concluirse su fuerte posicionamiento en el contexto de la economía nacional. Así en 1998 (CCAE, 1999, 13) estas cooperativas facturaron cerca de 1,5 billones de pesetas (9.015.181.565,76 euros), con un crecimiento del 15% respecto a las cifras del ejercicio 1997, con más de un millón de agricultores y un tercio de la producción final agraria. En el ejercicio 1999 (CCAE, 2000, 22), último año con información financiera disponible, la facturación ha vuelto a crecer, alcanzando 1,7 billones de pesetas (10.217.205.774,52 euros), lo que representa cerca del 40% de la producción final agraria. Destacan los sectores de suministros y el de frutas y hortalizas que representan un 47% de la facturación y más del 48% con relación al número de socios¹.

1.- Especial importancia tiene el cooperativismo agrario andaluz con relación al total del sector. Así, en cuanto al número de cooperativas representan un 20% aproximado del total de cooperativas españolas. En cuanto al número de socios significan más del 21% y, por último, en relación a la facturación suponen más del 24% del 1,7 billones de pesetas (10.217.205.774,52 euros) de facturación del sector.

1.2. Adaptación al entorno

A lo largo de los últimos años, la regulación de las cooperativas se ha ido adaptando a las nuevas necesidades competitivas de los mercados, tal como puede comprobarse a través de la propia lectura de las exposiciones de motivos de las diferentes leyes que han venido apareciendo. Así la presente Ley 27/1999 de 16 de julio, establece que “Las sociedades cooperativas, como verdaderas instituciones socioeconómicas, han de hacer frente a las constantes transformaciones que, de forma progresiva se producen en el mundo actual” y más adelante añade: “Para las sociedades cooperativas, en un mundo cada vez más competitivo y riguroso en las reglas del mercado, la competitividad se ha convertido en un valor consustancial a su naturaleza cooperativa, pues en vano podría mantener sus valores sociales si fallasen la eficacia y rentabilidad propias de su carácter empresarial.”.

Esto ha hecho que se haya tendido hacia una forma más capitalista de las mismas en relación con procesos económicos como el tratamiento del excedente cooperativo, la regulación de las aportaciones societarias y el movimiento de socios, así como los procesos societarios en general, fusiones y escisiones, liquidación y transformación.

El objetivo de este artículo se centra en un aspecto poco tratado en la literatura económico-financiera y contable, como es el relativo a la transformación de las cooperativas en otras formas sociales, con particular énfasis en la asignación de los fondos sociales repartibles e irrepartibles de este tipo de sociedades.

Se trata de una operación “societaria” que se aborda, en primer lugar, por ser un proceso hasta ahora poco contemplado, o incluso no previsto jurídicamente para este tipo de sociedades en España, pero que se adopta atendiendo a las nuevas necesidades del mercado y el proceso competitivo y globalizador.. En segundo lugar por la importancia que tales procesos pueden tener en un contexto cooperativo como el resaltado en el Epígrafe 1.1, particularmente en comunidades autónomas como la Andalucía.

Para ello el artículo ha quedado dividido en las siguientes partes. El segundo epígrafe, trata de introducirnos en el fenómeno de las operaciones societarias en general, con una especial referencia a la transformación en las sociedades cooperativas, comentando someramente algunos de sus aspectos legales, económico-financieros y contables. En el tercer epígrafe se analiza de forma crítica lo establecido por la Ley de Cooperativas Andaluzas acerca de los aspectos económicos de la transformación de cooperativas. Un cuarto epígrafe analiza un caso real de transformación de una sociedad cooperativa andaluza en sociedad agraria de transformación a la luz de la normativa de esta comunidad. Finalmente se incluye un epígrafe donde se expresan nuestras conclusiones

2.- La transformación en sociedades cooperativas

2.1. Operaciones societarias en empresas cooperativas

Tradicionalmente se entiende como operaciones societarias en el ámbito económico-contable, aquellos procesos mediante los cuales se produce un cambio de la situación o estado social de la organización empresarial, debido a circunstancias varias como son la liquidación, la transformación, la fusión, la absorción y la escisión de una sociedad.

Se puede decir que nada varía sustancialmente entre los procesos generales, regulados casi todos ellos de forma especial por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) y los que son específicos de las cooperativas regulados en la Ley de Cooperativas de 1999 (LC99).

La liquidación² es un proceso conducente a convertir en dinero los activos de la sociedad que se disuelve para hacer frente al pago de las deudas que tiene comprometidas como consecuencia del desarrollo precedente de la actividad y, en su caso, repartir el excedente entre los socios, según el criterio estipulado en los estatutos, las Juntas Generales o la Ley.

