

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

El beneficio limitado como principio para la fiscalidad cooperativa¹

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Sumario: 1. La figura del “beneficio limitado” en la Unión Europea. Caracterización *prenormativa* de su concepto. 2. Problemas normativos estructurales que dificultan la caracterización autónoma empresarial de las entidades de economía social. 2.1. Una confusión derivada del Derecho europeo originario: el modelo binario de las formas de empresa. 2.2. Otra confusión y su distinción: empresas de economía social y empresas sociales. 3. Beneficio limitado, principios comunitarios y régimen legal de las cooperativas. 4. Beneficios limitados y Derecho fiscal europeo. 4.1. Delimitación del concepto de ayuda estatal. 4.2 Delimitación del concepto de ayuda estatal. 4.3. Preterición de lo fiscal en algunos nuevos proyectos normativos europeos. 5. Situación actual de la fiscalidad cooperativa en la UE y propuesta

¹ 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.

de configuración de un principio de beneficio limitado.
6. Bibliografía.

1. LA FIGURA DEL “BENEFICIO LIMITADO” EN LA UNIÓN EUROPEA. CARACTERIZACIÓN PRENORMATIVA DE SU CONCEPTO

El Consejo Económico y Social de la Unión Europea (CESE) lanzó en 2019 la propuesta de elaborar una categoría distinta de empresas europeas, las empresas de economía social, alrededor de la figura del beneficio limitado.² Lo hizo a través del Dictamen *Hacia un marco jurídico europeo adaptado para las empresas de la economía social* (2019/C 282/01, de 19 de junio), en el que pone sobre la mesa los efectos perversos que derivan de una aplicación excesivamente rigurosa del principio de neutralidad y propone una categoría de operadores económicos, la de aquellos que limitan voluntariamente sus beneficios en favor de otras finalidades³.

En esta línea, el concepto de beneficio limitado sería el eje sobre el que construir una categoría distinta de las dos que tradicionalmente se ha entendido que consagraba el art. 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” y a continuación poner entre paréntesis el acrónimo: (TFUE), con eficacia en todos los órdenes jurídicos, incluido el fiscal, porque –se concluye– un marco fiscal propicio podría recompensar mejor “el impacto social de todas las empresas en materia de cohesión social, medioambiental y territorial”⁴. De esta forma, el CESE da continuidad, de forma más concreta, al llamamiento realizado por el Parlamento Europeo (PE) a la Comisión (COM) en su Resolución sobre un Estatuto para las empresas sociales y solidarias⁵.

² La expresión no es la misma ni significa lo mismo en todas las lenguas. En español se ha traducido como “beneficios limitados” para hacer referencia a la limitación en la disponibilidad de los beneficios de la actividad de empresa; sin embargo, las expresiones de la traducción oficial a cada uno de estos idiomas son: “*limited profitability*” (inglés), “*lucrativité limitée*” (francés), “*lucro limitato*” (italiano) y “*lucro limitado*” (portugués); quieren significar lo mismo, pero ponen el acento en la limitación del lucro –en español “lucro” hace referencia al provecho que se obtiene de algo; los beneficios empresariales no son lucro, en sentido estricto–.

³ Dictamen *Hacia un marco jurídico europeo adaptado para las empresas de la economía social* (2019/C 282/01, de 19 de junio), par. 2.2.15

⁴ Dictamen *Hacia un marco jurídico...* p. 3.2.4

⁵ PE: P8_TA (2018) 0317) de 5 de julio de 2018

Esta figura debería servir como criterio de identificación de las empresas de economía social, de manera que las entidades que tuviesen ese beneficio limitado podrían encuadrarse en aquella categoría.

Por el momento, el concepto de beneficio limitado no está definido y por eso el CESE ha pedido a la Comisión Europea que elabore un estudio para concretarlo, estudio que debería permitir identificar los modelos de empresa de los diferentes Estados miembros que se ajusten a él⁶.

No obstante ello, el Dictamen del CESE avanza el marco conceptual general que debe presidir la figura del beneficio limitado, “que definiría el conjunto de las empresas que pueden obtener beneficios, pero cuyo fin no es distribuirlos entre sus propietarios, puesto que tienen una finalidad de tipo solidario o de interés general”⁷.

Este último indeciso podría inducir a la confusión entre empresas de economía social y empresas (entidades) sociales porque, si bien la solidaridad o el interés general son características propias de las actividades de las entidades sociales (fundaciones, asociaciones y otras formas sociales), no puede decirse los mismo –o al menos no exactamente de la misma manera– de las empresas de economía social, que desarrollan actividades económicas en interés de sus propios socios, aunque lo hacen en sectores económicos de interés general o solidarios. Es decir, ni la finalidad de la empresa de economía social es predominantemente lucrativa, ni las actividades tienen carácter especulativo, ni sus beneficios están destinados a ser distribuidos; por el contrario, sus actividades tienen un cierto interés general –aunque sea limitado a un sector social o territorial– y, en sentido amplio, propenden a la realización de finalidades solidarias o de interés colectivo y la utilización de sus beneficios no es libre, sino que está condicionada (limitada) normativamente, y ello precisamente por la función social que cumplen.

