

MARINA AGUILAR RUBIO

# EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS DE LA ECONOMÍA SOCIAL

Fundamentos y cuestiones actuales



COLECCIÓN FISCALIDAD  
DYKINSON



# **EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS DE LA ECONOMÍA SOCIAL**

**Fundamentos y cuestiones actuales**



MARINA AGUILAR RUBIO

**EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS  
EMPRESAS DE LA ECONOMÍA SOCIAL**

**Fundamentos y cuestiones actuales**

DYKINSON

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](http://www.conlicencia.com) o por teléfono en el 917021970/932720407.

*Colección Fiscalidad*  
*Director: D. Rafael Calvo Ortega*

Esta publicación 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, 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.



Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial  
Para mayor información, véase [www.dykinson.com/quienes\\_somos](http://www.dykinson.com/quienes_somos)

© Copyright by  
Marina Aguilar Rubio  
Madrid, 2024

Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid  
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69  
e-mail: [info@dykinson.com](mailto:info@dykinson.com)  
<http://www.dykinson.es>  
<http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1070-112-0  
Depósito Legal: M-7064-2024  
DOI: 10.14679/2979

ISBN electrónico: 978-84-1070-279-0

*Maquetación:*  
[german.balaguer@gmail.com](mailto:german.balaguer@gmail.com)

# ÍNDICE

<b>PRÓLOGO</b> .....	11
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	15
<b>CAPÍTULO I. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS</b> .....	23
1. LA JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO ADECUADO PARA LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS .....	23
1.1. La cooperativa como forma societaria con valores .....	23
1.2. Argumentos para el reconocimiento de un régimen fiscal espe- cífico a las sociedades cooperativas .....	26
1.2.1. La cuestión del ánimo de lucro .....	27
1.2.2. Argumentos que tradicionalmente sustentan la existencia de un régimen fiscal especial de las cooperativas .....	28
1.3. La función social de las cooperativas como justificación de un sistema fiscal particular .....	30
2. EL RÉGIMEN FISCAL ACTUAL DE LAS COOPERATIVAS .....	35
2.1. Las clases de cooperativas a efectos fiscales .....	37
2.1.1. Las cooperativas protegidas .....	38
2.1.2. Las cooperativas especialmente protegidas .....	46
2.1.3. Las cooperativas no protegidas fiscalmente.....	55
2.2. Los rasgos distintivos del régimen tributario de las cooperativas .....	57
2.3. El papel del ordenamiento jurídico tributario en el ámbito de las cooperativas .....	64
2.3.1. Ante la dispersión normativa en materia de cooperativas .....	64
2.3.2. Como instrumento incentivador del modelo cooperativo .....	67
3. LA INCORPORACIÓN DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO .....	70
3.1. Adhesión voluntaria y abierta .....	71

3.2. Participación económica por parte de los socios .....	73
3.3. Educación, formación e información .....	74
3.4. Cooperación entre cooperativas.....	77
3.5. Interés por la comunidad .....	77
3.6. Otros principios cooperativos .....	79
<b>CAPÍTULO II. LA TRIBUTACIÓN DE LAS FÓRMULAS DE INTEGRACIÓN DE COOPERATIVAS .....</b>	<b>81</b>
1. LOS ACUERDOS INTERCOOPERATIVOS .....	83
2. LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO .....	85
2.1. La tributación de las operaciones de constitución de una cooperativa de segundo grado o de incorporación a una ya existente.....	87
2.1.1. Mediante aportación dineraria.....	87
2.1.2. Mediante aportación no dineraria o de rama de actividad .....	87
2.2. Régimen tributario de las cooperativas de segundo grado en función de su clasificación fiscal .....	90
2.2.1. Cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas.....	92
2.2.2. Cooperativas de segundo grado con especial protección fiscal.....	94
2.3. El tratamiento de las operaciones con socios y con terceros.....	95
3. LOS GRUPOS COOPERATIVOS.....	97
4. LAS ASOCIACIONES DE COOPERATIVAS.....	102
<b>CAPÍTULO III. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.....</b>	<b>103</b>
1. LA IMPORTANCIA DE LAS SAT EN EL SECTOR AGROALIMENTARIO ESPAÑOL .....	103
2. ORIGEN, MARCO NORMATIVO Y CALIFICACIÓN DE LAS SAT COMO ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL.....	107
3. APROXIMACIÓN AL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SAT .....	111
4. ANTECEDENTES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN: LA CONTROVERTIDA ASIMILACIÓN AL DE LAS COOPERATIVAS.....	116
5. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.....	118
5.1. En la Ley de régimen fiscal de las cooperativas .....	118
5.2. En la Ley del Impuesto sobre Sociedades.....	120
5.2.1. Regímenes tributarios especiales de aplicación a las SAT .....	121
5.2.2. Otros incentivos fiscales aplicables a las SAT.....	124
6. OTROS IMPUESTOS QUE GRAVAN A LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN .....	126

- 6.1. En las normas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas...126
- 6.2. En la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido .....129

**CAPÍTULO IV. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES  
LABORALES.....131**

- 1. ORIGEN, MARCO NORMATIVO Y CALIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES LABORALES COMO ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL.....131
- 2. APROXIMACIÓN AL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES LABORALES .....134
- 3. BENEFICIOS FISCALES DE LAS SOCIEDADES LABORALES.....137
  - 3.1. Requisito para la aplicación de los beneficios fiscales. La calificación como sociedad laboral .....139
  - 3.2. Incentivos fiscales de las sociedades laborales.....141
    - 3.2.1. En el ITPAJD .....141
    - 3.2.2. En el Impuesto sobre Sociedades.....144
  - 3.3. Beneficios fiscales para los socios de las sociedades laborales.....146

**CAPÍTULO V. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS DE  
INSERCIÓN Y LOS CENTROS ESPECIALES DE EMPLEO .....149**

- 1. INTRODUCCIÓN .....149
- 2. LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN .....153
  - 2.1. Aproximación a su concepto y regulación legal.....153
  - 2.2. El necesario control societario de las empresas de inserción por una entidad promotora sin ánimo de lucro .....156
  - 2.3. Premisas sobre régimen fiscal de las empresas de inserción .....159
  - 2.4. La fiscalidad de las asociaciones y fundaciones como entidades promotoras .....161
    - 2.4.1. En el Impuesto sobre Sociedades.....163
    - 2.4.2. En tributos locales .....164
    - 2.4.3. En el ITPAJD .....165
    - 2.4.4. En el IVA .....165
  - 2.5. La fiscalidad de empresas de inserción propiamente dichas .....166
    - 2.5.1. En el IVA .....166
    - 2.5.2. En el Impuesto de Sociedades.....168
    - 2.5.3. En los tributos locales.....171
    - 2.5.4. En el ITPAJD .....171
- 3. LOS CENTROS ESPECIALES DE EMPLEO.....172
  - 3.1. Aproximación a su concepto y regulación legal.....172
  - 3.2. La fiscalidad de los centros especiales de empleo .....178
- 4. LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL Y LAS COOPERATIVAS DE INTEGRACIÓN SOCIAL .....181

4.1. La cooperativas sin ánimo de lucro. Críticas a la falta de un régimen fiscal especial y propuestas de regulación .....	184
4.2. Aplicación de la Ley 20/1990 .....	190
4.3. El IVA y las prestaciones sociales de las cooperativas.....	193
<b>CAPÍTULO VI. A MODO DE CONCLUSIÓN: LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO PARA INCENTIVAR MODELOS SOCIALMENTE RESPONSABLES.....</b>	<b>195</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>207</b>

# PRÓLOGO

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Málaga*

Los datos que conocemos sobre la incidencia de la economía social son muy esclarecedores. En el período 2017-2021, el último analizado por la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES), el desempeño de la economía social ha sido mejor que el de la economía en general, porque ha ganado peso en casi todas las Comunidades Autónomas y también en la mayoría de los sectores de la actividad. A pesar de haber pasado la situación crítica de la pandemia, ha generado empleo en términos relativos y también absolutos y, en particular, ha tenido un notable nivel de empleo femenino y un abrumador porcentaje diferencial de empleo de personas con discapacidad y ha ocupado en mayor medida a mayores de 45 y 55 años, con niveles salariales medios similares; en gran parte, la economía social sostiene el empleo y la población en las zonas rurales.

En términos absolutos, la economía social emplea a más de dos millones de personas en más de cuarenta y tres mil entidades. En Europa, ocupa a más de trece millones de personas en casi tres millones de organizaciones, en lo que supone entre un 6 y un 8 por ciento del producto interior bruto de la Unión Europea.

La incidencia de la economía social no está correspondida por un correlativo reconocimiento a nivel europeo o, al menos, lo está de un modo desigual según la institución de que se trate. Así, por ejemplo, el Parlamento o el Consejo Económico y Social reconocen la importancia de la economía social y han hecho propuestas y llamadas a la adaptación para la mejora de su régimen fiscal. En cambio, las propuestas de la Comisión son menos decididas, a pesar del plan de acción al que me referiré, y las normas emanadas por el Consejo son mucho más limitadas.

Se han dictado normas de gran interés, como el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea, pero no existe ninguna que ofrezca un régimen común o al menos homogéneo para las distintas categorías de empresas de economía social.

Ello puede deberse a que no está claro qué es la economía social desde el punto de vista europeo. Hay Estados miembros que incluyen unas formas societarias o asociacionistas y otros, otras formas. Por ejemplo, en España, CEPES incluye como entidades de economía social a las cooperativas, las sociedades laborales, las mutualidades, los centros especiales de empleo de iniciativa social, las empresas de inserción, las cofradías de pescadores, las asociaciones vinculadas al movimiento de la discapacidad y de la inserción de personas en riesgo de exclusión y, por supuesto, las fundaciones. Todas ellas, desde luego, están incluidas en el concepto legal ofrecido por el artículo 2 de la Ley de Economía Social (Ley 5/2011, de 29 de marzo), que las caracteriza como aquellas entidades que persiguen el interés colectivo de sus integrantes o el interés general económico y social, o ambos a la vez y, si le añaden las sociedades agrarias de transformación, queda completo el cuadro de las entidades de economía social diseñados por el artículo 5 d la citada ley; por supuesto, teniendo en cuenta que entidades de economía social son todas aquellas que se adapten a los principios de la artículo 4 de la ley (primacía de las personas y del fin social sobre el capital, aplicación de los resultados obtenidos principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada, promoción de la solidaridad interna y con la sociedad e independencia respecto a los poderes públicos). Por su parte, conforme al artículo 6 de la misma ley, el ministerio del ramo, actualmente con la denominación afecta de Ministerio de Trabajo y Economía Social, elabora un catálogo de entidades de economía social.

Sin embargo, sabemos que no ocurre lo mismo en otros Estados de la UE y aquí es donde está el problema. Habría que definir con claridad qué es la economía social y qué entidades se entienden en ese concepto en cada Estado. Pero el Derecho europeo no favorece por ahora esa concreción. Señalaré dos consideraciones al respecto.

En primer lugar, la concepción binaria de los modelos de empresa que –se dice– consagra el art. 54.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Gran parte de los problemas de la configuración normativa de las empresas de economía social provienen del carácter absoluto que el desarrollo del Derecho de la Unión y también la jurisprudencia han dado a esta concepción, de la que se sigue que, conforme al Derecho europeo, todas las empresas han de pertenecer a una de estas dos categorías: de una

lado, las compañías de Derecho civil y mercantil y demás personas jurídicas de Derecho público y privado; y de otro, las sociedades sin fin lucrativo.

Curiosamente, las cooperativas, paradigmas de empresas de economía social, se incluyen de modo expreso en el primer grupo. Habría que pensar, por tanto, que el resto de entidades de economía social han de pertenecer al segundo. Sin embargo, ello no es así, porque muchas de ellas actúan en el mercado –realizan las mismas actividades que otras empresas mercantiles, por ejemplo– y obtienen beneficios y reparten beneficios, pero pertenecen al ámbito de la economía social porque sus objetivos y fines no son esencialmente lucrativos, sino sociales, y eso se traslada en su forma de gobierno, en la manera de desarrollar su actividad y en el carácter limitado de sus beneficios. Esta característica, sobre la que he tenido ocasión de reflexionar ya en un par de escritos, me parece esencial para entender la economía social y para desarrollar de modo eficaz un estatuto jurídico adecuado a las empresas de economía social, que encajan de modo exacto en ninguno de los grupos de la concepción binaria de empresas del art. 54.2 TFUE. El Consejo Económico y Social de la Unión Europea (CESE) emitió un dictamen en 2019 llamado *Hacia un marco jurídico europeo adaptado para las empresas de economía social*, que, lamentablemente, no ha está teniendo continuidad.

En segundo lugar, la esperada intervención de la Comisión Europea en el tema, que se produjo en una comunicación de diciembre de 2021, con el llamado Plan de acción para la Economía Social, no ha terminado de ofrecer la claridad que era necesaria. El esfuerzo por caracterizar de modo uniforme la empresa de economía social le ha llevado a incorporar en su ámbito a las llamadas empresas sociales en su totalidad, es decir, incluyendo las organizaciones benéficas. Se comprende la dificultad de dar cabida a fórmulas organizativas, asociativas y empresariales tan diversas de tantos países miembros, pero el resultado es que con ello se diluye en cierto modo la cohesión conceptual de la empresa de economía social, que queda mezclada con otras con las que no tiene identidad de funcionamiento ni de objetivos. Con todo, bien venido sea este plan de acción si abre el camino requerido de ir dotando a la empresa de economía social de un marco jurídico propio.

Dentro de ese marco, la fiscalidad habrá de tener una importancia de primer orden, como ya han venido reiterando otros documentos de la propia Comisión, el CESE y el propio Parlamento Europeo. La comunicación del Consejo del 2023 y aún esperada, anunciada por la Comisión para establecer las bases de un desarrollo del marco de la economía social, debería esclarecer algunos aspectos fiscales que el sector espera desde hace decenios.

\*\*\*\*\*

Mientras tanto, la profesora Marina Aguilar Rubio tiene perfectamente claro que hay que avanzar en el desarrollo de una fiscalidad adaptada al mundo de la economía social. Lleva años trabajando en el tema y es ya una reputada especialista en la materia a nivel internacional. Esta monografía es un coherente colofón a su obra, aunque es de esperar que no sea la última, sobre todo si, como es de esperar, se producen las intervenciones normativas deseables; y, si no es así, no estará de más seguir poniendo de manifiesto la necesidad de hacerlo. A partir de ahora, habrá que tomar como referencia esta obra, por su alcance y por su profundidad dogmática, desde luego, pero también por su utilidad práctica. Las entidades de economía social estarán de enhorabuena, la doctrina tributarista también.

*Bolonia, en las calendas de marzo de 2024*

# INTRODUCCIÓN

Las empresas de economía social se gestionan de manera democrática y participativa, orientan su actividad a la satisfacción de las necesidades de las personas y, con ello, contribuyen a la mejora de la sociedad.

Las cooperativas, las sociedades agrarias de transformación, las sociedades laborales, las empresas de inserción y los centros especiales de empleo –junto con las mutualidades, las cofradías de pescadores y las asociaciones y fundaciones, que quedan fuera del ámbito de este estudio– son entidades que conforman este modelo económico, donde la eficiencia empresarial se combina con los valores de la solidaridad, la responsabilidad y la cohesión social<sup>1</sup>. Ello no obsta que sean empresas que compiten en los mercados internacionales y algunas de ellas son, incluso, líderes en su sector de actividad tanto a nivel ya sea a nivel autonómico, nacional o internacional. Todas estas entidades enmarcadas en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (en adelante, LES), conforman un modelo empresarial, vertebrador de un modelo económico, en el que las personas priman por encima del capital y los beneficios se redistribuyen entre las personas colectivamente, o para el cumplimiento de su fin social, o se reinvierten para seguir creciendo y creando empleo.

---

<sup>1</sup> Nos centramos aquí en las empresas de economía social, siguiendo la terminología del *Informe para una Ley de Economía Social* realizado por MONZON CAMPOS, J.L., CALVO ORTEGA, R., CHAVES AVILA, R., FAJARDO GARCIA, I.G. y VALDES DAL RE, F. (CIRIEC-España, 2009, p. 15) donde la expresión *empresa* se utiliza, preferentemente, para designar a aquellas organizaciones microeconómicas cuya principal fuente de recursos proviene del mercado: la mayoría de cooperativas y otras empresas similares como las sociedades laborales y las empresas sociales. Sin embargo, se evita dicha denominación para referirse a otras organizaciones de la economía social cuyos recursos monetarios provienen principalmente de fuera del mercado: donaciones, cuotas de socios, rentas de la propiedad o subvenciones como ocurre en la mayoría de las asociaciones y fundaciones, que solo se tratan en este estudio en la medida en que pueden ser entidades promotoras de empresas de inserción o calificadas como centros especiales de empleo.

Una de las virtudes de la LES española es la de entrar a dar una definición de la economía social. Ello en sí ya resultó ser un paso adelante ya que, hasta la aprobación de la ley, no existía un consenso doctrinal en la materia y se contaban diferentes definiciones que, en ocasiones, incluso tomaban como equivalentes expresiones que no lo son, como «sector no lucrativo», «tercer sector» y «economía social». Así, en nuestro ordenamiento encontrábamos la regulación de entidades sin ánimo de lucro, con un objeto más restringido que el de la economía social, ya que dentro de la estaban básicamente las asociaciones y fundaciones además de aquellas otras en que el elemento mutualista resultaba fundamental, mientras que resultaba más difícil entender englobadas dentro de este concepto otro tipo de entidades que sí lo están, como veremos, en la amplísima definición ofrecida por la LES. Esta ley, primera en el mundo, supuso un punto de inflexión en el reconocimiento del valor añadido que aporta la economía social por parte de los poderes públicos y contribuyó a visibilizar y a acercar a la sociedad este modelo empresarial.

Más de una década después, el sector se encuentra fuerte y cohesionado, con buenas perspectivas de presente y de futuro en relación con su crecimiento, consolidación y aportación al conjunto de la economía española, puesto que generan alrededor del 10 por ciento del Producto Interior Bruto y más de dos millones de empleos entre empleos directos e indirectos. De esta forma, las empresas del sector constituyen una parte fundamental del tejido empresarial de nuestro país. Unas cifras que son, además, superiores a la media de la Unión Europea, donde el sector genera alrededor de un 8% del PIB, lo que evidencia la fortaleza del tejido de la economía social en el conjunto de nuestra economía<sup>2</sup>.

No obstante, a pesar del largo camino recorrido, a pesar de los progresos realizados en el marco de estas iniciativas y otras anteriores, persisten necesidades en varios ámbitos. La mejora de las condiciones marco adecuadas para la economía social en toda Europa, incluida la mejora de la visibilidad y el reconocimiento, el acceso a la financiación y los mercados y el tratamiento fiscal adecuado al modelo.

En primer lugar, en cuanto a unas condiciones marco adecuadas, a lo largo del último cuarto de siglo han sido numerosos los gobiernos de Europa que han desplegado políticas públicas hacia la economía social. En general han articulado políticas sectoriales que han incluido referencias explícitas a las formas institucionales que integran la economía social, aun-

---

<sup>2</sup> Datos del *Manifiesto de la Economía Social. X aniversario de la ley cinco/2011 de 29 de marzo de economía social* del Ministerio de Trabajo y de Economía Social, 2022, p. 17.

que con plasmación fragmentaria e inconexa<sup>3</sup>. No obstante, a nivel europeo se produjeron dos hitos en el reconocimiento de la economía social como modelo empresarial fundamental en la agenda política española, europea e internacional: la Declaración de Toledo, refrendada por dieciocho gobiernos europeos, que ha permitido visibilizar su papel como elemento esencial de transformación y sostenibilidad de la sociedad, capaz de generar riqueza, estabilidad laboral, cohesión social y un desarrollo inclusivo<sup>4</sup> y la aprobación a finales de 2021 por la Comisión Europea del Plan de Acción Europeo de Economía Social (PAES) con medidas concretas para ayudar a movilizar todo el potencial de la economía social<sup>5</sup>.

En segundo lugar, las dificultades de financiación de las entidades de la economía social, en términos comparativos respecto a otras empresas, en especial las capitalistas, son de sobra conocidas. Y a ellas se unen las limitaciones estructurales a las que están sometidas. Se trata de entidades que no suelen acceder a los mercados secundarios ni tampoco tienen grandes posibilidades de obtener recursos en mercados primarios, a través de capital-deuda o capital-riesgo, acciones y obligaciones, por ejemplo. Y las actuaciones de la llamada banca ética presentan el inconveniente de su limitada capacidad cuantitativa. La política presupuestaria de gastos directos se convierte por tanto en una vía de financiación muy importante para algunas empresas de la economía social en los países de nuestro entorno, que llevan a cabo políticas sectoriales que las benefician. Pero los presupuestos estatales tradicionalmente no han solido contemplar partidas de gastos específicamente destinados a financiar proyectos promovidos desde

---

<sup>3</sup> Son los casos de las políticas activas de empleo en las que han sido involucradas las cooperativas de trabajadores y las empresas de inserción, de las políticas de servicios sociales, donde las asociaciones, fundaciones y otras entidades sin fin de lucro han desempeñado un papel clave, de las políticas agrarias y de desarrollo rural, en las que las cooperativas agrarias han sido implicadas, o la referencia a las mutualidades de previsión social en el marco de los sistemas de previsión social. Más recientemente han emergido políticas específicas de economía social, unas centradas en las empresas que operan en el mercado y otras dirigidas a las entidades sin fines de lucro, que operan fuera del mercado, pocas veces de modo transversal. Por ejemplo, la política de empleo del respectivo Ministerio de Trabajo o la política de bienestar y de acción social del Ministerio de Asuntos Sociales que corresponda.

