

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT
(DIRECTORES)

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES
(COORDINADOR)

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS



**LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS
Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN
LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

**LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS
Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN
LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT
(DIRECTORES)

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES
(COORDINADOR)

Dykinson, S.L.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970 / 932720407

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial.
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos.

Esta publicación es uno de los resultados del Proyecto de I+D+i PY20_01278 de generación de conocimiento «frontera» del Plan Andaluz de Investigación, Desarrollo e Innovación (PAIDI 2020), financiado por la Consejería de Transformación Económica, Industria, Conocimiento y Universidades de la Junta de Andalucía y fondos FEDER, titulado “La reformulación de los principios cooperativos y su adaptación estatutaria para satisfacer las actuales demandas sociales, económicas y medioambientales”, concedido al Centro de Investigación CIDES de la Universidad de Almería del que el profesor Carlos Vargas Vasserot fue el Investigador Principal.



© Los autores

Editorial DYKINSON, S.L.
Meléndez Valdés, 61 – 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91544 28 46 – (+34) 91544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es> / <http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1170-758-9
Depósito Legal: M-6452-2024
DOI: 10.14679/2955

Maquetación:
Besing Servicios Gráficos S.L.
besingsg@gmail.com

Índice

ABREVIATURAS	11
---------------------------	-----------

PRESENTACIÓN	15
---------------------------	-----------

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT

BLOQUE I. LOS PRINCIPIOS Y VALORES COOPERATIVOS DE LA ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y SU RECEPCIÓN LEGISLATIVA	21
---	-----------

CARLOS VARGAS VASSEROT

ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS DE LA ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL.....	43
---	-----------

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS ANTES Y DESPUÉS DE SEUL 2021	65
---	-----------

DANTE CRACOGNA

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN EL DERECHO PÚBLICO INTERNACIONAL. SIGNIFICACIÓN Y EFECTOS PARA EL DERECHO COOPERATIVO.....	81
--	-----------

HAGEN HENRY

LA AJURIDICIDAD DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS. SU NATURALEZA MORAL	107
--	------------

MIGUEL ÁNGEL SANTOS DOMÍNGUEZ

LOS VALORES COOPERATIVOS.....	145
--------------------------------------	------------

ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO

Índice

INFLUENCIA DE LOS VALORES Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN LA CONFIGURACIÓN DEL CONCEPTO DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y SOLIDARIA (ESS)	173
---	------------

MANUEL GARCÍA JIMÉNEZ

LAS COOPERATIVAS COMO PARADIGMA DE INNOVACIÓN SOCIAL	199
---	------------

JAIME ALCALDE SILVA

BLOQUE II. RECEPCIÓN LEGAL DE LOS DISTINTOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS

Primer principio cooperativo de adhesión voluntaria y abierta

FORMULACIÓN Y RECEPCIÓN LEGAL DEL PRINCIPIO DE ADHESIÓN VOLUNTARIA Y ABIERTA. LA BAJA VOLUNTARIA Y LOS LÍMITES LEGALES PARA SU EJERCICIO	233
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

LA ADHESIÓN ABIERTA EN LA LEGISLACIÓN COOPERATIVA. UN PRINCIPIO EN ENTREDICHO EN LA ACTUALIDAD	277
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

Segundo principio cooperativo de control democrático de los miembros

EL VOTO PLURAL PONDERADO VS. PRINCIPIO DE GESTIÓN DEMOCRÁTICA.....	307
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN LA ASAMBLEA GENERAL	347
---	------------

CRISTINA CANO ORTEGA

ASAMBLEAS DE DELEGADOS Y SU CONFIGURACION	373
--	------------

FERNANDO SACRISTÁN BERGIA

BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN EL CONSEJO RECTOR	393
---	------------

TRINIDAD VÁZQUEZ RUANO y ÁNGEL MARTÍNEZ GUTIÉRREZ

Índice

Tercer principio de participación económica

EL CAPITAL SOCIAL EN LA SOCIEDAD COOPERATIVA.....	417
MANUEL PANIAGUA ZURERA	
EL RÉGIMEN ECONÓMICO DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA.....	443
MANUEL PANIAGUA ZURERA	
LA CONSTITUCIÓN DE RESERVAS Y DOTACIÓN DE FONDOS.....	467
DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES	

Cuarto principio de autonomía e independencia

EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA E INDEPENDENCIA	505
DANTE CRACOGNA	

Quinto principio de educación, formación e información

PRINCIPIO DE EDUCACIÓN, FORMACIÓN E INFORMACIÓN.....	521
ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO	

Sexto principio de cooperación entre cooperativas

PRINCIPIO DE COOPERACIÓN ENTRE COOPERATIVAS	557
CRISTINA CANO ORTEGA	

Séptimo principio de interés por la comunidad

EL PRINCIPIO DE INTERÉS POR LA COMUNIDAD.....	585
DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES	

**BLOQUE III.
NUEVOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS**

EL PRINCIPIO DE SOSTENIBILIDAD EMPRESARIAL Y MEDIOAMBIENTAL	611
SONIA RODRÍGUEZ SÁNCHEZ	
EL PRINCIPIO DE IGUALDAD COOPERATIVA.....	639
ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO	
PRINCIPIO DE IGUALDAD DE GÉNERO.....	661
ENCARNACIÓN GARCÍA-RUIZ	
EL PRINCIPIO DE FOMENTO DEL EMPLEO ESTABLE Y DE CALIDAD	685
JUAN ESCRIBANO GUTIÉRREZ	

**BLOQUE IV.
LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y LA FISCALIDAD
DE LAS COOPERATIVAS**

SISTEMA TRIBUTARIO Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS.....	707
MARINA AGUILAR RUBIO	
EL BENEFICIO LIMITADO COMO PRINCIPIO PARA LA FISCALIDAD COOPERATIVA.....	737
JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO	
EL PRINCIPIO DE COOPERACIÓN ENTRE COOPERATIVAS Y LA TRIBUTACIÓN DE LA PLUSVALÍA URBANÍSTICA.....	757
MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO	
LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL Y LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CUESTIONES PENDIENTES PARA UNA REFORMA	783
JUAN JESÚS GÓMEZ ÁLVAREZ	
LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS SIN ÁNIMO DE LUCRO.....	811
MARINA AGUILAR RUBIO	

ABREVIATURAS

AA.VV	Autores Varios
ACI	Alianza Cooperativa Internacional
art.	artículo
<i>BAIDC</i>	<i>Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo</i>
CBGSC	Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas
CC	Código civil
CC.AA.	Comunidades autónomas
CCom	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CESE	Consejo Económico y Social de la Unión Europea
CIS	Cooperativas de iniciativa Social
Cod. Rur.	Code rural et de la pêche maritime (Francia)
COM	Comunicación
Cod. civ.	Codice Civile de 1942 (Italia)
DGT	Dirección General de Tributos
<i>DN</i>	<i>Derecho de los negocios</i>
EAP	Entidad asociativa prioritaria
ENL	Entidades sin fines lucrativos
ET	Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
FEP	Fondo de Educación y Promoción
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio

Abreviaturas

GenG	Genossenschaftsgesetz de 1889 (Alemania)
IIVTNU	Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LCA	Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón
LCC	Ley 12/2015, de 9 de julio, de Cooperativas de Cataluña
LCCan	Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria
LCCL	Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León
LCC-LM	Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha
LCCV	Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley de cooperativas de la Comunidad Valenciana
LCG	Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia
LCIB	Ley 1/2003 de 20 de marzo, de cooperativas de las Islas Baleares
LCIC	Ley 4/2022, de 31 de octubre, de Sociedades Cooperativas de Canarias
LCLR	Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja
LCM	Ley 2/2023, de 24 de febrero, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid
LCN	Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra
LCOOP	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas
LCPA	Ley 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas del Principado de Asturias
LCPV	Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi
LCRM	Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia

Abreviaturas

LES	Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social
LFIC	Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario
LGC	Ley General de cooperativas 1987
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LME	Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LRFC	Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas
LRFESFL	Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Entidades Sin Fines Lucrativos
LSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
LSCA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas
LSCE	Ley 9/2018, de 30 de octubre, de sociedades cooperativas de Extremadura
OIT	Organización Internacional del Trabajo
PCSC	Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas
<i>RDM</i>	<i>Revista de Derecho Mercantil</i>
<i>RdS</i>	<i>Revista de Derecho de sociedades</i>
RDSAT	Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación
<i>REVESCO</i>	<i>Revista de estudios cooperativos</i>

Abreviaturas

RRI	Reglamento de régimen interno
RSC	Responsabilidad social corporativa
RSCA	Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011
RSE	Responsabilidad social empresarial
SAP	Sentencia Audiencia Provincial
SAT	Sociedad agraria de transformación
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

Sistema tributario y principios cooperativos¹

MARINA AGUILAR RUBIO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Almería*

Sumario: 1. Las cooperativas como obligado tributario diferenciado. 2. Las cooperativas y el régimen fiscal. 2.1. Las características del régimen tributario de las cooperativas. 2.2. El papel de la legislación fiscal ante la dispersión normativa en materia de cooperativas. 3. La incorporación de los principios cooperativos en el sistema tributario. 3.1. Primer principio cooperativo: adhesión voluntaria y abierta. 3.2. Tercer principio cooperativo: participación económica por parte de los socios. 3.3. Quinto principio cooperativo: educación, formación e información. 3.4. Sexto principio cooperativo: cooperación entre cooperativas. 3.5. Séptimo principio cooperativo: interés por la comunidad. 3.6. Otros principios cooperativos. 4. La fiscalidad como instrumento para incentivar el modelo cooperativo en tanto que fórmula socialmente responsable. 5. Bibliografía.

