

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

La tributación de las cooperativas sin ánimo de lucro*

MARINA AGUILAR RUBIO

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

Sumario: 1. Las cooperativas de iniciativa social y las cooperativas de integración social. 2. Las cooperativas sin ánimo de lucro. Críticas a la falta de incentivos fiscales y propuestas de regulación. 3. Aplicación de la Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de cooperativas. 4. El IVA y las prestaciones sociales de las cooperativas. 5. Bibliografía.

1. LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL Y LAS COOPERATIVAS DE INTEGRACIÓN SOCIAL

Con el nombre de cooperativas sociales se engloban varios subtipos de cooperativas que tienen como punto común desarrollar una actividad de interés general y sin ánimo lucrativo y en España

* 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.

reciben distinta denominación según la ley de cooperativas que las regule¹.

En la Ley 27/1999 estatal de cooperativas, se denominan cooperativas de iniciativa social y se definen como cooperativas que «sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tienen por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado» (art. 106). Aunque este mismo término y con una definición legal parecida se mantienen en la mayoría de leyes autonómicas (por ejemplo, Ley 12/2015 de Cooperativas de Cataluña², Ley 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid³, Ley 11/2019 de Cooperativas del País Vasco⁴,

¹ Con una visión de Derecho comparado, HERNÁNDEZ CÁCERES, D., “Social enterprises in the social cooperative form”, en PETER, H., VARGAS VASSEROT, C. y ALCALDE, J. (Edit.): *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies*, Springer-VDI-Verlag, Berlín, 2023, pp. 173-191. Para el tratamiento más centrado en el régimen en el ordenamiento español, del mismo autor: “Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad”, en AGUILAR RUBIO, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Marcial Pons, Madrid, 2022, pp. 79-98.

² Art. 143.1: “Son reconocidas como de iniciativa social las cooperativas que tienen por finalidad la integración laboral, la plena inserción o la defensa de personas o colectivos con especiales dificultades de integración o afectados por cualquier clase de exclusión social o limitación de sus derechos sociales, o bien la satisfacción de necesidades sociales no atendidas, o atendidas insuficientemente, por el mercado, mediante las actividades que determinen sus respectivos estatutos sociales. Para alcanzar su finalidad, el objeto social de estas cooperativas puede ser la prestación de servicios asistenciales, mediante actividades terapéuticas, sanitarias, residenciales, de atención domiciliaria, educativas, culturales, recreativas y otras de naturaleza social, o bien cualquier tipo de actividad económica”.

³ Art. 104.1: “Son aquellas cooperativas de trabajo que tienen por objeto principal la prestación de servicios relacionados con: la protección de la infancia y de la juventud; la asistencia a la tercera edad; la educación especial y la asistencia a personas con discapacidad; la asistencia a minorías étnicas, refugiados, asilados, personas con cargas familiares no compartidas, víctimas de violencia de género, víctimas de terrorismo, ex reclusos, alcohólicos y toxicómanos; y la reinserción social y la prevención de la delincuencia, así como la prestación de servicios dirigidos a los colectivos que sufran cualquier clase de marginación o exclusión social, en orden a conseguir que superen dicha situación”.

⁴ Art. 156.3: “Las entidades cooperativas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tengan por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad

Ley 9/2018 de Sociedades Cooperativas de Extremadura⁵), en otras se le ha dado otra denominación.

Respecto a esto último, valga por todos, el ejemplo de la Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas Andaluza que, con el nombre de cooperativas de interés social, define a aquellas que tienen como finalidad la promoción y plena integración sociolaboral de determinados sectores de la ciudadanía y cuya actividad estará constituida por la prestación de servicios relacionados con la promoción de la autonomía personal y la atención a las personas en situación de dependencia, con la protección de la infancia y la juventud, con la asistencia a personas mayores, inmigrantes, con discapacidad, refugiadas, asiladas, ex reclusas, con problemas de adicción, víctimas de violencia de género o de terrorismo, pertenecientes a minorías étnicas y cualquier otro colectivo con dificultades de integración social o desarraigo (art. 94).