<sup>4</sup> Declaración de Toledo 2020: *La Economía Social y Solidaria como agente clave para un futuro inclusivo y sostenible*, 4 de diciembre de 2020.

<sup>5</sup> Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, 9 de diciembre de 2021 (COM(2021) 778 final).

la economía social, sino que se encuentran a niveles regionales o, incluso, inferiores<sup>6</sup>.

Y aquí la política fiscal puede resultar un instrumento eficaz tanto de financiación para las entidades de economía social –se trata de una financiación impropia o indirecta, desde luego en la medida en que produce un ahorro de gastos fiscales para la entidad–, como de fomento del modelo, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 129.2 de la Constitución Española, que establece que «los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas»<sup>7</sup>.

Por ello, siguen plenamente vigentes las razones que avalarían no sólo una fiscalidad específica sino también de carácter incentivador para las entidades de economía social sintetizadas hace ya algunos años por el profesor CALVO ORTEGA: en primer lugar, por la obligación constitucional que tienen las instituciones competentes europeas de promover una política social y de buscar la cohesión social y económica; en segundo lugar, por las actividades que realizan estas entidades de economía social, que se enmarcan dentro de estas finalidades y que tienen un interés general; y en tercer lugar, por las limitaciones en gestión y disposición de los bienes y los recursos que generan estas entidades respecto de las sociedades mercantiles<sup>8</sup>.

De hecho, las entidades de la economía social tienen un conjunto de medidas favorables en los distintos países de nuestro entorno, dado que la realización de sus principios sirve al interés general en alguna de sus manifestaciones concretas. En España también han sido algunas de ellas

---

<sup>6</sup> No obstante, en 2023 se puso en marcha por el Ministerio de Trabajo y Economía Social del Gobierno de España el llamado Plan Integral de Impulso a la Economía Social para la generación de un tejido económico, inclusivo y sostenible en el marco del Plan de Recuperación Transformación y Resiliencia integrado dentro del PERTE de la Economía Social y de los Cuidados (Orden TES/869/2023, de 22 de julio, que establece las bases reguladoras de las ayudas para el Plan Integral de Impulso a la Economía Social). Además de varios planes de este tipo a nivel regional y de las Comunidades Autónomas, con importantes paquetes de ayuda pública de las que se pueden beneficiar las entidades de la economía social. Por ejemplo, en Andalucía Acuerdo de 24 de octubre de 2023, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Plan Estratégico para el Impulso y la Modernización de la Economía Social en Andalucía 2023-2026.

<sup>7</sup> A este respecto, nos recuerda el profesor CALVO ORTEGA, «que se trata de un imperativo jurídico y, como tal, con carácter vinculante. No es una norma programática que señale una pauta a los poderes públicos. Es, como acabamos de decir, un mandato» («Las sociedades laborales: problemas actuales y justificación científica de una fiscalidad adecuada», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 19, 2008, p. 10).

<sup>8</sup> «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Pamplona, Thomson-Civitas, 2005, pp. 35-36.

tradicionalmente objeto de un tratamiento fiscal específico, por su naturaleza mutualista o por su carácter no lucrativo, pero otras apenas son beneficiarias de un trato singular<sup>9</sup>. Merecen destacarse, en lo positivo (aunque necesitadas de una profunda reforma y adaptación a los nuevos tiempos), la existencia de leyes de régimen fiscal de las cooperativas y de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, pensados especialmente para las fundaciones y asociaciones de interés social (pero no para las cooperativas no lucrativa, las cofradías de pescadores o las mutualidades, que se quedan al margen de este régimen especial). En lo negativo, son muy deficiente los incentivos fiscales para las sociedades agrarias de transformación, para las sociedades laborales y para las entidades calificadas como empresas de inserción o como centros especiales de empleo.

En esta obra vamos a llevar a cabo un estudio completo del régimen fiscal en España de las principales entidades de la economía social. En particular, las *cooperativas*, las *sociedades agrarias de transformación*, las *sociedades laborales*, los *centros especiales de empleo* y las *empresas de inserción*. Respecto a estas últimas, como las sociedades que son calificadas de empresas de inserción, por ley, necesitan estar participadas en el capital social por una entidad promotora sin ánimo de lucro (arts. 5 y 6 de la Ley 44/2007), aprovecharemos el análisis que haremos de la fiscalidad de este tipo de entidades (penúltimo capítulo de la obra) para exponer el régimen fiscal de las *fundaciones* y de las *asociaciones de interés social*. También en esa sede se procederá a exponer el “inexistente” régimen fiscal peculiar para las *cooperativas sin ánimo de lucro*, en especial en las modalidades de *cooperativas de iniciativa social* y *cooperativas*

<sup>9</sup> El profesor HINOJOSA TORRALVO ha señalado que «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» («El beneficio limitado como principio para la fiscalidad cooperativa», *Los principios cooperativos y su incidencia en el régimen legal y fiscal de las cooperativas*, Madrid, Dykinson, 2024, p. 745). Ello entronca con la distinción terminológica que hemos tratado supra, siguiendo a MONZON CAMPOS, J.L., CALVO ORTEGA, R., CHAVES AVILA, R., FAJARDO GARCIA, I.G. y VALDES DAL RE, F.: *Informe para una Ley de Economía Social*, Valencia, CIRIEC- España, 2009, p. 15 y tiene mucho que ver con la ausencia de un régimen tributario adecuado para ellas.

*de integración social* que son formulas cooperativas, en principio, aptas para ser calificadas como empresas de inserción y centros especiales de empleo, pero por las razones que apuntaremos, esto no suele suceder.

Del listado de entidades de la economía social que contiene el art. 5.1 LES sólo van a quedar fuera del análisis el régimen fiscal de las *mutualidades* y de las *cofradías de pescadores* por varias razones. La primera es que estas entidades, aparte de estar parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades [art. 9.3, letras a) y e) Ley 27/2014], no disfrutaban de un tratamiento tributario peculiar. Pero es que, aparte, las peculiaridades estructurales de estos dos tipos de entidades no favorecen la homogeneidad de la obra. Respecto a las mutualidades, tanto las mutuas de seguros (figura en clara decadencia en el sector asegurador tras un proceso iniciado hace años de transformación de muchas de ellas en sociedades anónimas, con el ejemplo paradigmático de MAPFRE<sup>10</sup>) como las mutualidades de previsión social y las colaboradoras de la Seguridad Social, la realidad es que aparte de no ser muy numerosas (226 en 2019)<sup>11</sup>, suelen ser grandes entidades o formar parte de grupos mutuales, que se alejan en muchos aspectos de la perspectiva de entidades de la economía social en la que pensaba el legislador español cuando redactó la LES<sup>12</sup>. Por otra parte, las cofradías de pescadores, aparte de ser aún menos en número (137<sup>13</sup>) y estar situadas sólo en territorios con costa y no en el resto de España, como establece el Real Decreto 670/1978, son corporaciones de Derecho público que actúan como órganos de consulta y colaboración con la Administración sobre temas de interés general, en especial referentes a la actividad extractiva pesquera y su comercialización, también se alejan del concepto de empresa y de entidad de mercado de la economía social que preside esta obra<sup>14</sup>.

Los regímenes fiscales aplicables a las sociedades pueden ser distintos para las diferentes formas de empresa. Justamente, lo ideal es que tengan un régimen tributario propio, acorde con su tipo social. No se trata de colocar a estas *empresas de carácter social* en una situación privilegiada, sino de

---

<sup>10</sup> Como puso de manifiesto VARGAS VASSEROT, C., «El inconcluso régimen legal de las mutuas de seguros y la paulatina desmutualización del sector asegurador español»; *Deusto Estudios Cooperativos*, núm. 11, 2018, pp. 25-55.

<sup>11</sup> CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019*, CIRIEC-España, 2019.

<sup>12</sup> Para un estudio de la fiscalidad de las mutuas remitimos a CALVO VERGEZ, J., *Mutualidades de previsión social: aspectos mercantiles y fiscales*, Madrid, Dykinson, 2019, *passim*,

<sup>13</sup> CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019*, CIRIEC-España, 2019.

<sup>14</sup> Para el tratamiento fiscal de algunas de las actividades que realizan las cofradías de pescadores con sus miembros y con terceros, MAPA: *Marco Normativo Fiscal y Laboral en el sector Pesquero Español*, Madrid, MAPA, 2023, pp. 5-18.

considerarlas en función de sus propias características y de no tratar igual a empresas que son diferentes. En este sentido, es necesario pasar de las palabras a la acción<sup>15</sup>, ya que a pesar de todas las alabanzas a la economía social que podemos encontrar a través de los distintos documentos referentes a la misma, a la hora de la verdad, hace falta no un mero reconocimiento, que ya lo tiene, sino acciones que puedan erigirse en fomento.

Evidentemente, no resulta sencillo precisar qué beneficios fiscales deben incorporarse a su régimen jurídico. Es una cuestión difícil que requiere prudencia del legislador y equilibrio. No obstante, sí que pueden anunciarse siquiera unas mínimas orientaciones. Por un lado, los primeros años de actividad son los que presentan mayores dificultades por la necesidad de aumentar su capitalización en ese periodo y de posicionarse en un mercado altamente competitivo y globalizado. En esta línea, la libertad de amortización durante un número determinado de años es una medida de apoyo razonable y útil, en cuanto que va a permitir regular el pago del impuesto, sin que en un plazo largo signifique una disminución de la carga tributaria. Por otro lado, el establecimiento de un tipo de gravamen inferior al normal en el Impuesto sobre Sociedades reduciría la carga tributaria de una manera sencilla y perceptible para este tipo de entidades, respondiendo, de ese modo, a las características propias del modelo y a su objeto social. Por último, habría que tener en cuenta las circunstancias subjetivas de los socios, que también son trabajadores de las empresas.

En este trabajo abordamos los regímenes tributarios, cuando los hay, y las especialidades en materia tributaria, cuando no tienen régimen propio, de las empresas de la familia de la economía social. Pero debemos precisar que centramos el objeto de estudio en el régimen común, tratando los regímenes forales de los territorios históricos del País Vasco y de la comunidad foral de Navarra solo allí donde resulta imprescindible o para destacar en qué puntos la regulación fiscal de determinadas entidades de la economía social en esas Comunidades Autónomas es mejor o estar mejor acabada que la contenida en la Ley 20/1990 sobre el régimen fiscal de las cooperativas que lleva más de treinta años sin ser apenas modificada a pesar de la profusa promulgación de leyes cooperativas autonómicas en los últimos años y a la situación paradigmática que la norma fiscal es anterior a la Ley 27/1999 de Cooperativas.

---

<sup>15</sup> Parafraseando el conocido, y ya lejano en el tiempo, documento de BORZAGA, DEFOURNY *et al.*, *From words to action* (octubre de 2010) que declaraba el paso de las palabras a la acción en el apoyo a la economía social.

Si algo muestra la obra que presentamos es la necesidad de dotar a las empresas de la economía social de un régimen tributario apropiado, ajustado tanto a sus limitaciones económico-financieras, como a la finalidad que cumplen en la sociedad, contribuyendo con sus principios y valores a transformar nuestro modelo productivo en uno más inclusivo, igualitario y sostenible social y medioambientalmente.

# CAPÍTULO I.

## EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS

### 1. LA JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO ADECUADO PARA LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

#### 1.1. La cooperativa como forma societaria con valores

Un tema que resulta clave para el futuro de cualquier empresa es la definición de su forma jurídica, es decir, la figura bajo la cual se tomarán las principales decisiones del negocio. Esta elección está generalmente asociada a una serie de factores como: el tipo de actividad; el número y grado de implicación y de responsabilidad de los promotores; la simplicidad de los trámites de constitución y la capacidad de gestión; o las propias necesidades económicas del proyecto.

No obstante, hay otros aspectos que también considero de gran relevancia en la toma de esta decisión, como la imagen que se proyecta hacia el exterior, que es algo que está muy de actualidad y, por supuesto, la fiscalidad.

Un aspecto decisivo a tener en cuenta son los impuestos que se relacionan con cada forma jurídica. Los regímenes fiscales de tributación pueden ser distintos para las diferentes formas de empresa y las cooperativas, justamente, deben tener un régimen tributario propio, acorde con su régimen económico y con los fines que cumple. Para el profesor CRACOGNA, «la cuestión de fondo consiste en que se le otorgue a las cooperativas el tratamiento fiscal que corresponde a su naturaleza; es decir que no se las confunda con empresas de capital lucrativo y por esa vía se pretenda gravarlas de igual modo que a éstas. No se trata de brindarles un trato preferencial sino de considerarlas según sus propias características y de no tratar igual a empresas diferentes»<sup>16</sup>. También se ha defendido la clasificación de las

---

<sup>16</sup> CRACOGNA, D.: «La legislación cooperativa latinoamericana en el marco del plan para una década cooperativa de la Alianza Cooperativa Internacional», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 117, 2015, pp. 16-19.

propias cooperativas de modo que algunas puedan ser acreedoras de una especial protección fiscal por la condición de sus socios o por la escasez de sus recursos<sup>17</sup>. Es un hecho que la fiscalidad constituye uno de los elementos condicionantes de las decisiones de los agentes económicos que provocan la aparición de economías de opción a nivel internacional<sup>18</sup>.

Por lo que respecta a la imagen, estamos viviendo un auge de las sociedades que, además de su propio beneficio, buscan y proyectan hacia el exterior fines de carácter social en las comunidades en las que se insertan, o de protección del medioambiente, o de impacto positivo para sus empleados. Esto, que parece una fórmula muy innovadora, que ha traído, incluso, un nuevo tipo de empresa las denominadas B-corps o *benefit corporations*, en su denominación en inglés, o empresas con propósito, como se conocen más ampliamente en el ámbito latino, es algo que ya estaba inventado, es la naturaleza propia de las cooperativas. El cooperativismo es una forma diferente de entender la empresa, haciéndola pivotar sobre la persona antes que sobre el capital. Así, los ordenamientos jurídicos de muchos países, como veremos, caracterizan a las cooperativas como entidades que incorporan intereses distintos a los de los socios o que realizan de actividades de interés general.

De hecho, el séptimo de los principios cooperativos instaurado en el Congreso Centenario de la Alianza Cooperativa Internacional de 1995 es el principio de preocupación por la comunidad. Según la ACI, «la misión principal de las cooperativas es satisfacer las necesidades y aspiraciones socioeconómicas de sus miembros y de las comunidades a las que sirven, mediante una empresa de propiedad conjunta y gestionada democráticamente» (la cursiva es mía)<sup>19</sup>. Esto es, existen principalmente para el beneficio de sus socios pero, en la medida en que éstos están unidos a un espacio geográfico, no pueden quedar al margen de las comunidades de sus socios y este principio aparece también vinculado a los deseos que los pioneros de Rochdale expresaban entre sus objetivos y planes en los primitivos Estatutos, en los que además de distribuir los artículos para la vida corriente en un almacén, la cooperativa de consumidores que se pone en marcha se propone construir viviendas, fabricar bienes para facilitar el trabajo a los socios desempleados o

<sup>17</sup> SANZ JARQUE, J.J.: *Cooperación, teoría general y régimen de las sociedades cooperativas, el nuevo derecho cooperativo*, Granada, Comares, 1994, p. 272.

<sup>18</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P.: «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 102, 2010, p. 24.

<sup>19</sup> ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL: *La Declaración sobre la identidad cooperativa. Contexto histórico y relevancia mundial para hoy*, 2015, p. 3.

cultivar tierras con la misma finalidad<sup>20</sup>. Pero, incluso antes de que surgiera la cooperativa de Rochdale, los precursores del cooperativismo moderno (Owen, Fourier y otros) mostraban ya una preocupación por la promoción de la sociedad en su conjunto<sup>21</sup>. Y ello conduce necesariamente a una responsabilidad de la cooperativa en lo que se refiere al desarrollo económico, social y medioambiental<sup>22</sup>.

El profesor CRACOGNA reflexionó sobre el sentido y ámbito principio de preocupación por la comunidad afirmando que las cooperativas responden a las necesidades de sus socios cuando lo hacen de forma coherente con el desarrollo de sus comunidades, entendido ese desarrollo como sostenible, es decir, en armonía con el medio ambiente y en beneficio también de las futuras generaciones. Además, la comunidad de referencia no es únicamente la comunidad local, sino también la internacional, «ya que el desarrollo local no puede lograrse sin preservarse la sostenibilidad mundial o, lo que es peor, a costa de ella». Así, señaló que la sostenibilidad presenta diversas formas y aunque se trate de dar preferencia a la sostenibilidad económica, esto es, el mantenimiento y desarrollo de la propia empresa en el tiempo, ésta carece de sentido y finalidad desde el punto de vista cooperativo sin la sostenibilidad social. Incluso va más allá, al considerar que ambas, la económica y la social, dependen de la sostenibilidad ambiental, sin la que no podrían existir ni sobrevivir<sup>23</sup>. Más recientemente ha señalado que este Séptimo principio es el más viejo puesto que «se halla contenido en la entraña misma de las cooperativas, aun cuando no estuviera expresamente enunciado» ni incorporado al elenco de los principios cooperativos hasta 1995<sup>24</sup>.

Sirvan también estas ideas previas para poner en contexto la defensa de una fiscalidad propia para las cooperativas, porque muchos países de nuestro entorno están regulando las B-corps y otras empresas sociales y están introduciendo medidas de incentivo fiscal para las empresas que puedan ser así consideradas. En mi opinión, en la medida en que este fenómeno se extienda, puede servir para mejorar también el régimen fiscal de las cooperativas, que ya goza de algunos beneficios fiscales, pero que, en la medida en

<sup>20</sup> CHATERINA, A.: «Las cooperativas y su acción por la sociedad», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 117, 2015, p. 39.

<sup>21</sup> HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: «Origen y desarrollo del principio de interés por la comunidad», *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 139 2021, pp. 3-6.

<sup>22</sup> ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL: *Notas para la orientación de los principios cooperativos*, 2016, pp. 94-100.

<sup>23</sup> CRACOGNA, D.: *Orientación sobre el séptimo principio*, ACI-Américas, 2014, pp. 16-19.

<sup>24</sup> CRACOGNA, D.: «Significado del 7.º principio de la Alianza Cooperativa Internacional». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 61, 2022, p. 21.

que cumplen fines que pueden ser considerados de interés general, podrían y deberían verse favorecidas por esta corriente.

En todo caso, hay que recordar aquí que, como se encarga de mostrar la Alianza Cooperativa Internacional (en adelante, ACI), las cooperativas se basan en los valores de autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad y que, al igual que sus fundadores, los miembros cooperativos creen en los valores éticos de honestidad, actitud receptiva, responsabilidad social y respeto hacia los demás, lo que hacen a esta forma social merecedora de un trato singular<sup>25</sup>. No obstante, parece oportuno recordar que los principios cooperativos de la ACI no son normas jurídicas propiamente dichas y, por sí mismos, carecen de fuerza normativa, hasta que no se produzca su incorporación en la legislación cooperativa correspondiente<sup>26</sup>.

## 1.2. Argumentos para el reconocimiento de un régimen fiscal específico a las sociedades cooperativas

Evidentemente, me cuento entre los partidarios del reconocimiento de una fiscalidad especial para las cooperativas, pero considero que si ésta quiere ser efectiva, debe estar basada en fundamentos que reúnan dos características: por un lado, deben ser fundamentos constatables en la realidad, es decir, razones que no sean fruto de planteamientos teóricos o de las apariencias, sino de los hechos, esto será lo que les dote de fuerza; y, por otro lado, deben ser argumentos con la trascendencia suficiente como para que el resto del grupo social, y en especial el resto de empresas, tolere la existencia de unos sujetos concretos que no paguen tantos impuestos como los demás o que los paguen de otra manera. De no justificarse el trato fiscal diferenciado con unos argumentos suficientemente sólidos, siempre

<sup>25</sup> ACI (1995). *Declaración sobre la identidad cooperativa. Contexto histórico y relevancia mundial para hoy*. <https://www.ica.coop/sites/default/files/news-item-attachments/25-anniversary-concept-note-final-draft-es-854566612.pdf>.

<sup>26</sup> VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas. Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución*, Madrid, La Ley, 2017, p. 26. En contra, HENRY, que defiende que, en la medida en que los países se adhieren a la ACI, «por formar parte de los estatutos de la ACI, que es una asociación regida por el Derecho belga, la Declaración de la ACI es jurídicamente vinculante para los miembros de la ACI e, indirectamente, para los afiliados de esos miembros», aunque reconoce la existencia de la controversia sobre su valor jurídico («El derecho cooperativo, ¿instrumento de puesta en valor de los elementos diferenciales de las empresas cooperativas?», AGUILAR RUBIO, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*. Madrid, Marcial Pons, 2022, pp. 53-54).

se le acusará de favorecer una posición de competencia desleal para estas entidades frente al resto de sociedades que actúan en el mercado<sup>27</sup>.