¹ Este trabajo es uno de los resultados del proyecto de I+D+i PID2020-119473GB-I00 orientado a Retos de la Sociedad, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación MCIN/AEI/10.13039/501100011033/, titulado “Las empresas sociales. Identidad, reconocimiento de su estatuto legal en Europa y propuestas para su regulación en España”, concedido al Centro de Investigación CIDES de la Universidad de Almería.

1. LAS COOPERATIVAS COMO OBLIGADO TRIBUTARIO DIFERENCIADO

La sociedad cooperativa ha sido siempre objeto de un especial tratamiento por parte del legislador fiscal. Ello se debe a sus particulares características, centradas en su vertiente de asociación de personas con intereses socioeconómicos comunes más que en la puramente empresarial. Las cooperativas están concebidas como entidades asociativas que intervienen en el proceso productivo pero cuya base organizativa gira en torno al control democrático y no al capital.

La cooperativa nace como un modelo de empresa que respeta los principios de ayuda mutua y sostenibilidad controlado por las personas de la comunidad, con participación democrática, justicia y transparencia. Estos principios se convirtieron después en los principios cooperativos formulados –y revisados cada cierto tiempo– por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI). Desde la *Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre Identidad Cooperativa* de Manchester de 1995, se enumeran siete principios que pretenden poner de relieve la coincidencia sustancial del fenómeno cooperativo con independencia del ámbito territorial donde tenga lugar. Los tres primeros principios organizan la dinámica interna típica cooperativa. Son los relativos a la adhesión voluntaria y abierta, a la gestión democrática por parte de los socios y a la participación económica de los socios. Los cuatro últimos se refieren tanto al funcionamiento interno como a las relaciones externas de las cooperativas. Estos son los principios de autonomía e independencia, de educación, formación e información, de cooperación entre cooperativas y de interés por la comunidad². Estos principios, aparte de ser pautas para que las cooperativas pongan en práctica sus valores (autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad, solidaridad, honestidad, transparencia, responsabilidad y vocación social), constituyen los rasgos distintivos de este tipo de entidades y tienen una evidente repercusión en la legislación cooperativa. Por ejemplo, los conceptos de cooperativas que contienen las leyes suelen ser el producto de la

² La propia Declaración de la ACI afirma que los principios cooperativos no son independientes entre sí, sino que están unidos sutilmente y, cuando uno se pasa por alto, todos se resienten. Es decir, todos los principios han de respetarse y han de estar presentes en las actuaciones de las cooperativas.

combinación de los principales valores y principios cooperativos, incidiendo casi siempre en el carácter participativo, democrático y social de estas sociedades³.

En términos generales, las cooperativas representan una forma societaria *responsable* en la medida en que realizan funciones públicas y que, haciéndolo, coadyuvan al sostenimiento de los gastos públicos. La función social de las cooperativas se manifiesta en que son instrumentos básicos de desarrollo social y económico colaborando eficazmente en la consecución de ciertos objetivos constitucionales como el del pleno empleo, el acceso a la vivienda digna, o la mejora de la cohesión social y territorial y favoreciendo la redistribución de la renta y el acceso de distintas clases sociales a los medios de producción y al consumo, conforme a los principios de puerta abierta, voto democrático o reparto de retornos en proporción a las operaciones cooperativizadas.

En la medida en que la consecución de estos objetivos puede lograrse mediante adecuadas políticas de estímulo fiscal, las actuaciones tributarias que trataran de incentivarlos quedarían legitimadas⁴. Por ello, desde el punto de vista de la justificación de un régimen fiscal favorable para estas entidades, el argumento que resulta más interesante es el de la identidad de fines que existe entre el Estado y este tipo de empresas, presentándose el beneficio fiscal como una compensación por el desarrollo de una labor tendente a realizar el interés general⁵. A mi parecer, el interés de este último argumento radica en que no sólo justifica la plena existencia de los beneficios fiscales para es-

³ Estos siete principios cooperativos son reconocidos, en mayor o menor medida, por todas las leyes cooperativas del mundo, en algunas de manera expresa y explícita (como suele ocurrir en España, Portugal, algunas provincias de Canadá o en Iberoamérica) y en otras incorporando determinadas referencias a ellos a lo largo de sus articulados (como pasa en Italia, Francia, Alemania o en el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea).

⁴ PASTOR DEL PINO, M.C., "Las cooperativas como sujetos de protección fiscal". *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 28, 2016, p. 250.

⁵ De hecho, de los documentos citados en las notas anteriores se deduce que las diferencias del modelo cooperativo podrían justificar un tratamiento fiscal específico, siempre y cuando, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas, se respetase el principio según el cual cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula societaria y no debe ser, en ningún caso, una fuente de competencia desleal.

tas sociedades, sino que viene a exigir su existencia en cumplimiento del más básico principio de justicia conmutativa y distributiva, pues la aportación en especie que, sobre todo las cooperativas, realizan, debe computarse para reducir su aportación económica vía impuestos, pues de lo contrario, estará siendo gravada en mayor cuantía que la que le corresponde⁶.

Por otro lado, las cooperativas poseen unas características especiales de funcionamiento que justifican plenamente su tributación especial, como la configuración de su capital, la doble condición de socio y trabajador que concurre en sus miembros, la imputación de resultados derivados de las operaciones con terceros, las reservas obligatorias específicas e irrepartibles en ciertos casos, etc. Gran parte de la doctrina fiscalista española defiende una fiscalidad específica que mitigue las cargas parafiscales que supone su régimen jurídico sustantivo⁷ –como es un sujeto pasivo diferente no se puede hablar

⁶ Para HERNÁNDEZ CÁCERES, comprobar si una cooperativa respeta y aplica los principios cooperativos puede ser una tarea relativamente sencilla con respecto a algunos de ellos como el de puertas abiertas, gestión democrática o participación económica, puesto que están presentes casi desde la creación de la misma ACI. Por ello, han sido objeto de numerosos pronunciamientos que han supuesto su modificación y reinterpretación a lo largo de su historia, y han sido ampliamente estudiados por la doctrina. “Sin embargo, no ocurre lo mismo con el principio de interés por la comunidad debido, en primer lugar, a su relativa “juventud”, tratándose de un principio que, aunque la ACI advierte que al igual que el resto de principios está presente en el cooperativismo desde sus inicios, fue reconocido por primera vez como principio autónomo e independiente en esa Declaración de 1995. Y en segundo lugar, por la escasa relevancia que ha adquirido tanto para la ACI, la cual ya desde un momento inicial en el mismo informe que acompaña a la Declaración, únicamente le dedica un párrafo a ampliar y clarificar la interpretación de dicho principio, mientras que al resto de principios le dedica como mínimo una página completa; como para la comunidad científica, donde apenas existen estudios doctrinales sobre el mismo. La ausencia de estudios doctrinales con respecto al interés por la comunidad, contrasta con la numerosa cantidad de literatura científica que se ha publicado en los últimos años sobre la responsabilidad social corporativa (RSC), la cual guarda una estrecha relación con este principio cooperativo. Esta falta de atención tanto por parte de la ACI, como de la comunidad científica, puede generar un grave problema, ya que si no se estudia este principio es probable no se aplique adecuadamente en las cooperativas, y si no se aplica, el resto de principios se resiente, provocando el problema de identidad anteriormente descrito” (“Origen y desarrollo del principio cooperativo de interés por la comunidad”. *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm.139, 2021, p. 22). Estas reflexiones resultan relevantes si hacemos pivotar los beneficios fiscales de las cooperativas en la función social que cumplen.

⁷ Entre otros muchos, CALVO ORTEGA, R., “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”. AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Pamplona, Thomson-Civitas, 2005; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”. *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010; o yo misma en AGUILAR RUBIO, M., 2015, entre otros.

de discriminación positiva frente al resto de entidades– pero esto no supondría necesariamente la regulación de beneficios fiscales, sino la adaptación de un sistema impositivo pensado para hacer tributar a las sociedades de capital tradicionales y que no se ajusta adecuadamente a las características del régimen económico de las cooperativas. Esto es, las especiales características socioeconómicas que presentan imponen un tratamiento fiscal diferente que, mediante las denominadas normas de ajuste, adecue el deber de contribuir a su verdadera capacidad económica a fin de que el reparto justo de la carga tributaria se ajuste a la verdadera realidad económica del sujeto gravado.