En consecuencia, la liquidación requiere de una disolución de la sociedad, que es el acto jurídico que, dada la existencia de algunas causas previstas en la Ley, (Artº 218-226 del Código de comercio, Artº 260 y ss. del TRLSA y 70 de la LC99, entre otras) y estatutos de las sociedades, da lugar a la extinción del contrato de sociedad y la pérdida de la personalidad jurídica alcanzada con la constitución y, salvo casos concretos (fusión y transformación sin disolución), a la apertura del proceso de liquidación.

La transformación³ de sociedades es una operación formal por medio de la cual un tipo de sociedad se convierte en otro tipo de sociedad distinta. En la práctica nos podemos encontrar que la transformación puede llevarse a cabo de dos formas distintas:

- a) Mediante disolución de la sociedad existente, sin liquidación (ver Artº 228 del TRLSA; Artº 69 LC99) que constituye la transformación regulada específicamente como tal.
- b) Mediante la liquidación de un tipo social y la constitución de una nueva sociedad. Esta forma aunque tiene el mismo efecto, sin embargo, no puede considerarse, propiamente hablando, como transformación, puesto que existe liquidación.

2.- Tomado de Rojo Ramírez, A.A. (1992; 461).

3.- *Ibid*, p. 464

En cuanto a la fusión⁴, el TRLSA al igual que la LC99, contempla dos tipos de operaciones:

- a) La fusión por creación de una nueva sociedad.
- b) La fusión por absorción.

La fusión por creación consiste en el nacimiento de una nueva sociedad que se encarga de recoger los patrimonios sociales de las sociedades que se extinguen (fusionadas), por traspaso de todos sus bienes, derechos y obligaciones.

La fusión por absorción o simplemente absorción, es un procedimiento similar al precedente por medio del cual una sociedad existente (absorbente), procede a integrar en su patrimonio el de otra u otras sociedades, (absorbidas), integrando activos y pasivos exigibles.

En ambos casos, las sociedades fusionadas o las absorbidas, se disuelven sin liquidación, o sea, se extinguen, integrándose sus activos y pasivos exigibles en la nueva sociedad o la absorbente.

En cuanto a la escisión⁵, se trata de una operación inversa a la fusión. Aquí se trata de la división de una sociedad en dos o más partes que pueden adquirir personalidad jurídica propia o integrarse en otras sociedades ya existentes, o ambas cosas. No obstante, la escisión es contemplada en la normativa legal (Artº 252 y ss de TRLSA y 68 de la LC99) como un proceso asociado a una posterior fusión (por creación o por absorción).

2.2. La transformación en las sociedades cooperativas

Centrándonos en el caso de las Cooperativas, analizamos a continuación el caso específico de la transformación recogido recientemente en la LC99 y en leyes autonómicas de diversas Comunidades autónomas, como es el caso de la andaluza (LSCA99).

En relación con ello, la LC99 en su Artº 69 abre dos posibilidades:

- a) que las sociedades cooperativas puedan transformarse en sociedades civiles o mercantiles de cualquier clase.
- b) que cualquier sociedad no cooperativa se transforme en sociedad cooperativa.

4.- *Ibid*, p. 465 y ss.

5.- *Ibid*, p. 468 y 469.

El proceso de transformación para estas dos fórmulas se rige por los siguientes criterios:

1) *Transformación de sociedad cooperativa a otra forma social.*

En estos casos, el acuerdo de transformación deberá ser adoptado por la Asamblea General en los términos y con las condiciones establecidos por la Ley y los Estatutos para la fusión, es decir, por la mayoría de los dos tercios de los votos presentes y representados. La participación de los socios de la cooperativa en el capital social de la nueva entidad será proporcional al que tenían en aquélla. Los socios de la cooperativa que no hubieran votado a favor de la transformación tienen derecho a separarse de la cooperativa y al reintegro de sus aportaciones.

2) *Transformación de cualquier forma social a cooperativa.*

En estos casos, siempre que, en su caso, se cumplan los requisitos de la legislación sectorial y que los futuros miembros de la cooperativa puedan asumir la posición de cooperadores en relación con el objeto social previsto para la entidad resultante de la transformación, cualquier asociación o sociedad que no tenga carácter cooperativo y las agrupaciones de interés económico podrán transformarse en una sociedad cooperativa.

Para el fin que nos ocupa conviene detenernos a analizar qué ocurre con los fondos no repartibles cuando una sociedad cooperativa se transforma en otra forma social.

Establece a este respecto el Artº 69.6 de la LC99 que “en el supuesto de transformación de una sociedad cooperativa en otro tipo de entidad, los saldos de los fondos de reserva obligatorios, el fondo de educación y cualesquiera otro fondo o reservas que estatutariamente no sean repartibles entre los socios, recibirán el destino previsto en el Artº 75 de esta Ley para el caso de liquidación de la cooperativa”.