⁶ El CESE “pide a la CE (Comisión Europea) que elabore un estudio sobre el concepto de «beneficios limitados» y sobre los modelos de empresas que se ajustan a este funcionamiento. Este estudio permitiría determinar mejor la necesidad de marcos jurídicos, financieros y fiscales adecuados para la preservación de las capacidades competitivas de las empresas interesadas y, en su caso, daría lugar a la elaboración de buenas prácticas (Dictamen *Hacia un marco jurídico...* 1.5 segundo párrafo).

⁷ *Ibidem*, 1.5 primer párrafo.

Por todo ello, deben quedar claros algunos extremos a la hora de configurar el concepto de beneficio limitado.

Ante todo, hay que dejar constancia de que las empresas de economía social realizan actividades económicas en sentido estricto. Cuando un banco solidario presta dinero, una sociedad agraria de transformación produce vino o una cooperativa de trabajo asociado presta servicios de atención a ancianos –aun en su condición de empresas de economía social–, están indudablemente llevando a cabo actividades de carácter solidario y de interés general, aunque los beneficios que puedan obtener tienen limitada su aplicación.

Sin embargo, al mismo tiempo están desarrollando actividades que se ejercen habitualmente también por empresas mercantiles con finalidad lucrativa, para las que no es tan relevante la finalidad social de su actividad ni tienen limitación alguna para la distribución de sus beneficios. La diferencia entre ambas formas de sociedad no está tanto en el tipo de actividad, sino en la manera de desarrollarla y en su finalidad, pero ambas circunstancias son difícilmente configurables normativamente; de ahí, la necesidad de la figura del beneficio limitado.

El beneficio limitado debería de configurarse como un criterio fácilmente identificable, común a todas las empresas de economía social y suficiente por sí mismo para distinguir las empresas de economía social de las empresas capitalistas⁸. Pero también debería de poder utilizarse para distinguir las empresas de economía social que actúan en el mercado de las entidades sociales que no lo hacen, porque, si no, terminarían por confundirse de nuevo, cuando de lo que se trata precisamente es de identificarlas por separado.

Y, por supuesto, la limitación en la aplicación de los beneficios de las empresas de economía social debería estar claramente establecida en las legislaciones nacionales con un grado de desarrollo normativo que permitiera separarlas claramente de las empresas capitalistas. Por su parte, El Derecho europeo tendría que exigir claridad en la definición de las condiciones limitativas de la aplicación de los beneficios que permitirán a las sociedades encuadrarse entre las empresas de economía social.

⁸ *Ibidem...* 3.1

En este sentido, si bien es cierto que afirmaciones tales como que “las EES no persiguen objetivos de maximización o de rentabilidad del capital sino un objetivo social”, o que: “Decir que una entidad tiene beneficios limitados significa que los beneficios son un medio, y no el fin de la actividad”⁹ forman parte del argumentario en favor de la figura del beneficio limitado, sin embargo, no son elementos o criterios que aporten valor a su configuración normativa. Dicho de otra manera, hay que establecer con la mayor claridad posible los criterios materiales y cuantitativos de aplicación o distribución de los beneficios, es decir, el carácter y cuantificación del destino de los beneficios: mejora de las actividades de la propia sociedad, fondos propios de la entidad, reservas legales, retornos sociales, distribución de beneficios a los socios y otras.

Por tanto, el notable esfuerzo que ha realizado el CESE puede considerarse una auténtica configuración pre-normativa y no sólo orientativa, de la figura de los beneficios limitados y de su concepto, que debería arrojar luz a los desarrollos legislativos de los Estados miembros.

2. PROBLEMAS NORMATIVOS ESTRUCTURALES QUE DIFICULTAN LA CARACTERIZACIÓN AUTÓNOMA EMPRESARIAL DE LAS ENTIDADES DE ECONOMÍA SOCIAL

2.1. Una confusión derivada del Derecho europeo originario: el modelo binario de las formas de empresa

Ya se ha indicado que el precepto normativo de referencia es el artículo 54 TFUE (antiguo art. 48)¹⁰. Al rebufo de este precepto se ha cons-

⁹ *Ibidem*... 2.2.6 y 3.1.1

¹⁰ Art. 54 TFUE: “1. Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.

2. Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo”.

truido la llamada concepción binaria de las formas societarias, conforme a la cual habría: por un lado, sociedades (compañías o firmas) de *Derecho civil o mercantil* y *demás personas jurídicas de Derecho público o privado*; y, por otro lado, sociedades *sin fin lucrativo*. Esta concepción dual es una “visión simplista”, en palabras del *Dictamen*¹¹, que no deja espacio para otras manifestaciones empresariales. Por tanto, en particular y en lo que aquí interesa, quedarían fuera de esta clasificación las llamadas empresas de economía social (EES), porque no son entidades capitalistas con fines lucrativos en sentido estricto ni tampoco son entidades económicamente desinteresadas o altruistas.

En el caso de las cooperativas, la situación es muy paradójica, porque, de facto, son entidades de economía social (así es conforme a la práctica totalidad de las legislaciones nacionales), pero el art. 54 TFUE las menciona expresamente entre las “compañías o firmas constituidas bajo el derecho civil o mercantil”.

Nótese, la cooperativa es el único tipo de sociedad mencionado por su nombre y eso parece querer indicar una voluntad expresa del legislador europeo de disipar cualquier duda al respecto. En otras palabras, sobre el papel –y así se viene admitiendo por el Derecho europeo–, las cooperativas forman parte del grupo de sociedades con ánimo de lucro y, por consiguiente, están excluidas del grupo de las entidades que no tienen ánimo de lucro.