El establecimiento de un sistema tributario propio para esta figura empresarial –que tenga en cuenta su valor social y sus limitaciones económicas frente a otros modelos de empresa– es el objeto de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas. Las razones que avalarían no sólo una fiscalidad específica sino también de carácter incentivador, para las entidades de economía social en general y para las cooperativas en particular son: en primer lugar, la obligación constitucional de fomento de las cooperativas⁸; en segundo lugar, el papel que tienen las instituciones europeas de promover la política social y de buscar la cohesión social y económica⁹; en tercer lugar, por las actividades que realizan estas entidades de economía social, que se enmarcan dentro de estas finalidades y que tienen un interés general¹⁰; y, en fin, por las limitaciones en gestión y disposición de los bienes y los recursos que generan estas entidades respecto de las sociedades mercantiles¹¹.

⁸ El fomento y la protección de las cooperativas que propugna el art. 129.2 de la Constitución Española (CE) establece que “los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas”.

⁹ La política de cohesión es la principal política de inversión de la Unión Europea. Favorece el crecimiento económico, la creación de empleo, la competitividad empresarial, el desarrollo sostenible y la protección del medio ambiente (artículos 174 a 178 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

¹⁰ La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social la define como el conjunto de actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los siguientes principios, persiguen el interés general económico o social, o ambos (art. 2).

¹¹ CALVO ORTEGA, R., “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”. AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Pamplona, Thomson-Civitas, 2005, pp. 35-36.

La introducción de beneficios fiscales diseñados para fomentar los valores éticos de la empresa –sociales y laborales fundamentalmente– no solo es una necesidad política y social sino que, a su vez, puede abrir el camino hacia una solución para evitar la pérdida de competitividad de las cooperativas en el mercado¹². Es un hecho que la fiscalidad constituye uno de los elementos condicionantes de las decisiones de los agentes económicos que provocan la aparición de economías de opción a nivel internacional¹³.

El presente estudio pretende incidir en el papel que la fiscalidad desempeña en el área de la incentivación de políticas relacionadas con los principios inherentes a las cooperativas y que se manifiestan en el régimen jurídico de estas sociedades.

2. LAS COOPERATIVAS Y EL RÉGIMEN FISCAL

2.1. Las características del régimen tributario de las cooperativas

Las cooperativas han gozado en nuestro país de un régimen fiscal propio, arraigado en el tiempo¹⁴, que actualmente se encuentra reco-

¹² No obstante, este tipo de medidas presenta importantes problemas de legitimidad, relacionados no sólo con sus efectos propios como técnica de carácter desgravatorio con fin extrafiscal, sino también con sus efectos externos de distorsión de la competencia (PASTOR DEL PINO, M.C., “Las cooperativas como...”, ob. cit., pp. 252).

¹³ ALGUACIL MARÍ, M.P., “La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma”. *REVESCO*, núm.102, 2010, p. 26.

¹⁴ El tratamiento fiscal diferenciado viene de lejos. Ya en la Ley de Sindicatos Agrícolas de 28 de enero de 1906, se preveían exenciones fiscales para las “Instituciones de cooperación”. El Decreto-Ley de 4 de julio de 1931 se estableció la aplicación de las exenciones, excepciones, facultades y beneficios a las cooperativas y a sus obras sociales. La Ley, de 27 de octubre de 1938, de Cooperativas no alteró nada relativo al tratamiento fiscal de estas entidades. Tras la guerra civil, tanto la Ley, de 2 de enero de 1942, de Cooperación, como su reglamento de desarrollo (aprobado por Decreto, de 11 de noviembre de 1943), dieron continuidad a “los beneficios de orden fiscal y exenciones de cualquier clase que tuvieren concedidos”, siempre que se hubieran constituido con “fines propios a los que caracterizan a las mismas” (arts. 31 de la Ley y 21 del Reglamento). La Orden del Ministerio de Hacienda, de 27 de enero de 1948, por su parte, reconoció las exenciones fiscales a favor de los sindicatos agrícolas, a las cooperativas del campo y sus cajas rurales; a las cooperativas y a sus cajas de crédito, y a las cooperativas de cualquier otra clase formadas exclusivamente por obreros, empleados, artesanos o funcionarios

gido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y que, aparentemente, resulta beneficioso para ellas. No obstante, esta ley no contiene la totalidad de los aspectos tributarios referidos a este modelo social, sino que se limita a establecer determinadas e importantes particularidades, remitiéndose en lo no previsto por ella a las normas tributarias generales (art. 1.3). Por tanto, en el ordenamiento tributario español constituyen la normativa estatal reguladora de las cooperativas, la Ley 20/1990 y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)¹⁵, que será de aplicación supletoria en todo aquello no previsto en la primera¹⁶.

Si atendemos a la exposición de motivos de la Ley 20/1990, el régimen fiscal especial resultante responde a las motivaciones de: fomentar las cooperativas en atención a su función social, actividades y características; coordinar su fiscalidad con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas; reconocer los principios esenciales de la institución coope-

públicos. La distinción entre cooperativas protegidas y no protegidas viene de la mano del Decreto, de 9 de abril de 1954, por el que se reglamenta las exenciones fiscales de las Sociedades Cooperativas, fijando para las primeras una serie de exenciones y, para las segundas, su sujeción al régimen tributario general. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, en su artículo 230.6, determinó que se estableciera un nuevo Estatuto fiscal de las entidades cooperativas, acomodando a su especial naturaleza los preceptos de esa Ley. En cumplimiento del citado mandato, se promulgó el Estatuto fiscal de las Cooperativas por Decreto 888/1969, de 9 de mayo, donde se mantiene la diferenciación entre cooperativas protegidas y las no protegidas, desarrollando las primeras de acuerdo con la clase de cooperativa de que se trate, y previendo las causas para la pérdida de los beneficios fiscales (Véase CRESPO MIEGIMOLLE, M., *Régimen Fiscal de las Cooperativas*. Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 193 y ss).

¹⁵ Nos vamos a centrar en este tributo, dado que es al que se refieren las principales especialidades del régimen tributario aplicable a las cooperativas, aunque la Ley 20/1990 establece beneficios fiscales para este tipo social en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en algunos tributos municipales. En el ITP y AJD se establecen exenciones respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; la constitución y cancelación de préstamos; las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines. Y para las especialmente protegidas, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. En los tributos locales, gozarán de una bonificación del 95% de la cuota, y en su caso de los recargos, en los siguientes tributos: Impuesto sobre Actividades Económicas; Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

¹⁶ Estas normas se aplican en las denominadas comunidades autónomas de régimen general. Vamos a dejar de lado en este estudio las leyes forales sobre la materia, que se aplican en País Vasco y Navarra.

rativa; así como unificar el régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas. Pero no debemos perder de vista que esta norma, aunque con las necesarias modificaciones, ha sobrevivido a cuatro leyes del Impuesto sobre Sociedades. Esto, por un lado, la hace adolecer del pretendido carácter de sistema ordenado y coherente, sustentado en principios comunes y armónicos, como exige el art. 31.1 CE respecto del sistema tributario en su conjunto y, por otro, que no mantenga a día de hoy idéntico alcance y efectos que cuando entró en vigor, más bien al contrario, buena parte de los incentivos fiscales allí establecidos ha perdido con el paso del tiempo su trascendencia inicial¹⁷. Y si no se ha abordado una completa y significativa reforma del régimen que la misma regula no es por su pacífica aceptación, sino por los temores y reticencias del sector cooperativo de no obtener una mejora en las condiciones tributarias de las cooperativas¹⁸ y por una dejación por parte de los sucesivos gobiernos que no han dado la importancia que merece al tratamiento fiscal de las cooperativas.

El ámbito de aplicación del régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas se diferencia en función de su clasificación en uno de estos grupos. Primero, el de las cooperativas protegidas, compuesto por aquellas que se ajustan a los principios y disposiciones de la norma sustantiva que le resulte de aplicación a la cooperativa en cuestión –Ley 27/1999 de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia–, y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 Ley 20/1990 sobre pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Segundo, el de las cooperativas especialmente protegidas que son las cooperativas de trabajo asociado; cooperativas agrarias; coope-

¹⁷ Tanto es así que RODRIGO RUIZ, M.A. señaló “que un número no desdeñable de cooperativas han declinado aplicar el régimen fiscal de las cooperativas, por considerarlo perjudicial, y cumplimentan sus obligaciones tributarias por el impuesto de Sociedades con arreglo a la regulación general de este tributo, en pie de igualdad con el resto de sociedades no cooperativas” (“Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma”. *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, p. 15).

¹⁸ RODRIGO RUIZ se hizo eco de las voces que abogan “por conservar la regulación fiscal vigente todo el tiempo que sea posible, ante el riesgo de que cualquier modificación agrave el actual status” (ob. cit., p. 16).

rativas de explotación comunitaria de la tierra; cooperativas del mar; cooperativas de consumidores y usuarios que cumplan los requisitos que se exigen a cada tipo específico, regulados en los arts. 9 a 12 Ley 20/1990¹⁹. También puede haber cooperativas no protegidas, que son aquellas que incumplan algún precepto de los establecidos en el citado art. 13. Dentro de estos grupos pueden estar los ocho tipos de cooperativas, para las que hay requisitos generales pero también reglas específicas, y compete a la Administración tributaria la comprobación acerca de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en la Ley.