El citado Artº 75 hace referencia a cómo y cuándo se puede adjudicar el haber social de la cooperativa. En este sentido, establece dicho artículo, apartado 1, que no se puede adjudicar ni repartir dicho haber, en tanto no se hayan satisfecho íntegramente las deudas sociales y se haya consignado o asegurado el pago de los créditos no vencidos.

Una vez se ha procedido según el Artº 75.1, el resto del haber social se adjudicará de acuerdo con un conjunto de criterios que afectan particularmente a los fondos obligatorios que nos interesan por lo establecido en el Artº 69. Concretamente, se establece que, en primer lugar, el *Fondo de Educación y Promoción* (FEP), se pondrá a disposición de la entidad federativa a la que esté asociada la cooperativa, salvo que la cooperativa en cuestión no pertenezca a ninguna, en cuyo caso, la Asamblea General podrá decidir a cuál otra hacerlo. En cualquier caso, estos fondos nunca serán repartibles, pues en última instancia, serían ingresados en el Tesoro Público con la finalidad de destinarlos a la constitución de un fondo para la promoción del cooperativismo.

En definitiva, el FEP, cuyo destino es, entre otros, la formación y educación de los socios y trabajadores, la difusión del cooperativismo y la promoción cultural, profesional y asistencial, mejora de la calidad de vida y protección medioambiental; el *Fondo de Reserva Obligatorio* (FRO), destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa, y cualquier otro fondo voluntario que estatutariamente no sea repartible, no formarán parte de los recursos de la nueva entidad, sino que habrá que aplicarlos, por el organismo que corresponda, al destino previsto.

En similares términos se expresan las distintas leyes autonómicas al regular el destino de dichos fondos, aunque introduciendo, en algunos casos, pequeñas modificaciones como es el caso de la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas, la cual, en el caso de que los estatutos contemplen que el Fondo de Reserva Obligatorio tenga carácter parcialmente repartible, sólo se pondrá a disposición de la Administración el 50% de su importe. La normativa de la Comunidad de Madrid prevé que el Fondo de Reserva Obligatorio y las Reservas voluntarias no repartibles se acrediten ante la federación correspondiente, como cuentas en participación de la sociedad resultante o como crédito retribuido reembolsable en un plazo máximo de cinco años. En igual sentido se pronuncia la Comunidad Valenciana en lo referente al Fondo de Reserva Obligatorio. Finalmente, la Comunidad Autónoma Vasca contempla para los fondos no repartibles un destino similar a la de Madrid y Valencia, aunque no prevé su consideración como crédito.

En la Tabla 2.1, se indica el destino previsto para los fondos irrepantibles por la LC99, así como por las distintas leyes autonómicas.

3.- La transformación de cooperativas en la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas (LSCA99).

Al margen de las cuestiones formales que pueden derivarse del enfoque recogido en el Artº 108, que regula la transformación de cooperativas andaluzas, interesan aquí abordar las cuestiones de carácter económico que se hacen figurar en el apartado 4.

Señala este apartado que *“El activo de la cooperativa que exceda del importe del capital social actualizado, en su caso, y de los fondos voluntarios repartibles que puedan existir, el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción se pondrán a disposición de la Administración de la Junta de Andalucía...”*, salvo que, de acuerdo con el Artº 95.2, el Fondo de Reserva Obligatorio sea parcialmente repartible, en cuyo caso, *“... sólo se pondrá a disposición de la Administración el cincuenta por ciento de su importe.”*

Tabla 2.1.- Destino previsto de los fondos irrepartibles en la normativa vigente

	Fondo de Educación y Promoción	Fondo de Reserva Obligatorio	Otros fondos no repartibles
LC99 Ley 27/1999	Entidad federativa o confederación estatal de cooperativas		
C. Andaluza Ley 2/1999	Junta de Andalucía	Junta de Andalucía En su caso sólo el 50%	Junta de Andalucía
C. Gallega Ley 5/1998	Consejo Gallego de Cooperativas		
C. Extremeña Ley 2/1998	Unión de cooperativas correspondiente o Consejo Superior de Cooperativismo de Extremadura		
C. Madrid Ley 4/1999	Entidad prevista en estatutos o Asamblea o Federación cooperativas o Consejo Cooperativismo Comunidad Madrid	Se acreditan ante el Consejo de Cooperativismo de la Comunidad de Madrid o la federación de cooperativas, según estatutos, como cuentas en participación de la sociedad resultante o crédito retribuido a reembolsar en 5 años.	
C. Vasca Ley 4/1993	Se aplica según estatutos o al Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi	Se acredita al Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi como títulos de cuentas en participación referidos a la sociedad resultante.	
C. Valenciana Decreto Legislativo 1/1998	Según estatutos o a la unión o federación que corresponda o al Consejo Valenciano del Cooperativismo	Se acredita a la sociedad resultante como cuenta en participación o crédito retribuido y reembolsable en el plazo máximo de 5 años	
C. Aragonesa Ley 9/1998	No regula la transformación de cooperativas		
C. Navarra Ley Foral 12/1996	No regula la transformación de cooperativas		
C. Catalana Decreto Legislativo 1/1992	No regula la transformación de cooperativas		