El *Dictamen* del CESE se lamenta de que el Derecho de la Unión Europea no tenga en cuenta las características intrínsecas de la economía social; y se lamenta aún más de que ni la Comisión Europea en su práctica decisoria, ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (TJUE) hayan demostrado interés suficiente por aquellas empresas, a pesar de que se trata de entidades que tienen unas estructuras de propiedad y de gobernanza distinta, además de una relación con los beneficios muy diferente a la que tienen las demás sociedades capitalistas¹².

Esta concepción dual cerrada de las formas de empresa es un esquema obsoleto que no responde a la realidad actual y está necesitado de una profunda revisión.

¹¹ Lo mismo en otras traducciones oficiales: “conception simplificatrice”, “simplistic vision”, “concezione semplicistica”, “conceção simplista” (*Dictamen Hacia un marco jurídico... 2.2*).

¹² *Dictamen Hacia un marco jurídico... par. 1.4*

Suele decirse que el artículo 54 TFUE no permite identificar más que las empresas capitalistas –cooperativas incluidas– y las benéfico-sociales, y de ello se colegiría que este modelo binario cierra las puertas a un reconocimiento autónomo de las entidades de economía social –con las cooperativas entre ellas y no entre las sociedades capitalistas–.

Consciente de que no es previsible una reforma del TFUE con esta finalidad, el CESE propone otra vía que puede ser igualmente efectiva: la de incluir un protocolo sobre distintos tipos de empresa como anexo en el TFUE que contemple las entidades de economía social como una *tercera categoría de empresas*¹³. Pero esta vía no es más fácil de implementar ni más rápida, puesto que la inclusión de protocolos anexos en el TFUE exige, en la práctica, los mismos requisitos que la modificación del Tratado.

Siendo cierto que la vía normativa es la mejor y más directa, también lo es que no debería abandonarse la vía interpretativa.

En efecto, el art. 54 TFUE se enmarca dentro del capítulo relativo a la libertad de establecimiento y tiene por finalidad equiparar las sociedades (compañías y firmas) a las personas físicas nacionales de un Estado miembro a efectos de ese derecho de establecimiento (art. 54.1). El segundo párrafo –que es el controvertido porque en él se ha basado la concepción dual de tipos de empresa– lo que hace es aclarar las categorías de corporaciones o firmas (sociedades) que gozan del derecho de establecimiento, a saber: las corporaciones y firmas civiles o mercantiles, las cooperativas y las personas jurídicas públicas o privadas, excepto si estas entidades (cualesquiera de ellas) no tiene ánimo de lucro.

Es decir, de una norma destinada a identificar desde el punto de vista subjetivo el derecho de establecimiento en la Unión Europea, se ha derivado esta distinción dual de las formas de empresa que a lo largo de los años se ha ido dando por supuesta (el Derecho societario de la UE parece estar construido alrededor de esta dualidad) y que ha tenido –y está teniendo aún– unos efectos importantísimos en todo el Derecho europeo y, por extensión, en algunas políticas comunitarias, unas veces por inclusión (empresas de economía social y cooperativas como sociedades capitalistas en ámbitos o políticas comunitarias en

¹³ *Ibidem*, par. .5 último párrafo y 2.2.15

las que no encajan) y otras por exclusión (falta de regulación específica en áreas en las que sería conveniente que existiese una legislación diferenciada). Así ocurre, por ejemplo, en el importantísimo ámbito del derecho de la competencia, en el que la concepción dual se lleva al límite para considerar apodócticamente que las empresas obligadas por las reglas de la competencia son aquellas que actúan en el mercado ejerciendo una actividad económica y, por consiguiente, es irrelevante cuál sea su naturaleza o su estatuto jurídico: si actúa en el mercado, está sometida a las reglas de la competencia sin distinción¹⁴. Pero esta afirmación es muy discutible.

Por tanto, el problema generado por el art. 54.2 TFEU consiste en no haber distinguido entre las empresas en razón de su naturaleza, de sus características, de su finalidad y, sobre todo, de su régimen jurídico, y en haberse fijado exclusivamente en si tienen ánimo de lucro o no.

Sin embargo, en verdad, este artículo no dispone otra cosa más que la equiparación del derecho de establecimiento de las personas jurídicas al que tienen las personas físicas nacionales de un Estado miembro (art. 54.1), sin que la identificación de las sociedades que gozan de ese derecho que hace el párrafo segundo sea concluyente a todos los efectos. Dicho de otra manera: si bien puede negarse que las entidades sin fines lucrativos tengan derecho de establecimiento¹⁵, no puede concluirse que las formas de empresa admitidas por el Derecho europeo en cualesquiera de sus manifestaciones tengan que ser exclusivamente las dos que sí lo tienen.

En otras palabras y concluyendo: la expresión “sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo” del art. 54.2 TFUE permite incluir todas las posibles formas de empresa, aunque estas sean de distinta naturaleza, finalidad y régimen jurídico “excepto las que o tengan fin lu-

¹⁴ *Ibidem*, par. 2.2.7

¹⁵ En algunas ocasiones, las entidades han de hacer importantes rodeos normativos para ejercer esa libertad (“La libertad de establecimiento representa un auténtico reto para algunas formas de EES. Como los estatutos jurídicos difieren mucho de un Estado a otro, el ejercicio de esta libertad obliga muy a menudo a las empresas a adoptar en el Estado miembro de establecimiento unos estatutos que no se corresponden con las normas de funcionamiento definidas en el Estado miembro de origen” par. 3.2.13”).

crativo”. De ello se desprendería que no habría ningún impedimento jurídico en admitir otros tipos de empresa en la Unión y atribuirles distintos regímenes jurídicos si así se considera conveniente.