El régimen fiscal de las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades se caracteriza por contener dos tipos de normas: en primer lugar, normas técnicas o de ajuste, que no suponen la existencia de beneficio fiscal alguno, sino que pretenden adaptar las normas contenidas en las leyes tributarias, elaboradas tomando como referencia el modelo societario de capital, a la especial idiosincrasia de las cooperativas y aplicables a todas ellas; y en segundo lugar, normas de incentivo fiscal, que regulan bonificaciones para las sociedades cooperativas, y que se encuentran regulados, por un lado, en el art. 33 Ley 20/1990 para las cooperativas protegidas y en el art. 34 de la misma norma para cooperativas especialmente protegidas.

De la conjunción de ambos tipos de normas –cuya distinción entre unas y otras no está clara en muchos casos–, surge el régimen especial de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades que, como hemos comentado, ha recibido duras críticas desde el principio. Y estas no se centran solo en que el régimen fiscal especial de las cooperativas ya no sea tan favorable como pudo serlo en los noventa, sino también en que el disfrute de los regímenes de protección fiscal está sometido a unas exigencias tan duras que, paradójicamente, resultan desincentivadoras de la toma de iniciativas empresariales, sociales o laborales²⁰.

¹⁹ También las cooperativas protegidas de segundo y ulterior grado que asocien exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas. Si asocian tanto a cooperativas protegidas como especialmente protegidas, los beneficios fiscales que corresponden a estas últimas se aplicarán en la proporción de los resultados que provengan de ellas (art. 35.5 Ley 20/1990).

²⁰ Algunos de los aspectos más controvertidos se centran en las enormes limitaciones a la actividad desarrollada por las cooperativas especialmente protegidas o la fragmentación de la base imponible que somete a tipos distintos los resultados cooperativos y extracooperativos, y que genera una laboriosa gestión contable, así como controver-

La protección fiscal de las cooperativas no puede obviar la búsqueda de la eficacia económica que toda empresa persigue cuando actúa en un mercado competitivo y, debe garantizar el equilibrio entre la especialidad fiscal y el mantenimiento de las condiciones de competencia en el mercado. Por supuesto, este resultado es compatible con el fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada a tenor del artículo 129.2 CE²¹.

2.2. El papel de la legislación fiscal ante la dispersión normativa en materia de cooperativas

Una crítica reiterada al régimen fiscal español se refiere a que las divergencias en la normativa sustantiva determinan un tratamiento diferenciado en el ámbito fiscal. Esta diferencia de trato fiscal tiene su origen, por tanto, en el diferente trato que cada comunidad autónoma dispensa a sus cooperativas en virtud de su ley propia. Precisamente, la Ley 27/1999 de Cooperativas a efectos de determinar su ámbito de aplicación se fija en el lugar donde la cooperativa desarrolla la actividad cooperativizada con sus socios: “La presente ley será 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” (art. 2.a)”. El resultado de esta delimitación de competencias, forzada políticamente, es la tremenda dispersión legislativa que existe en nuestro país en materia de cooperativas, con la Ley estatal 27/1999, que ha quedado solo como texto legal principal para las ciudades autonómicas de Ceuta y Melilla; y con las diecisiete leyes cooperativas autonómicas (sin contar con las dictadas para pequeñas y micro cooperativas, que

sias para distinguir los resultados de operaciones con socios y no socios, que desoyen en cierto modo los fines sociales de la cooperativa y no constituye ni una adecuada norma de ajuste, ni tampoco un beneficio para la cooperativa (ALGUACIL MARÍ, M.P., “La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma”. *REVESCO*, núm.102, 2010, pp. 43-44; RODRIGO RUIZ, M.A., ob. cit., pp. 12-14; o TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”. *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 53-72).

²¹ ALGUACIL MARÍ, M.P., “Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley Estatal 27/1999”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 202, 2001, p. 958.

son otras tantas) que son las que realmente tienen aplicación práctica. Sin embargo, todas las cooperativas (excepto las del País Vasco y Navarra con sus respectivas normas forales) quedan sometidas a la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Esta Ley ofrece un tratamiento fiscal específico, con unos beneficios fiscales que han pedido peso con el paso del tiempo.

Algunos vieron la oportunidad de que la normativa fiscal pusiera un poco de orden en una situación que se volvía más compleja a cada paso. El hecho de que la norma que regula el régimen fiscal de las cooperativas sea única y que prevea beneficios fiscales en función del cumplimiento de determinados requisitos hizo pensar que una formulación uniforme de los condicionantes de acceso a los regímenes fiscales bonificados obligaría a las cooperativas a dejar de lado sus normas sustantivas y aplicarse al cumplimiento de los límites fiscales. Estas consideraciones están basadas en la idea de que, por mucho que los legisladores cooperativos innoven, mejoren y simplifiquen el régimen económico, contable y financiero de las cooperativas, en gran parte de las ocasiones, quien pone el verdadero techo es la ley fiscal y, por ello, algunas medidas modernizadoras contenidas en las leyes cooperativas (contabilidad conjunta, liberalización de operaciones con terceros, etc.) no habrían tenido éxito al no ir acompañadas de la necesaria adaptación del régimen fiscal²².

Sin embargo, esto no ha sido así. En primer lugar, porque la Ley 20/1990 no utiliza un criterio único a la hora de formular estos requisitos “especialmente en cuanto a los requisitos para las cooperativas protegidas, no establece criterios propios para asegurar la uniformidad de trato fiscal y el cumplimiento del principio de igualdad; criterios basados en principios específicamente tributarios, sino que se limita, en general, a “homologar” el régimen sustantivo. Sin embargo, dicho régimen sustantivo puede resultar muy variado, ya que, como es sabido, las comunidades autónomas han hecho uso de sus competencias normativas en la materia”²³. Con ello se producen, no sólo desigualdades de trato, sino asimismo incoherencias dentro del

²² VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M., “Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado”. *REVESCO*, núm. 83, 2004, p. 133.

²³ ALGUACIL MARÍ, M.P. y ROMERO CIVERA, A., “Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida”. *REVESCO*, núm. 110, 2013, p. 9.

propio texto legal en relación con otros aspectos del régimen fiscal. Por su parte, los artículos los artículos 8 y ss. formulan de manera autónoma, esto es, sin remisión a las normas sustantivas, los requisitos necesarios para acceder a la llamada especial protección. Pero esta formulación tampoco resulta satisfactoria a efectos de equidad en el tratamiento fiscal en función del ámbito territorial, puesto que, al estar parcialmente inspirados en los que definían a las figuras cooperativas en la antigua Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, generan bastante confusión con los actualmente regulados en las leyes estatal y autonómicas para las concretas cooperativas afectadas²⁴.

Y en segundo lugar porque la fiscalidad no resulta tan atractiva para todas las cooperativas como para renunciar a la flexibilización de sus obligaciones económicas y financieras que les ofrecen las nuevas leyes autonómicas. Disfrutar de los regímenes de protección fiscal está sometido a unas exigencias tan duras que resultan, en ciertos casos, desincentivadoras de la toma de iniciativas empresariales, sociales o laborales²⁵.

3. LA INCORPORACION DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

Los principios cooperativos formulados por la ACI constituyen pautas flexibles mediante las que se delimita la naturaleza democrática de las cooperativas, el papel de los diferentes partícipes y la forma de distribuir los excedentes creados. Su importancia dogmática es evidente, puesto que determinan las cualidades esenciales que hacen que las cooperativas sean diferentes a los otros tipos de empresa y que el movimiento cooperativo sea valioso, aunque su trascendencia jurí-

²⁴ ALGUACIL MARÍ, M.P. y ROMERO CIVERA, A., ob. cit., p. 10.

Como la norma fiscal es de 1990, se redactó mientras estaba vigente la LGC. La actual Ley de Cooperativas estatal data de 1999.

²⁵ En esta línea, se ha defendido la integración de todas las cooperativas en un único grado de protección fiscal, que elimine la distinción entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas y que esa homologación se haga extendiendo a todas las cooperativas un nivel de protección equivalente al de estas últimas, pues lo contrario lesionaría el mandato constitucional de fomento de estas entidades (RODRIGO RUIZ, M.A., ob. cit., p. 22).

dica depende de los términos en que hayan sido incorporados en las respectivas legislaciones internas²⁶. Están formulados como mandamientos que deben ser seguidos por las cooperativas en su actividad habitual y que no deben considerarse de forma independiente sino que están unidos de tal forma que “cuando uno se pasa por alto, todos se resienten”²⁷.

La propia Ley 20/1990 afirma que el régimen fiscal especial que regula responde, aunque no exclusivamente, al reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa. No dudamos que esta reforma del modelo de beneficio tributario resulta compleja.