De otro lado, encontramos varias Comunidades Autónomas que además de regular a la cooperativa de iniciativa social, regulan otra con muchos puntos en común con ésta, denominadas *cooperativa de integración social*. Esto ocurre, por ejemplo, en la ley de cooperativas de Madrid⁶, en la del País Vasco⁷ y en el Reglamento de Desarrollo de

la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado, se calificarán como cooperativas de iniciativa social de conformidad con el procedimiento, régimen y requisitos establecidos reglamentariamente”.

⁵ Art. 168. “1. Son sociedades cooperativas de iniciativa social las que tienen por objeto la prestación de todo tipo de servicios sociales, públicos o privados, mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales, cívicas, científicas, deportivas, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga. 2. Las Administraciones o entidades públicas podrán participar en calidad de socios en la forma que estatutariamente se establezca. 3. Resultará de aplicación a estas sociedades cooperativas lo previsto en la presente Ley para las sociedades cooperativas de trabajo asociado”.

⁶ Art. 126.1: “Son cooperativas de integración social aquéllas que procuran a sus miembros atención o integración social por uno de estos medios: a) Proporcionándoles medios y servicios, tanto de consumo general como específico, para su subsistencia y desarrollo. b) Organizando la producción y comercialización de los productos que elaboran en régimen de empresa en común. c) Coordinando ambas funciones mediante una estructura cooperativa adecuada. En el primer caso se aplicará básicamente la normativa sobre cooperativas de consumidores; en el segundo, la correspondiente a cooperativas de trabajo; y en el tercero, la relativa a las cooperativas integrales”.

⁷ Art. 133: “Las cooperativas de integración social estarán constituidas, al menos mayoritariamente, por personas afectadas por discapacidad física, psíquica y/o sensorial, así como por personas en situación de exclusión social, y podrán basarse en el trabajo

la Ley 14/2011 de Andalucía, aprobado por el Decreto 123/2014. Según esta última norma, éstas son cooperativas «que agrupan, mayoritariamente, a personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, u otros colectivos con especiales dificultades de integración en la sociedad, cuya finalidad consista en su inserción social, en las que pueden integrarse como socios los progenitores y las personas que ostenten la tutela y que su objeto puede consistir en proporcionar a sus personas socias bienes y servicios de consumo general o específico, para su subsistencia, desarrollo, asistencia e integración social, en cuyo caso deberán adoptar la forma de cooperativas de consumo y/u organizar, canalizar, promover y comercializar la producción de los productos o servicios del trabajo de los socios adoptando la forma de cooperativas de trabajo» (art. 100).

2. LAS COOPERATIVAS SIN ÁNIMO DE LUCRO. CRÍTICAS A LA FALTA DE INCENTIVOS FISCALES Y PROPUESTAS DE REGULACIÓN

La típica calificación de estas cooperativas sociales como entidades sin ánimo de lucro aparentemente debería tener consecuencias fiscales para este tipo de entidades. Antes de avanzar, conviene apuntar que la existencia o no del lucro en las cooperativas en general, que históricamente fue un tema muy debatido, ya no tiene en nuestro ordenamiento importancia alguna en el ámbito de la regulación sustantiva de las cooperativas. Como se ha demostrado, a diferencia de lo que ocurría históricamente, ninguna ley de cooperativas española habla de lucro más allá de cuando quiere especificar que algún tipo de cooperativa concreto no tiene ánimo lucrativo y, desde hace tiempo, se ha superado la noción de sociedades de las cooperativas independientemente de si tienen o no ánimo lucrativo dado el reconocimiento expreso de la naturaleza societaria de las cooperativas por todas las leyes cooperativas españolas y por la propia Constitución (art. 129.2).