2.2. Otra confusión y su distinción: empresas de economía social y empresas sociales

En la falta de reconocimiento autónomo de las empresas de economía social como empresas distintas a las empresas capitalistas tiene mucho que ver la falta de una distinción clara entre las empresas sociales y las empresas de economía social. Las primeras –empresas sociales– tienen una finalidad exclusivamente social, solidaria, filantrópica o humanitaria; son entidades sin ánimo de lucro en absoluto, que actúan con apoyo exclusivo en ayudas públicas o privadas y que generalmente no adoptan formas sociales empresariales, sino formas de otro tipo, como las fundaciones o asociaciones. Las segundas –de economía social– son empresas cuya finalidad esencial no es el beneficio ni están movidas por el ánimo de lucro, pero que actúan en el mercado y que, de hecho, a veces obtienen beneficios cuyo destino, sin embargo, no es su distribución entre los socios o partícipes. Suelen adoptar otras formas sociales, como cooperativas, sociedades laborales, mutualidades y similares.

De hecho, cuando el art. 54.2 TFUE se refiere a las demás personas de Derecho público o privado “excepto las que no tienen ánimo de lucro”, parece estar refiriéndose a las llamadas empresas sociales, no a las empresas de economía social y por eso excluye a las cooperativas de este tipo de compañías o firmas y las incluye entre las empresas de Derecho civil o mercantil de tipo capitalista, dado que no son claramente empresas sin ánimo de lucro sino que actúan en diversos ámbitos del mercado de producción y distribución de bienes y servicios.

Esta caracterización ha sido seguida de modo estricto por el legislador europeo, que ya en 2003 había emanado un Estatuto específico para las cooperativas¹⁶, pero que aún no ha desarrollado una legislación específica sobre otras empresas de economía social. Del

¹⁶ *Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)*, Reglamento (Consejo) 1435/2003, de 23 de julio.

mismo modo, por otras instituciones, como el Parlamento Europeo, la Comisión o el propio Consejo, cuando abogan por desarrollar la economía social, parecen referirse a las empresas sociales y no a todas las empresas de economía social, por lo que, en realidad, se reduce indebidamente la economía social a las empresas sociales¹⁷.

Eso ha hecho que, respecto al resto de empresas de economía social que no son cooperativas, el silencio sea casi absoluto y queden prácticamente ocultas bajo el paraguas de las pequeñas y medianas empresas¹⁸.

Por el contrario, los ordenamientos europeos sí establecen distinciones entre ellas; es cierto que a veces no resulta muy fácil identificarlas, pero en la mayoría de los casos sí lo es. Así, por ejemplo, en España se habla de “entidades” de economía social y dentro de esta caben: de un lado, las “empresas” de economía social, que actúan en el mercado de producción de bienes y servicios con finalidad claramente no capitalista; y de otro lado, las entidades que prescinden absolutamente del factor beneficio y de la más mínima finalidad lucrativa; normalmente se trata de entidades de utilidad social, que son así declaradas expresamente mediante el oportuno expediente administrativo¹⁹.

En el ordenamiento español las cooperativas son consideradas empresas de economía social y existen leyes que las regulan, incluso hay una vieja ley que regula su régimen fiscal, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas. En algunos países, además, tienen reconocimiento constitucional²⁰.

En todas ellas hay referencia a su carácter mutualista en la aportación de medios y en la satisfacción de las necesidades de sus socios, a la ausencia de finalidad lucrativa y la utilización vinculada de sus beneficios. Sin profundizar más en características que son sobradamente conocidas, puede afirmarse sin riesgo de error que las cooperativas

¹⁷ Dictamen *Hacia un marco jurídico...* par. 2.23

¹⁸ Puede consultarse un análisis de estas medidas en HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “La promoción de las PYMES en el Derecho Financiero de la Unión Europea”, en *As pequeñas e médias empresas e o Direito*, Coimbra, ed. Instituto Jurídico, 2017.

¹⁹ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

²⁰ En España, art 129.2 CE, en Italia art.45 CI. Además, pueden consultarse en el Derecho italiano el art. 15 D. Leg. 2 agosto 2002, n. 220; y en Francia, la Loi 47-1775, 10 septiembre 1947.

no son sociedades capitalistas. De ello se sigue que no tienen como finalidad inmediata ni principal la obtención de beneficios y, conforme a las leyes que las regulan y a sus estatutos constitutivos, el destino de los beneficios que puedan obtener está limitado o condicionado.

Por tanto, es posible, y además es necesario, distinguir entre las empresas de economía social y las entidades o empresas sociales, pero también distinguir entre las empresas de economía social y las empresas capitalistas. Las cooperativas son entidades de economía social pero no entidades capitalistas.