Veamos hasta qué punto es esto cierto. No forma parte de este trabajo explicar el contenido de cada uno de los principios cooperativos, pero sí en qué medida han sido incorporados para regular el sistema tributario. Y esto es necesario porque, como tan acertadamente ha señalado la doctrina, estamos ante un nuevo modelo de cooperativismo que, en parte, está pensado para que las cooperativas consigan sus objetivos en un mercado muy competitivo y, por ello, parece que externamente han renunciado a la puridad de sus principios y, singularmente, a la solidaridad y los fines sociales²⁸. Nos referimos a que, el hecho de que los principios cooperativos de la ACI no son fuentes legales de nuestro ordenamiento permite que las leyes los maticen y excepcionen, por ejemplo, con el reconocimiento, por ejemplo, del voto plural, de aportaciones no reembolsables en caso de baja, de la existencia de socios capitalistas o admitiendo la repartibilidad de los fondos obligatorios entre los socios. Y esta opción es la que claramente han elegido nuestros legisladores, tanto el estatal como los autonómicos, y conlleva la progresiva asimilación con el régimen de las sociedades cooperativas con las de capital.

²⁶ VARGAS VASSEROT, C. *et al*, *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*. La Ley, Madrid, 2015, pp. 29-30. La Ley estatal y la mayoría de leyes autonómicas remiten expresamente a los principios cooperativos formulados por la ACI, mientras otras, las menos, transcriben total o parcialmente su contenido en un precepto específico, usando fórmulas más o menos innovadoras.

²⁷ GADEA SOLER, E., “Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia”. *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*. Año VII, núm. 17, 2009, p. 173.

²⁸ VARGAS VASSEROT, C. *et al*, *Derecho de las Sociedades...*, ob. cit., p. 35.

3.1. Primer principio cooperativo: adhesión voluntaria y abierta

En nuestro país las cooperativas sólo pueden realizar un volumen mínimo de operaciones con terceros para asegurar su viabilidad económica. Una de las notas distintivas de las sociedades cooperativas respecto de otros tipos sociales es que desarrollan una actividad económica orientada a la satisfacción de determinadas necesidades de sus socios, idea íntimamente ligada al carácter mutualista de esta clase de sociedades²⁹. Con base en el principio de adhesión voluntaria y abierta, los terceros, si lo desean, tienen expedito el camino para ingresar en cualquier momento en la esfera societaria y con ello satisfacer sus intereses y necesidades como socios³⁰.

Aunque las cooperativas deben actuar principalmente a favor de sus socios, no existe ningún problema en permitir que las cooperativas realicen operaciones con terceros³¹, dentro de ciertos límites al volumen de estas operaciones, como todavía podemos observar en la legislación española tanto sustantiva como tributaria ya que este tipo de operaciones tributa al tipo general. En efecto, el art. 13.10 Ley 20/1990 establece como causa de pérdida de la condición de coope-

²⁹ No obstante, ya hemos señalado en trabajos anteriores que no se debe confundir la mutualidad, como fenómeno caracterizado por la reciprocidad de prestaciones entre el socio y la sociedad, con cooperativa, que supone una cooperación y operatividad con sus socios. En las cooperativas no se puede tomar un concepto estricto del término *mutuo* –que en rigor significa recíproco–, ya que en este tipo de sociedades no hay, de forma general, obligaciones recíprocas entre los socios, ni entre los socios y la sociedad, en el sentido de identidad de las prestaciones de las partes y que el interés de cada una de las mismas consista en recibir lo mismo que se obliga a dar. VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M., ob. cit., p. 117.

³⁰ GADEA SOLER, E., “Estudio sobre...”, ob. cit., p. 173.

³¹ En cuanto a la actividad con no socios en los principios cooperativos de la ACI hay que señalar que, si bien la primera lista presentada en el XIII Congreso de Viena (1930) incluía el principio de “venta exclusiva” a los socios, en la formulación de dichos principios en el XV Congreso de París (1937) ya no aparece como uno de los principios esenciales del cooperativismo. Es más, la segunda formulación de los principios cooperativos aprobada por la ACI en su XXIII Congreso de Viena (1966) expresamente se declara que en la actuación cooperativa con terceros no socios, dentro de ciertos límites y condicionamientos, no solo no choca con los principios cooperativos sino que es coherente con los objetivos y contenidos axiológicos de la cooperación y que el carácter mutualista de la entidad no debe ser entendido en el sentido de exclusividad de las relaciones cooperativas con los socios, sino en el significado de ayuda mutua para satisfacer las necesidades socioeconómicas de los socios y los intereses más amplios de la comunidad donde la cooperativa actúa.

rativa fiscalmente protegida “la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes [...]. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida”. Según lo dispuesto en este precepto, aunque se remita a los porcentajes regulados en las normas sustantivas que resulten de aplicación (“fuera de los casos permitidos en las leyes”), esta remisión solo será operativa cuando este sea inferior al 50 por ciento del total, dado que acto seguido, afirma categóricamente (aunque se formula en sentido negativo) que superar ese volumen de operaciones significará la exclusión de la cooperativa de la protección fiscal.

Pero esta no es la única causa de pérdida de la protección fiscal que tiene que ver con el incumplimiento del principio mutuo. Aquí se cuentan también participar en sociedades no cooperativas en cuantía superior al 10% del capital sociales de tales entidades o del 40% si son actividades preparatorias, complementarias o subordinadas (aunque el conjunto no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa). El Ministerio de Hacienda puede autorizar participaciones superiores (ap. 9); así como emplear a más trabajadores del número permitido legalmente (ap. 11), puesto que lo que se promueve es que los trabajadores sean, principalmente, socios.

3.2. Tercer principio cooperativo: participación económica por parte de los socios

Si hay un elemento determinante para la comprensión de la interacción entre el régimen sustantivo y el régimen tributario de las sociedades cooperativas, que responde a este tercer principio cooperativo es la existencia de determinadas obligaciones financieras que, por un lado, inmovilizan recursos y los convierten en irrepartibles, como es la constitución de los fondos sociales obligatorios (que suponen que una porción de lo que cada socio reparte a la empresa nunca lo va a recuperar y que parte de los excedentes empresariales quedan inmovilizados) y, por otro lado, asignan los excedentes a determinados fines limitando los retornos a los socios.

El principio, que describe tanto cómo participan los socios en el capital como la forma en que deben distribuirse los excedentes, se ha formulado por la ACI del siguiente modo: “Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es propiedad común de la cooperativa. De ordinario los socios 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 su cooperativa, posiblemente constituyendo reservas, de las que una parte por lo menos serían irrepartibles; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y el apoyo de otras actividades aprobadas por los socios”.

La mayoría de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida que enumera el art. 13 Ley 20/1990 están relacionadas con estas cuestiones. Así, tendríamos las causas relativas a la dotación de fondos obligatorios: no efectuar las dotaciones obligatorias al FRO y al FEP (ap.1); repartir entre los socios los fondos que tengan el carácter de irrepartibles y el activo sobrante en el momento de su liquidación (ap. 2); aplicar el FEP a finalidades distintas a las que le son propias de acuerdo con las previsiones legales (ap. 3). También las que se consideran relativas al régimen económico: incumplir la normativa sobre el destino del resultado de la regularización de balances o actualización de aportaciones de los socios al capital social (ap. 4); no imputar las pérdidas del ejercicio económico o hacerlo vulnerando la ley, los estatutos o los acuerdos de la asamblea (ap. 7). Y, junto a estas, las causas relativas al papel secundario del capital, a saber: retribuir las aportaciones al capital social con intereses superiores a los autorizados o superar tales límites en el abono de intereses de demora en el supuesto de reembolso de dichas participaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un fondo especial. (ap. 5); acreditar retornos sociales en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o distribuirlos a terceros no socios (ap. 6); y permitir que las aportaciones de los socios sobrepasen los límites (ap. 8).

El objeto de una cooperativa consiste en el ejercicio en común de una actividad económica. Y como cualquier otra empresa, su actuación no puede perder de vista el mercado, dado que, incluso, en aquellos casos en que la sociedad se configura, porque así lo exija la naturaleza de

la actividad o la voluntad de sus miembros, para prestaciones sólo entre socios, estará directamente mediatizada por las pautas del éste ya que, si no presenta una estructura competitiva y proporciona las prestaciones que constituyen su objeto en mejores condiciones que en aquél, no podrá cumplir el fin social y, por tanto, perderá su razón de ser³².

El legislador no debe reprobar que una cooperativa, al igual que cualquier sociedad lucrativa, obtenga beneficios sociales de su actividad. Lo que diferencia a la cooperativa es la forma de distribución de estos beneficios: si en las sociedades de capital, la distribución a los socios se realizará en función del capital aportado, en las cooperativas, después de atender los fondos obligatorios, la adjudicación a sus miembros se realizará en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno en la entidad.

Como vemos, el principio cooperativo que recoge de forma clara y directa la legislación tributaria es el relativo a la participación económica por parte de los socios. Esto tiene sentido, en la medida en que las normas financieras inciden sobre la esfera económica y patrimonial de los sujetos que devienen obligados por ellas.

3.3. Quinto principio cooperativo: educación, formación e información

También se promueve desde el ámbito fiscal el quinto principio cooperativo, relativo a la *educación y formación* que las cooperativas proporcionarán a sus miembros, empleados y directivos y a la *promoción* de la naturaleza y beneficios de la cooperación entre el gran público. Esto se pone de manifiesto en los requisitos que exigen hacer las dotaciones al FEP en los supuestos, condiciones y cuantías previstas en las disposiciones cooperativas, así como aplicar el mismo a las finalidades previstas por la Ley, so pena de perder la protección fiscal.