Ni que decir tiene el grado de imprecisión o inexactitud que, desde el punto de vista económico-contable, contiene este apartado, lo que puede llevar a una gran confusión al lector. Su aclaración requiere a nuestro entender:

- Una interpretación económico-contable consistente conceptualmente, esto es, fijarnos en el fondo de la operación y no en la forma.
- Una explicación de lo que, a la luz del resto de las legislaciones, nacional y autonómicas, contiene dicho párrafo.

3.1. Interpretación económico-contable

Con relación a la primera cuestión planteada, habría que responder a dos cuestiones que, debiendo quedar claramente definidas en el texto, desde nuestro punto de vista, no tienen respuesta con la redacción citada:

- 1ª ¿Quién debe asumir las deudas o pasivo exigible de la cooperativa tras la transformación?
- 2ª ¿Está contemplando el legislador las plusvalías latentes que pudieran existir en el activo, cuando se refiere al excedente del activo sobre el importe del capital social y de los fondos sociales?

Una respuesta bastante intuitiva a estas cuestiones se puede apreciar si utilizamos la conocida igualdad contable:

$$\text{Activo (A)} = \text{Pasivo exigible (Pex)} + \text{Fondos Propios (FP)}.$$

Resulta evidente que el pasivo exigible debe asumirlo la sociedad resultante de la transformación, ya que es la continuadora de la cooperativa transformada, que no se liquida (Artº 69 LC99). Así pues, por ello, si al activo total de la cooperativa le restamos el pasivo exigible nos quedan los fondos propios ($A - Pex = FP$).

Por otra parte, en las cooperativas sabemos que los fondos propios constituyen:

- el *patrimonio social individual*, esto es, la participación de los socios en la financiación de la cooperativa, materializado en el capital social y en los fondos voluntarios. Estos fondos son íntegramente repartibles según establece la normativa, y
- el *patrimonio social colectivo* intrínseco al carácter cooperativo de la sociedad. Éste se representa en los fondos obligatorios y no son repartibles.

Por tanto, la nueva sociedad está abocada a asumir el pasivo exigible y la parte del patrimonio social individual, esto es, los fondos propios correspondientes a los socios que tienen derecho a per-

cibir, de acuerdo con los criterios económico-contables al uso⁶, destinándose los fondos no repartibles (Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción) a los fines cooperativos mediante la entrega de sus importes a la Administración de la Junta de Andalucía.

Debemos concluir, por tanto, señalando que *la interpretación que debe hacerse* del apartado 4 del artículo que comentamos de la LSCA es la de que sólo el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción tienen una función estatutaria que cumplir en el marco cooperativo en el que se crearon, resultando irrepartibles para los socios. Por el contrario, el resto de los fondos de libre disposición por la cooperativa no pueden ser tomados en consideración para asignarlos a un fin para el que nunca fueron retenidos en la empresa. En puridad, desde un punto de vista económico-financiero, se trata de deudas para con los socios que tienen derecho a exigir si así lo acuerdan en la asamblea correspondiente.

Por otra parte, y en respuesta a la segunda de las cuestiones que planteamos, no puede desprenderse de lo regulado en la normativa andaluza que se refiera a las plusvalías latentes. Hay que tener en cuenta que la normativa cooperativa si bien prevé la actualización del capital, proceso que supone el reconocimiento de una parte de las plusvalías, el resto sólo se manifiesta en los procesos de realización de los activos, tal como se comenta en el epígrafe 3.2 en relación con la liquidación.

3.2. Interpretación a la luz de la normativa

Respecto a la interpretación de lo que *debería decir* la LSCA, en la regulación del proceso de transformación de la cooperativa, nos parece coherente el planteamiento seguido por la LSCA en relación con lo establecido por el resto de legislación aplicable.

Se debe considerar que la transformación es aquella operación societaria que permite la conversión de la forma social, mediante la disolución de la existente, sin liquidación de la misma. Por ello, no nos parecería acertada la equiparación de los efectos económico-financieros de la liquidación⁷ y de la transformación, situación que provocaría efectos de rechazo a la transformación de sociedades cooperativas en otras formas sociales y, en todo caso, una carga financiera para la sociedad resultante tan significativa como plusvalías latentes existan en el activo.

Por otra parte, tal y como se aprecia en la diferente normativa, nacional y autonómica que hace referencia a esta cuestión, existe una inadecuada redacción del artículo citado en la LSCA99 con imprecisiones económico-contables claras.