3. BENEFICIO LIMITADO, PRINCIPIOS COMUNITARIOS Y RÉGIMEN LEGAL DE LAS COOPERATIVAS

1.- La concepción binaria de las empresas, en la medida en que obliga a distinguir las en función de si tienen o no fines lucrativos, es insuficiente para abarcar la variedad de empresas que actúan en la Unión Europea y, de hecho, conduce a reconocer que existe un solo modelo de empresa, la empresa con fines lucrativos, puesto que las que no lo tienen no están en cuestión. Por el contrario, una concepción más abierta de las categorías societarias podría encontrar apoyo en el Derecho constitucional europeo.

Uno de los apoyos de esta pretensión lo encuentra el CESE en el principio de neutralidad de los regímenes de la propiedad en los Estados miembros, identificado en el art. 345 TFUE, según el cual el Derecho de la Unión no interfiere en la caracterización jurídica de la propiedad, que es una cuestión de los Derechos internos²¹.

La idea en la que se apoya es esta: si bien es cierto que no es competencia del Derecho de la Unión establecer el régimen de propiedad empresarial, también lo es que las normas de la Unión Europea no deberían condicionar los regímenes de propiedad de los Estados. La neutralidad actuaría aquí como una moneda cuyas dos caras reflejan la integridad de su valor, de modo que no sólo debe darse la abstención (de regulación) por parte de la Unión Europea, sino también el respeto del Derecho europeo hacia las regulaciones internas del régimen de propiedad. Esta

²¹ Art. 345 TFUE: “Los Tratados no prejuzgan en modo alguno el régimen de propiedad en los Estados miembros”. Ver Dictamen *Hacia un marco jurídico...* 2.2.10

segunda cara de la moneda se borra si el Derecho de Unión Europea impide desarrollar el enorme potencial de todas las formas de empresa²².

Esta manera de entender el principio de neutralidad del régimen de la propiedad es claramente de carácter negativo: obliga a abstenerse de actuar y a respetar los regímenes internos de los miembros, pero no a hacer, a actuar. En opinión del CESE: “No obstante, cuando la neutralidad conduce al no reconocimiento de partes enteras de la economía y deja que un determinado tipo de empresa se imponga como modelo o norma de referencia en la construcción del Derecho, nos apartamos de este principio”²³.

Pero posiblemente deberíamos ir más allá y reconocer una vertiente positiva del principio de neutralidad para afirmar que este exige también ofrecer los cauces para que las distintas formas de empresa puedan desarrollarse conforme al Derecho europeo y eso sólo es posible si actúa a favor de su reconocimiento²⁴.

2.- Tal como concebida, la figura del beneficio limitado sería de carácter transversal, porque afectaría al derecho de establecimiento, la libertad de prestación de servicios y la contratación pública y libre competencia, políticas todas ellas esenciales para la Unión Europea.

El derecho de establecimiento está limitado, pero sólo para algunas entidades de economía social, no para las empresas de economía social en general ni para las cooperativas, por ejemplo, pero el CESE entiende que las sociedades integradas bajo el paraguas del beneficio limitado podrían resolver algunos de los problemas de ciertas entidades, sobre todo las entidades sociales. Sin embargo, algunas fundaciones filantrópicas, por ejemplo, tienen sede en varios Estados miembros²⁵.

Las dificultades actuales de las empresas de economía social en materia de contratación pública son fundamentalmente fácticas; es

²² *Ibidem*... 1.4

²³ *Ibidem*... 2.2.12

²⁴ Esta vertiente positiva podría quizá encontrarse en el párrafo 3.1.5 del Dictamen que se sigue, cuando afirma que “...No obstante, el Derecho de la UE debe reflejar también la existencia de los agentes que adoptan estas formas específicas de empresa y permitir su desarrollo en el mercado interior.” También en el 2.2.14: “Debe revisarse todo el ordenamiento jurídico de la UE para comprender mejor el papel y los modos de funcionamiento específicos de las empresas que cumplen una función de interés general y en las que la utilización de los ingresos generados por sus actividades coincide estrictamente con la consecución de objetivos sociales”.

²⁵ Dictamen *Hacia un marco jurídico* ... 3.2.1.3.

decir, no existe exclusión normativa, pero realmente las posibilidades de este tipo de empresas, que suelen ser de tamaño mediano o pequeño, las sitúa, de hecho, fuera del circuito de la contratación pública. Esto es así también para gran parte de las cooperativas debido a su tamaño, en especial las de prestación de servicios asistenciales.²⁶

Al margen de las reservas de contratación, muy limitadas por los Estados miembros²⁷, los problemas de acceso a los contratos públicos tienen su causa también en las dificultades que las empresas de economía social tienen para acceder a una financiación que les permita optar en condiciones de igualdad.

La figura del beneficio limitado puede ocupar también un papel importante en el Derecho de la competencia, aunque la posición de partida del CESE es más bien un deseo que una realidad²⁸.

Estos dos últimos ámbitos, el de la financiación y el de la competencia, tienen mucho que ver con la fiscalidad de las cooperativas y, en cierto modo, de otras formas de empresa de economía social. Son estos unos aspectos del cooperativismo sobre el que he tenido ocasión de ocuparme en otros estudios y puede decirse que la situación no está mejor ahora que hace unos años²⁹.

²⁶ Conforme a la Directiva 2014/24/UE (PE y Consejo), de 26 de febrero sobre Contratación pública, es cierto, sin embargo, que existe una posibilidad de reserva de participación en la contratación de prestación de algunos servicios sociales, culturales y de salud, a favor determinadas organizaciones, siempre que cumplan las condiciones establecidas en el art. 77.2 de la Directiva, que, debe decirse, coinciden bastante con el perfil de organizaciones con beneficios limitados.