El FEP constituye un fondo obligatorio destinado a contribuir al desarrollo, no solo del mandato contenido en el quinto principio, sino también en los principios sexto y séptimo, como se muestra en los fines para los que ha sido regulado este instrumento singular y exclusivo de las cooperativas³³. Así, en aplicación de las líneas maestras

³² VARGAS VASSEROT, C. *et al*, *Derecho de las Sociedades...*, ob. cit., p. 26.

³³ Las leyes cooperativas autonómicas regulan las funciones del FEP en términos similares aunque su denominación puede variar de una a otra así como incluir otras acti-

fijadas en los estatutos o por la asamblea, debe ponerse, al menos, al servicio de la formación del colectivo, la intercooperación, el fomento del cooperativismo o la mejora de la comunidad y del medioambiente.

El FEP se dota a partir del excedente y/o beneficio de la cooperativa en la proporción que señale la ley sustantiva aplicable, los estatutos o la asamblea. Pero también se destinan a este fondo lo que se recaude por sanciones a los socios, ayudas y rendimientos de bienes afectos a sus fines. En general, el importe de este fondo es inembargable, salvo por deudas contraídas para el cumplimiento de sus fines, e irrepartible entre sus socios, por estar afecto a su propia finalidad, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa³⁴. Lo que prevé el ordenamiento cooperativo es su aplicación a los fines establecidos en el plan de ejecución del FEP en la anualidad siguiente a aquella en que se dotó y, en caso de no realizarse total o parcialmente, lo que reste deberá ir a depósitos bancarios o Deuda Pública. Para evitar desvíos de las partidas del fondo por esta vía, la mayoría de las leyes cooperativas prohíben que estos instrumentos puedan ser pignorados, o afectados a préstamos o cuentas de crédito.

La dotación y aplicación del FEP puede afectar a la tributación de las cooperativas de dos formas distintas:

En primer término, podría afectar a la calificación fiscal de la cooperativa como protegida o especialmente protegidas, pasando a ser una cooperativa no protegida fiscalmente en caso de pérdida de la calificación. En la Ley 20/1990 se prevén tres causas de pérdida de protección fiscal para las cooperativas asociadas al incumplimiento del régimen jurídico del fondo: la primera sería no dotar el fondo correctamente en función de la norma sustantiva aplicable a la cooperativa en cuestión (art. 13.1); la segunda, repartir los fondos que legalmente resulten irrepartibles (art. 13.2); y la tercera, aplicar los importes a finalidades distintas de las previstas para el FEP. Por este motivo, desde la perspectiva tributaria, es muy importante cumplir con las reglas de uso del FEP. (art. 13.3).

vidades concretas en la misma línea (contribuir a la investigación y desarrollo, fomentar la igualdad de género y la sostenibilidad, etc.).

³⁴ Para estos supuestos lo normal es ponerlo a disposición de la federación a la que pertenezca la cooperativa, o a la que señale la Asamblea General, en caso de no estar federada.

No obstante, como se ha advertido por la doctrina, se ha pasado de la absoluta irrepartibilidad a la regulación de numerosas excepciones (por todos, GADEA SOLER, E., "Fondos sociales obligatorios". VV.AA., *Memento Práctico Sociedades Cooperativas* 21-22. Francis Lefevre, 2021, p. 211).

La última es la que mayores problemas de interpretación está originando. Cada cooperativa tiene que acudir a la Ley de Cooperativas que se le aplique para saber cómo puede utilizar este Fondo pero, por lo general éstas no concretan los destinos, sino que marcan líneas de actuación de carácter general, lo que redundará en cierta inseguridad³⁵. Las consultas tributarias de los arts. 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, son una herramienta útil a efectos para conocer la interpretación que hará la Administración tributaria en cuanto al destino de los fondos.

En todo caso, la aplicación del FEP a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar, además de a la pérdida de la calificación fiscal que proceda, a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca del importe indebidamente aplicado.

En segundo término, en atención a lo dispuesto en el art. 18.2 Ley 20/1990, las cantidades que las cooperativas destinen obligatoriamente al FEP son un supuesto especial de gasto deducible para el cálculo de la base imponible cooperativa en el Impuesto de Sociedades, cuando cumplan los requisitos que regula el art. 19 de la misma norma. Esta es una norma de ajuste que se aplicable a todas las cooperativas independientemente de su calificación fiscal. Se trata de compensar de algún modo a las cooperativas por la exigencia legal de invertir parte de su beneficio en los fines propios del FEP.

Así, las dotaciones al FEP que tengan carácter obligatorio reducirán la base imponible del resultado cooperativo con el límite máximo del 30% del excedente³⁶ (art. 19.1). Evidentemente, la Asamblea General pue-

³⁵ El sector cooperativo valenciano, por ejemplo, se está planteando la posibilidad de trabajar en un manual de buenas prácticas de uso del Fondo de Formación y Promoción Cooperativa (como lo denomina la Ley valenciana) que tenga el beneplácito de la Conselleria competente, con la intención de conseguir algo de seguridad jurídica al respecto (según FEVECTA).

³⁶ La Ley 20/1990 no permite reducir la base imponible extracooperativa por las dotaciones al FEP a partir de este tipo de resultados. La consideración como gasto deducible de las dotaciones al FEP se establece únicamente a los efectos del cálculo de la base imponible de los resultados cooperativos (ALGUACIL MARÍ, M.P. y SACRISTÁN BERGIA, F., “El Fondo de Educación y Promoción: cuestiones sobre su aplicación y fiscalidad”. *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm.53, 2022, pp. 208) Apuntamos esta cuestión, porque cada vez es más habitual que las legislaciones cooperativas obliguen a realizar dotaciones al FEP a partir de los resultados extracooperativos o extraordinarios. Por este motivo, la reforma de la Ley 20/1990 en la trabaja el sector plantea la introducción de este supuesto como gasto deducible en la base extracooperativa.

de decidir cada año realizar dotaciones a este fondo superiores a las exigidas en la Ley o en sus Estatutos, y contablemente serán un gasto, pero lo que se dote por encima de lo exigido no será deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Y las dotaciones al FEP, así como las aplicaciones que requiera el plan, sea de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo (art. 19.2).

3.4. Sexto principio cooperativo: cooperación entre cooperativas

La cooperación entre cooperativas, el sexto principio cooperativo, también se refleja en el sistema fiscal. La mayoría de las leyes cooperativas autonómicas españolas regulan la posibilidad de celebrar acuerdos intercooperativos con otras cooperativas para el cumplimiento de sus fines sociales. En virtud de estos acuerdos, la cooperativa y sus socios pueden realizar operaciones de suministro, entregas de productos o servicios en la otra cooperativa firmante del acuerdo, teniendo estos hechos el mismo tratamiento que las operaciones cooperativas con los propios socios, por lo que, tendrán el mismo tratamiento fiscal.

Esto es, las operaciones de las cooperativas que hayan suscrito acuerdos intercooperativos no computarán a los efectos del art. 13.10 Ley 20/1990 que, como hemos visto, establece como causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa.

3.5. Séptimo principio cooperativo: interés por la comunidad

Este papel de la fiscalidad como instrumento para el fomento y desarrollo del modelo cooperativo entronca perfectamente con el séptimo principio cooperativo relativo a la preocupación de las cooperativas por la comunidad. Formulado del siguiente modo: “Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios”, deja clara la implicación social y económica de las cooperativas con su entorno, que lleva a muchas de ellas a coadyuvar al sostenimiento de los gastos

públicos en la medida en que realizan funciones que corresponderían a la Administración.

La existencia misma de un régimen fiscal especial para las cooperativas responde a la necesidad de un tratamiento diferente a las mismas en razón de su función social, del mandato constitucional a los poderes públicos de fomentar mediante una legislación adecuada este tipo social y de su diferente régimen económico financiero respecto al resto de sociedades de nuestro ordenamiento jurídico.

Un paso más allá en este principio lo dan las cooperativas de integración social, de interés social o de profesionales, de iniciativa social, de servicios sociales, incluso de servicios sociales, según su regulación en la ley estatal o en las leyes autonómicas de cooperativas. Estas cooperativas sociales son referentes del desarrollo sostenible del principio cooperativo de interés por la comunidad que, de acuerdo con la interpretación de la ACI, engloba tres ámbitos diferenciados: el ecológico, el social y el económico³⁷.

Esta clase de cooperativas incorpora el principio cooperativo de interés por la comunidad en su propio objeto social y, a través de la producción de bienes o la prestación de servicios de interés general, combinan el fin mutualista típico de la cooperativa, junto con el interés general de toda la comunidad o de un grupo objetivo específico, por lo que sirven a intereses más amplios que los de sus miembros. También están sometidas a un régimen económico estricto que les orienta a la consecución de esos mismos fines sociales de interés general³⁸.

Además de por tener esta particular denominación (o denominaciones), en su conjunto, se caracterizan por la actividad que realizan y por su especie. Suelen ser cooperativas de trabajadores o consumidores y usuarios que se dedican a prestar servicios sociales o públicos, o llevar a cabo la integración laboral de una actividad económica³⁹. Las leyes sustantivas

³⁷ ACI: *Notas de orientación para los principios Cooperativos*, 2016, p. 94.