### 1.2.1. La cuestión del ánimo de lucro

A lo largo de la vida del cooperativismo se ha defendido a menudo que la cooperativa es una entidad sin ánimo de lucro convirtiéndose esta idea en uno de los argumentos principales para defender la ausencia de gravamen sobre la cooperativa porque es la forma de justificar el trato fiscal favorable y porque se exige para que pueda acceder a ciertos beneficios fiscales. Con base en la idea del mutualismo cooperativo surgió el concepto de *acto cooperativo* para identificar la actividad de la cooperativa con sus socios, concepto definido por SALINAS PUENTE como «un acto colectivo, patrimonial y no oneroso»<sup>28</sup>. A partir de esta primera utilización del concepto, éste fue ampliamente recogido por la doctrina e introducido normas cooperativas latinoamericanas (Brasil, Argentina, Uruguay, Honduras, Colombia, México, Paraguay, entre otros)<sup>29</sup>. Sin embargo, parece que en la actualidad la cuestión de la concurrencia o no de ánimo de lucro en la cooperativa se considera bastante superada al entenderse mayoritariamente que el beneficio es normal en la existencia y pervivencia de cualquier sociedad actuante en el mercado y la justificación del régimen fiscal diferenciado hay que buscarla en otros argumentos.

---

<sup>27</sup> Podemos tomar como ejemplo la ley española de régimen fiscal de las cooperativas (Ley 2071990). En su exposición de motivos plantea diversos argumentos para justificar el régimen fiscal especial que prevé y lo hace en los siguientes términos: «las sociedades cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por parte del legislador quien, consciente de sus características especiales como entes asociativos y de su función social, les ha reconocido desde antiguo, determinados beneficios fiscales [...] en atención a su función social, actividades y características [...]». Y también «en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad [...], por su actuación en estos sectores, por la capacidad económica de sus socios y el mayor acercamiento al principio mutualista, disfruten de unos beneficios adicional».

<sup>28</sup> *Derecho cooperativo*. México, Cooperativismo, 1954, p. 150.

<sup>29</sup> Sobre la doctrina del acto cooperativo se puede ver CRACOGNA, D.: *Estudios de Derecho Cooperativo*, Buenos Aires, Intercoop, 1986, p. 13. Sus notas características podrían resumirse en éstas: los sujetos del acto cooperativo son necesariamente una cooperativa y sus miembros; debe formar parte del cumplimiento del objeto de la cooperativa; se celebra en el interior de la cooperativa, no es una operación de mercado; su función económica es la ayuda mutua y no tiene naturaleza contractual; por último, se celebra en cumplimiento de un acuerdo asociativo, no es una operación aislada.

Además, a efectos tributarios, esta discusión en torno a la concurrencia o no de ánimo de lucro en la cooperativa parece estéril, pues en la decisión sobre el gravamen de los excedentes cooperativos, no se debe atender a voluntades sino a realidades; la cuestión que interesa es si efectivamente una cooperativa obtiene o no un beneficio como fruto de su funcionamiento, independientemente de si era tal o no su voluntad, y de existir realmente ese beneficio, ver cuál debe ser el trato tributario aplicable al mismo.

### *1.2.2. Argumentos que tradicionalmente sustentan la existencia de un régimen fiscal especial de las cooperativas*

Las principales justificaciones para la existencia de un tratamiento fiscal propio para las cooperativas encontrados en las diferentes legislaciones y en los análisis doctrinales se pueden sintetizar en las cinco que siguen<sup>30</sup>.

#### 1.º La actividad que desarrollan:

Existe un elevado porcentaje de cooperativas que trabajan en el marco de actividades de gran necesidad y no siempre suficientemente defendidas, como serían todas las relacionadas con el sector primario (la agricultura, la minería, la ganadería, la silvicultura, la apicultura, la acuicultura, la caza y la pesca, etc.).

Este argumento parece fácilmente rebatible acudiendo a un razonamiento bien simple: si la necesidad de apoyo tributario viene justificada por la actividad que se desarrolla, la protección se debería conceder a todas las entidades que actúen en ese sector de actividad, independientemente de cuál sea la forma jurídica que adopten (sociedad cooperativa, sociedad anónima, sociedad limitada u otra)<sup>31</sup>.

#### 2.º La operativa mutualista que las caracteriza:

El requisito de actuación mutualista de la cooperativa y la limitación legal de sus operaciones con terceros constituye una especialidad de funcionamiento cooperativo en tanto en cuanto es una limitación que puede no

<sup>30</sup> AGUILAR RUBIO, M.: «Los modelos de imposición directa de las sociedades cooperativas en el Derecho comparado». VARGAS VASSEROT, C. (Dir.) y HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: *Responsabilidad, economía e innovación social corporativa*, Madrid, Marcial Pons, 2021, pp. 197-206.

<sup>31</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Barcelona, Generalitat de Catalunya, 2001, p. 43.

existir para otras sociedades, y en consecuencia, puede tenerse en cuenta al elaborar un régimen fiscal que se acomode a sus especialidades.

Sin embargo, debemos ser cautos a la hora de esgrimir este argumento para un trato fiscal favorable, porque la tendencia actual en el mundo cooperativo, tanto en lo que respecta a su actuación en el mercado como a su regulación, se dibuja precisamente hacia una cada vez mayor permisibilidad en el volumen de operaciones con terceros que, de estar totalmente prohibidas en la primitiva ortodoxia cooperativa, han pasado a amplios niveles de apertura. En términos generales, se reconoce que la limitación en la operatividad con terceros para estas sociedades fue una exigencia introducida por las sociedades no cooperativas para asegurar que los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas no les iban a servir para colocarse en una posición de competencia ventajosa en el mercado. Para un sector doctrinal, esta exigencia carece de sentido en un mercado tan globalizado como el actual, donde la aspiración de las empresas, sea cual sea su fórmula jurídica, es la de ampliar mercados, en ocasiones no sólo para crecer, sino simplemente para mantenerse<sup>32</sup>.

En cualquier caso, la cuestión que aquí se plantea es: si la ley deja de limitar las posibilidades de la cooperativa para operar con terceros, ¿qué suerte correrá la fiscalidad especial justificada por esta vía?

### 3.º Su menor capacidad económica:

Parte de la presunción de que las personas que forman cooperativas son por definición personas con recursos económicos escasos, por lo que las cooperativas también poseerían una capacidad económica reducida. Ello justifica un régimen fiscal más ventajoso en aplicación de un principio básico de justicia tributaria, que obliga a los contribuyentes a colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Pero esto no siempre es así, es un planteamiento puramente teórico. Y pongo un ejemplo: numerosos ordenamientos jurídicos, entre los que

---

<sup>32</sup> De acuerdo con PANIAGUA ZURERA, la limitación en la operatividad con terceros para estas sociedades fue una exigencia introducida por el legislador a petición de las sociedades no cooperativas para asegurar que los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas no les iban a servir para colocarse en una posición de competencia ventajosa en el mercado (*Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Madrid, McGraw Hill, 1997, p. 204-205). Esta exigencia, que limitada la operatividad de las cooperativas carece de sentido en un mercado tan globalizado como el actual, donde la aspiración de las empresas, sean cuales sean sus fórmulas jurídicas, es la de ampliar mercados, en ocasiones no sólo para crecer, sino simplemente para mantenerse.

se encuentra el español, permiten incluso que sociedades capitalistas sean socios de las cooperativas.

4.º Las especiales reglas de funcionamiento a las que están sometidas:

Las cooperativas poseen unas características especiales de funcionamiento que justifican plenamente su tributación especial, como la configuración de su capital, la doble condición de socio y trabajador que concurre en sus miembros, sus reservas obligatorias específicas, etc. Como es un sujeto pasivo diferente no se puede hablar de discriminación positiva frente al resto de entidades<sup>33</sup>.

5.º La función social que cumplen

Junto al anterior, éste se perfila como el argumento fundamental para justificar la fiscalidad especial de sociedades cooperativas. La función social que las cooperativas realizan no sólo en beneficio de sus socios, sino también del grupo social en general, constituye uno de los argumentos más claros a favor de una fiscalidad favorable para éstas. De hecho, son muchas las normas tributarias que aducen precisamente esta función social a la hora de justificar el trato diferenciado que en ellas se prevé para las cooperativas. Ahondaremos en esta idea en el siguiente apartado.

### **1.3. La función social de las cooperativas como justificación de un sistema fiscal particular**

La función social se manifiesta en que las cooperativas son instrumentos básicos de creación de empleo, tanto en su modalidad de reflujo de empresas en crisis, como en el de creación de empresas nuevas. Esto es algo que muestran las cifras y que ha reconocido diversos informes y documentos tanto internos de los distintos países como de la propia Unión Europea<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> Gran parte de la doctrina fiscalista española defiende una fiscalidad específica que mitigue las cargas parafiscales que supone su régimen jurídico sustantivo. Entre otros muchos, CALVO ORTEGA, R.: *Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica. Fiscalidad de las entidades de economía social*, Madrid, Thomson-Civitas, 2005; 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 y nuestro trabajo AGUILAR RUBIO, M.: «Los principios cooperativos en la legislación tributaria», *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 27, 2015.

<sup>34</sup> Desde el Documento de consulta de la Comisión Europea *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, de 7 de diciembre de 2001; la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre *El fomento de las cooperativas en Europa*, de 23 de febrero de 2004 (COM/2004/0018 final); el Dictamen sobre distintos tipos de empresa de 1 de diciembre de 2009 (2009/C

También es fundamental la aportación del cooperativismo al desarrollo. Es algo más que una mera afirmación teórica desde el momento en que la ONU reconoció el importante papel que juega el movimiento cooperativo en varios sectores sociales y económicos<sup>35</sup>.

También numerosas constituciones en todo el mundo reconocen esta función social como razón que justifica la especial tributación de las cooperativas. Así, hemos visto que en España, el art. 129.2 CE impone a los poderes públicos la obligación de promover eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentar las sociedades cooperativas mediante una legislación adecuada. Las Constituciones de Italia de 1947 (art. 45), Grecia de 1978 (art. 12.5 y 6) y Portugal de 1976 (art. 61, 80.f) y 85) también incluyen un mandato de fomento del cooperativismo, sin determinar, a priori, los medios para ello. El art. 19.4 de la Constitución búlgara de 1991 dice que «la ley establecerá las condiciones que conduzcan al establecimiento de cooperativas y otras formas de asociación de los ciudadanos y entidades corporativas en beneficio de la prosperidad económica y social». Fuera de esos casos, solo la Constitución de Serbia de 2006 garantiza la propiedad cooperativa en el art. 86. Y las leyes cooperativas de Francia o Alemania contienen referencias a la necesidad de satisfacción de necesidades sociales<sup>36</sup>.

Por su parte, en América, la Constitución Federal de Brasil de 1988 que en su art. 146.III.c) establece que corresponde a la Ley complementar «el adecuado tratamiento del acto cooperativo». La Constitución de Paraguay de 1992, en su art. 113, bajo la rúbrica «Del fomento de las cooperativas» establece que «el Estado fomentará la empresa cooperativa y otras formas asociativas de producción de bienes y de servicios, basadas en la solidari-

---

318/05) y el Dictamen sobre *Cooperativas y reestructuración* de 25 de abril de 2012 (CCMI/093-CESE 1049/2012), ambos del Consejo Económico y Social Europeo. También del CESE; el Informe sobre *La contribución de las cooperativas a la salida de la crisis* del Parlamento Europeo de 12 de junio de 2013 (2012/2321/ (INI)); el Informe sobre *La evolución reciente de la Economía Social en la Unión Europea* de 2016 (CES/CSS/12/2016/23406); el Informe sobre *El futuro de las políticas europeas para la Economía Social: Hacia un Plan de Acción* de 2018 de *Social Economy Europe* hasta el Dictamen CESE de 2019 *Hacia un marco jurídico europeo adaptado para las empresas de la economía social* (2019/C 282/01, de 19 de junio).

<sup>35</sup> Ya la Resolución de la Asamblea General de la Naciones Unidas de diciembre de 1968: *El papel del movimiento cooperativo en el desarrollo económico y social*, reconoce «el importante papel del movimiento cooperativo en el desarrollo de varios campos de la producción y distribución, incluyendo agricultura, ganadería y pesca, manufacturas, vivienda, crédito, educación y sanidad». Así también la Resolución de la Asamblea General de la Naciones Unidas 74/119, de 18 de diciembre de 2019, *Las cooperativas en el desarrollo social*, entre otras.

<sup>36</sup> Ley n° 47-1775, de 10 de septiembre de 1947, sobre el Estatuto de la cooperación (art.1) de Francia y la Ley de Adquisiciones y Cooperativas Empresariales (§1 GenG) alemana.

dad y la rentabilidad social, a las cuales garantizará su libre organización y su autonomía. Los principios del cooperativismo, como instrumento del desarrollo económico nacional, serán defendidos a través del sistema educativo». La Constitución Política de la República de Guatemala, en su art. 119. e), establece dentro de otras obligaciones del Estado «fomentar y proteger la creación y funcionamiento de las cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria». La Constitución Política de Perú de 1993 contiene una sola referencia al tema cooperativo en su art. 17, con referencia al ámbito educativo, en tanto que la anterior, de 1979, era un caso paradigmático por la referencia al cooperativismo en numerosos artículos (arts. 18, 30, 112, 116, 157, 159, 162 y 15ª Disposición general y transitoria). La Constitución Bolivariana de la República de Venezuela de 1999 dispone de un conjunto de artículos el 70, 118, 184 y 308, que propician el fortalecimiento y desarrollo de expresiones asociativas y la consolidación de una economía de participación. La Constitución Política de la República de Costa Rica, en su art. 64 dispone que «el Estado fomentará la creación de cooperativas como medio para facilitar las mejores condiciones de vida de los trabajadores». La Constitución de la República de Nicaragua, en el párrafo séptimo de su art. 5, 99 y 103 (reformados por la Ley N° 854) garantiza y promueve la forma de propiedad cooperativa sin discriminación respecto de las demás. La Constitución de Honduras de 1982 establece que la ley «fomentará la organización de cooperativas de cualquier clase» en el art. 338. La Constitución de El Salvador de 1983 también reconoce el fomento de las cooperativas en su art. 114, al igual de hace la constitución de Bolivia de 2009 en el art. 55 y la de Ecuador en el 277.6. Como colofón, la Constitución de la República de Cuba reconoce la forma de propiedad privada cooperativa en su art. 22.b).

Por todo ello, desde el punto de vista de la justificación de un régimen fiscal favorable para estas entidades, el argumento que resulta más interesante es el de la identidad de fines que existe entre el Estado y este tipo de empresas, presentándose el beneficio fiscal como una compensación por el desarrollo de una labor tendente a realizar el interés general<sup>37</sup>. A mi parecer, el interés de este último argumento radica en que no sólo justifica

---

<sup>37</sup> De hecho, de los documentos citados en las notas anteriores se deduce que las diferencias del modelo cooperativo podrían justificar un tratamiento fiscal específico, siempre y cuando, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas, se respetase el principio según el cual cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula societaria y no debe ser, en ningún caso, una fuente de competencia desleal.

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

Partiendo de la función social que desarrollan las cooperativas se debe reconocer a estas entidades un régimen fiscal que tenga en cuenta, por lo menos, las dos siguientes características: primera, deberá ser un régimen fiscal coherente con las especialidades que implica el funcionamiento de la sociedad cooperativa; y segunda, deberá ser un modelo incentivador que incluya un sistema de beneficios fiscales que, de un lado, compense el interés social que existe en la defensa de estas entidades en atención a su labor y, de otro, favorezca su desarrollo.

Insisto en que esta función o interés social de las cooperativas no es algo abstracto y carente de contenido, sino que, como acertadamente señala CRACOGNA, engloba los tres conceptos o ideas básicas que pueden identificarse en el breve enunciado que explicita el séptimo principio. En primer lugar, desarrollo sostenible: «las cooperativas no han de trabajar por cualquier desarrollo o por un desarrollo a cualquier precio, sino que deben hacerlo por un desarrollo capaz de servir a las generaciones futuras, además de satisfacer las necesidades actuales, tanto en los aspectos económicos como sociales y ambientales»<sup>38</sup>. En segundo lugar, el desarrollo de sus comunidades: las cooperativas se comprometen con un desarrollo que, además de sus asociados, involucre a la comunidad en su conjunto, esto es, que «al servir a sus asociados está implícitamente sirviendo a la comunidad de la que ellos forman parte y, por ende, contribuyendo a su desarrollo». En tercer lugar, todo lo harán mediante políticas aprobadas por los asociados: implica que son los propios asociados quienes toman las decisiones y no terceros ajenos a la cooperativa y que, «cuando los asociados deciden acerca de la gestión de la cooperativa están, correlativamente, decidiendo acerca de su contribución al desarrollo de sus comunidades puesto que una y otra cosa están inescindiblemente ligadas»<sup>39</sup>. Y que, aunque tiene su

<sup>38</sup> Como también apunta, esta idea del desarrollo sostenible es superadora de la noción de desarrollo vigente hace algunas décadas que se identificaba con el crecimiento económico. Los Objetivos para el Desarrollo Sostenible (ODS) proclamados por la ONU en 2015 especifican contenidos y acciones que confieren significado tangible y de alcance universal a esta noción y la ACI se ha adherido a ellos y los ha incorporado a su agenda.

<sup>39</sup> CRACOGNA, D.: «Significado del 7.º principio de la Alianza Cooperativa Internacional», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 2022, núm. 61, pp. 27 y 28.

manifestación más concreta en el conocido como Fondo de Educación y Promoción –reconocido en leyes cooperativas de Europa y de Latinoamérica<sup>40</sup>–, la función social de las cooperativas va más allá de la existencia de ese fondo y de la formulación del séptimo principio cooperativo, siendo algo intrínseco a la forma societaria cooperativa como entidad de la economía social y solidaria.

A mayor abundamiento, el Consejo Económico y Social de la Unión Europea, 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), lanzó una propuesta para elaborar una categoría de empresas europeas de economía social alrededor de la figura del beneficio limitado. Este texto expuso los efectos perversos que derivan de una aplicación excesivamente rigurosa del principio de neutralidad a una categoría de operadores económicos que, voluntariamente, limitan sus beneficios en favor de otras finalidades. De esta forma, el beneficio limitado –en el sentido de limitación de disponibilidad de beneficios de la actividad empresarial– sería el concepto sobre el que construir una categoría distinta de empresas, que sería acreedora de un marco fiscal propicio con el que recompensar mejor su impacto en materia de cohesión social, medioambiental y territorial (aquí se añade una nota al pie)<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Es cierto que en Europa solo lo regulan los países del sur. En España, tanto las diecisiete leyes autonómicas como la ley estatal lo regulan, aunque con diferentes denominaciones. Tomando como ejemplo mi ámbito territorial, en la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas se denomina Fondo de Formación y Sostenibilidad y su dotación se dirige, entre otras cosas, a incentivar actividades *orientadas a fomentar la sensibilidad por la protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible* o las políticas efectivas de igualdad de género (art. 71). Las cooperativas italianas, por su parte, deben dotar el denominado «fondo mutualista para la promoción y desarrollo de la cooperación» (art. 2545-quater del Código Civil, Real Decreto de 16 marzo 1942, n. 262). En Portugal, las cooperativas deben dotar la reserva para un fondo para la educación y formación cooperativas que se dirige a cooperativistas, a los trabajadores de la cooperativa y a la comunidad (art. 97 del Código cooperativo, Ley n.º 119/2015, de 31 de agosto).

<sup>41</sup> Sobre la cuestión de los beneficios limitados véase HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «El beneficio limitado como principio para la fiscalidad cooperativa», en AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C. (Dirs.): *Los principios cooperativos y su incidencia en el régimen legal y fiscal de las cooperativas*, Madrid, Dykinson, 2024, pp.732 a 756. Afirma el profesor HINOJOSA TORRALVO que «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» (Ibidem, p. 741).

Por tanto, partiendo de la función social que desarrollan las cooperativas se debe reconocer a estas entidades un régimen fiscal que atienda al menos a dos finalidades. La primera, incluir medidas de ajuste técnico, coherentes con las especialidades del régimen económico de las cooperativas. Y la segunda, incentivar el modelo en el sentido de contener un sistema de beneficios fiscales que sirva tanto para compensar la labor social que cumplen como para favorecer su desarrollo<sup>42</sup>.

Así, para diseñar un régimen tributario adecuado para las cooperativas serían necesarias dos tipos de normas. Las normas de ajuste serían las que aseguran la adecuación técnica de los diversos impuestos por los que tributan las cooperativas a las características específicas de su régimen económico, estableciendo así para ellas un régimen tributario propio. Mientras que las normas de incentivo establecerían una serie de beneficios fiscales para las cooperativas en atención a su función social.