6.- Una interesante problemática es la que se deriva del ejercicio del derecho de separación de los socios, que no contemplamos dado el carácter específico de este trabajo.

7.- En el proceso de liquidación, los activos de la cooperativa se realizan por su valor de liquidación, surgiendo unos recursos financieros que se destinan a cancelar las deudas sociales, a adjudicar los fondos de carácter irrepartibles a su destinatario, a reembolsar a los socios sus aportaciones y sus participaciones en los fondos repartibles y el resto, en su caso, considerado como excedente de carácter cooperativo se aplicará a la institución cooperativa correspondiente que lo destinará a fines cooperativos.

4.- Un caso⁸

Recientemente, como consecuencia de la aprobación por parte de la Junta de Andalucía de la Ley 21/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, que como ya se ha comentado prevé la transformación de una cooperativa en otra forma social, la sociedad Frutas, SCA, plantea su transformación en una SAT.

4.1. Planteamiento de la operación

La sociedad Frutas, SCA, dedicada a la producción y distribución de frutas y verduras en la provincia de Jaén, está planteándose su transformación en una SAT, basándose en la nueva Ley de Cooperativas Andaluza que prevé esta posibilidad, en su Artº 108.1, previa autorización del Consejo Andaluz de Cooperación.

Siguiendo las pautas establecidas por dicho artículo, apartado 2, la Cooperativa ha efectuado todos los pasos en él requeridos utilizando como balance de situación que sirve de base para el acuerdo el que se hace figurar en la tabla 4.1.

Tabla 4.1.- Balance de FRUTAS, SCA al 31/12/2000 (en euros)

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado neto	2.794.731,10	Capital	493.100,38
Existencias	170.287,27	Fondo Reserva Obligatorio	520.866,96
Clientes	190.631,16	Fondo Educación y Promoción	21.761,29
Deudores	72.661,49	Resultados pdtes. aplicación	5.368,28
Fianzas	13.710,77	Resultado ejercicio 99/00	229.473,12
Tesorería	71.216,45	Ingresos a distribuir	259.070,91
		Deudas a largo plazo	1.410.849,70
		Deudas a corto plazo	372.747,60
TOTAL	3.313.238,24	TOTAL	3.313.238,24

8.- El caso planteado responde a una operación todavía en proceso, donde se ha optado por no citar los nombres reales.

A los efectos de analizar la viabilidad de la operación, el Consejo Rector ha solicitado la opinión de su asesor acerca de la interpretación del Artº 108.4, que establece la cuantía que la cooperativa tendrá que poner a disposición de la Administración de la Junta de Andalucía como consecuencia de la transformación y que ésta habrá de destinar, con exclusividad, a fines de educación y promoción del cooperativismo andaluz.

El Artº 108.4 establece, como ya se ha comentado en apartados previos, que la cuantía que se ha de poner a disposición de la Administración será: “*El activo de la cooperativa que exceda del importe del capital social actualizado, en su caso, y de los fondos voluntarios repartibles que puedan existir, el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción...*”, salvo que, de acuerdo con el Artº 95.2, el Fondo de Reserva Obligatorio sea parcialmente repartible, en cuyo caso, “*.. sólo se pondrá a disposición de la Administración el cincuenta por ciento de su importe.*”, caso en el que se encuentra Frutas, SCA.

4.2. El punto de vista del asesor

Según el asesor el Artº 108 en su apartado 4 es enormemente confuso, por lo que optó por efectuar la siguiente interpretación del mismo:

1. El concepto de “activo de la cooperativa” debe ser tomado en sentido neto, esto es, menos deudas asumidas por la empresa, es decir, se trata del *patrimonio neto*. Cualquier otra interpretación carece de sentido, pues la preservación de los derechos de los acreedores es una cuestión básica.
2. El Capital que figura en Balance está actualizado. Si no fuera así, se debería actualizar de acuerdo con los Artº 82.2, 83 y 97 de la Ley 2/1999. Esta actualización debería hacerse en base al IPC y afectar a las aportaciones desde su fecha inicial.
3. El ‘Resultado pendiente de aplicación’, al igual que los ‘Ingresos a distribuir en varios ejercicios’ y el ‘Resultado ejercicio 99/00’ forman parte de los fondos voluntarios repartibles que establece el Artº 108.4, con las siguientes matizaciones:
 - Los *ingresos a distribuir*, como serán beneficios en el futuro, deben figurar netos del efecto impositivo y deducir de ellos, posteriormente, las dotaciones a los fondos obligatorios, FRO y FEPC.
 - El *resultado del ejercicio 99/00* debe ser distribuido teniendo en cuenta las obligaciones legales relativas al FRO y FEPC.