En concreto, los últimos rastros textuales del carácter no lucrativo de las cooperativas en la legislación española los encontramos en el

asociado para organizar, canalizar y comercializar los productos y servicios del trabajo de las personas socias o ir dirigidas a facilitar la provisión de bienes y servicios de consumo general o específicos”.

artículo 1.º de la Ley de Cooperación de 2 de enero 1942 («Es sociedad cooperativa la reunión de personas naturales o jurídicas que se obligan a aunar esfuerzos con capital variable y *sin ánimo de lucro*, al objeto de lograr fines comunes de orden económico-social») y en el artículo 1ª del Decreto de 11 de noviembre de 1943 que aprueba el Reglamento de dicha Ley. A partir de ahí, y a diferencia de lo que ocurre en muchos ordenamientos de Latinoamérica (Brasil, Argentina, Colombia, etc.) y ocurría en Portugal hasta la reforma del Código Cooperativo en 2015, la referencia del lucro desaparece del concepto y de la propia regulación legal de las cooperativas como ocurre actualmente en cualquier ley española de cooperativas⁸. Por ejemplo, según la Ley 27/1999, «la cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley». Y tampoco encontramos ni una sola referencia al lucro en la ley 20/1990 al establecer el régimen fiscal de estas entidades. Sólo, volvemos a insistir, se menciona al lucro en las leyes cooperativas españolas para concretar casos específicos y especiales en los que no existe (como ocurre con las cooperativas sociales), dando por hecho que en los demás sí concurre el lucro o de no hacerlo no tienen relevancia ni jurídica ni fiscal.

Centrándonos en el régimen de la ley de cooperativas estatal, tras decir que las cooperativas de iniciativa social se definen, entre otros aspectos, en que no tienen *ánimo de lucro* (art. 106.1), después, la disposición adicional primera de la ley establece las condiciones para que una cooperativa sea calificada como *entidad sin ánimo de lucro*, que son las siguientes: que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social; y que en su estatutos recojan expresamente: a) que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios; b) las

⁸ Sobre todo esto, AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C.: “Las cooperativas sin ánimo de lucro en la prestación de servicios públicos. Análisis de fiscalidad”, *Sociedad y Utopía: Revista de Ciencias Sociales*, núm. 40, 2012, pp. 404 y ss.

aportaciones de los socios al capital social no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero; c) el carácter gratuito del desempeño de los cargos del consejo rector; y d) las retribuciones de los socios trabajadores y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150% de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Pero esto, lejos de lo que pueda pensarse inicialmente, y lo que sería lo lógico, no significa que a las cooperativas calificadas como entidad sin ánimo de lucro tienen un tratamiento fiscal mejor que el resto, puesto que la propia ley se encarga de decir en la disposición adicional 9.^a que «el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro será el establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas». Debemos partir de que como, con carácter general, el régimen tributario y fiscal es una competencia exclusiva del Estado (art. 133.1 de la CE), las leyes cooperativas autonómicas no hacen referencia a la fiscalidad de las cooperativas porque se entiende que todas las cooperativas, independientemente de la ley de cooperativas que las regulen, se someten al régimen tributario establecido en la Ley 20/1990⁹.

No obstante, varias leyes autonómicas de cooperativas hablan de fiscalidad precisamente cuando regulan las entidades sin ánimo de lucro, algo para lo que no son competentes. Esto ocurre, por ejemplo, en la *Ley 12/2015 de Cooperativas de Cataluña que señala que las cooperativas que cumplan los requisitos para tener la condición de cooperativa sin ánimo de lucro (que son los mismo que contiene la disposición adicional 1.^a de la Ley 27/1999)* «a efectos de concursos públicos, de contratación con entes públicos, de beneficios fiscales, de subvenciones y, en general, de cualquier otra medida de fomento que sea de aplicación, tienen la misma condición que las demás entidades sin ánimo de lucro» (art. 144.1).

⁹ No obviamos aquí que, a pesar de lo dicho, al regular las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida, la ley fiscal se remite en muchos casos a la legislación sustantiva aplicable, de forma que el régimen fiscal no va a ser estrictamente homogéneo en función del territorio. De ellos dieron buena cuenta 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.