## 2. EL RÉGIMEN FISCAL ACTUAL DE LAS COOPERATIVAS

El ordenamiento jurídico español en materia de cooperativas presenta un panorama muy complejo. Por un lado, tenemos normas sustantivas reguladoras de las cooperativas de todas las Comunidades Autónomas (CCAA) y, por otro, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas<sup>43</sup>, ley estatal cuya aplicación es muy residual al quedar restringida a las cooperativas que operan en el territorio de más de una Comunidad Autónoma, sin que en

---

<sup>42</sup> Nada obsta ya, además, dentro del derecho de la Unión Europea, a que exista un régimen tributario favorable para las cooperativas, superadas ya las dudas sobre su posible consideración como ayuda de estado incompatible con el mercado único. Sobre esta cuestión se puede ver: HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «Acerca de la revisión del régimen fiscal de las cooperativas: entre las necesidades internas y las exigencias comunitarias», *GEZKI*, núm. 7, 2011 o mi trabajo AGUILAR RUBIO, M.: «El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea», *BAIDC*, núm. 50, 2016.

<sup>43</sup> Las razones principales para la sustitución de la Ley 3/1987, General de Cooperativas –que gozaba de buena consideración doctrinal–, hay que buscarlas, primero, en la conveniencia de adaptar la normativa estatal a la asunción de competencia exclusiva en esta materia por la totalidad de las CC.AA.; segundo, en la incorporación de algunas novedades legislativas derivadas de la transposición de Directivas europeas en materia de publicidad societaria, depósito de cuentas anuales, transformaciones y fusiones, competencias de los órganos societarios y los derechos y obligaciones de los socios; y tercero, en el giro economicista que había propiciado la competencia entre las distintas leyes que regulan la materia (VARGAS VASSEROT, C. GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, La Ley, Madrid, 2015, p. 73).

ninguna tengan carácter principal, en Ceuta o en Melilla y supletoriamente en el resto de CCAA.

En España se somete a las cooperativas a los mismos impuestos que el resto de las sociedades que operan en el mercado, en tanto que son empresas que realizan una actividad económica. No obstante, su régimen jurídico tiene algunas especialidades recogidas en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de cooperativas (en adelante, Ley 20/1990).

Como hemos señalado, la función social que las cooperativas realizan no sólo en beneficio de sus socios, sino también del grupo social en general, constituye, junto a las especiales reglas de funcionamiento a las que están sometidas, uno de los argumentos más claros a favor de una fiscalidad favorable para éstas. La especial tributación vendrá justificada en la obligación que impone el art. 129 apdo. 2º de la CE. Y las normas tributarias aducen precisamente esta función social a la hora de justificar el trato diferenciado que en ellas se prevé para las cooperativas. El modelo societario cooperativo ha demostrado su idoneidad para crear tejido productivo y empleo estable en áreas rurales despobladas y con escasez de servicios públicos<sup>44</sup>, convirtiéndose así en un instrumento de fijación de población al territorio; así como para preservar el entorno en que operan<sup>45</sup>.

Por otro lado, también ha quedado sentado que las cooperativas poseen unas características especiales de funcionamiento que también justifican plenamente su tributación especial, como la configuración de su capital, la doble condición de socio y trabajador que concurre en sus miembros, sus reservas obligatorias específicas, entre otras. Como es un obligado tributario diferente no se podría hablar de discriminación positiva o de trato desigual frente al resto de entidades<sup>46</sup>.

Así, partiendo del valor social que aportan las cooperativas y de sus limitaciones económicas frente a otros modelos de empresa, se debe reconocer a estas entidades un régimen fiscal que atienda al menos a dos finalidades: la primera, incluir medidas de ajuste, que son las que aseguran la adecuación técnica de los diversos impuestos por los que tributan las cooperativas a las

<sup>44</sup> VALIENTE PALMA, L.: «Podría estar contribuyendo el cooperativismo a fijar la población en el territorio de Andalucía?». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 97, 2019, p. 72.

<sup>45</sup> PASTOR DEL PINO, M.C.: «Incentivos fiscales para mantener las explotaciones agroalimentarias en cooperativas de áreas rurales», *Modelos innovadores para impulsar a las cooperativas agroalimentarias, evitar el abandono de explotaciones y fomentar el relevo generacional*. Cooperativas agroalimentarias, 2020, pp. 10-112

<sup>46</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Generalitat de Catalunya, 2001, p. 46.

características específicas de su régimen económico, estableciendo así para ellas un régimen tributario propio; y la segunda, incentivar el modelo en el sentido de contener un sistema de beneficios fiscales que sirva tanto para compensar la labor social que cumplen como para favorecer su desarrollo<sup>47</sup>. Y la Ley 20/1990 contiene estos dos tipos de normas<sup>48</sup>.

## 2.1. Las clases de cooperativas a efectos fiscales

La Ley 20/1990 distingue dos clases de cooperativas a efectos fiscales: las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas. Pero también puede haber cooperativas no protegidas fiscalmente, lo que supone quedarse fuera de los beneficios fiscales de esta ley: bien porque no se hayan constituido con arreglo a los principios y disposiciones de la ley sustantiva que les corresponda (esto es, la ley de cooperativas bajo la cual se hayan constituido y operen); bien por el incumplimiento de los requisitos del art. 13 de la Ley 20/1990, que veremos seguidamente.

El ámbito de aplicación del régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas se diferencia en función de su clasificación en uno de estos grupos del siguiente modo: primero, el de las cooperativas protegidas, compuesto por aquellas que se ajustan a los principios y disposiciones de la norma sustantiva que le resulte de aplicación a la cooperativa en cuestión –Ley 27/1999 de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia–, y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 de la Ley 20/1990 sobre pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Segundo, el de las cooperativas especialmente protegidas que son las cooperativas de trabajo asociado; cooperativas agrarias; cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; cooperativas del mar; cooperativas de consumidores y usuarios que cumplan los requisitos que se exigen a cada tipo específico, regulados en los arts. 9 a 12 de la Ley 20/1990. Y tercero, el de las cooperativas no protegidas, que solo se podrán aplicar las normas de ajuste técnico del régimen contenido en la Ley 20/1990, mientras que en lo demás, les será de aplicación el régimen general de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

<sup>47</sup> AGUILAR RUBIO, M.: «Sistema tributario y principios cooperativos», en VARGAS VASEROT, C (Dir.): *Una interpretación actualizadora de los principios cooperativos: especial referencia a su recepción y desarrollo en la legislación de Andalucía*, Madrid, Dykinson, 2023, en prensa.

<sup>48</sup> En su exposición de motivos ya adelanta que tienen un régimen especial «que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las particularidades propias del funcionamiento de las cooperativas».

En consecuencia, dentro de estos grupos, la legislación contempla hasta ocho tipos de cooperativas, cada una de las cuales tiene reglas específicas<sup>49</sup> y compete a la Administración tributaria la comprobación acerca de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en la Ley y practicar la regularización que corresponda en la situación tributaria de la cooperativa<sup>50</sup>.

### 2.1.1. Las cooperativas protegidas

El objeto de una cooperativa consiste en el ejercicio en común de una actividad económica. Y como cualquier otra empresa, su actuación no puede perder de vista el mercado, dado que, incluso, en aquellos casos en que la sociedad se configura, porque así lo exija la naturaleza de la actividad o la voluntad de sus miembros, para prestaciones sólo entre socios, estará directamente mediatizada por las pautas de éste ya que, si no presenta una estructura competitiva y proporciona las prestaciones que constituyen su objeto en mejores condiciones que en aquél, no podrá cumplir el fin social y, por tanto, perderá su razón de ser<sup>51</sup>.

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

Como vemos, hay un elemento determinante para la comprensión de la interacción entre el régimen sustantivo y el régimen tributario de las sociedades cooperativas, que responde al tercer principio cooperativo de *participación económica por parte de los socios*: la existencia de determinadas obli-

<sup>49</sup> TEJERIZO LÓPEZ abogó por simplificar este amplio espectro, dejando a un lado, eso sí, ciertas cooperativas para las que, por su objeto, puede aceptarse la existencia de normas propias, como es el caso de las cooperativas de crédito («Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, p. 67).

<sup>50</sup> El resultado de dichas actuaciones se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda, tal y como dispone el art. 38 de la Ley 20/1990.

<sup>51</sup> VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, La Ley, Madrid, 2015, p. 26.

gaciones financieras que, por un lado, inmovilizan recursos y los convierten en irrepartibles, como es la constitución de los fondos sociales obligatorios (que suponen que una porción de lo que cada socio reparte a la empresa nunca lo va a recuperar y que parte de los excedentes empresariales quedan inmovilizados) y, por otro lado, asignan los excedentes a determinados fines limitando los retornos a los socios. También se promueve desde el ámbito fiscal el quinto principio cooperativo, relativo a la *educación y formación* que las cooperativas proporcionarán a sus miembros, empleados y directivos y a la *promoción* de la naturaleza y beneficios de la cooperación entre el gran público. Esto se pone de manifiesto en los requisitos que exigen hacer las dotaciones al FEP en los supuestos, condiciones y cuantías previstas en las disposiciones cooperativas, así como aplicar el mismo a las finalidades previstas por la Ley, so pena de perder la protección fiscal (art. 13, 1 y 3 de la Ley 20/1990). El resto de los principios cooperativos también se incorporan al ordenamiento tributario, siquiera de manera indirecta, dado que resulta generalizada la remisión a los límites, destinos y requisitos que establezcan las leyes cooperativas que son las normas que deben velar porque las figuras societarias se adapten a los principios de funcionamiento interno y de relaciones externas que distinguen a las cooperativas de otros modelos sociales. No obstante, en este punto, establecen diferencias importantes, debido a que las normas de segunda y tercera generación han tendido a flexibilizar estas obligaciones a fin de rebajar las cargas que tienen las cooperativas, sin parangón en relación a otros tipos sociales. Pero estas cuestiones se abordarán con mayor profundidad en el siguiente capítulo de esta obra.

La mayoría de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida que enumeran los 16 apartados del art. 13 de la Ley 20/1990 está relacionada con estas cuestiones. A efectos didácticos, se suelen sintetizar en seis grandes grupos: 1.º las relativos a los fondos obligatorios (apdos. 1 a 3); 2.º Las causas relativas al régimen económico (apdos. 4 y 7); 3.º las que reflejan el papel secundario del capital en las cooperativas (apdos. 5,6 y 8); 4.º las causas que acercan a las cooperativas al principio mutual (apdos. 9 a 11); 5.º Las causas relativas al funcionamiento societario (apdos. 12, 13 y 16); y 6.º las causas que suponen motivo de disolución de la cooperativa (apdos. 14 y 15). Veamos cada una de ellas.

– No destinar al Fondo de Reserva Obligatorio (en adelante, FRO) una parte de los resultados de las operaciones que desarrollan las cooperativas (apdo. 1):

La consideración de las actividades de la cooperativa como operaciones con terceros implica, generalmente, que un porcentaje considerable de

los rendimientos (no menos de un 25 por ciento) debe destinarse al FRO, de acuerdo con las leyes sustantivas que sean de aplicación y sus propios Estatutos.

En el caso de que las operaciones fueran calificadas como operaciones con socios, los porcentajes destinados a fondos suelen ser muy inferiores y el resto podría destinarse a retornos o reservas de libre disposición.

Cuando la dotación al Fondo de Educación y Promoción (FEP) o equivalentes<sup>52</sup> se hace con cargo a resultados cooperativos los porcentajes de dotación oscilan entre un 5 y un 10 por ciento y son mayores con cargo a resultados extracooperativos.

– Repartir entre los socios fondos de carácter irrepartible durante la vida de la sociedad y el activo sobrante a su liquidación (apdo. 2):

En realidad se establecen aquí dos requisitos diferentes, pero que dependen de la misma situación de partida, irrepartibilidad o no de los fondos existentes. Y son las diferentes legislaciones las que la deciden, aunque siempre resulta irrepartible el FEP (o sus equivalentes).

En cuanto al FRO, hasta hace poco era normalmente irrepartible, pero ya existen excepciones. Las Leyes andaluza y murciana, por ejemplo, permiten repartirlo sólo hasta el 50 por ciento, si existe previsión estatutaria en tal sentido. Y en ese caso el reparto no supondrá la pérdida de la condición de protegida, en la medida en que la Ley 20/1990 remite a la repartibilidad de los Fondos que fueran irrepartibles, lo que genera, como he comentado antes, diferencias de trato notables entre las cooperativas.

Distinto es el caso del activo sobrante, puesto que la Ley 20/1990 no se remite a lo que dispongan las distintas leyes cooperativas, sino que su reparto en el momento de la liquidación supone directamente la pérdida de la condición de protegida. No obstante, para saber que se entiende por activo sobrante actualmente debemos acudir a las regulaciones que hacen las leyes autonómicas, aunque no exista una remisión expresa, y por lo tanto, no es fácil determinar qué activo sobrante es el que no debe repartirse<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Utilizaremos este nombre ampliamente aceptado aunque las distintas leyes autonómicas se refieren a él con diferentes denominaciones tales como Fondo de Formación y Sostenibilidad (en la ley andaluza de cooperativas); Fondo de Formación y Promoción (en la Comunidad Valenciana y en Galicia); o Contribución para la Educación y Promoción cooperativa y otros fines de interés público (en la ley de cooperativas de Euskadi).

<sup>53</sup> El momento de aplicar el régimen general del Impuesto sobre Sociedades por la pérdida de la condición de protegida, en este caso, será sólo el último ejercicio social puesto que el incumplimiento se produce cuando se acuerde la liquidación, ya que la circunstancia ocurre precisamente cuando la cooperativa cesa en su actividad. Esta situación podría

– Aplicar cantidades del FEP a finalidades distintas de las establecidas en la Ley (apdo. 3):

La obligación de dotar este Fondo está establecida en todas las leyes cooperativas, con unos usos bastante similares, a pesar de las distintas denominaciones que recibe.

El incumplimiento del destino del fondo a las finalidades que tiene encomendadas supone una doble consecuencia para la cooperativa: por un lado, pierde la condición de protegida; y, por otro, la cantidad así utilizada se computa como ingreso del ejercicio, en virtud de lo dispuesto en el art. 19 apdo. 4 de la Ley 20/1990.

Aquí, quizá, lo más discutido sea qué finalidades son apropiadas para el cumplimiento de los fines del Fondo, esto es, qué pueden financiar las cooperativas a través del fondo que no suponga desvirtuar su finalidad. En este sentido, encontramos ejemplos de lo que se acepta como destino razonable del fondo por parte tanto de la jurisprudencia, en sentencias del Tribunal Supremo, como de la Administración, en resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y en contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, lo que ayuda a dotar de seguridad jurídica una cuestión no menor<sup>54</sup>.

En cualquier caso, para no incurrir en esta causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida, las cooperativas deberán ajustarse a los fines establecidos en la norma cooperativa que les resulte de aplicación. Si bien es cierto que ahora puede haber fines algo más amplios puesto que las leyes cooperativas están incluyendo nuevos objetivos como la igualdad de género, por ejemplo<sup>55</sup>.

---

derivar en la responsabilidad subsidiaria de los liquidadores de la cooperativa, prevista en el art. 43.1.c) la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>54</sup> En resoluciones a consultas de la DGT, se ha considerado que no son destinos idóneos para el Fondo de Educación y Promoción: la ayuda escolar para hijos de socios; los gastos que no corresponden a la empresa; los gastos de una coral de los cooperativistas, por ejemplo, los gastos subvencionados por el INEM (ahora SEPE); o las suscripciones a publicaciones y acceso a bases de datos. En definitiva, cualesquiera gastos para los que no se justifica su relación con la formación o la promoción del cooperativismo.

<sup>55</sup> Así, tenemos el art. 71.4.g de la ley de sociedades cooperativas andaluzas, que establece, entre los fines que pueden perseguir las actividades a las que se destinan el Fondos de Formación y Sostenibilidad, «el fomento de una política efectiva de igualdad de género y de sostenibilidad empresarial». La ley de cooperativas de Cataluña destaca en este aspecto, ya que dispone en su art. 85.1.f que de puede aplicar este fondo a «las acciones que fomentan la responsabilidad social empresarial, incluidas las de fomento de una igualdad efectiva». La ley gallega prevé en su artículo 68.2 la conciliación de la vida personal laboral y familiar y el fomento de la igualdad entre las finalidades de las actividades a que se destine el citado

– Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social (apdo. 4):

Como en supuestos anteriores, también nos encontramos con un doble requisito. Primero, en cuanto al destino del resultado de las regularizaciones de balance, no se han dado conflictos con la ley fiscal<sup>56</sup>. Y segundo, la actualización de las aportaciones de los socios al capital social tiene una regulación análoga en las leyes sustantivas. Se establece la regulación del derecho de reintegro a las aportaciones sociales que supone una mayor tutela del socio y refuerza el principio cooperativo de puerta abierta.

– No imputar las pérdidas del ejercicio o imputarlas contraviniendo la ley, los estatutos o los acuerdos de la Asamblea general (apdo. 7 del art. 13):

En las distintas normas autonómicas, la regulación del orden en la imputación de pérdidas resulta bastante diferente. A pesar de ello, encontramos que la forma más habitual es: primero, imputarlas a las reservas voluntarias, si las hay; segundo, a la reserva obligatoria, con ciertos límites; y, finalmente, imputarlas al socio de forma proporcional a la actividad cooperativizada. No obstante, algunas permiten compensarse con futuros beneficios, antes de su imputación (por ejemplo, la ley murciana) pero en periodos diferentes, entre 5 y 15 años. En muchos casos las pérdidas de origen extracooperativo se cargan a reservas (como en la ley andaluza).

Normalmente, por la vía de pérdidas de origen cooperativo, con cargo al FRO, se pueden sanear pérdidas, si bien suelen establecerse limitaciones en el entorno del 50 por ciento o de la media de las dotaciones durante los 5 últimos años.

– Retribuir las aportaciones al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales (apdo. 5):

Las diferentes legislaciones cooperativas fijan una retribución máxima que de seis puntos por encima del interés legal del dinero, alguna incluso

---

fondo. Así también la ley aragonesa, cuyo artículo 59 cuatro habla de ayudas a las trabajadoras y socias víctimas de la violencia de la violencia de género, junto con medidas para conciliar la vida laboral y familiar y la educación y el cuidado de los hijos de los socios trabajadores (VILLAFANEZ PÉREZ, I.: «Principios y valores cooperativos, igualdad de género e interés social en las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 30, 2017, pp. 22).

<sup>56</sup> Las distintas leyes sustantivas regulan diferentes destinos para la citada regularización, entre las que encontramos que pueden destinarse parcialmente a dotar fondos irrepartibles, a dotar fondos repartibles o para revalorizar las aportaciones.

hasta diez puntos. Hay otras que establecen un porcentaje sobre dicho interés<sup>57</sup>.

La propia Ley 20/1990 fija en el art. 18.3 una retribución máxima deducible para la base imponible, que tampoco coincide con las normativas autonómicas (3 puntos por encima del interés legal del dinero para socios y 6 puntos para asociados).

La cuestión aquí es que para incurrir en causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida, debe superarse el límite establecido en la ley autonómica que corresponda, con lo que el límite de la norma fiscal viene solo a causar confusión<sup>58</sup>.

– Acreditar a los socios los retornos sociales en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o distribuirlos a terceros no socios (apdo. 6):

Casi la totalidad de las leyes de cooperativas obligan al reparto de retornos en proporción a la actividad cooperativizada. Pero en este caso, la Ley 20/1990 no efectúa una remisión a la ley sustantiva, sino que establece la condición directamente, de manera que, aunque la ley autonómica lo permitiera, se perdería la condición de fiscalmente protegida por incumplir el requisito. Aquí nos encontramos, en la práctica, con que la mayoría de las leyes sustantivas incluyen la opción estatutaria de repartir retornos a los trabajadores asociados, que a estos efectos son terceros no socios.

– Realizar aportaciones al capital social por encima de los límites legales autorizados (apdo. 8):

En las distintas leyes cooperativas, la concentración de capital máximo en un solo socio oscila entre el 33 por ciento y el 50 por ciento, sin que existan problemas de aplicación. El límite más alto lo encontramos, por ejemplo, en la de Castilla La Mancha, que responde a la lógica de que con sólo dos socios se puede constituir una cooperativa.

– No respetar la limitación de la participación en sociedades mercantiles:

<sup>57</sup> Así, la ley gallega y la ley aragonesa limitan la remuneración de las aportaciones obligatorias al capital social a tres puntos por encima del tipo de interés legal del dinero. Las leyes extremeña, catalana, vasca, murciana, madrileña y canaria, por su parte, limitan el interés a un máximo de seis puntos del tipo de interés legal del dinero en todo caso. La ley de Andalucía establece que los intereses de estas aportaciones pueden alcanzar ocho puntos por encima de dicho interés en el caso de la persona inversora. Es en la ley de Castilla-La Mancha en la que la remuneración de estas aportaciones, tanto obligatorias como voluntarias, llega a los diez puntos por encima del tipo de interés legal del dinero.

<sup>58</sup> Así, encontramos alguna sentencia que ha considerado que se incurría en causa de pérdida de tal condición por superar el límite establecido en la Ley 20/1990, cuando esa interpretación va en contra del tenor literal del art. 13 apdo. 5.

Es una realidad extendida que las cooperativas tengan participaciones en Sociedades Limitadas u otras sociedades de capital. Si estas participaciones superan ciertos porcentajes de su capital social, ésta sería una causa de pérdida de la protección fiscal según el art. 13.9 de la Ley 20/1990. Esta regulación implica que, para no perder la protección fiscal:

- Se puedan tener participaciones inferiores al 10 por ciento del capital social de una mercantil, sin ningún problema.
- Se puedan poseer participaciones de hasta el 40 por ciento del capital social, pero entonces, debe justificarse que estas Entidades realizan actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.
- E incluso, se puedan poseer participaciones superiores, siempre que se justifique que estas Entidades realizan esas actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa; o que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las cooperativas.