³⁸ HERNÁNDEZ CÁCERES, D., "Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad", en *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, AGUILAR RUBIO, (dir.), Madrid, Marcial Pons, 2022, p. 82.

³⁹ Más detalladamente, la Organización Internacional de Cooperativas Industriales y de Servicios (CICOPA *World Standards of Social Cooperatives*, 2004), organización sectorial de la ACI, identificó cinco rasgos comunes en las cooperativas sociales: 1) misión explícita de interés general; 2) carácter no estatal; 3) estructura de múltiples partes interesadas; 4) representación sustancial de los socios trabajadores en todos los niveles posibles de la es-

de cooperativas generalmente establecen los requisitos que tienen que cumplir para poder ser calificadas como entidades sin fines de lucro.

Pues bien, detectamos aquí una diferencia de trato con otras entidades sin fines de lucro puesto que las cooperativas de esta clase no pueden aplicarse el régimen de exención sino que tributarán de acuerdo con la Ley 20/1990, en la consideración de que es la norma especial que les resulta de aplicación, por contener un sistema tributario propio para las cooperativas. Esto significa que a las cooperativas de carácter social tributarán en el Impuesto sobre Sociedades con las especialidades diseñadas para promover el funcionamiento mutual y no las actividades de interés general. No tendrán acceso al sistema de patrocinio y mecenazgo fiscalmente estimulado, lo que complicará que puedan financiar sus actividades mediante contribuciones del sector privado. Más aun, los donativos o liberalidades que pudieran recibir de particulares tendrán la consideración de ingresos extracooperativos, por lo que se gravarán al tipo general del impuesto y no al reducido que corresponde a los resultados de la actividad cooperativizada.

En consecuencia, en nuestra opinión, el régimen tributario de las cooperativas no protege suficientemente a las cooperativas de carácter social, principales abanderadas del séptimo principio y ello a pesar de que, como hemos defendido, la justificación fundamental de la existencia de beneficios fiscales para las cooperativas se basa en la función social que cumplen, así como los ajustes técnicos se sustentan en la limitación de su régimen económico. Así, mayor función social y mayores limitaciones de su régimen jurídico, mejores condiciones fiscales deberían gozar. O, al menos, las mismas que resultan aplicables a otro tipo de formas societarias o asociativas con idénticas finalidades.

3.6. Otros principios cooperativos

El resto de los principios cooperativos también se incorporan al ordenamiento tributario, siquiera de manera indirecta, dado que resulta generalizada la remisión a los límites, destinos y requisitos que establezcan las leyes cooperativas que son las normas que deben velar porque las figuras societarias se adapten a los principios de funcionamiento interno

estructura de gobierno, y 5) no distribución o distribución limitada de los excedentes. Citado en HERNÁNDEZ CÁCERES, D., "Las cooperativas sociales...", ob. cit., p. 82.

y de relaciones externas que distinguen a las cooperativas de otros modelos sociales. No obstante, en este punto, establecen diferencias importantes, debido a que las normas de segunda y tercera generación han tendido a flexibilizar estas obligaciones a fin de rebajar las cargas que tienen las cooperativas, sin parangón en relación a otros tipos sociales⁴⁰. Resulta paradójica la tendencia a la mercantilización del tipo social, en una especie de lucha entre ordenamientos para ver qué autonomía ofrece el tipo social más atractivo para los operadores económicos (menor dotación de fondos obligatorios, existencia de socios inversores o capitalistas, no contabilización separada de resultados cooperativos y extracooperativos, flexibilización destino de los excedentes, etc.)⁴¹, cuando fue la no mercantilidad de las cooperativas uno de los aspectos determinantes para que el Tribunal Constitucional les reconociera competencias sobre la materia a las Comunidades Autónomas⁴².

4. LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO PARA INCENTIVAR EL MODELO COOPERATIVO EN TANTO QUE FÓRMULA SOCIALMENTE RESPONSABLE

La política fiscal puede ser un instrumento eficaz para fomentar y desarrollar el modelo cooperativo. Este tipo de medidas, que producen un ahorro de gastos fiscales para empresa, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de las cooperativas y de otras entidades de economía social y pueden ser un mecanismo eficaz para compensar la internacionali-

⁴⁰ VARGAS VASSEROT. C., *et al.*, *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*. La Ley, Madrid, 2015, pp. 35 y ss.

⁴¹ Como muestra la llamativa actividad renovadora de la legislación sobre cooperativas autonómica (Andalucía: leyes de 1985, 1999, 2011; Cataluña: 1983, 2002, 2015; País Vasco: 1982, 1993, 2019).

⁴² Para explicar la coexistencia de tantas leyes cooperativas debe tomarse como punto de partida la Constitución Española que, al asignar las competencias exclusivas al Estado frente a las Comunidades Autónomas, no hizo referencia alguna a este peculiar tipo social, aunque sí sobre la legislación mercantil (art. 149.1.6.^a CE). Este silencio fue aprovechado por varias Comunidades Autónomas (Cataluña, País Vasco, Andalucía, etc.) para, con base en el carácter no mercantil de las cooperativas, promulgar la primera generación de leyes de cooperativas autonómicas. Siguiendo el fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 72/1983, que resolvió un conflicto competencial entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado español, se promulgó la Ley 3/1987 General de Cooperativas estatal y varias leyes autonómicas.

zación de costes sociales en el seno de las mismas, a la vez que para fomentar su constitución y desarrollo⁴³.

Dentro del panorama de crisis económica mundial, la fiscalidad ha recobrado un destacado papel como uno de los instrumentos paliativos para actuar sobre los efectos de ralentización del crecimiento económico⁴⁴. Desde esta perspectiva, la fiscalidad emerge como uno de los límites al beneficio económico –cuya búsqueda desmesurada se sitúa como una de las claves del origen de las crisis económicas– e implica que debe racionalizarse y reducirse en virtud de su gravamen, de forma que corresponsabilice a los sujetos causantes de los perjuicios ocasionados por el desarrollo de su actividad productiva⁴⁵.

En este contexto, las medidas de naturaleza fiscal tienen una función de promoción y desarrollo de la economía que se manifiesta en la configuración jurídica de los distintos tributos. Los tributos persiguen una función económica para la consecución de respuestas eficaces dirigidas hacia un crecimiento económico sostenible⁴⁶. Estamos ante una manifestación más del sostenimiento de la unidad del ordenamiento financiero basada en los principios de justicia en los ingresos y los gastos públicos, aspectos complementarios de una misma finalidad de cobertura de las necesidades sociales basada en la solidaridad. Resulta imprescindible recordar aquí la función redistributiva del tributo, que es esencial como instrumento para lograr la igualdad real y efectiva, en

⁴³ HINOJOSA TORRALVO, J.J., “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*. núm. 69, 2010, p. 76.

⁴⁴ Consideraciones de PATÓN GARCÍA en relación a la crisis económica de 2008-2014 pero que entendemos plenamente vigentes en la situación actual (“La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible”. *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, núm. 72, 2014, p. 128).

⁴⁵ A través de: 1) el discurso de la responsabilidad social empresarial que parte del logro del beneficio a través de un beneficio compartido con la sociedad; 2) el capitalismo natural que pretende incorporar a los dos tipos de capital tradicionales, el dinero y los bienes producidos, otros dos que contribuyan al bienestar futuro como son los hombres y la naturaleza; y 3) la lucha contra el recalentamiento global, en conexión con el anterior, como barrera infranqueable (CAZORLA PRIETO, L.M., *Crisis económica y transformación del Estado*. Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2009, pp. 89-90).

⁴⁶ Esta misma perspectiva es la que fundamenta claramente el concepto de desarrollo sostenible que fue empleado por primera vez en 1987 en la Comisión de Medio Ambiente de la ONU, donde se señaló que por desarrollo sostenible debe entenderse el “desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades”.

tanto puede materializar la distribución equitativa de la renta y riqueza y alcanzar así objetivos de política económica y social. Precisamente, valores éticos que están presentes en la obligación de solidaridad con el resto de la comunidad que conserva la tributación con fines incentivos o desalentadores de conductas, que no se agota en la mera disponibilidad de ingresos para el ente público, sino que también abarca la función de permitir alcanzar los intereses colectivos⁴⁷.

La Ley 20/1990 otorga más protagonismo a cuestiones más allá de los principios cooperativos a la hora de establecer los límites que deben cumplir las cooperativas para no incurrir en causas de pérdida de protección fiscal que a incorporar debidamente los principios que otorgan valor social a estas entidades. Su régimen fiscal se ha basado en una concepción puramente mutualista de la sociedad cooperativa, que precisa cumplir unos requerimientos muy rigurosos y excluyentes de cualquier tipo de aperturismo, lo que ha resultado, en gran medida, ineficaz e ineficiente, dadas las exigencias del actual mercado competitivo. Es, además, un modelo incoherente desde la simple perspectiva mutua, dada su limitación a estas sociedades, y su imposible traslación a otros modelos sociales de análogos fines. Este planteamiento origina además importantes problemas de competencia fiscal, en el caso de posibles acercamientos de regímenes jurídicos con otras figuras sociales que, como hemos comentado, es la tendencia de las leyes sustantivas autonómicas, cada vez más flexibles en cuanto al régimen económico de las cooperativas. Efectivamente, el ordenamiento cooperativo tiende hacia el modelo economicista que parece imponerse en el actual contexto económico, ampliando los límites de la actuación de las cooperativas en el mercado, aunque sin olvidar su carácter mutua⁴⁸.