En el mismo sentido, aunque sin hablar de fiscalidad, se manifiestan otras leyes autonómicas, como es la Ley de Cooperativas de la Comunidad de Valencia (art. 114.59 y la Ley de 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (art. 104.5), que tras relacionar las condiciones que deben cumplir las cooperativas no lucrativas (que en la Comunidad de Madrid sólo pueden ser las de iniciativa social) y que, de nuevo son las mismas que las prescritas en la disposición adicional primera de la Ley de cooperativa estatal, terminan diciendo que «serán consideradas por las administraciones públicas autonómicas como entidades sin fines lucrativos a todos los efectos» (art. 104.5).

Lo que ocurre es que los efectos fiscales de que una entidad sea calificada sin fines lucrativos es competencia estatal (salvo el caso vasco y navarro) y habría que acudir a lo dispuesto, en concreto, en la Ley 49/2002, para comprobar si este régimen le puede ser de calificación a las cooperativas sociales por no tener lucro. Hay que tener en cuenta que las leyes autonómicas de cooperativas no pueden modificar ni el contenido de la Ley 20/1990 ni el de la Ley 49/2002, ambas estatales, aunque regulen tributos de titularidad estatal cedidos a las CC.AA., como es el ITPAJD¹⁰. Además, tal como señala el art. 3.1 de la Ley 30/1983 reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la normativa que dicten éstas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales, no producirá tales efectos en cuanto al régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales.

A pesar de lo que parece deducirse del texto transcrito de algunas leyes autonómicas, y a pesar de que puedan cumplir con los requisitos exigidos a las entidades sin fines lucrativos que establece el artículo 3 de Ley 49/2002, las cooperativas no se van a poder beneficiar de este régimen fiscal. Recordemos algunos de estos requisitos¹¹, que algu-

¹⁰ MONTERO SIMÓ, M., “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 167 y s.

¹¹ Modificados por el art. 129.1 del Real Decreto-ley 6/2023 por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo. Del régimen fiscal del mecenazgo en España traté en AGUILAR RUBIO, M.

nos, por cierto, no son sencillamente alcanzables por las cooperativas sociales, mientras otros sí:

1. Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de defensa de los animales, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.
2. Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos: a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen; b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad; c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.
3. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.
4. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo.

Y CIARCIA, A. R.: "Régimen tributario comparado del mecenazgo en España e Italia", *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 86, 2005, pp. 7-37.

Pero la Ley 49/2002 no exige únicamente el cumplimiento de los requisitos anteriormente (y otros que no hemos especificado), sino que, además, exige que las entidades adopten una de las formas jurídicas concretas recogidas en el artículo 2, y como se observa, no se menciona a las cooperativas en ningún momento: a) Las fundaciones; b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública, c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; e) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores; f) Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.

Esta diferencia de tratamiento entre las asociaciones o fundaciones y las cooperativas de iniciativa social sin ánimo de lucro supone para estas últimas un agravio comparativo, puesto que no se les aplicarán las ventajas de las que sí que gozan las otras figuras por la aplicación de la Ley 49/2002. Por ejemplo, no se beneficiarán del régimen especial en el IS que supone un menor tipo de gravamen y algunos beneficios en dicho impuesto (art. 5-14), ni tampoco gozarán de la exención en el ITPAJD, ni de los beneficios previstos en algunos impuestos locales como los del IBI (art. 15.1), en el IAE (art. 15.2) o en el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) (art. 15.3). Este peor tratamiento a las cooperativas sociales sin ánimo de lucro que cumplen con todos los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, al igual que hacen las asociaciones y fundaciones que sí que son tratadas fiscalmente mejor, no tiene justificación alguna¹². Por ello, coincidimos con la propuesta de modificar la normativa estatal y establecer o bien un régimen fiscal específico para las cooperativas sin ánimo de lucro dentro de la Ley 20/1990 o en otra norma especial, o bien la modificación del art. 2 de la Ley 49/2002 para incluir en dicho listado a las cooperativas de ini-

¹² En este sentido BONET SÁNCHEZ, M. P.: "Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica", *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, 2010, núm. 21, p. 20.

ciativa social o asimiladas sin ánimo de lucro o bien proceder a una reforma similar a la acometida en la legislación vasca que pasamos a describir¹³.