Y con base en todo ello, se obtiene una autorización de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

El conjunto de todas las participaciones no puede exceder del 50 por ciento de los recursos propios de la cooperativa. Este límite conjunto, para todas las participaciones en entidades de naturaleza no cooperativa en posesión de la cooperativa y referido a la situación de sus fondos propios, se superpone al anterior, que era individual para cada participación y relativo al capital social de la entidad participada.

Ninguna ley sustantiva establece una limitación a la participación en el capital social de otras entidades, por lo que constituye un requisito meramente fiscal cuya finalidad principal es evitar el fraude de ley, en especial, que se utilice esta vía para superar el límite de operaciones que se pueden realizar con terceros sin perder la calificación fiscal.

La limitación viene referida, por un lado, a la participación en el capital social de entidades no cooperativas, sin considerar entre ellas a las entidades sin ánimo de lucro (fundaciones y asociaciones de utilidad pública), puesto que no tienen consideración de participaciones en el capital social que atribuyan derechos de voto o derechos de participación en beneficios. Y por otro, a la participación directa de la cooperativa, y no

a participaciones indirectas, a través de sociedades, a su vez, participadas por la cooperativa.

La cuestión que más problemas plantea en este caso es la de qué actividades se pueden considerar preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la cooperativa. En general, para obtener la autorización, la Administración suele basarse en el fin típico de la cooperativa y exigir que las participaciones en otras sociedades: redunden en beneficio de los socios cooperativistas, desarrollen actividades concurrentes con la cooperativa y contribuyan a alcanzar sus fines<sup>59</sup>.

– Superar el límite de las operaciones que se pueden realizar con terceros (apdo. 10):

La cooperativa debe, en primer término, cumplir con el límite dispuesto en la norma sustantiva que le resulte de aplicación. A estos efectos, habrá que tener en cuenta que las leyes autonómicas regulan, en ocasiones, supuestos específicos de operaciones que tendrán la consideración de operaciones internas o actividad cooperativizada<sup>60</sup>.

Y, en segundo término, la cooperativa no debe superar el 50 por ciento del total de sus operaciones con operaciones con terceros<sup>61</sup>. Es destacable, no obstante, la posibilidad establecida por la Ley 20/1990, de solicitar un régimen de excepción de estos límites que podrán autorizar los Delegados de Hacienda.

– No contabilizar separadamente estas operaciones (seguimos en el mismo apartado):

El incumplimiento de este requisito conlleva la pérdida de protección fiscal. De hecho, la disposición adicional 6ª de la ley de cooperativas estatal estableció que las cooperativas que no separaran resultados (incluso si su normativa lo permitía) perderían la condición de fiscalmente protegidas.

---

<sup>59</sup> En el ámbito de las cooperativas agroalimentarias, se han considerado actividades preparatorias, complementarias o subordinadas las de producción de energías renovables (tras el cambio operado en 2013), pero no se ha dado este carácter a la actividad inmobiliaria de una cooperativa hortofrutícola, por ejemplo.

<sup>60</sup> Entre estos supuestos se cuentan, por ejemplo, operaciones de venta o prestación de servicios para el consumo de sus socios o personas con las que sus socios convivan, operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos u operaciones de venta de productos o materias desde las cooperativas a las explotaciones de sus personas socias.

<sup>61</sup> Este límite viene referido al total de operaciones de la cooperativa y es lo que ha sido controlado por la correspondiente Administración Tributaria. No obstante, cada vez es más frecuente que también controlen de forma previa el cumplimiento de la norma sustantiva de tal forma que, si en esa regulación autonómica el límite es distinto del 50 por ciento podemos encontrar diferencias.

Tiene sentido en la medida que de ello depende la aplicación del tipo de gravamen reducido a los resultados de la actividad cooperativizada.

– Contratar trabajadores asalariados en un número superior al autorizado en aquellas clases de cooperativas que lo tenga limitado (apdo. 11):

Afecte a las cooperativas de trabajo asociado y a las de explotación comunitaria de la tierra, para las que se ha establecido un máximo del 20 por ciento del total de sus socios trabajadores, con alguna excepción por jornadas en el art. 10, apdo. 2.

– Tener un número de socios inferior al previsto en las normas legales sin que se restablezca en un plazo de seis meses (apdo. 12):

En todas las legislaciones está previsto que esta situación conduzca a la disolución de la cooperativa. El número mínimo de socios trabajadores oscila entre 2 o más según los sectores.

– Reducir el capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente sin que se restablezca en un plazo de seis meses.

– No realizar auditoría externa en los casos legalmente establecidos (recogidos en los apartados 13 y 16 respectivamente).

Por último, las causas que suponen motivo de disolución de la cooperativa están previstas en la práctica totalidad de las leyes sustantivas y son:

– Paralizar la actividad cooperativizada o tener inactivos a los órganos sociales durante dos años sin causa justificada (apdo. 14) y

– Concluir la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad de desarrollar la actividad cooperativizada (apdo. 15).

### *2.1.2. Las cooperativas especialmente protegidas*

Para estar en la categoría de las especialmente protegidas, una cooperativa, además de no incurrir en las causas de pérdida de protección fiscal del art. 13 de la Ley 20/1990, tiene que pertenecer a una de las clases enumeradas en el art. 7 de la misma norma, que son: cooperativas de trabajo asociado; cooperativas agrarias; cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; cooperativas del mar y cooperativas de consumidores y usuarios. Junto a ello, debe cumplir los requisitos establecidos en los arts. 8 a 12 de la Ley 20/1990 para cada una de esas clases de cooperativas. Requisitos, digamos, de mayor exigencia mutualista, relacionados con el tipo de socios, las remuneraciones que perciben o la mayor limitación de trabajadores asalariados y de operaciones con terceros. En ocasiones también se establecen limitaciones al valor del patrimonio de la cooperativa o de los socios.

Tales requisitos, como vemos, se refieren a algunos aspectos ya regulados por la norma sustantiva y conllevan, en algunos casos, una mayor limitación de actuación, lo que, en principio, responde al mayor beneficio fiscal que se les otorga a las cooperativas con este nivel de protección.

Hay que precisar aquí que, tanto las leyes autonómicas como la ley estatal contemplan las cooperativas que realizan más de una actividad cooperativizada. Para que este tipo de cooperativas (integrales en la terminología de la normal estatal, aunque se pueden encontrar distintas denominaciones) sean consideradas especialmente protegidas, deben cumplirse dos condiciones: primera, que todas las actividades deben de estar dentro de las categorías del art. 7 de la Ley 20/1990, puesto que es una lista cerrada; y segunda, que debe cumplir los requisitos de los distintos tipos de cooperativas que se integren en ella.

#### A. Las cooperativas de trabajo asociado

Además de reunir los requisitos para ser cooperativa protegida, una cooperativa de trabajo asociado que quiera beneficiarse de la condición de especialmente protegida debe cumplir los requisitos que exige la ley fiscal en su art. 8, que se resumen en tres:

El primero es que asocie solo a personas físicas que presten su trabajo personal<sup>62</sup>. Se requiere, por tanto, que realicen la actividad cooperativizada, pero cabría la existencia de socios colaboradores o asociados que no la realicen pero coadyuven en ella aportando capital y recibiendo la remuneración correspondiente, sin perder la calificación, siempre que lo contemple la ley sustantiva que sea de aplicación, siempre que no sean personas jurídicas<sup>63</sup>.

La segunda exigencia, que no se encuentra recogida en ninguna ley cooperativa, es que la retribución media de los socios trabajadores no supere el 200 por ciento de la retribución normal en el mismo sector.

Y el tercer requisito consiste en limitar la contratación de trabajadores no socios a los porcentajes máximos legalmente establecidos, que distinguen entre trabajadores indefinidos y el resto. Entre los primeros, el máximo permitido es un 20 por ciento de los socios de la cooperativa, aunque si

<sup>62</sup> La mayoría de las legislaciones cooperativas exigen que los socios de las cooperativas de trabajo asociado sean personas físicas, de manera que no habría conflicto con este requisito y la DGT resolvió que la participación de una persona jurídica eliminaba la calificación de especialmente protegida en el supuesto de una cooperativa andaluza (Resolución V1559/14, de 13 de junio). No obstante, la ley aragonesa, ya citada, sí que admite expresamente la participación de personas jurídicas.

<sup>63</sup> Resolución Vinculante de la DGT V1339/2009, de 8 de junio.

el número de socios es inferior a cinco se podrá contratar a un trabajador indefinido y si el número de socios está entre seis y diez se podrán contratar a dos trabajadores indefinidos<sup>64</sup>. Y para los trabajadores bajo cualquier otra forma de contratación, sus jornadas laborales no pueden superar el 25 por ciento del total de las jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores en cada ejercicio económico. Dentro de estos porcentajes no se considerarán los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes; los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan; los trabajadores asalariados que una cooperativa deba contratar por tiempo indefinido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores (sucesión de empresa); ni tampoco los socios en situación de prueba.

El art. 8 de la Ley 20/1990 incluye la previsión final (apartado 4) de que, «a efectos fiscales, se asimilará a las cooperativas de trabajo asociado cualquier otra que, conforme a sus estatutos, adopte la forma de trabajo asociado, resultando de aplicación las disposiciones correspondientes a esta clase de cooperativas».

## B. Las cooperativas agroalimentarias

Pasemos a analizar las exigencias legales concretas del art. 9 de la Ley 20/1990 para que una cooperativa agroalimentaria sea especialmente protegida, más allá de las del citado art. 13.

### a. Los tipos de socios

El art. 9.1 establece «Que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa».

La totalidad de legislaciones autonómicas que regulan el régimen sustantivo de las cooperativas permiten asociarse a titulares de explotaciones agrarias, sin determinar la forma jurídica del socio, por ello, la Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y otras entidades asociativas de carácter agroalimentario cambió, mediante su disposición

---

<sup>64</sup> También hay que tener en cuenta que, según instrucciones del a Agencia Tributaria, si existen trabajadores indefinidos a tiempo parcial, deberá tomarse en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa (por ejemplo, un trabajador indefinido a media jornada computaría como 0,5).

final 3ª la redacción de este apartado, eliminando, con buen criterio, la referencia a que los titulares de las explotaciones debieran ser personas físicas.

No obstante, la jurisprudencia ha puesto de manifiesto la necesidad de que todos sean titulares de explotaciones agrarias, perdiéndose la condición de especialmente protegida de la cooperativa si uno solo no lo fuera<sup>65</sup>. En este sentido, hay que tener en cuenta que la titularidad de la explotación no tiene por qué coincidir con el pleno dominio de la tierra en que se encuentra, y que un arrendatario puede ser titular de una explotación.

b. Los límites a las operaciones con terceros

El apdo. 2 del art. 9 dispone que en la realización de sus actividades agrarias respeten los siguientes límites:

- a) «Que las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios. No obstante, podrán ser cedidos a terceros no socios, siempre que su cuantía, durante el ejercicio económico, no supere el 50 por ciento de las operaciones de venta realizadas por la cooperativa. Las cooperativas agrarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios con el límite establecido en el apdo. 10 del artículo 13 de esta Ley».

Como vemos, el precepto se remite a los límites de operaciones con terceros para ser cooperativas “meramente” protegidas, del 50 por ciento del total de su volumen de operaciones.

- b) «Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, durante cada ejercicio económico, al 50 por ciento del importe obtenido por los productos propios».

En relación con la condición de especialmente protegida, el art. 9 de la Ley 20/1990 establecía límites más estrictos para las operaciones con terceros que el art. 13, y que no se remiten a la normativa cooperativa, pero esto se modificó en virtud de la disposición final 3ª de la Ley 13/2013, ya citada.

---

<sup>65</sup> Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 113/2006, de 28 de febrero y 393/2006, de 15 de septiembre.

Para determinar los límites a las operaciones con terceros habrá que estar a la definición de cada tipo de operación que hagan las diferentes leyes cooperativas autonómicas. A estos efectos, a título de ejemplo, en la andaluza se asimilan a las operaciones con personas socias aquéllas que se realicen entre cooperativas agrarias o con otras de segundo o ulterior grado constituidas mayoritariamente por cooperativas agrarias (art. 103. 4); y la norma murciana considera operaciones con socios las realizadas en virtud de acuerdos intercooperativos (art. 135.2).

### c. Los límites a las explotaciones de los socios

Estos límites relativos al tamaño y productividad de las explotaciones de los socios que encontramos no solo en las cooperativas agroalimentarias, sino también en cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, han sido denominados límites de austeridad o “de pobreza”<sup>66</sup>.

El apdo. 3 del art. 9 establece «Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico a que se refiere el apartado uno, cuyas producciones se incorporen a la actividad de la cooperativa, no excedan de 95.000 euros, modificándose este importe anualmente según los coeficientes de actualización aplicables al valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. No se incumplirá este requisito cuando un número de socios que no sobrepase el 30 por ciento del total de los integrados en la cooperativa supere el valor indicado en el presente párrafo».

Este apartado cambió por la disposición final 42<sup>a</sup>. Dos. 2 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, para aumentar el valor catastral, que había quedado obsoleto, haciendo perder la protección fiscal con un valor catastral muy bajo. Pero su mayor virtud fue incluir la previsión de la actualización anual, para evitar lo que sucedía con la redacción anterior. En cualquier caso, es un requisito meramente fiscal, ya que ninguna legislación sustantiva autonómica, ni tampoco la ley estatal, contempla este articulado, por lo que cabe suponer que no se considera que tenga relevancia para la calificación de la cooperativa.

---

<sup>66</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Las actuales barreras fiscales para las cooperativas agroalimentarias». *Modelos innovadores para impulsar a las cooperativas agroalimentarias, evitar el abandono de explotaciones y fomentar el relevo generacional*, Madrid, Cooperativas agroalimentarias, 2020, p. 92.

Y continúa el art. 9.3: «Tratándose de cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente, que el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de estos socios, exceptuados los Entes públicos y las Sociedades en cuyo capital social participen éstos mayoritariamente, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva Singular.

A efectos de la aplicación de estos límites, cuando figuren como socios otras cooperativas o Sociedades o comunidades de bienes, las bases imponibles o el volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda.

Por excepción se admitirá la concurrencia de socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a los indicados, siempre que dichas magnitudes no excedan en su conjunto del 30 por ciento de las que correspondan al resto de los socios».

Hablamos aquí de cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente.

El volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de estos socios, con las excepciones establecidas, no puede superar el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva Singular (actualmente el límite sigue siendo de 250.000 euros para todas las actividades, también las actividades agrícolas, pesqueras y ganaderas según la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido). Ello implica que, cuando figuren como socios otras cooperativas, sociedades o comunidades de bienes, las bases imponibles o volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda. Si tenemos socios que superan este límite, sumamos los ingresos de todos los que los superan y comprobamos si dicha suma es superior al 30 por ciento de la suma de las ventas de la explotación de la actividad típica de la cooperativa de todos sus socios. En caso de no superar este porcentaje, se cumple el requisito, en virtud de la excepción regulada en el párrafo.

### C. Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra

La cooperativa de esta clase que quiera disfrutar del régimen fiscal previsto en la Ley 20/1990 debe ajustarse a las exigencias contenidas en el art. 10, referidas a la condición de los socios, al número de asalariados, a la limitación de operaciones con terceros, y al valor de las explotaciones de los socios<sup>67</sup>.

#### a. Los tipos de socios

El primer requisito es que sus socios sean personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la cooperativa que presten o no además su trabajo en la misma, o bien sean personas físicas que presten sólo su trabajo, o en su caso sean entes públicos o sociedades participadas mayoritariamente por estos, comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas, aprovechamientos agrícolas y forestales, montes de mano común u otras instituciones análogas. De este modo, sólo pueden ser socios cedentes las personas físicas, y las personas jurídicas expresamente referidas, lo que supone un mayor condicionamiento que el previsto para el disfrute de la condición fiscal de protegidas que no limita la tipología de estas. En cualquier caso, y con relación a los socios en general, prevé además la norma que no puedan ceder a las cooperativa tierras y otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de entes públicos o sociedades participadas mayoritariamente por estos

#### b. Los trabajadores asalariados

El segundo requisito se refiere a los trabajadores asalariados, estableciendo como limitación que «el número de estos trabajadores con contrato indefinido no exceda del 2 por 100 del total de socios trabajadores» aunque

---

<sup>67</sup> La normativa general reguladora de las sociedades cooperativas prevé que la explotación en común de la tierra pueda constituir precisamente la actividad cooperativizada de una cooperativa, identificada con ese mismo nombre, pero también que constituya una parte de la actividad desarrollada por otro tipo cooperativo, en particular, por cooperativas agroalimentarias que, por su objeto, pueden tener interés en desarrollar todas o una parte de sus actividades en régimen de explotación en común. Esa distinción habrá de tenerse en cuenta para diferenciar el tratamiento fiscal que, en su caso, les puede dispensar nuestro ordenamiento (PASTOR DEL PINO, M.C.: «Revisión actual de la explotación comunitaria de la tierra: condicionamientos de su fiscalidad», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 40, 2022, pp. 165 y 166).

que indica a continuación que, si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado. Y si han sido contratados mediante otra forma de contratación, «que el número de jornadas legales realizadas durante el ejercicio económico no supere el 40 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores», remitiéndose para el cómputo de estos porcentajes a lo previsto con relación a las cooperativas de trabajo asociado.

c. La limitación de realizar operaciones con terceros

El apdo. 3 del art. 10 de la Ley 20/1990 impide la realización de actuaciones relacionadas con productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5 por ciento del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa, porcentaje que se determinará para cada uno de los procesos en los que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros. Según se indica, estas limitaciones afectarían a actuaciones de conservación, tipificación, manipulación, transformación, transporte, distribución o comercialización de productos de explotaciones ajenas.

d. Las explotaciones de los socios

Los apartados 4 y 5 del precepto aluden a limitaciones referidas a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, indicando: por un lado, que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondientes a los mismos, dividido por el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derechos de explotación, no exceda de 6.500.000 pesetas<sup>68</sup> (39.065,79 euros); y, por otro lado, con relación a los socios en general, que no puedan ceder a las cooperativa tierras y otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de entes públicos o sociedades en cuyo capital éstos participen mayoritariamente.

<sup>68</sup> Para PASTOR DEL PINO, esta referencia «demuestra la imperiosa necesidad de actualizar la normativa fiscal y ajustarla no sólo a la realidad económica general sino, especialmente, a la particular del ámbito cooperativo, que se mueve en un contexto económico global y social muy diferente al que concurría en la fecha de aprobación de la Ley 20/1990» («Revisión actual de la explotación comunitaria de la tierra: condicionamientos de su fiscalidad», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 40, 2022, p. 174). En efecto, el límite al valor catastral de las explotaciones de los socios de las cooperativas agroalimentarias sí aparece en euros porque el precepto fue modificado por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

#### D. Las cooperativas del mar

En virtud de lo estipulado en el art. 11 de la Ley 90/1990, esta clase de cooperativas debe, en primer lugar, asociar a personas físicas que sean pescadores, armadores de embarcaciones, titulares de viveros de algas o de cetáceas, mariscadores, concesionarios de explotaciones de pesca y, en general, a personas físicas titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras. A los que se añaden, sin que pierdan la condición de especialmente protegidas, otras Cooperativas del Mar protegidas, las comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas dedicadas a actividades pesqueras, las Cofradías de pescadores, los Entes públicos y las Sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente Entes públicos.

En segundo lugar, su volumen de ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de los socios, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva Singular. Para realizar el cómputo se excluyen las Cofradías de pescadores, los Entes públicos, y las Sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente Entes públicos y, a los efectos de la aplicación del límite, cuando figuren como socios otras Cooperativas del Mar protegidas o comunidades de bienes, el volumen de operaciones se imputará a cada uno de los socios en la proporción que estatutariamente les corresponda.

Excepcionalmente, se admite la concurrencia de socios cuyo volumen de ventas o entregas supere el límite anteriormente señalado, «siempre que el total de todas las realizadas por ellos no exceda del 30 por ciento de las que correspondan al resto de los socios» (último párrafo del apdo. 2).

En la realización de sus actividades pesqueras se exige que respeten los siguientes límites:

- a) Que no se cedan a terceros no socios las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa.
- b) que las actuaciones relacionadas con productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5 por ciento del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa o al 40 por ciento del

mismo precio, si así lo prevén sus estatutos. Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos (conservación, tipificación, manipulación, transformación, transporte, distribución o comercialización) en los que la cooperativa utilice productos de terceros.

#### E. Las cooperativas de consumidores y usuarios

Por último, los requisitos aplicables a las cooperativas de consumidores y usuarios para que puedan aplicarse los beneficios fiscales correspondientes a las cooperativas especialmente protegidas se refieren, según el art. 12 de la Ley 20/1990:

- A los socios, que serán personas físicas.
- Al objeto, que se ciñe a procurar bienes en las mejores condiciones de calidad, información y precio.
- A las retribuciones totales de los socios de trabajo que, incluyendo los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, en su caso, no pueden exceder del 200 por ciento de la retribución normal en el mismo sector, por remisión al art. 8.2 de la Ley, que regula la cuestión para las cooperativas de trabajo asociado.
- A las operaciones con terceros, de modo que las ventas efectuadas a personas no asociadas no pueden superar el 10 por ciento del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50 por ciento, si existe previsión estatutaria en tal sentido.