²⁷ En España, la trasposición de esta directiva se efectuó por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, cuya D.A. detalla la reserva de estos contratos y el Anexo VI los relaciona. La reserva se efectúa a favor de Centros Especiales de Empleo de iniciativa social y a empresas de inserción reguladas, respectivamente, en el texto refundido de la *Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social*, aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, y en la Ley 44/2007, de 13 de diciembre, para la regulación del *Régimen de las empresas de inserción*. Las dos entidades son de economía social, muy cercanas al ámbito de las empresas sociales.

²⁸ Dictamen *Hacia un marco jurídico...* 3.2.2.2: “Aun cuando para determinar el ámbito de aplicación de las normas de la competencia solo se utiliza como criterio el ejercicio de una actividad económica en un mercado, se podrían introducir ajustes en la fase de aplicación de las normas, a fin de tener en cuenta determinadas especificidades de las EES”.

²⁹ Cfr. 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.

3.- Como se viene comentando, las cooperativas son empresas de economía social que potencialmente se beneficiarían de la configuración de un concepto de beneficio limitado. De hecho, el único tipo de empresa de economía social al que el dictamen del CESE se refiere expresamente en varios pasajes es a la cooperativa, sociedad que le sirve, por ejemplo, para dejar claro que el concepto de beneficio limitado no excluye la existencia de beneficios provenientes de la actividad económica cooperativizada ni la posibilidad de distribuir parte de sus beneficios a sus miembros en forma de dividendos o intereses, pero de forma limitada³⁰.

Esta característica del beneficio limitado es perfectamente identificable en las cooperativas europeas, cuyo estatuto prevé, junto a la dotación de las reservas legales (art. 65) y los retornos cooperativos o dividendos (art. 66), si resultara saldo excedente disponible, el excedente, en el orden y la proporción que establezcan los estatutos de la entidad, puede destinarse a: “remunerar los capitales desembolsados y los capitales asimilados, pudiéndose proceder al pago en metálico o por atribución de participaciones” (art. 67)

Cualquiera que sea, pues, el concepto de beneficio limitado, es evidente que las sociedades cooperativas europeas tienen las características que lo definen, conforme a su régimen jurídico.

4. BENEFICIOS LIMITADOS Y DERECHO FISCAL EUROPEO

Uno de los ámbitos jurídicos sobre el que deberían proyectarse las consecuencias de la figura del beneficio limitado es el Derecho fiscal³¹.

³⁰ Dictamen *Hacia un marco jurídico...* 3.1.3: “... si la actividad permite obtener superávits, estos últimos deben asignarse, de forma principal o exclusiva, dependiendo de la estructura, a las reservas o a la actividad, a fin de garantizar la continuidad y el desarrollo de la actividad de la empresa mediante la inversión. Las cooperativas, por ejemplo, pueden distribuir una parte de los superávits a sus miembros en la forma de reintegros o intereses, pero solo se puede reintegrar una parte limitada de los superávits, que teóricamente depende de las transacciones realizadas por los miembros y no de sus participaciones en el capital”.

³¹ Dictamen *Hacia un marco jurídico...* “El modelo de empresa capitalista con fines de lucro impregna toda la reglamentación europea. Así pues, a pesar de las ventajas para el interés general derivadas de la existencia de estas estructuras en el territorio de los Estados miembros de la UE, –y con excepción hecha de una posible determinación de servicios de interés económico general– ni el Derecho en materia de agrupaciones o el Derecho de sociedades, ni el Derecho en materia de contratación pública, ni el Derecho fiscal distinguen las EES de las otras formas de empresa”, par. 2.2.8.

4.1. Delimitación del concepto de ayuda estatal

Desde la perspectiva del Dictamen, una conveniente delimitación del concepto de ayuda estatal que favorezca su obtención sin contravenir el Derecho europeo ayudaría bastante, pues permitiría, en la línea ya iniciada, que los regímenes fiscales especiales o las medidas fiscales a favor de las cooperativas se acomodaran definitivamente al Derecho europeo. Pero, además, habría que actuar con medidas concretas en los diversos tributos nacionales que favorecieran la posición de las cooperativas, discriminada por su beneficio limitado.

Ya en 2016, la Comisión publicó su Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal³².

En esta extensa comunicación, la Comisión recoge su propia doctrina adoptada en sucesivas decisiones, pero sobre todo se hace eco de la jurisprudencia del TJEU. No es momento de glosar su denso contenido, pero sí de hacer algunos apuntes que interesan al objeto de este estudio, porque en el Dictamen de 2019 sobre el beneficio limitado, el CESE, consciente de la importancia que el concepto de ayudas de Estado tiene en el ámbito de la fiscalidad, “pide a la CE que prosiga los esfuerzos realizados en favor de las sociedades cooperativas en su Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal ampliando las disposiciones pertinentes a todas las EES”³³.

La Comisión es consciente de que: “En principio, las verdaderas sociedades cooperativas se rigen por principios de funcionamiento que las diferencian del resto de los operadores económicos. En particular, están sujetas a disposiciones específicas relativas a las condiciones de adhesión y sus actividades tienen por objeto el beneficio mutuo de los socios, no el interés de inversores externos. Además, las reservas y los activos son indivisibles y deben dedicarse al interés común de los socios. Por último, las cooperativas suelen tener un acceso limitado a los mercados de capitales y generan márgenes de beneficios bajos”³⁴.

³² Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01).

³³ Dictamen *Hacia un marco jurídico...* 1.5 pág. 4º.

³⁴ Comunicación de la Comisión, cit. pág. 157.

Y, por tanto: “Habida cuenta de estas particularidades, puede considerarse que las cooperativas no se encuentran en una situación de hecho ni de Derecho comparable a la de las sociedades comerciales, por lo que un trato fiscal preferente para las cooperativas puede no entrar en el ámbito de las normas sobre ayudas estatales dado que: actúan persiguiendo el interés económico de sus socios, mantienen con sus socios una relación no meramente comercial, sino personal particular, los socios están activamente implicados en el funcionamiento de la cooperativa, los socios tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos”³⁵.

Estas características, sobre todo la última, son muy cercanas a la idea que sostiene la figura del beneficio limitado, aunque esta debería ir más allá y establecer de modo claro y concreto en qué condiciones una sociedad (también la cooperativa) se encuentra en situación de beneficio limitado. También deberían establecerse graduaciones de la limitación y determinar en qué supuestos y en qué medida podría modificarse la limitación sin que ello supusiera la pérdida del estatus de empresa con beneficio limitado.

4.2. Necesidad de un marco fiscal propio

Hay, por supuesto, otras demandas de las cooperativas en el plano fiscal que podrían apoyarse también en su beneficio limitado. Por eso, el Dictamen del CESE 2019 concluye con un párrafo denominado “Fiscalidad”, que dice así: “En materia fiscal, la CE reconocía ya en 2013 que un marco fiscal propicio recompensa el impacto social de las empresas sociales. Se debería debatir sobre un marco fiscal propicio que recompense mejor el impacto social de todas las empresas en materia de cohesión social, medioambiental y territorial”³⁶.

³⁵ Ibidem, par. 158.

³⁶ Dictamen *Hacia un marco jurídico...* par 3.2.4. Sobre estas demandas puede consultarse mi trabajo: HINOJOSA TORRALVO, J.J., “European Taxation of Cooperatives: an examination of the possibilities offered by the new concept of limited profitability, *International Journal of Cooperatives* Issue IV/2022 Special issue on taxation, 2022, pp. 64-87.

4.3. Preterición de lo fiscal en algunos nuevos proyectos normativos europeos

En los últimos meses, el CESE ha continuado su actividad con dictámenes y comunicaciones que tangencialmente afectan a las cooperativas. La Comisión, por el contrario, en su documento más importante en época de pandemia, la Comunicación de la Comisión al PE y al Consejo denominada “Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación” no hace la más mínima mención a ellas³⁷. Antes de eso, en el Dictamen del propio CESE sobre un “Plan de inversiones para una Europa sostenible. Plan de inversiones del Pacto Verde europeo” la referencia a estas entidades fue mínima³⁸.

A finales de 2020, el CESE manifiesta la resiliencia de la economía social en la pandemia de COVID-19 y reivindica su papel en la salida de la crisis; recomienda que la Unión Europea retome su iniciativa del impuesto a las grandes empresas digitales, del impuesto sobre las transacciones financieras y de la base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades; y pide incentivos fiscales para las empresas que inviertan en iniciativas ecológicas con impacto social³⁹.

Tampoco el esperado “Plan de Acción para la economía social” de 2021 aportó nada relevante sobre la fiscalidad de las cooperativas⁴⁰.

³⁷ COM (2020) 312 final, 15 de julio.

³⁸ COM (2020) 21 final, de 14 de enero (una brevísima mención a la economía social en general, y otra a la conveniencia de dotar de un tratamiento fiscal adecuado a los micro-financiadores colectivos para completar la política de estímulo, p. 4.7.4 y 1.14

³⁹ CESE Dictamen exploratorio, informe de Lucie STUDNIČNÁ, adoptado en el pleno de 2 de diciembre de 2020.

⁴⁰ COM (2021) 778 final, de 9 de diciembre de 2021: Comunicación de la Comisión al PE, al CESE y al CER “Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social”. Por el contrario, parece insistir en la confusión entre empresas sociales y empresas de economía social. Puede verse un estudio desde el punto de vista mercantil en VARGAS VASSEROT, C., “Las empresas sociales como entidades de economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuestas de *lege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de Economía social”, *CIRIEC - Revista Jurídica de economía Social y Cooperativa*, monográfico “Plan de Acción de la Unión Europea y nuevos retos de la digitalización para la Economía Social”, diciembre 2022, pp. 289-329.

5. CONCLUSIONES SOBRE LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD COOPERATIVA EN LA UE Y PROPUESTA DE CONFIGURACIÓN DE UN PRINCIPIO DE BENEFICIO LIMITADO

1.- Para el Derecho europeo, las cooperativas se integran entre las sociedades de capital, frente a las entidades sin ánimo de lucro. Esta dicotomía de formas de empresa, establecida en el TFEU a efectos del derecho de establecimiento, no responde a la realidad de las formas de empresa conocidas en Europa ni garantiza el principio de neutralidad de las formas de propiedad también reconocido en el Tratado. Del mismo modo deberían distinguirse las cooperativas de las entidades o empresas puramente sociales, cuya ausencia de ánimo de lucro es absoluta.