Recordemos que los territorios forales tienen un régimen tributario propio y en el marco de esas competencias en sus normas forales sobre el régimen fiscal de las cooperativas han regulado unos beneficios especiales para las cooperativas de iniciativa social (pero no para todas las cooperativas sin ánimo de lucro). Por ejemplo, la Norma Foral 6/2018 sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia (y de igual manera la norma fiscal del territorio de Álava y Gipuzkoa¹⁴) tras señalar que a efectos tributarios se considerarán cooperativas de iniciativa social aquéllas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tengan por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado (art. 52.1), establece los requisitos que tienen que tener las cooperativas sin ánimo de lucro (art. 52.2), que son prácticamente iguales que la que contiene la disposición adicional 1.^a de la Ley 27/1999. A saber:

- a) Que los resultados positivos que eventualmente se produzcan no puedan ser distribuidos entre sus socios y socias, debiendo aquéllos destinarse a la realización de sus fines.
- b) Que el desempeño de los cargos del Consejo Rector tenga el carácter de gratuito.
- c) Que las retribuciones de las personas socias trabajadoras, o en su caso de las personas socias de trabajo, y de las personas trabajadoras por cuenta ajena no superen el 150 % las retribuciones que en función de la actividad y categoría profe-

¹³ HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: “Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad”, en AGUILAR RUBIO (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Marcial Pons, Madrid, 2022, pp. 82 y s.

¹⁴ Arts. 42 y 43 Norma Foral 2/1997 de Gipuzkoa sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y arts. 42 y 43 Norma Foral 16/1997 de Álava sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

sional, establezca el Convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

- d) Que los socios, socias, o personas y entidades que tengan con los mismos una relación de vinculación que, en su caso, pudiera encuadrarse como personas vinculadas tal como las determina la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades (art. 42.3), no sean personas destinatarias principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los servicios.

En el artículo siguiente, la Norma Foral 6/2018 sobre el régimen fiscal de las cooperativas de Bizkaia, con el título «Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas de utilidad pública y a las cooperativas de iniciativa social» (art. 53), dispone que estas cooperativas tributan con las siguientes especialidades:

1. En el ITPAJD, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; b) La constitución y cancelación de préstamos y créditos, incluso los representados por obligaciones; c) Las adquisiciones de bienes y derechos a que se destine la contribución establecida en el artículo 72 de la Ley 11/2019 de Cooperativas de Euskadi, para el cumplimiento de las finalidades previstas en dicho artículo; y d) Las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.
2. En el IS el régimen tributario aplicable será el establecido Norma Foral 4/2019 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (arts. 7-17), norma que también se aplicará a los donativos y aportaciones efectuadas por personas jurídicas o a los convenios de colaboración empresarial realizados a favor de estas entidades (art. 28).
3. En los tributos locales también se le aplicará el régimen tributario establecido en el la Norma Foral 4/2019 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (art. 18).

Por su parte, en Navarra, el Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, no incluye a las cooperativas entre las entidades que puede ser consideradas beneficiarias del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativo (art. 1), aunque sí menciona a las cooperativas de iniciativa social como posibles beneficiarias del *mecenazgo social* (art. 34).

3. APLICACIÓN DE LA LEY 20/1990 SOBRE RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

Como señalamos anteriormente, a las cooperativas de iniciativa social de la Ley 27/1999, que regulan también varias leyes autonómicas (Cataluña, Valencia) y a las figuras similares de otras las leyes autonómicas, como las cooperativas de interés social (Andalucía) o las cooperativas de integración (Madrid, Andalucía, etc.), incluso si cumplen los requisitos para ser calificadas de entidades no lucrativa, no tienen, con carácter general, un tratamiento fiscal mejor que el resto de cooperativas, excepto, como hemos visto en el ámbito foral vasco.