En último término, establece que «no serán de aplicación las limitaciones del apartado anterior, ni las establecidas en el artículo 13.10, a aquellas cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo, cumpliendo respecto de éstos con lo establecido en el artículo 8.3», ya expuestos.

#### *2.1.3. Las cooperativas no protegidas fiscalmente*

En virtud de lo dispuesto en el art. 6.1 de la Ley 20/1990, una cooperativa no estará fiscalmente protegida cuando no cumpla los requisitos para ser considerada protegida, y que son: primero, ajustarse a los principios y disposiciones de la ley sustantiva que les corresponda; y segundo, no incurrir en ninguna de las causas previstas en el art. 13 de la Ley 20/1990, que supone quedarse fuera de los beneficios fiscales de esta ley y que, en consecuencia, se les aplique el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, la cooperativa no protegida será aquélla que pierda la protección, de la que disfruta, en principio, toda cooperativa constituida con arreglo a la ley. Además, al no establecerse el régimen de protección fiscal como opcional para las cooperativas en la Ley 20/1990, parece que debemos entender que es obligatorio si se cumplen los requisitos.

Ahora bien, si no se cumplen, ¿cuáles son las consecuencias para la cooperativa?, esto es, ¿qué supone la pérdida de la condición de fiscalmente protegida? Al perder la protección fiscal, la cooperativa pierde los beneficios fiscales en impuestos distintos al IS; el tipo de gravamen bonificado en el IS para las cooperativas protegidas y la libertad de amortización para bienes adquiridos en los primeros años de funcionamiento en el IS; y la posibilidad de ser cooperativa especialmente protegida, si pertenece a una de las clases que pueden serlo, según art. 7 de la Ley 20/1990. Pero podrían seguir aplicándose las normas de ajuste en el IS como la valoración a precio de mercado de las operaciones entre cooperativa y socios; los supuestos especiales de gastos deducibles, como la remuneración limitada del capital, la reducción en la base imponible de la dotación al FEP y del 50 por ciento de las dotaciones obligatorias al FRO; y los supuestos en que los retornos no se consideran rendimientos del capital mobiliario para el socio.

Incurrir en una sola de las causas del art. 13 de la Ley 20/1990 es suficiente para que la cooperativa pierda la condición de protegida, si bien esto no supone la privación definitiva del régimen, sino la regularización de la situación tributaria de la cooperativa en el ejercicio fiscal en el que concurra (STS de 20 de diciembre de 2013). En este sentido, el art. 37 de la Ley 20/1990 establece que la concurrencia de alguna de las causas de pérdida de la protección fiscal determinará que le será de aplicación, por una parte, el régimen general del IS (aunque seguirá aplicándose las normas de ajuste que ya hemos comentado) y la privación de los beneficios fiscales disfrutados en el ejercicio en que se produzca y, por otra, las sanciones que pudieran proceder.

En cuanto a lo primero, esta previsión implica que no se reconoce ningún efecto retroactivo de pérdida de la condición de cooperativa protegida en ejercicios anteriores al del incumplimiento. Ciertamente, esta regulación parece pensada para el IS, dado que la mayoría de las causas del art. 13 se producirán durante el ejercicio y solo podrán conocerse al finalizar (por ejemplo, las dotaciones a fondos). Pero su aplicación a tributos de devengo instantáneo, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), resulta más complicada. En este caso, una cooperativa puede realizar un acto gravado y considerar

que está exenta o bonificada y, posteriormente, haber incurrido en causa de pérdida de la protección fiscal. En la situación descrita, el procedimiento para regularizar la situación fiscal será, necesariamente, la presentación de una declaración o autoliquidación complementaria, con los recargos correspondientes por hacerlo de forma extemporánea y, en su caso, intereses de demora.

En cuanto a las sanciones, incurrir en una causa de pérdida de la protección fiscal del art. 13 de la Ley 20/1990, no es en sí misma una infracción tributaria y no acarrea, por lo tanto, ninguna sanción. En consecuencia, para la aplicación de sanciones, en su caso, la cooperativa tendría que haber realizado conductas tipificadas como infracción en a Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conjuntamente a la causa de pérdida de la protección fiscal. Y, a mayor abundamiento, podría considerarse una infracción la aplicación del régimen fiscal de protección cuando no se cumplen los requisitos para ello. Sin embargo, habría que tener en cuenta el principio de culpabilidad, que implicaría la ausencia de infracción si se aplica el régimen en la creencia razonable de reunir los requisitos para ello.

Por último, cabe preguntarse cuándo y cómo puede recuperarse la condición de fiscalmente protegida. La Ley 20/1990 no lo prevé expresamente, pero se entiende que, al no haber plazo mínimo de pérdida de la protección, se podrá aplicar de nuevo el régimen especial cuando seje de incurrirse en la causa de pérdida de protección.

## **2.2. Los rasgos distintivos del régimen tributario de las cooperativas**

En el ordenamiento tributario español constituyen la normativa estatal reguladora de las cooperativas, la citada Ley 20/1990 y en la LIS<sup>69</sup>, que será de aplicación supletoria en todo aquello no previsto en la primera<sup>70</sup>. Nos vamos a centrar en este tributo, dado que es al que se refieren las principales especialidades del régimen tributario aplicable a las cooperativas, aunque la

<sup>69</sup> El art. 7.1.a) de esta Ley recoge a las sociedades cooperativas como sujetos pasivos del IS.

<sup>70</sup> Estas normas son de aplicación en las denominadas CCAA de régimen general. Vamos a dejar de lado en este estudio las leyes forales sobre la materia: la Ley Foral 9/1994 de Régimen Fiscal de Cooperativas Navarras, la Ley Foral 2/1997 de Régimen Fiscal de Cooperativas del territorio histórico de Guipúzcoa, la Ley Foral 9/1997 de Régimen Fiscal de Cooperativas del territorio histórico de Vizcaya, y la Ley Foral 16/1997 de Régimen Fiscal de Cooperativas del territorio histórico de Álava. No obstante, es imprescindible tener en cuenta su existencia y la distinción a nivel tributario entre CCAA de régimen general y los territorios forales.

Ley 20/1990 establece beneficios fiscales para este tipo social en el ITPAJD y en algunos tributos municipales<sup>71</sup>.

Si atendemos a la exposición de motivos de la Ley 20/1990, el régimen fiscal especial resultante responde a los siguientes principios: 1º) Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características; 2º) Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas; 3º) Reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa; 4º) Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas; y 5º) Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

Pero no debemos perder de vista que la Ley 20/1990, aunque con ligeras modificaciones, ha sobrevivido a cuatro leyes del IS. Nació bajo la vigencia de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y se ha mantenido a pesar de que en estos veinticinco años se han promulgado la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y actualmente la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades. Esto la hace adolecer del pretendido carácter de sistema ordenado y coherente, sustentado en principios comunes y armónicos, como exige el art. 31.1 CE respecto del sistema tributario en su conjunto<sup>72</sup>. Y si no se ha abordado una completa y significativa reforma del régimen que la misma regula no es por su pacífica

<sup>71</sup> En el ITPAJD se establecen exenciones respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; la constitución y cancelación de préstamos; las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines. Y para las especialmente protegidas, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. En los tributos locales, gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota, y en su caso de los recargos, en los siguientes tributos: Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE); IBI en los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

<sup>72</sup> RODRIGO RUIZ, M.A.: «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, p. 11, quien no sin ironía, la califica como «un raro prodigio de longevidad que contrasta con la variabilidad extrema y precipitada que asola por lo común la legislación tributaria». A lo que yo añadiría también la volatilidad del propio Derecho cooperativo autonómico, caracterizado por leyes cooperativas que «ofertan» normativas cada vez más permisivas y menos cooperativas (PANIAGUA ZURERA, M.: «La evolución legislativa de las organizaciones de producción de participación», AA.VV.: *40 años de historia de las empresas de participación*, Madrid, Verbum, 2012, pp. 81-82).

aceptación, sino por los temores y reticencias del sector cooperativo de no obtener una mejora en las condiciones tributarias de las cooperativas y por una dejación por parte de los sucesivos gobiernos que no han dado la importancia que merece al tratamiento fiscal de las cooperativas.

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

Tabla-resumen normas de ajuste y de incentivo fiscal para las cooperativas.

Normas de ajuste	Beneficios fiscales
<p>En la base imponible del IS:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- División de los resultados cooperativos y extracooperativos</li> <li>- Minoración del 50% de la parte de los resultados que se destine obligatoriamente al FRO</li> <li>- Dedución de las cantidades destinadas obligatoriamente FEP y a cubrir los intereses de que son acreedores los socios y demás aportantes de capital</li> <li>- Valoración de las operaciones cooperativizadas</li> </ul> <p>En la cuota del IS:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Compensación de pérdidas</li> </ul>	<p>Para <b>cooperativas protegidas</b>.</p> <p>En el Impuesto sobre Sociedades:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Doble tipo de gravamen</li> <li>- Libertad de amortización</li> </ul> <p>En el ITPAJD.</p> <p>En impuestos locales.</p>
<p>Se aplican a <b>todas las cooperativas</b>.</p>	<p>Para <b>cooperativas especialmente protegidas</b>.</p> <p>En el Impuesto sobre Sociedades:</p> <p>+ bonificación en la cuota del 50 por ciento</p> <p>En el ITPAJD.</p> <p>En impuestos locales.</p>

De la conjunción de ambos tipos de normas, el régimen especial de las cooperativas en el IS quedaría como sigue:

La base imponible se fragmenta en dos por la obligación de distinguir contablemente los resultados cooperativos, que son obtenidos por la cooperativa en el desarrollo de su objeto social con sus propios socios y los resultados extracooperativos, que provienen de las operaciones con terceros. Su desagregación a la hora de configurar la base imponible obedece al siguiente esquema:

<b>Resultados cooperativos</b>	<b>Resultados extracooperativos</b>
+ Ingresos cooperativos	+ Ingresos Extracooperativos
- Gastos específicos actividad cooperativa	- Gastos específicos extracooperativos
- por ciento gastos generales	- por ciento gastos generales
	+ Incrementos de patrimonio

La necesidad de distinguir entre resultados cooperativos y extracooperativos supone un coste añadido que eleva de manera notable la llamada presión fiscal indirecta, por lo que no supone trato de favor.

El 50 por ciento de la parte de unos y otros que se destine obligatoriamente al FRO y lo que se destine al FEP son deducibles de la base imponible<sup>73</sup>.

La parte de la base imponible que corresponde a los resultados cooperativos tributa al 20 por ciento (al 25 por ciento para las cooperativas de crédito) y la parte que corresponde a los resultados extracooperativos tributa al tipo general del IS<sup>74</sup>.

<sup>73</sup> La consideración de estas partidas como gasto no es exclusiva de las cooperativas. También se prevén beneficios similares para otros sujetos (art. 24 de la LIS para las Cajas de Ahorro).

<sup>74</sup> Como muestra de la obsolescencia de la Ley 20/1990, podemos señalar que el tipo de gravamen general en el año 2014 se encontraba en un 30 por ciento. Con la promulgación de la vigente LIS, en el año 2015 se reduce a un 28 por ciento, pero a partir del año 2016 el tipo de gravamen se reduce al actual 25 por ciento. Si ponemos esto en relación con el tipo de gravamen bonificado del 20 por ciento que establece el art. 33 de la Ley 20/1990 –aplicable exclusivamente a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos–, vemos que las reducciones operadas en el tipo general del impuesto para los periodos impositivos iniciados a partir de 2008 (que supuso bajar del 35 por ciento al 30 por ciento) y después a partir de 2015 (que supondrá bajar del 30 por ciento al 25 por ciento en 2016) no se ha visto acompañada de una reducción similar en los tipos bonificados, por lo que el trato fiscal favorable otorgado a los resultados cooperativos se ha hecho menos evidente (art. 29 de la LIS). A mayor abundamiento, los tipos aplicables a las cooperativas son muy similares a los

Las cooperativas gozan de libertad de amortización los elementos del activo fijo nuevos que hayan sido adquiridos en el plazo de tres años a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas<sup>75</sup> (a excepción de las cooperativas de crédito)<sup>76</sup>.

El procedimiento de compensación de pérdidas se traslada a la cuota: si la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen correspondientes a las bases imponibles derivadas de los resultados cooperativos y extracooperativos, positivas o negativas, resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos sucesivos.

Dejando de lado la cuestión de si es mejor una deducción en la cuota (como se regula para las cooperativas) o en la base (norma general contenida en el art. 26 de la LIS), se equipara a las cooperativas con el resto de sociedades en la medida en que la LIS establece la compensación de pérdidas sin límite temporal<sup>77</sup>. La regulación que hace el art. 24.1 Ley 20/1990 –en la redacción dada por el apartado uno del apartado tercero de la disposición final cuarta de la LIS, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015– sustituirá, en este supuesto, a la que contiene el art. 26 de la LIS como consecuencia de la diferente tributación de los resultados cooperativos y extracooperativos (así lo establece expresamente el apdo. 2 del mismo precepto). Por tanto, «si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos siguientes, con el límite del 60 por ciento de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1 millón de euros

---

que soportan las PYMES, las cuales constituyen el grueso de los contribuyentes del impuesto en España. Sobre las políticas de fomento a las PYMES, véase HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «La promoción de las PYMES en el derecho financiero de la Unión Europea», en MERINO JARA, I. (Dir.): *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Madrid, IEF, 2017, pp. 235-260.

<sup>75</sup> La cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al y participaciones del personal asalariado.

<sup>76</sup> Parecido tratamiento se otorga a las empresas de reducida dimensión (art. 102 de la LIS).

<sup>77</sup> Hasta 2014 el plazo de compensación era de un máximo de 18 años para las sociedades de capital y de 15 años para las cooperativas.

al tipo medio de gravamen de la entidad.» Como puede verse, se deroga el plazo para compensar contenido en la anterior regulación<sup>78</sup>.

En el caso de las cooperativas especialmente protegidas, existen incentivos fiscales adicionales que consisten con carácter general en una bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra minorada previamente, en su caso, por las cuotas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar.

Para las cooperativas de trabajo asociado que cumplan determinados requisitos, se prevé una bonificación del 90 por ciento (durante cinco años) de la cuota íntegra. Para las explotaciones agrarias asociativas prioritarias existe una bonificación del 80 por ciento de la cuota íntegra.

Estas dos últimas bonificaciones sí son beneficios sustanciales pero el ordenamiento tributario español está lleno de exenciones similares. Podemos citar algunos ejemplos como que las Agrupaciones de interés económico y las Uniones temporales de empresas estén exentas del impuesto o que el gravamen de las sociedades de inversión inmobiliaria de capital variable, con determinadas condiciones, sea del 1 por ciento.

En vista de la situación descrita, se comprende fácilmente que el régimen haya recibido duras críticas desde el principio. Y estas no se centran solo en que el régimen fiscal especial de las cooperativas ya no sea tan favorable como pudo serlo en 1990, sino también en que el disfrute de los regímenes de protección fiscal y, sobre todo, de especial protección fiscal, están sometidos a unas exigencias tan duras que las más de las veces resultan paradójicamente desincentivadoras de la toma de iniciativas empresariales, sociales o laborales<sup>79</sup>. Algunos de los aspectos más controvertidos se centran en las enormes limitaciones a la actividad desarrollada por las cooperativas especialmente protegidas en orden a la actividad desarrollada o la fragmentación de la base imponible y el doble tipo de gravamen que

---

<sup>78</sup> Este plazo solo se contempla ya para limitar a diez años el derecho de la Administración para comprobar o investigar las cuotas negativas pendientes de compensación, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las cuotas negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil (art. 24.1 *in fine*).

<sup>79</sup> Por todos, RODRIGO RUIZ, M.A.: «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, p. 15.

genera controversias para determinar qué tipo de resultados pertenecen a operaciones con socios y no socios, que desoyen en cierto modo los fines sociales de la cooperativa<sup>80</sup>.

Para ALGUACIL MARÍ, la protección fiscal de las cooperativas no puede obviar la búsqueda de la eficacia económica que toda empresa persigue cuando actúa en un mercado competitivo y, por tanto, la necesidad de establecer contratos no solo con sus socios, sino con terceros dentro de unos límites. De este modo, las cooperativas pueden ser más competitivas, permitiendo a los socios conseguir mejores precios para sus productos de consumo o para los factores de producción que aportan a la sociedad, de los que conseguirían en el mercado libre. Por supuesto, este resultado es compatible con el fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada a tenor del artículo 129.2 de la CE<sup>81</sup>.

Tabla-Resumen de los beneficios fiscales para las cooperativas.

<b>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b> (estatal no cedible a las comunidades autónomas)		
<b>BENEFICIO</b>	<i>Protegidas</i>	<i>Especialmente protegidas</i> Todas las anteriores y:
<b>Tipo de gravamen</b>	Resultados cooperativos: 20 por ciento. Resultados extracooperativos: 25 por ciento.	
<b>Libertad de amortización</b>	Para los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro correspondiente.	
<b>Cuota tributaria</b>	Las establecidas con carácter general en la LIS con algunas especialidades.	
		50 por ciento de la cuota íntegra
	<i>Protegidas</i>	<i>Especialmente protegidas</i> Todas las anteriores y:
<b>IMPUESTOS DIRECTOS (locales)</b>		
<b>Impuesto sobre Actividades Económicas</b>	Bonificación del 95 por ciento sobre cuota y recargos	
<b>Impuesto sobre Bienes Inmuebles</b>	Bonificación del 95 por ciento sobre cuota y recargos, para sociedades cooperativas agrarias y de explotación comunitaria	

<sup>80</sup> Por todos, ALGUACIL MARÍ, M.P.: «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 102, 2010, pp. 43-44.

<sup>81</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley Estatal 27/1999», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 202, 2001, p. 958.

IMPUESTOS INDIRECTOS		
<b>Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados</b> (del Estado cedido a las Comunidades Autónomas)	Exenciones de: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Adquisiciones de bienes y derechos que se integran el FEP:</li> <li>– Actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión<sup>82</sup></li> <li>– Constitución y cancelación de préstamos<sup>83</sup></li> <li>– Adquisiciones de bienes y derechos cuando, por tratarse de operaciones sujetas a IVA, se someterían a gravamen por este tributo de no mediar tal exención</li> </ul>	Exención de: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente a cumplir sus fines sociales y estatutarios</li> </ul>

### 2.3. El papel del ordenamiento jurídico tributario en el ámbito de las cooperativas

#### 2.3.1. Ante la dispersión normativa en materia de cooperativas

Una crítica reiterada al régimen fiscal se refiere a que las divergencias en la normativa sustantiva determinan un tratamiento diferenciado en el ámbito

<sup>82</sup> Como sabemos, esta exención no es específica de las cooperativas sino que está generalizada a todo tipo de entidades desde la modificación del art. 45.I.B).11 del texto refundido de la Ley ITPAJD operada Real Decreto Ley 13/2010, según el que estarán exentas: «La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea». Por lo que ya no es una ventaja fiscal respecto a otras sociedades que nada tienen que ver con la economía social.

<sup>83</sup> Esta exención sólo tenía virtualidad en la modalidad AJD, ya que la exención de los préstamos en TPO ya estaba establecida para todos los sujetos pasivos, y no sólo las cooperativas. Por lo que, con virtud en dicho precepto, estaban exentas las cooperativas en la constitución de los préstamos hipotecarios para el caso de la cuota variable de AJD correspondiente a la escritura de constitución de una hipoteca en garantía de un préstamo concedido para la construcción de viviendas por la cooperativa. El Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, que modifica el art. 29 del del texto refundido de la Ley ITPAJD, determinó que el sujeto pasivo de AJD en préstamos hipotecarios es el prestamista y no el prestatario (tal y como entendía la jurisprudencia, al interpretar el concepto de “beneficiario”): «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista». Por lo tanto, a partir de entonces, y dado que la cooperativa ya no es el sujeto pasivo, en los préstamos hipotecarios en los que sea prestataria, el prestamista estará sujeto al AJD y la cooperativa soportará su repercusión en el precio.

fiscal<sup>84</sup>. Esta diferencia de trato fiscal tiene su origen, por tanto, en el diferente trato que cada Comunidad Autónoma dispensa a sus cooperativas en virtud de su ley propia. El panorama legislativo que supuso la asunción de competencias en materia de cooperativas por las autonomías ha sido muy criticado por una amplia mayoría de la doctrina cooperativista<sup>85</sup>. Como dijimos al inicio, nos encontramos con dieciocho leyes sustantivas, sin contar con otras leyes y normas de carácter especial que desarrollan algunos aspectos de aquéllas.