Según estas consideraciones la situación quedaría como sigue:

(1) Cálculo del exceso del 'activo neto' sobre capital social actualizado más fondos voluntarios repartibles de la cooperativa (tabla 4.2.)⁹

Tabla 4.2.- Exceso del activo neto sobre el capital social y fondos voluntarios

Activo empresa	3.313.238,24
Deudas empresa(*)	-1.830.230,07
"ACTIVO NETO"	1.483.008,17
CAPITAL + FONDOS VOLUNTARIOS (2)	-1.145.574,50
EXCESO	337.433,67

(*) Las deudas incluyen el 18% del efecto impositivo correspondiente a los 'ingresos a distribuir' en varios ejercicios.

(2) El capital más los fondos voluntarios de la tabla precedente se calculan como se indica en la tabla 4.3.

Tabla 4.3.- Capital más fondos voluntarios

Capital "actualizado"	493.100,38
Otros fondos voluntarios:	
• Resultados pendientes de aplicación	5.368,28
• Ingresos a distribuir neto (3)	169.950,52
• Excedente ejercicio (4)	183.578,49
FRO (50%) (5)	293.576,83
CAPITAL + FONDOS VOLUNTARIOS (*)	1.145.574,50

(*) Includido el 50% del FRO

(3) Los ingresos a distribuir netos imputables a los fondos voluntarios serían los que se muestran en la tabla 4.4.

9.- El capital social está actualizado.

Tabla 4.4.- Ingresos a distribuir en varios ejercicios imputables a fondos voluntarios

Ingresos a distribuir	259.070,91
- Efecto impositivo ¹⁰ (18%)	-46.632,76
Ingresos a distribuir netos	212.438,15
- Destino a FRO (15%)	-31.865,72
- Destino a FEPC (5%)	-10.621,91
A fondos voluntarios	169.950,52

(4) El excedente o resultado del ejercicio 1999/2000 imputable a otros fondos voluntarios se muestra en la tabla 4.5.

4.5.- Excedente del ejercicio imputable a fondos voluntarios

RESULTADO EJERCICIO	229.473,12
- FRO (15%)	-34.420,97
- FEPC (5%)	-11.473,66
A fondos voluntarios	183.578,49

(5) El 50% de los FRO incluye ahora, además de los FRO existentes en el balance de situación que sirve de base para el acuerdo, los resultantes de los Ingresos a distribuir y del reparto del resultado del ejercicio calculados con anterioridad, según se recoge en la tabla 4.6.

4.6.- FRO total tras la incorporación de los ajustes

FRO según balance base	520.866,96
+ FRO correspondientes a los ingresos diferidos	31.865,72
+ FRO correspondientes al Beneficio 2000	34.420,97
<i>Total FRO computables</i>	587.153,65
50% de los FRO (Artº.95.2)	293.576,83

En consonancia con lo dicho anteriormente, la cuantía que, según el asesor, se debería poner a disposición de la Administración de la Junta de Andalucía (Consejo Andaluz de Cooperación) sería la que se muestra en la tabla 4.7.

10.- El tipo impositivo que soporta esta SCA es el 18%.

Tabla 4.7. Cuantía a poner a disposición de la Junta de Andalucía

• FRO (50%)	293.576,83
• FEPC (100%)(*)	43.856,86
• EXCESO DEL ACTIVO	337.433,67
TOTAL JUNTA	674.867,36

(*) El FEPC comprende los 21.761,29 del balance más las cuantías dotadas de los ingresos a distribuir en varios ejercicios (10.621,91) y los correspondientes al beneficio de 1999/2000 (11.473,66).

Sea como fuere, tras esta conclusión, el asesor consideró que la dificultad para interpretar el apartado 4 del Artº 108 sugería la conveniencia de la opinión de un experto en el tema, por lo que sometió sus cálculos a la consideración del mismo.

4.3. El punto de vista del experto

El experto, tras leer al Artº 108, particularmente en lo relativo al apartado 4, comparte con el asesor la desafortunada redacción del mismo, que introduce conceptos erróneos e inapropiados desde el punto de vista económico-contable.

En consecuencia con ello opta por atender al fondo económico de la operación antes que a la letra del artículo. No obstante, para tomar en consideración el espíritu que guía al legislador en esta materia, previamente se efectúa un repaso de la legislación sobre cooperativas, tanto la nacional (Ley de 16 de julio de 1999) como diferentes leyes autonómicas (ver Apartado 2.2).