La doctrina ha señalado reiteradamente que el impulso de las sociedades cooperativas a través del sistema tributario de beneficio fiscal debe revisarse en su conjunto. PASTOR DEL PINO ha abogado por concretar los objetivos específicos que han de legitimar en cada caso el beneficio tributario, como puede ser la potenciación del pleno empleo, la contribución a la cohesión social o territorial, para los que cooperativas u otras entidades de economía social están plenamente capacitadas, puesto que forman parte de su propia naturaleza o esen-

⁴⁷ PATÓN GARCÍA, G., ob. cit., p. 129.

⁴⁸ VARGAS VASSEROT, C., et al., *Derecho de las Sociedades...*, ob. cit., p. 30.

cia⁴⁹. Delimitados los objetivos, procedería valorar las medidas tributarias más idóneas desde una perspectiva técnico-jurídica y económica los tributos más apropiados para lograrlos. Esto supone analizar las fórmulas más apropiadas: exenciones en hechos imponible, las reducciones en bases imponible, los tipos impositivos reducidos, o las deducciones y bonificaciones en las cuotas, así como los impuestos en los que resultarían más oportunas, sin desvirtuar la naturaleza jurídica del propio sistema tributario. En todo caso, será imprescindible realizar el seguimiento de las medidas implementadas para comprobar su verdadera eficacia, pues ésta será la que justifique el gasto indirecto generado⁵⁰.

El modelo actual de incentivo tributario para las sociedades cooperativas adolece, en consecuencia, de importantes defectos desde la perspectiva financiero-tributaria. Legitimado sobre la base constitucional de la labor de fomento de este tipo social, no ha obtenido los objetivos deseados, entre otras razones, por los importantes inconvenientes surgidos del modelo articulado sobre la simple forma jurídica de las sociedades cooperativas. Los principios cooperativos han sido tomados como referencia para delimitar el ámbito conceptual de la economía social, concepto que integra la actividad económica desarrollada por entidades privadas basadas en la asociación de personas y que comparten estas características: 1) primacía de la persona y del objeto social sobre el capital; 2) adhesión voluntaria y abierta; 3) control democrático por sus miembros (a excepción de las fundaciones); 4) conjunción de los intereses de sus miembros y el interés general; 5) defensa y aplicación de los principios de solidaridad y de responsabilidad; 6) autonomía de gestión e independencia de los poderes públicos; y 7) destino de la mayor parte de los excedentes a la consecución de objetivos relativos al desarrollo sostenible, en interés de los miembros y el interés social⁵¹.

Es evidente el creciente interés en los países de nuestro entorno, y en particular dentro de la Unión Europea, por la responsabilidad so-

⁴⁹ PASTOR DEL PINO, M.C., "Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos". *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 23, 2012, p. 119.

⁵⁰ PASTOR DEL PINO, M.C., "Las cooperativas como sujetos...", ob. cit., p. 276.

⁵¹ MONZÓN CAMPOS, J.L., "Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector", *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 56, 2006, pp. 9-24.

cial empresarial –de la que las cooperativas deberían hacer gala por el mero hecho de serlo, si atendemos a los principios cooperativos– y por la economía sostenible, por un lado, desde la perspectiva de la ética fiscal en la empresa (como muestran los Códigos de conducta en materia de fiscalidad empresarial) y, por otro, como instrumento de lucha contra la competencia fiscal perniciosa⁵². Las legislaciones de los Estados deben conseguir un modelo de fiscalidad de las cooperativas que sea más adecuado a los valores propios del desarrollo sostenible, desplazando la carga tributaria en atención a variables económicas, sociales y medioambientales y no estableciendo un sistema fiscal basado únicamente en el principio de capacidad económica. Y las Instituciones europeas deben ser consecuentes y comprometerse a apoyar su promoción y desarrollo eficaces en la Unión Europea y en los Estados miembros.

5. BIBLIOGRAFÍA

ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL: *Notas de orientación para los principios Cooperativos*, 2016. Disponible en <https://www.ica.coop/sites/default/files/2021-11/Guidance%20Notes%20ES.pdf>

AGUILAR RUBIO, M.: “Los principios cooperativos y la legislación tributaria”, *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 27, 2015, pp. 373-400.

⁵² Las premisas del desarrollo sostenible requieren de un nuevo modelo de desarrollo en el que la sociedad, la empresa y los poderes públicos han de cambiar sus pautas de actuación. Así, la actividad financiera se pone al servicio del desarrollo sostenible, de un lado, previniendo gastos públicos socialmente improductivos (en tanto son provocados por los agentes productivos cuando producen y/o consumen bienes de forma socialmente irresponsable), de otro, diseñando una política fiscal socialmente responsable que valore la contribución de los ciudadanos a la consecución de los fines públicos (GARCÍA LUQUE, E.I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*. Madrid, Lex Nova, 2011, p. 229). En el ámbito internacional, este enfoque ha estado presente desde hace años en informes públicos y privados como *Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales*, o *Tax Heavens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*, publicado por Intermón-Oxfam en 2000. Estos documentos ponen de manifiesto la necesidad de que las empresas se esfuercen en la introducción de sistemas de control de gestión que desincentiven prácticas contables, fiscales o de auditoría reprobables y que contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida con el pago puntual de las deudas fiscales. Asimismo ponen de manifiesto la demanda social de una mayor transparencia en las prácticas de planificación fiscal de las empresas y la denuncia de la utilización de los paraísos fiscales con el ánimo de optimizar los beneficios empresariales que tienen una incidencia negativa en la pérdida de ingresos para el conjunto de países en desarrollo.

- ALGUACIL MARÍ, M.P. y SACRISTÁN BERGIA, F.: “El Fondo de Educación y Promoción: cuestiones sobre su aplicación y fiscalidad”, *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm.53, 2022, pp. 199-219.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. y ROMERO CIVERA, A.: “Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida”, *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 110, 2013, pp. 7-42.
- ALGUACIL MARÍ, M.P.: “La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma”, *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm.102, 2010, pp. 24-53.
- “Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley Estatal 27/1999”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 202, 2001, pp. 915-986.
- CALVO ORTEGA, R.: “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, en AA.VV. *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Pamplona, Thomson-Civitas, 2005, pp. 33-64.
- CANO LÓPEZ, A.: “El Derecho de la Economía Social: entre la Constitución y el mercado, la equidad y la eficiencia”, *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 18, 2007, pp. 3-15.
- CAZORLA PRIETO, L.M.: *Crisis económica y transformación del Estado*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2009.
- CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *Régimen Fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- GADEA SOLER, E.: “Fondos sociales obligatorios”, en VV.AA., *Memento Práctico Sociedades Cooperativas*, 21-22. Francis Lefevre, 2021.
- “Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia”, *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, Año VII, núm. 17, 2009, pp. 165-185.
- GARCÍA LUQUE, E.I.: *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, Madrid, Lex Nova, 2011.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: “Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad”, AGUILAR RUBIO (dir.), Madrid, Marcial Pons, 2022.
- “Origen y desarrollo del principio cooperativo de interés por la comunidad”, *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm.139, 2021, pp. 21-30.
- HERRERO BLANCO, A: “El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España”, *CIRIEC. Revista de Economía pública, Social y Cooperativa*, núm. 84, 2015, p. 279-300.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*. núm. 69, 2010, pp. 73-89.

- MACÍAS RUANO, A.J y MARRUECOS RUMÍ, M.: “El valor cooperativo de la igualdad y su reflejo en la legislación española”, en *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, AGUILAR RUBIO (dir.), Madrid, Marcial Pons, 2022.
- MONTESINOS OLTRA, S.: en “Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales”, *VII Congreso Internacional Rulescoop, Economía social: identidad, desafíos y estrategias*, sep. 2012, pp. 5-15.
- MONZÓN CAMPOS, J.L.: “Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector”, *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 56, 2006, pp. 9-24.
- PANIAGUA ZURERA, M.: “La evolución legislativa de las organizaciones de producción de participación”, en AA.VV. *40 años de historia de las empresas de participación*, Madrid, Verbum, 2012, pp. 63-112.
- PASTOR DEL PINO, M.C.: “Las cooperativas como sujetos de protección fiscal”, *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 28, 2016, pp. 247-279.
- “Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos”, *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 23, 2012, pp. 97-120.
- PATÓN GARCÍA, G.: “La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible” *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, núm. 72, 2014, pp. 125-152.
- RODRIGO RUIZ, M.A.: “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma”, *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 9-25.
- VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M.: “Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado”, *REVESCO*, núm. 83, 2004, pp. 115-140.
- VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, La Ley, Madrid, 2015.