Algunos vieron la oportunidad de que el ordenamiento jurídico tributario pusiera un poco de orden en una situación que se volvía más compleja a cada paso. El hecho de que la norma que regula el régimen fiscal de las cooperativas sea única y que prevea beneficios fiscales en función del cumplimiento de determinados requisitos hizo pensar que, una formulación uniforme de los condicionantes de acceso a los regímenes bonificados de protección y especial protección fiscal obligaría a las cooperativas a dejar de lado sus normas sustantivas y aplicarse al cumplimiento de los límites fiscales para obtener el tratamiento fiscal deseado. En realidad, estas consideraciones están basadas en la idea de que, por mucho que los legisladores cooperativos innoven, mejoren y simplifiquen el régimen económico, contable y financiero de las cooperativas, en gran parte de las ocasiones, quien pone el verdadero techo es la ley fiscal y, por ello, algunas medidas modernizadoras contenidas en las leyes cooperativas (contabilidad conjunta, liberalización de operaciones con terceros, etc.) no habrían tenido éxito al no ir acompañadas de la necesaria adaptación del régimen fiscal<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> Este precisamente es el objeto del trabajo de 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.

<sup>85</sup> VARGAS VASSEROT, C. GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, La Ley, Madrid, 2015, p. 78. Afirman que «la doctrina de forma absolutamente mayoritaria coincide en que la fragmentación de la legislación cooperativa es perjudicial para una sociedad que tiene que competir con instituciones capitalistas que tienen una regulación uniforme y difícilmente explicable ante el mandato de fomentar las sociedades cooperativas que impone el art. 129.2 CE, y que la existencia de tantas leyes de cooperativas en España va en contra de la propia lógica jurídica». A mayor abundamiento, con el panorama actual se agravan los desajustes y las negativas consecuencias de las ofertas de normativas cada vez más flexibles y permisivas en cuanto al cumplimiento de los principios cooperativos en las que han entrado las CCAA, fenómenos calificados de «competiciones atlético-normativas» por PANIAGUA ZURERA, M., M.: «La evolución legislativa de las organizaciones de producción de participación», AA.VV.: 40 años de historia de las empresas de participación, Madrid, Verbum, 2012, p. 82.

<sup>86</sup> VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M.: «Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 83, 2004, p.133.

Sin embargo, esto no ha sido así. En primer lugar porque, como hemos visto *supra*, el art. 13 de la Ley 20/1990, al regular las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida, en ocasiones remite directamente a la regulación sustantiva que resulte de aplicación en cada caso; mientras que en otras realiza su propia descripción de las características que debe tener la cooperativa. Con ello se producen, no sólo desigualdades de trato, sino asimismo incoherencias dentro del propio texto legal en relación con otros aspectos del régimen fiscal<sup>87</sup>. Por su parte, los artículos los artículos 8 y ss., formulan de manera autónoma, esto es, sin remisión a las normas sustantivas, los requisitos necesarios para acceder a la llamada especial protección. Pero esta formulación tampoco resulta satisfactoria a efectos de equidad en el tratamiento fiscal en función del ámbito territorial, puesto que, al estar parcialmente inspirados en los que definían a las figuras cooperativas en la Ley General de Cooperativas<sup>88</sup>, generan bastante confusión con los actualmente regulados en las leyes estatal y autonómicas para las concretas cooperativas afectadas<sup>89</sup>.

Y en segundo lugar porque la fiscalidad no resulta tan atractiva para todas las cooperativas como para renunciar a la flexibilización de sus obligaciones económicas y financieras que les ofrecen las nuevas leyes autonómicas. Ya hemos señalado que disfrutar del régimen de protección fiscal y, sobre todo, de especial protección fiscal, está sometido a unas exigencias tan duras que resultan en ciertos casos desincentivadoras de la toma de iniciativas empresariales, sociales o laborales. En esta línea, se ha defendido la integración de todas las cooperativas en un único grado de protección fiscal, que elimine la distinción entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas y que esa homologación se haga extendiendo a todas las cooperativas un nivel de protección equivalente al de estas últimas, pues lo contrario lesionaría el mandato constitucional de fomento de estas entidades<sup>90</sup>.

---

<sup>87</sup> 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, p. 9.

<sup>88</sup> La regulación sustantiva que estaba vigente cuando se aprobó la Ley 20/1990 era la contenida en la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, derogada por la actual ley 27/1999.

<sup>89</sup> 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, p. 10.

<sup>90</sup> RODRIGO RUIZ, M.A., «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, núm. 69, 2010, p. 22.

### 2.3.2. Como instrumento incentivador del modelo cooperativo

La política fiscal puede ser un instrumento eficaz para fomentar y desarrollar el modelo cooperativo. Este tipo de medidas, que producen un ahorro de gastos fiscales para empresa, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de las cooperativas y de otras entidades de economía social y pueden ser un mecanismo eficaz para compensar la internalización de costes sociales en el seno de las mismas, a la vez que para fomentar su constitución y desarrollo<sup>91</sup>.

En situaciones de crisis económicas, la fiscalidad cobra un destacado papel como uno de los instrumentos paliativos para actuar sobre los efectos de ralentización del crecimiento económico. De este modo, la fiscalidad emerge como uno de los límites al beneficio económico –cuya búsqueda desmesurada se sitúa como una de las claves del origen de la crisis económica–, a través de: 1) el discurso de la responsabilidad social empresarial que parte del logro del beneficio a través de un beneficio compartido con la sociedad; 2) el capitalismo natural que pretende incorporar a los dos tipos de capital tradicionales, el dinero y los bienes producidos, otros dos que contribuyan al bienestar futuro como son los hombres y la naturaleza; y 3) la lucha contra el recalentamiento global, en conexión con el anterior, como barrera infranqueable<sup>92</sup>.

Esta perspectiva implica que el beneficio empresarial debe racionalizarse y reducirse en virtud de su gravamen, de forma que corresponsabilice a los sujetos causantes de los perjuicios ocasionados por el desarrollo de su actividad productiva. Estaríamos en presencia de un movimiento que propugna un modelo económico sostenible cuya definición parte de la concreción de un «beneficio económico razonable» delimitado en razón de preocupaciones de carácter fundamentalmente social a las que deberían atender<sup>93</sup>.

<sup>91</sup> HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, núm. 69, 2010, p. 76.

<sup>92</sup> CAZORLA PRIETO, L.M.: *Crisis económica y transformación del Estado*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2009, pp. 89-90, formula estos tres conceptos como expresión de los límites del beneficio económico al analizar los efectos institucionales que la crisis económica está provocando en la actualidad.

<sup>93</sup> BECK señala a este respecto que «la globalización económica apunta a dos riesgos esenciales que han adquirido en la actualidad una realidad inquietante: en primer lugar, la capacidad del poder económico de influir en la sociedad en su conjunto al privarla de recursos materiales, capacidad que ha afectado el nivel de bienestar social alcanzado, y, en segundo lugar, la pérdida de justicia impositiva derivada de la priorización del interés público

En este contexto, las medidas de naturaleza fiscal tienen una función de promoción y desarrollo de la economía que se manifiesta en la configuración jurídica de los distintos tributos. Los tributos persiguen una función económica para la consecución de respuestas eficaces dirigidas hacia un crecimiento económico sostenible<sup>94</sup>. Estamos ante una manifestación más del sostenimiento de la unidad del ordenamiento financiero basada en los principios de justicia en los ingresos y los gastos públicos, aspectos complementarios de una misma finalidad de cobertura de las necesidades sociales basada en la solidaridad. Resulta imprescindible recordar aquí la función redistributiva del tributo, que es esencial como instrumento para lograr la igualdad real y efectiva, en tanto puede materializar la distribución equitativa de la renta y riqueza y alcanzar así objetivos de política económica y social. Para PATÓN GARCÍA, «precisamente, valores éticos que están presentes en la obligación de solidaridad con el resto de la comunidad que conserva la tributación con fines incentivadores o desalentadores de conductas, que no se agota en la mera disponibilidad de ingresos para el ente público, sino que también abarca la función de permitir alcanzar los intereses colectivos»<sup>95</sup>.

La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible define la economía sostenible como «un patrón de crecimiento que concilie desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de generaciones futuras para atender sus propias necesidades» (art. 2). Por tanto, las premisas del desarrollo sostenible requieren de un nuevo modelo de desarrollo en el que la sociedad, la empresa y los poderes públicos han de cambiar sus pautas de actuación. Así, la actividad financiera se pone al servicio del desarrollo sostenible, de un lado, previniendo gastos públicos socialmente improductivos (en tanto son provocados por los agentes productivos cuando producen y/o consumen bienes de forma socialmente irresponsable), de otro, diseñando una política

---

por las instituciones gubernamentales» (BECK, U.: *¿Qué es la globalización?*, Barcelona, Paidós, 2004, pp. 15-16).

<sup>94</sup> Esta misma perspectiva es la que fundamenta claramente el concepto de desarrollo sostenible que fue empleado por primera vez en 1987 en la Comisión de Medio Ambiente de la ONU, donde se señaló que por desarrollo sostenible debe entenderse el «desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades».

<sup>95</sup> PATÓN GARCÍA, G.: «La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible», *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, núm. 72, 2014, p. 129.

fiscal socialmente responsable que valore la contribución de los ciudadanos a la consecución de los fines públicos<sup>96</sup>.

Los principios cooperativos han sido tomados como referencia para delimitar el ámbito conceptual de la economía social, concepto que integra la actividad económica desarrollada por entidades privadas basadas en la asociación de personas y que comparten estas características: 1) primacía de la persona y del objeto social sobre el capital; 2) adhesión voluntaria y abierta; 3) control democrático por sus miembros (a excepción de las fundaciones); 4) conjunción de los intereses de sus miembros y el interés general; 5) defensa y aplicación de los principios de solidaridad y de responsabilidad; 6) autonomía de gestión e independencia de los poderes públicos; y 7) destino de la mayor parte de los excedentes a la consecución de objetivos relativos al desarrollo sostenible, en interés de los miembros y el interés social<sup>97</sup>.

Es, en consecuencia, evidente el creciente interés en general en los países de nuestro entorno, y en particular dentro de la Unión Europea, por la responsabilidad social empresarial –de la que las cooperativas deberían hacer gala por el mero hecho de serlo, si atendemos a los principios cooperativos de solidaridad, democracia, igualdad y vocación social formulados por la Alianza Cooperativa Internacional– y por la economía sostenible, por una lado, desde la perspectiva de la ética fiscal en la empresa (como muestran los Códigos de conducta en materia de fiscalidad empresarial) y, por otro, como instrumento de lucha contra la competencia fiscal perniciosa<sup>98</sup>.

<sup>96</sup> GARCÍA LUQUE, E.I.: *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, Valladolid, Lex Nova, 2011, p. 229.

<sup>97</sup> Sobre Economía social, ver MONZÓN CAMPOS, J.L.: «Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector», *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 56, 2006, pp. 9-24.

<sup>98</sup> No obstante, como señala GARCÍA CALVENTE, en el ámbito internacional este enfoque ha estado presente desde hace años en informes públicos y privados como *Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales*, o *Tax Heavens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*, publicado por Intermón-Oxfam en 2000. Estos documentos ponen de manifiesto la necesidad de que las empresas se esfuercen en la introducción de sistemas de control de gestión que desincentiven prácticas contables, fiscales o de auditoría reprobables y que contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida con el pago puntual de las deudas fiscales. Asimismo ponen de manifiesto la demanda social de una mayor transparencia en las prácticas de planificación fiscal de las empresas y la denuncia de la utilización de los paraísos fiscales con el ánimo de optimizar los beneficios empresariales que tienen una incidencia negativa en la pérdida de ingresos para el conjunto de países en desarrollo («El derecho financiero y tributario ante la responsabilidad social de la empresa», FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y GALA DURÁN A. (Coords.): *La responsabilidad social empresarial. Un nuevo reto para el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 40).

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

### 3. LA INCORPORACIÓN DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

Los principios cooperativos formulados por la ACI constituyen pautas flexibles mediante las que se delimita la naturaleza democrática de las cooperativas, el papel de los diferentes partícipes y la forma de distribuir los excedentes creados. Su importancia dogmática es evidente, puesto que determinan las cualidades esenciales que hacen que las cooperativas sean diferentes a los otros tipos de empresa y que el movimiento cooperativo sea valioso, aunque su trascendencia jurídica depende de los términos en que hayan sido incorporados en las respectivas legislaciones internas<sup>99</sup>. Están formulados como mandamientos que deben ser seguidos por las cooperativas en su actividad habitual y que no deben considerarse de forma independiente sino que están unidos de tal forma que «cuando uno se pasa por alto, todos se resienten»<sup>100</sup>.

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

Veamos hasta qué punto es esto cierto. No forma parte de este trabajo explicar el contenido de cada uno de los principios cooperativos, pero sí en qué medida han sido incorporados para regular el sistema tributario. Y

<sup>99</sup> VARGAS VASSEROT, C. *et al.*: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*. La Ley, Madrid, 2015, pp. 29-30. La ley estatal y la mayoría de leyes autonómicas remiten expresamente a los principios cooperativos formulados por la ACI, mientras otras, las menos, transcriben total o parcialmente su contenido en un precepto específico, usando fórmulas más o menos innovadoras.

<sup>100</sup> GADEA SOLER, E.: «Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia», *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*. Año VII, núm. 17, 2009, p. 173.

esto es necesario porque, como tan acertadamente ha señalado la doctrina, estamos ante un nuevo modelo de cooperativismo que, en parte, está pensado para que las cooperativas consigan sus objetivos en un mercado muy competitivo y, por ello, parece que externamente han renunciado a la puridad de sus principios y, singularmente, a la solidaridad y los fines sociales<sup>101</sup>. Nos referimos a que, el hecho de que los principios cooperativos de la ACI no son fuentes legales de nuestro ordenamiento permite que las leyes los maticen y excepcionen, por ejemplo, con el reconocimiento, por ejemplo, del voto plural, de aportaciones no reembolsables en caso de baja, de la existencia de socios capitalistas o admitiendo la repartibilidad de los fondos obligatorios entre los socios. Y esta opción es la que claramente han elegido nuestros legisladores, tanto el estatal como los autonómicos, y conlleva la progresiva asimilación con el régimen de las sociedades cooperativas con las de capital.

### 3.1. Adhesión voluntaria y abierta

En nuestro país las cooperativas sólo pueden realizar un volumen mínimo de operaciones con terceros para asegurar su viabilidad económica. Una de las notas distintivas de las sociedades cooperativas respecto de otros tipos sociales es que desarrollan una actividad económica orientada a la satisfacción de determinadas necesidades de sus socios, idea íntimamente ligada al carácter mutualista de esta clase de sociedades<sup>102</sup>. Con base en el principio de adhesión voluntaria y abierta, los terceros, si lo desean, tienen expedito el camino para ingresar en cualquier momento en la esfera societaria y con ello satisfacer sus intereses y necesidades como socios<sup>103</sup>.

<sup>101</sup> VARGAS VASSEROT, C. *et al.*: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*. La Ley, Madrid, 2015, p. 35.

<sup>102</sup> No obstante, ya hemos señalado en trabajos anteriores que no se debe confundir la mutualidad, como fenómeno caracterizado por la reciprocidad de prestaciones entre el socio y la sociedad, con cooperativa, que supone una cooperación y operatividad con sus socios. En las cooperativas no se puede tomar un concepto estricto del término *mutuo*—que en rigor significa recíproco—, ya que en este tipo de sociedades no hay, de forma general, obligaciones recíprocas entre los socios, ni entre los socios y la sociedad, en el sentido de identidad de las prestaciones de las partes y que el interés de cada una de las mismas consista en recibir lo mismo que se obliga a dar. VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M.: «Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado». *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 83, 2004, p. 117.

<sup>103</sup> GADEA SOLER, E., «Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia», *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*. Año VII, núm. 17, 2009, p. 173.

Aunque las cooperativas deben actuar principalmente a favor de sus socios, no existe ningún problema en permitir que las cooperativas realicen operaciones con terceros<sup>104</sup>, dentro de ciertos límites al volumen de estas operaciones, como todavía podemos observar en la legislación española tanto sustantiva como tributaria ya que este tipo de operaciones tributa al tipo general. En efecto, el art. 13.10 de la Ley 20/1990 establece como causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida «la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes [...]. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida». Según lo dispuesto en este precepto, aunque se remita a los porcentajes regulados en las normas sustantivas que resulten de aplicación («fuera de los casos permitidos en las leyes»), esta remisión solo será operativa cuando este sea inferior al 50 por ciento del total, dado que acto seguido, afirma categóricamente (aunque se formula en sentido negativo) que superar ese volumen de operaciones significará la exclusión de la cooperativa de la protección fiscal.

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

---

<sup>104</sup> En cuanto a la actividad con no socios en los principios cooperativos de la ACI hay que señalar que, si bien la primera lista presentada en el XIII Congreso de Viena (1930) incluía el principio de «venta exclusiva» a los socios, en la formulación de dichos principios en el XV Congreso de París (1937) ya no aparece como uno de los principios esenciales del cooperativismo. Es más, la segunda formulación de los principios cooperativos aprobada por la ACI en su XXIII Congreso de Viena (1966) expresamente se declara que en la actuación cooperativa con terceros no socios, dentro de ciertos límites y condicionamientos, no solo no choca con los principios cooperativos sino que es coherente con los objetivos y contenidos axiológicos de la cooperación y que el carácter mutualista de la entidad no debe ser entendido en el sentido de exclusividad de las relaciones cooperativas con los socios, sino en el significado de ayuda mutua para satisfacer las necesidades socioeconómicas de los socios y los intereses más amplios de la comunidad donde la cooperativa actúa.

### **3.2. Participación económica por parte de los socios**

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

El principio, que describe tanto cómo participan los socios en el capital como la forma en que deben distribuirse los excedentes, se ha formulado por la ACI del siguiente modo: «Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es propiedad común de la cooperativa. De ordinario los socios reciben una compensación, si la hay, limitada, sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes para todos o algunos de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente constituyendo reservas, de las que una parte por lo menos serían irrepartibles; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y el apoyo de otras actividades aprobadas por los socios».

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

retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un fondo especial. (apdo. 5); acreditar retornos sociales en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o distribuirlos a terceros no socios (apdo. 6); y permitir que las aportaciones de los socios sobrepasen los límites (apdo. 8).

El objeto de una cooperativa consiste en el ejercicio en común de una actividad económica. Y como cualquier otra empresa, su actuación no puede perder de vista el mercado, dado que, incluso, en aquellos casos en que la sociedad se configura, porque así lo exija la naturaleza de la actividad o la voluntad de sus miembros, para prestaciones sólo entre socios, estará directamente mediatizada por las pautas del éste ya que, si no presenta una estructura competitiva y proporciona las prestaciones que constituyen su objeto en mejores condiciones que en aquél, no podrá cumplir el fin social y, por tanto, perderá su razón de ser<sup>105</sup>.

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

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

### 3.3. Educación, formación e información

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

<sup>105</sup> VARGAS VASSEROT, C. *et al.*: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*. La Ley, Madrid, 2015, p. 26.

El FEP constituye un fondo obligatorio destinado a contribuir al desarrollo, no solo del mandato contenido en el quinto principio, sino también en los principios sexto y séptimo, como se muestra en los fines para los que ha sido regulado este instrumento singular y exclusivo de las cooperativas<sup>106</sup>. Así, en aplicación de las líneas maestras fijadas en los estatutos o por la asamblea, debe ponerse, al menos, al servicio de la formación del colectivo, la intercooperación, el fomento del cooperativismo o la mejora de la comunidad y del medioambiente.

El FEP se dota a partir del excedente y/o beneficio de la cooperativa en la proporción que señale la ley sustantiva aplicable, los estatutos o la asamblea. Pero también se destinan a este fondo lo que se recaude por sanciones a los socios, ayudas y rendimientos de bienes afectos a sus fines. En general, el importe de este fondo es inembargable, salvo por deudas contraídas para el cumplimiento de sus fines, e irrepartible entre sus socios, por estar afecto a su propia finalidad, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa<sup>107</sup>. Lo que prevé el ordenamiento cooperativo es su aplicación a los fines establecidos en el plan de ejecución del FEP en la anualidad siguiente a aquella en que se dotó y, en caso de no realizarse total o parcialmente, lo que reste deberá ir a depósitos bancarios o Deuda Pública. Para evitar desvíos de las partidas del fondo por esta vía, la mayoría de las leyes cooperativas prohíben que estos instrumentos puedan ser pignoralados, o afectados a préstamos o cuentas de crédito.

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

En primer término, podría afectar a la calificación fiscal de la cooperativa como protegida o especialmente protegidas, pasando a ser una cooperativa no protegida fiscalmente en caso de pérdida de la calificación. En la Ley 20/1990 se prevén tres causas de pérdida de protección fiscal para las cooperativas asociadas al incumplimiento del régimen jurídico del fondo: la primera sería no dotar el fondo correctamente en función de la norma

---

<sup>106</sup> Las leyes cooperativas autonómicas regulan las funciones del FEP en términos similares aunque su denominación puede variar de una a otra así como incluir otras actividades concretas en la misma línea (contribuir a la investigación y desarrollo, fomentar la igualdad de género y la sostenibilidad, etc.).

<sup>107</sup> Para estos supuestos lo normal es ponerlo a disposición de la federación a la que pertenezca la cooperativa, o a la que señale la Asamblea General, en caso de no estar federada. No obstante, como se ha advertido por la doctrina, se ha pasado de la absoluta irrepartibilidad a la regulación de numerosas excepciones (por todos, GADEA SOLER, E.: «Fondos sociales obligatorios». VV.AA.: *Memento Práctico Sociedades Cooperativas* 21-22. Francis Lefevre, 2021, p. 211).

sustantiva aplicable a la cooperativa en cuestión (art. 13.1); la segunda, repartir los fondos que legalmente resulten irrepartibles (art. 13.2); y la tercera, aplicar los importes a finalidades distintas de las previstas para el FEP. Por este motivo, desde la perspectiva tributaria, es muy importante cumplir con las reglas de uso del FEP. (art. 13.3).