2.- El beneficio limitado es una consecuencia lógica de su carácter no principalmente lucrativo y al mismo tiempo un factor distintivo respecto de las empresas capitalistas y las entidades completamente no lucrativas que, por definición, no tienen beneficios derivados de su actividad económica que puedan o deban ser limitados. La importancia de la figura del beneficio limitado estriba en identificar un grupo de empresas a las que atribuir un régimen jurídico determinado; en particular, un régimen que tenga en cuenta sus déficits, que están motivados u ocasionados por unas circunstancias que se consideran asumibles y útiles socialmente: su interés social y su finalidad no principalmente lucrativa, entre otras.

3.- La cooperativa está estatutariamente sometida a unas limitaciones que la colocan en situación de inferioridad respecto a las sociedades capitalistas. Esta inferioridad debería ser corregida a través de medidas que, reconociendo el valor de este tipo de empresas y la función que cumplen en la sociedad, les permita equilibrar razonablemente su posición.

4.- Las cooperativas constituyen hoy por hoy un sector económico importantísimo en la EU, sobre todo en su versión de pequeñas y medianas empresas, en cuyo tejido empresarial están muy implicadas y agrupan una parte muy notable del empleo en Europa. Sin embargo, el Derecho europeo de cooperativas excluye expresamente la fiscalidad de su Estatuto, ello a pesar de que la política fiscal es un pilar básico de la construcción europea.

5.- Cualquier régimen fiscal especial que se aplique a un sector o a un grupo de empresas estará siempre sometido a revisión y será puesto continuamente en cuestión. El Derecho europeo, al amparo del artículo 107 del TFUE, es un marco de ineludible referencia al respecto. El esfuerzo realizado por la Comisión para caracterizar el concepto de ayudas de Estado es elogiado, como también la conveniencia de seguir profundizando en él. No obstante ello, la petición de las cooperativas de ser amparadas también por el Derecho fiscal europeo está suficientemente justificada.

6.- Si las cooperativas consiguen alcanzar cotas de competitividad elevadas con otros operadores económicos, el estado actual de desarrollo de la Unión Europea no les permitirá otra cosa que plegarse a las exigencias de una competencia neutral. Muchas de ellas, sin embargo, están condicionadas por un régimen jurídico que las sitúa en inferioridad de condiciones respecto de las sociedades capitalistas. En un escenario de competencia neutral habría que replantearse las limitaciones inherentes a la esencia misma de los regímenes jurídico y económico propios de estas entidades, pues difícilmente los que las regulan actualmente podrán dotarlas de la agilidad que se precisa para competir de hecho en igualdad de condiciones.

7.- El beneficio limitado debería erigirse en un principio básico de la fiscalidad cooperativa y podría amparar la atribución a las cooperativas y todas a las empresas de economía social de un régimen jurídico y fiscal que las distinga y que sea lo suficientemente claro y preciso como para ser aceptado pacíficamente y no puesto continuamente en cuestión.

6. BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR RUBIO, M. : “El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea”, *Boletín de la asociación Internacional de Derecho Cooperativo – International Association of Cooperative Law Journal*, núm. 50, 2016.
- ALGUACIL MARÍ, P.: “Impact on tax and grant matters of the Spanish declaration of social enterprises as providers of economic services of general interest”, in *Lex social: revista de los derechos sociales*, vol. 7 núm. 2, 2017.
- AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros*

- especiales de empleo, empresas de inserción social*, CALVO ORTEGA (dir.) y ALGUACIL MARÍ, (coord.), Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, 2005.
- 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.
- “La promoción de las PYMES en el Derecho Financiero de la Unión Europea”, en *As pequeñas e médias empresas e o Direito*, Coimbra, Instituto Jurídico, 2017.
- “European Taxation of Cooperatives: an examination of the possibilities offered by the new concept of limited profitability”, *International Journal of Cooperatives Issue IV/2022 Special issue on taxation*, pp. 64-88, 2022.
- INGROSSO, M.: “La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane”, *Rassegna Tributaria 2/2012*, p. 529-550, 2012.
- INGROSSO, M. y TESAURO, G.: *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, Jovene Editore, 2009.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., et al.: *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Madrid, ed. Dykinson, 2020.
- MALHERBE, J., et al.: *Droit de Sociétés. Précis*, Bruxelles, ed. Bruylant, 2009.
- MONTERO SIMÓ, M.: *Análisis jurídico tributario de la sociedad cooperativa*, Bilbao, ed. Desclée de Brouwer SA, 2005.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: “La Base Imponible Común Consolidada: del fracaso al (posible) paradigma de las soluciones fiscales frente a la elusión del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”, en *Cuestiones actuales de la fiscalidad internacional*, ed. Comares, Granada, 2018.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *CIRIEC-España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 69, 2010.
- VARGAS VASSEROT, C.: “Situación y perspectivas de la Sociedad Cooperativa Europea”, *Rev. Deusto Estudios Cooperativos*, núm. 4, 2014.
- : “Las empresas sociales como entidades de economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuestas de *lege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de Economía social”, *CIRIEC - Revista Jurídica de economía Social y Cooperativa*, monográfico “Plan de Acción de la Unión Europea y nuevos retos de la digitalización para la Economía Social”, diciembre 2022.