La propia Ley 27/1999 en su disposición adicional 9.^a establece «el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro será el establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas». Y como después en esta ley fiscal no hay ninguna referencia al lucro para establecer el régimen de las cooperativas, significa que fiscalmente a las cooperativas no lucrativas se les va a aplicar el régimen general de las cooperativas¹⁵. Esto significa la mayor función social que cumplen estas cooperativas no tiene recompensa alguna si se compara con cualquier otra cooperativa del mismo tipo que no realice labores de inserción o sociales de otro tipo¹⁶.

¹⁵ MONTERO SIMÓ, M.: “¿Incentivos fiscales para las cooperativas sin ánimo de lucro?”, *Revista de Economía Social*, 2006, núm. 32, pp. 19-23.; y “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 161-190.

¹⁶ BONET SÁNCHEZ, M. P.: “Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica”, *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, 2010, núm. 21, p. 12.

Por tanto, a las cooperativas sociales se aplica el grueso de la Ley 20/1990 y su típica calificación de cooperativas protegidas y especialmente protegidas. Ente estas últimas se incluyen expresamente a las cooperativas de trabajo asociado, que es un tipo de cooperativa que es factible que sea calificada de cooperativa de iniciativa social en el marco de la Ley 27/1999 y que se impone por algunas leyes autonómicas para ser una cooperativa de iniciativa social (art. 104 de la Ley 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid) o para ser una cooperativa de integración con social (art. 100.3.b) del Reglamento Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas). En tal caso, recordemos que para que la cooperativa de trabajo asociado sea considerada especialmente protegida debe cumplir los siguientes requisitos:

1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros. Cabe señalar que si una persona jurídica, por ejemplo, una fundación, una asociación o incluso una sociedad cooperativa, es social de la cooperativa de trabajo asociado, ésta dejaría de tener la calificación de especialmente protegida.
2. Que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengadas, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos no excedan del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.
3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20% del total de sus socios, pero si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado, y si está entre seis y diez, dos trabajadores asalariados.

En el supuesto en que se trate de una cooperativa de consumidores y usuarios, para obtener la condición de especialmente protegida, debe cumplir los requisitos previstos en el artículo 12 Ley 20/1990. En particular, asociar a personas físicas con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio; que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en

su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no excedan del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad; que las ventas efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no excedan del 10% del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50% si así lo prevén sus estatutos.

En caso de no cumplir estos requisitos, a las cooperativas de trabajo y las de consumidores y usuarios se les asignará la condición de cooperativa protegida, siempre que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de esta condición previstas en el art. 13 de la Ley 20/1990. Por su parte, la cooperativa de servicios, que puede ajustarse al objeto social de las cooperativas sociales, podría ser simplemente cooperativa protegida en la medida en que tampoco incumplan los requisitos del citado art. 13.

Remitimos al capítulo primero de esta obra para el detalle de las peculiaridades del tratamiento fiscal de las cooperativas protegidas (libertad de amortización de activos y tipo del 20% aplicable a los resultados cooperativos en el IS, exenciones en el ITPAJD, bonificación del 95% de la cuota del IAE, etc.) (art. 33 de la Ley 20/1990) y de las cooperativas especialmente protegidas, que disfrutarán, además de una bonificación del 50% de la cuota íntegra en el IS y exenciones en adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente a cumplir sus fines sociales y estatutarios en el ITPAJD (art. 34 de la Ley 20/1990).

4. EL IVA Y LAS PRESTACIONES SOCIALES DE LAS COOPERATIVAS

Igualmente, las cooperativas que realicen prestaciones sociales también podrán beneficiarse de una exención en el IVA para dichas prestaciones, tal y como recoge el artículo 20.1.8^a LIVA. Recordemos que en dicho artículo 20 se distinguen actividades exentas que no necesitan un reconocimiento expreso de Hacienda, otras que sí necesitan dicho reconocimiento y las prestaciones de servicios realizadas por entidades de carácter social que requieren el reconocimiento de dicho carácter.