Las conclusiones a las que llega son las siguientes:

- (1) El concepto de activo contenido en el apartado 4 del Artº 108 es un concepto erróneo introducido por el legislador que no tiene sentido desde el punto de vista económico-contable. Por tanto, lo que con ello se quiere significar, no puede ser otra cosa que el activo contable menos las deudas comprometidas, recogidas en el pasivo del balance.
- (2) La inclusión de los fondos voluntarios repartibles no tiene ningún sentido en este apartado y lo único que logra es confundir al lector. Hay que tener en cuenta a este respecto que estos fondos, al ser de libre disposición por la cooperativa y repartibles, son, a todos los efectos, una deuda con los cooperativistas, tal y como la propia normativa pone de manifiesto a través del Artº 84, donde se establece el reembolso a los socios, situación que, por otro lado se puede dar en el caso de transformación, ya que los socios disconformes tienen derecho de separación.

(3) De lo dicho en los párrafos anteriores se deduce que no puede haber ningún tipo de excedente económico entre el 'activo', el capital y los fondos voluntarios que no sea el correspondiente al FRO y el FEPC.

Este enfoque está perfectamente de acuerdo con lo que expresa el Artº 69.6 de la Ley de Cooperativas de carácter estatal y lo que expresan las propias legislaciones autonómicas a este respecto, en donde se señala que las cuantías que se han de poner a disposición de la Administración serán los FRO y los FEPC.

(4) Por tanto, la cuantía que se ha de poner a disposición de la Junta de Andalucía ha de ser la que se hace figurar en la Tabla 4.8.

Tabla 4.8. Cuantía a poner a disposición de la Junta de Andalucía

• FRO (50%)(*)	293.576,83
• FEPC (100%)(*)	43.856,86
TOTAL JUNTA	337.433,69

(*) Las cuantías son las recogidas en la tablas precedentes, con iguales cálculos

(5) En relación con los fondos de libre disposición es preciso efectuar las siguientes aclaraciones.

- a) El remanente, o resultado pendiente de aplicación, corresponde en su integridad a los cooperativistas, por tanto, a todos los efectos, debe ser considerado como una deuda de la cooperativa con el socio en el sentido que venimos comentando.
- b) Los ingresos a distribuir en varios ejercicios, aunque se trata de beneficios potenciales que se han generado en el ejercicio o ejercicios precedentes, no cabe duda que hay que tomar en consideración la naturaleza del ingreso diferido para estimar o no su materialización definitiva y, por tanto, poder considerar que ha surgido el derecho de la Junta a participar en el mismo vía FRO y FEPC.

En nuestro caso, dado que se trata de subvenciones, parece claro que, en tanto no se pierda el derecho a la misma como consecuencia de la operación de transformación, el ingreso diferido terminará convirtiéndose en beneficio y, por tanto, parece coherente desde un punto de vista económico-financiero, asignar la parte del mismo a la Junta.

- c) Finalmente, los excedentes han de ser aplicados conforme a la legislación cooperativa, que obliga a detraer del mismo las cuantías correspondientes a los FRO y FEPC. Por tanto, forzosamente han de ser retenidas las cuantías correspondientes.

5.- Conclusiones

Las conclusiones que de este trabajo se derivan quedan patentes en el caso que se ha recogido en el apartado 4 de este artículo, que revela el efecto de la transformación aplicado a un caso real. No obstante, del mismo también se desprenden estas otras conclusiones teóricas:

1. La importancia que hoy día tienen las cooperativas dentro del entramado empresarial mundial, europeo y español, particularmente en la Comunidad Autónoma Andaluza.
2. La necesidad de adaptación al entorno cada vez más competitivo, lo que requiere de una regulación jurídica que permita operar en condiciones adecuadas con otras formas sociales de corte capitalista.

En este sentido se observa una progresiva aproximación de las sociedades cooperativas a las sociedades mercantiles, que ha supuesto, entre otras circunstancias que no se tratan aquí, una regulación de las operaciones societarias destacando, entre ellas, la transformación de estas sociedades en otras formas sociales, atendiendo a la estrategia de los socios de optimizar sus recursos económico-sociales.

3. La regulación de la transformación ha sido recogida por la LC99 así como por las diversas adaptaciones efectuadas por las comunidades autónomas. En esencia, refiriéndonos a la transformación de sociedades cooperativas en otras formas jurídicas, una de las cuestiones que más preocupan desde un punto de vista económico-contable es qué ocurre con los fondos que se han ido generando a lo largo de la vida de la empresa y que, por el carácter social propio de estas empresas, no es repartible. En particular, es de suma importancia delimitar adecuadamente cuáles de los fondos acumulados son repartibles y cuales no, pues esta circunstancia limitará considerablemente el proceso de transformación.
4. Si bien la LC99 y las diversas leyes autonómicas coinciden en subrayar que son el FEP y el FRO los no repartibles, en el caso particular de la Comunidad Andaluza este hecho no queda claro de la redacción dada al Artº 108.4 que presenta imprecisiones terminológicas y conceptuales importantes.
5. En el trabajo presentado se pone de manifiesto tras un análisis de dicho apartado la necesidad de hacer hincapié en la preeminencia del fondo sobre la forma, a la hora de interpretar el mismo, dando un tratamiento económico de la transformación acorde con la naturaleza económica de la operación y el fin perseguido con la misma en un contexto competitivo y globalizado.

De esta forma, el resultado económico de una transformación podría equiparse al originado por una fusión –ambos procesos tienen en común, entre otras, la continuidad de la actividad y de los socios, al menos, en su mayoría- siendo la regulación¹¹ del destino de los fondos sociales, en la transformación y en la fusión, idéntica y coherente con la realidad económica.

Sin embargo, resulta evidente la incompatibilidad de los resultados económicos de dos operaciones societarias tan dispares como son: la transformación y la liquidación. Por ello, el patrimonio de la cooperativa, en la liquidación, se realiza a su valor real o de mercado, mientras que en la transformación el patrimonio, deducidos los fondos sociales obligatorios de carácter irreplicable, se incorpora, a su valoración contable, a la sociedad resultante.

6. En el artículo aboga por considerar, de acuerdo con el resto de la normativa sobre cooperativas, y asumiendo una filosofía como la señalada en el punto anterior, que no sería lógica una interpretación de la norma, en los casos en que ésta no estuviera clara, como es la andaluza, que obligase a poner a disposición de la Administración fondos por encima de los que legal o estatutariamente tengan el carácter de irreplicables.

En definitiva, cabe afirmar que la transformación de cooperativas en otras formas sociales constituye un importante paso en la regulación de este tipo de organizaciones sociales que facilitará el proceso de adaptación a las condiciones económicas del entorno, siempre que esta operación societaria no se penalice descapitalizando a la nueva sociedad o a los cooperativistas que se convierten ahora en socios de otra organización jurídicamente distinta, mediante una “tasa” que rebase los fondos no repartibles generados en el período que duró la figura jurídica que ahora desaparece.

Bibliografía

ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL (ACI, 2000): Mensaje de la Alianza Cooperativa Internacional, sitio web <http://www.coop.org/ica/es/esmessage2000.html>.

CIRIEC INTERNACIONAL: *Estudio de las empresas y las organizaciones del Tercer Sector en Europa. Una apuesta estratégica para el empleo*. Estudio para la DG Empleo de la Comisión Europea, 1999. Citado en CEPES: La Economía Social y el Empleo, sitio web <http://www.cepes.es/texto/eco-emplep.htm>.

11.- Las fusiones de sociedades cooperativas con sociedades mercantiles o civiles se contemplan en la LC99 (Artículo 67: Fusión Especial) y en la Comunidad de Extremadura. Otras no lo regulan (Madrid, Navarra, Cataluña, Galicia y Andalucía) y, por último, de forma limitada se recoge en las C. Vasca, C. de Valencia y de Aragón.

- CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA: *Cooperación Agraria*, mayo 1999, nº 26, pp. 13-14.
- CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA: *Cooperación Agraria*, julio-agosto 2000, nº 32, p. 22.
- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES: *Evolución del Empleo y de la Economía Social, 1999*. Citado en CEPES: La Economía Social y el Empleo, sitio web <http://www.cepes.es/texto/eco-emplep.htm>.
- ROJO RAMÍREZ, ALFONSO A: *Contabilidad financiera y de sociedades. Comentarios y casos prácticos*, Editorial Tebar-Flores, Madrid, 1992.

Legislación

- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1.564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE nº 310, de 27 de diciembre).
- DECRETO LEGISLATIVO 1/1992, de 10 de febrero, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Cataluña (DOGC nº 1.563, de 2 de marzo), modificado por la Ley 14/1993, de 25 de noviembre (BOE nº 311 de 29 de diciembre; DOGC nº 1.829, de 3 de diciembre).
- LEY 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco (BOPV nº 135, de 19 de julio), modificada por la Ley 1/2000, de 29 de junio (BOPV nº 146, de 1 de agosto).
- LEY FORAL 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra (BOE nº 245, de 10 de octubre; BON nº 87, de 19 de julio).
- LEY 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura (BOE nº 128, de 29 de mayo; DOE nº 49, de 2 de mayo).
- DECRETO LEGISLATIVO 1/1998, de 23 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana (DOGV nº 3.275, de 30 de junio de 1998).
- LEY 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia (BOE nº 72, de 25 de marzo de 1999; DOG nº 251, de 30 de diciembre de 1998).
- LEY 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón (BOE nº 23, de 27 de enero de 1999; BOA nº 151, de 31 de diciembre de 1998).
- LEY 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (BOE nº 131, de 2 de junio; BOCM nº 87, de 14 de abril).
- LEY 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Andalucía (BOE nº 107, de 5 de mayo; BOJA nº 46, de 20 de abril).
- LEY 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE nº 170, de 17 de julio).