En particular, el apartado 8.º del artículo 20.1 de la LIVA dispone que estarán exentas de este impuesto las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por en-

tidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social: a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad; b) Asistencia a la tercera edad; c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía; d) Asistencia a minorías étnicas; e) Asistencia a refugiados y asilados; f) Asistencia a transeúntes; g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; h) Acción social comunitaria y familiar; i) Asistencia a ex-reclusos; j) Reinserción social y prevención de la delincuencia; k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos; l) Cooperación para el desarrollo.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, el artículo 20.3 de la LIVA establece que se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos: 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza: 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este último requisito no se aplica para las prestaciones exenta del artículo 20.1.8º, tras la modificación del artículo 20.3 por la Ley 17/2012 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

Por su parte, tal como establece el artículo 6 del Reglamento LIVA, la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la cooperativa, podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal. Cabe señalar que el texto de este precepto (que originalmente decía que deberán solicitar el reconocimiento) se cambió en 2013 para adaptarse a la jurisprudencia comunitaria de la

época que estableció que no se podría condicionar estas exenciones a su reconocimiento previo, por lo que se aplicarán a las operaciones que cumplan los requisitos objetivos y subjetivos regulados en la norma.

Como se ha denunciado¹⁷, esta exención, en realidad, no es un beneficio fiscal para la cooperativa, ya que le impide deducir el IVA soportado por las compras de bienes o servicios, sino que es un beneficio pensado para las personas con dificultades a las que van dirigidos los servicios que presta la cooperativa. Por ello, la exención del IVA no supondría ningún beneficio fiscal sino un sobre coste, por lo que como propuesta de *lege ferenda* sería aconsejable reducir los tipos del gravamen o posibilitar la devolución de las cuotas soportadas¹⁸. Además, las exenciones del IVA al aplicarse normalmente en la última fase de producción o distribución y la no repercusión del impuesto va a implicar que aquellas entidades a las que les sea reconocida se comporten como consumidores finales. Por esta razón, como se ha apuntado¹⁹, habrá ocasiones en que resulte interesante obtener esta exención y en otras no, dado que implicaría una reducción de la renta disponible final de la entidad. La principal ventaja que se percibe de la aplicación de estas exenciones es que el precio final de los servicios que preste la cooperativa puede ser inferior por no estar gravados con el impuesto, lo que puede hacer a estas sociedades más competitivas en relación al precio de oferta en el mercado.

5. BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR RUBIO, M. Y CIARCIA, A. R.: “Régimen tributario comparado del mecenazgo en España e Italia”, *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 86, 2005, pp. 7-37.
- AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C.: “Las cooperativas sin ánimo de lucro en la prestación de servicios públicos. Análisis de fiscalidad”, *Sociedad y Utopía: Revista de Ciencias Sociales*, núm. 40, 2012, pp. 404 y ss.

¹⁷ BONET SÁNCHEZ, M. P.: “Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica”, *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, 2010, núm. 21, p. 22.

¹⁸ *Ibid*, p. 30.

¹⁹ MÉNDEZ TERROSO, I.: “Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo”, *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 56, 2005, p. 123.

- 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.
- BONET SÁNCHEZ, M. P.: “Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica”, *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, 2010, núm. 21, pp. 1-32.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, D., “Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad”, en AGUILAR RUBIO, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Marcial Pons, Madrid, 2022, pp. 79-98.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, D., “Social enterprises in the social cooperative form”, en PETER, H., VARGAS VASSEROT, C. y ALCALDE, J. (Edit.): *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies*, Springer-VDI-Verlag, Berlín, 2023, pp. 173-191.
- MÉNDEZ TERROSO, I.: “Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo”, *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 56, 2005, p.p 123-136.
- MONTERO SIMÓ, M., “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 167 y s.
- MONTERO SIMÓ, M.: “¿Incentivos fiscales para las cooperativas sin ánimo de lucro?”, *Revista de Economía Social*, 2006, núm. 32, pp. 19-23.; y “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 161-190.