La última es la que mayores problemas de interpretación está originando. Cada cooperativa tiene que acudir a la Ley de Cooperativas que se le aplique para saber cómo puede utilizar este Fondo pero, por lo general éstas no concretan los destinos, sino que marcan líneas de actuación de carácter general, lo que redundará en cierta inseguridad<sup>108</sup>. Las consultas tributarias de los arts. 88 y 89 de la LGT, son una herramienta útil a efectos para conocer la interpretación que hará la Administración tributaria en cuanto al destino de los fondos.

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

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

Así, las dotaciones al FEP que tengan carácter obligatorio reducirán la base imponible del resultado cooperativo con el límite máximo del 30 por ciento del excedente<sup>109</sup> (art. 19.1). Evidentemente, la Asamblea General

<sup>108</sup> El sector cooperativo valenciano, por ejemplo, se está planteando la posibilidad de trabajar en un manual de buenas prácticas de uso del Fondo de Formación y Promoción Cooperativa (como lo denomina la Ley valenciana) que tenga el beneplácito de la Conselleria competente, con la intención de conseguir algo de seguridad jurídica al respecto (según FEVECTA).

<sup>109</sup> La Ley 20/1990 no permite reducir la base imponible extracooperativa por las dotaciones al FEP a partir de este tipo de resultados. La consideración como gasto deducible de las dotaciones al FEP se establece únicamente a los efectos del cálculo de la base imponible de los resultados cooperativos (ALGUACIL MARÍ, M.P. y SACRISTÁN BERGIA, F.: «El Fondo de Educación y Promoción: cuestiones sobre su aplicación y fiscalidad». *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm. 53, 2022, pp. 208) Apuntamos esta cuestión, porque cada vez es más habitual que las legislaciones cooperativas obliguen a realizar dotaciones al FEP a partir de los resultados extracooperativos o extraordinarios. Por este motivo, la reforma

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

### **3.4. Cooperación entre cooperativas**

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

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

### **3.5. Interés por la comunidad**

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

---

de la Ley 20/1990 en la trabaja el sector plantea la introducción de este supuesto como gasto deducible en la base extracooperativa.

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

Un paso más allá en este principio lo dan las cooperativas de integración social, de interés social o de profesionales, de iniciativa social, de servicios sociales, incluso de servicios sociales, según su regulación en la ley estatal o en las leyes autonómicas de cooperativas. Estas cooperativas sociales son referentes del desarrollo sostenible del principio cooperativo de interés por la comunidad que, de acuerdo con la interpretación de la ACI, engloba tres ámbitos diferenciados: el ecológico, el social y el económico<sup>110</sup>.

Esta clase de cooperativas incorpora el principio cooperativo de interés por la comunidad en su propio objeto social y, a través de la producción de bienes o la prestación de servicios de interés general, combinan el fin mutualista típico de la cooperativa, junto con el interés general de toda la comunidad o de un grupo objetivo específico, por lo que sirven a intereses más amplios que los de sus miembros. También están sometidas a un régimen económico estricto que les orienta a la consecución de esos mismos fines sociales de interés general<sup>111</sup>.

Además de por tener esta particular denominación (o denominaciones), en su conjunto, se caracterizan por la actividad que realizan y por su especie. Suelen ser cooperativas de trabajadores o consumidores y usuarios que se dedican a prestar servicios sociales o públicos, o llevar a cabo la integración laboral de una actividad económica<sup>112</sup>. Las leyes sustantivas de cooperativas

---

<sup>110</sup> ACI: *Notas de orientación para los principios Cooperativos*, 2016, p. 94.

<sup>111</sup> HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad». AGUILAR RUBIO, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*. Madrid, Marcial Pons, 2022, p. 80.

<sup>112</sup> Más detalladamente, la Organización Internacional de Cooperativas Industriales y de Servicios (CICOPA *World Standards of Social Cooperatives*, 2004), organización sectorial de la ACI, identificó cinco rasgos comunes en las cooperativas sociales: 1) misión explícita de interés general; 2) carácter no estatal; 3) estructura de múltiples partes interesadas; 4) representación sustancial de los socios trabajadores en todos los niveles posibles de la estructura de gobierno, y 5) no distribución o distribución limitada de los excedentes. Citado en HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad». AGUILAR RUBIO, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*. Madrid, Marcial Pons, 2022, p. 82.

generalmente establecen los requisitos que tienen que cumplir para poder ser calificadas como entidades sin fines de lucro<sup>113</sup>.

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

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

### 3.6. Otros principios cooperativos

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

<sup>113</sup> Sobre los requisitos para la calificación de entidad sin ánimo de lucro a nivel estatal y autonómico, véase, GÓMEZ ÁLVAREZ, J. J.: «La tributación de las cooperativas de iniciativa social y las entidades del tercer sector en el impuesto sobre sociedades. Cuestiones pendientes para una reforma», en: AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C. (Dirs.): *Los principios cooperativos y su incidencia en el régimen legal y fiscal de las cooperativas*, Madrid, Dykinson, 2024, pp. 790 y ss.

ciones externas que distinguen a las cooperativas de otros modelos sociales. No obstante, en este punto, establecen diferencias importantes, debido a que las normas de segunda y tercera generación han tendido a flexibilizar estas obligaciones a fin de rebajar las cargas que tienen las cooperativas, sin parangón en relación a otros tipos sociales<sup>114</sup>. Resulta paradójica la tendencia a la mercantilización del tipo social, en una especie de lucha entre ordenamientos para ver qué autonomía ofrece el tipo social más atractivo para los operadores económicos (menor dotación de fondos obligatorios, existencia de socios inversores o capitalistas, no contabilización separada de resultados cooperativos y extracooperativos, flexibilización destino de los excedentes, etc.)<sup>115</sup>, cuando fue la no mercantilidad de las cooperativas uno de los aspectos determinantes para que el Tribunal Constitucional les reconociera competencias sobre la materia a las Comunidades Autónomas<sup>116</sup>.

---

<sup>114</sup> VARGAS VASSEROT. C., *et al.*: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*. La Ley, Madrid, 2015, pp. 35 y ss.

<sup>115</sup> Como muestra la llamativa actividad renovadora de la legislación sobre cooperativas autonómica (Andalucía: leyes de 1985, 1999, 2011; Cataluña: 1983, 2002, 2015; País Vasco: 1982, 1993, 2019).

<sup>116</sup> Para explicar la coexistencia de tantas leyes cooperativas debe tomarse como punto de partida la Constitución Española que, al asignar las competencias exclusivas al Estado frente a las Comunidades Autónomas, no hizo referencia alguna a este peculiar tipo social, aunque sí sobre la legislación mercantil (art. 149.1.6.ª CE). Este silencio fue aprovechado por varias Comunidades Autónomas (Cataluña, País Vasco, Andalucía, etc.) para, con base en el carácter no mercantil de las cooperativas, promulgar la primera generación de leyes de cooperativas autonómicas. Siguiendo el fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 72/1983, que resolvió un conflicto competencial entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado español, se promulgó la Ley 3/1987 General de Cooperativas estatal y varias leyes autonómicas.

## CAPÍTULO II. LA TRIBUTACIÓN DE LAS FÓRMULAS DE INTEGRACIÓN DE COOPERATIVAS

La utilización de técnicas de concentración empresarial es una herramienta importantísima para las empresas en el contexto actual de mercados globalizados. Las sociedades cooperativas no son ajenas a esta tendencia a la globalización y a la liberalización de las economías, por lo que se hacen necesarias formas empresariales mayores, más competitivas y dinámicas, que permitan mejorar la competitividad y asegurar la supervivencia. Evidentemente, las opciones de integración empresarial no están exentas de riesgos. Se han señalado, como más destacados, el distanciamiento de la base social y la burocratización y obsolescencia del proyecto<sup>117</sup>. Ello no obstante, parecen más convenientes que problemáticas y, en algunos sectores, como el agroalimentario, resultan imprescindibles no solo para el progreso sino, incluso, para la propia supervivencia en los nuevos mercados.

Nuestro ordenamiento jurídico permite a las cooperativas asociarse entre sí, bajo el mismo principio de cooperación, formando cooperativas de segundo grado que, a su vez, pueden asociarse y constituir nuevas cooperativas de ulterior grado<sup>118</sup>. En contraposición se ha acuñado legalmente la expresión cooperativas de primer grado para designar a las que no están formadas, salvo excepciones, por otras cooperativas. La cooperativa de segundo grado es una de las figuras que pretende atender la necesidad de una efectiva integración empresarial. La cooperativa de segundo grado constituye un tipo legal de sociedad cooperativa en torno a la cual se organizan la mayor parte de los procesos de integración cooperativa<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> ROSEMBUJ, T.: «Economía de la cooperativa de segundo grado», *Anuario de Estudios Cooperativos. Deusto*, núm. 1, 1988, p. 169.

<sup>118</sup> Se distinguen de las llamadas genéricamente asociaciones de cooperativas (uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas) que, al amparo del derecho constitucional de asociación, tienen como fin no desarrollar una actividad cooperativizada, sino representar y defender los intereses particulares de sus cooperativas asociadas.

<sup>119</sup> En la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, se definen como aquellas sociedades cooperativas que se componen de cooperativas de la misma o distinta clase y, en su caso, de

En el ámbito fiscal, la situación normativa de los procesos de cooperación entre cooperativas varía significativamente dependiendo de a qué proceso nos estemos refiriendo.

En el caso procesos de integración que supongan modificaciones estructurales, las fusiones (en cualquiera de sus modalidades) el régimen de tributación y las normas aplicables, son las mismas para las realizadas entre sociedades de capital que para las que integran una o varias cooperativas, a diferencia de lo que ocurre con el régimen especial de grupos de sociedades, como veremos.

En el Impuesto sobre Sociedades, en el caso de una fusión donde participe una o varias cooperativas, se aplicarán las reglas generales de generación de plusvalías como consecuencia de las operaciones de reestructuración contenidas en el art. 17 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Pero también sería de aplicación el régimen especial contenido en los arts. 76 a 89 LIS, y que garantizaría la neutralidad fiscal de la operación.

Por otra parte, este mismo régimen de neutralidad se aplicaría (incluso si no se optara por el régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades) en el resto de los impuestos afectados, con lo que las operaciones no estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad de Operaciones Societarias) ni al Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana<sup>120</sup>.

Todo ello constituye el tratamiento general en cualquier operación de fusión. Las especialidades vendrán de la mano de las características específicas de las cooperativas, no de que la normativa aplicable sea especialmente dirigida a las mismas.

---

socios de trabajo, empresarios individuales y otras entidades, con el objeto de promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de los socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos (art. 77.1). El artículo 146.1 de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de cooperativas de Euskadi, las define por su objeto, que es «completar, promover, coordinar, reforzar o integrar la actividad económica de las entidades miembros y del grupo resultante en el sentido y con la extensión o alcance que establezcan los estatutos».

<sup>120</sup> Para un análisis de la tributación de las operaciones de fusiones de cooperativas en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, *vid.* LUQUE MATEO, M.A.: «El principio de cooperación entre cooperativas y la tributación de la plusvalía urbanística», en AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C. (Dirs.): *Los principios cooperativos y su incidencia en el régimen legal y fiscal de las cooperativas*, Madrid, Dykinson, 2024, pp. 757-782.

En esta obra, por razones de extensión, nos referiremos en exclusiva a los procesos que no supongan una modificación estructural, esto es, distintos de la fusión: los acuerdos intercooperativos, las cooperativas de segundo grado, los grupos cooperativos y las asociaciones (en sentido amplio) de cooperativas.

## 1. LOS ACUERDOS INTERCOOPERATIVOS

Los acuerdos intercooperativos se vienen dando con bastante frecuencia entre cooperativas agroalimentarias, especialmente. El concepto usualmente utilizado para *acuerdos intercooperativos* hace referencia a todo aquel entre dos o más cooperativas, por las que se establece la realización de operaciones dentro del marco de los objetos sociales de dichas cooperativas, por las que se establece la realización de operaciones dentro del marco de los objetos sociales de dichas cooperativas.

No existe previsión específica alguna en el ámbito tributario sobre el tratamiento de las operaciones y los rendimientos derivados de un acuerdo intercooperativo. La Ley 20/1990 de régimen fiscal especial de cooperativas, desconoce absolutamente su existencia, con lo que su impacto dependerá de la interpretación que se realice de esta ley, a la luz de su regulación en la normativa cooperativa estatal o autonómica que resulte de aplicación.

Así, a efectos fiscales, la Dirección General de Tributos se refería en todo caso al «cumplimiento de los requisitos previstos en la norma sustantiva» para otorgar a las operaciones la calificación de operaciones con socios<sup>121</sup>. Y, de forma mayoritaria, en las leyes cooperativas, el *acuerdo intercooperativo* genera ese efecto jurídico: la operación se considera realizada con un socio<sup>122</sup>.

<sup>121</sup> Consulta Vinculante núm. V0617-15, de 19 de febrero.

<sup>122</sup> La ley andaluza, por ejemplo, en su art. 110.3 dispone que: «Las sociedades cooperativas podrán suscribir acuerdos intercooperativos orientados al cumplimiento de sus objetos sociales. Con arreglo a los mismos, tanto la cooperativa como sus socios y socias podrán realizar operaciones de suministro, entregas de productos o servicios con las demás cooperativas firmantes del acuerdo, teniendo dicha actividad la consideración de operaciones cooperativizadas con las propias personas socias», en términos similares al art. 79.3 de la ley estatal.

La ley navarra va más allá y, a lo anterior, añade: «efectuando las facturas y liquidaciones a la otra cooperativa o directamente a sus socios». Por lo tanto, contempla expresamente las operaciones entre la cooperativa de segundo grado y socio de la cooperativa de primer grado, lo que amplía el alcance de los acuerdos intercooperativos.

También la ley gallega explicita otro supuesto, precisamente para aclarar la operativa de los acuerdos en las cooperativas agroalimentarias de segundo grado. En su art. 111 regula los

Por tanto, en términos generales, hay dos causas de pérdida de la protección fiscal que tendemos que tener en cuenta.

La primera es que la ley de cooperativas que resulte de aplicación determine que las operaciones cubiertas por acuerdos intercooperativos tengan la consideración de operaciones con socios, de forma que, según la Dirección General de Tributos, no afectarán al cómputo del porcentaje máximo de operaciones que se pueden realizar con terceros sin perder la calificación, que en ningún caso podrán superar el 50% del total de las operaciones de la cooperativa. Sin embargo, los rendimientos se consideran extracooperativos a efectos de la imputación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aplicándoles el tipo de gravamen general<sup>123</sup>. ALGUACIL MARÍ señala la paradoja que se produce porque, en general, las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida contenidas en el art. 13 de la Ley 20/1990, se remiten a la calificación realizada por la normativa cooperativa reguladora (aunque no siempre). En cambio, los preceptos reguladores de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades establecen sus propias definiciones y conceptos<sup>124</sup>.

Y la segunda, que la ley de cooperativas que resulte de aplicación determine la obligación de destinar los resultados de las operaciones que provengan de acuerdos intercooperativos (independientemente de que se consideren o no operaciones con socios) al Fondo de Reserva Obligatorio para el cumplimiento de las reglas de dotación de fondos. Esto es, a la medida en que se incumpliera el mandato de destinar los rendimientos derivados de un acuerdo inter cooperativo al fondo de reserva obligatorio cuando la normativa cooperativa estableciera esta obligación, se podría incurrir en una causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida.

Los acuerdos intercooperativos, por tanto, constituyen una posible solución para evitar los efectos fiscales perniciosos de las operaciones entre cooperativas o entre cooperativas y los socios de otras cooperativas, en la medida en que la ley cooperativa defina a estas operaciones como “realizadas con socios”.

---

acuerdos intercooperativos en su apartado 5 en los mismos términos que el resto; pero en el 6 contempla, además, lo siguiente: «Las operaciones que realicen las cooperativas agrarias y las de segundo grado que las agrupen con productos o materias, incluso suministrados por terceras personas, se considerarán, a todos los efectos, actividades cooperativas internas con el carácter de operaciones de transformación primaria, siempre que se destinasen únicamente a las explotaciones de sus personas socias».

<sup>123</sup> Consulta Vinculante núm. V1966-12, de 11 octubre.

<sup>124</sup> *Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias*, Madrid, Cooperativas Agroalimentarias de España, 2019, p. 45.

Sin embargo, a efectos fiscales, debemos señalar que, como hemos visto, la DGT se refería en todo caso al «cumplimiento de los requisitos previstos en la norma sustantiva» para otorgar a las operaciones la calificación de operaciones con socios., suele ser el siguiente: «[...] la cooperativa y sus socios podrán realizar operaciones de suministro, entregas de productos o servicios con la cooperativa firmante del acuerdo».

## **2. LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

La creación de cooperativas de segundo o ulterior grado ha sido la fórmula de cooperación más utilizada por las cooperativas: en primer término, por la tradición normativa y doctrinal (todas las legislaciones que inciden en la materia cooperativa regula esta fórmula como un modelo propio de organización empresarial cooperativa); y, en segundo término, por una denominada interpretación “purista” de algunos principios cooperativos, como el Segundo, de control democrático, que no parecía casar con otras fórmulas de integración cooperativa más profundas como las fusiones<sup>125</sup>.

Esta visión ha sido ampliamente superada y no podemos desconocer que el Sexto principio cooperativo viene a establecer que estas sociedades sirven mejor a sus socios y al propio movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, regionales, nacionales e internacionales. Este principio de cooperación entre cooperativas ha sido recogido de manera implícita o explícita en todas las leyes sustantivas que regulan las sociedades cooperativas en España.

La regulación actual de las cooperativas de segundo grado en nuestras Leyes más modernas se caracteriza por la amplitud funcional, por lo que la colaboración empresarial podrá ser tan intensa como admitan las entidades que las integran, aunque sin llegar a anular o prescindir de la fisonomía de cada miembro agrupado<sup>126</sup>. En cada caso, la determinación concreta del modo de vinculación querida, así como su grado de intensidad, queda reservada a la autonomía de la voluntad en el marco de la amplia configu-

---

<sup>125</sup> PERIS GARCÍA, P.: «Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos». *CI-RIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 13, 2002, p. 71.

<sup>126</sup> GADEA SOLER, E.: «Crisis e intercooperación: las cooperativas de segundo o ulterior grado como instrumento de colaboración empresarial», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 44, 2010, p. 252.

ración del fin social establecido por el legislador<sup>127</sup>, por lo que serán los estatutos los que establezcan el grado de vinculación entre las entidades participantes, pudiendo ésta limitarse a una mera colaboración o a alcanzar una concentración empresarial en sentido propio<sup>128</sup>.

Este trabajo tiene como objeto analizar la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado. No es posible, en un trabajo de estas características, tratar todas las cuestiones que pueden surgir y mucho menos hacerlo en profundidad, por lo que nos centraremos en aquéllas que nos parecen de mayor interés. Ello exige acercarnos, al menos, a tres situaciones diferentes que nos parecen fundamentales en el estudio de la cuestión: en primer lugar, los tributos que gravan la constitución de una cooperativa de segundo grado o la incorporación a una ya existente; en segundo lugar, el régimen fiscal que corresponde a una cooperativa de segundo grado según su calificación a estos efectos; y, por último, el tratamiento tributario de las operaciones de la cooperativa con socios y con terceros.

La realidad de las cooperativas de segundo grado se ve afectada, como no, por el panorama legislativo español en materia de cooperativas, donde coexisten dieciséis leyes autonómicas aplicables exclusivamente en su territorio, la ley de sociedades cooperativas estatal, de carácter supletorio, además de algunas leyes consideradas sectoriales. En la medida en que no es posible un análisis pormenorizado de cada una de las normas que inciden en la cuestión, respecto de los aspectos sustantivos, hemos optado por centrar el análisis en la Ley 27/1999, de Cooperativas del Estado (en adelante, LCOOP). En cuanto al ámbito fiscal, partiremos de la Ley 20/1990, de régimen fiscal de cooperativas estatal. Será de aplicación supletoria, para lo no regulado en ella, la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades estatal. Por último, cuando nos refiramos a cuestiones que entran en el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, trataremos tanto el Real Decreto Ley 1/1993 que contiene el texto refundido estatal.

---

<sup>127</sup> EMBID IRUJO, J. M.: «Problemas actuales de la integración cooperativa», *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 227, 1998, p. 227.

<sup>128</sup> ALFONSO SÁNCHEZ, R.: *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p. 269; GADEA SOLER, E.: «Crisis e intercooperación: las cooperativas de segundo o ulterior grado como instrumento de colaboración empresarial», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. Deusto, núm. 44, 2010, p. 252.

## **2.1. La tributación de las operaciones de constitución de una cooperativa de segundo grado o de incorporación a una ya existente**

Las operaciones de constitución o incorporación a una cooperativa de segundo grado se pueden realizar a través de aportaciones dinerarias o de rama de actividad.

### *2.1.1. Mediante aportación dineraria*

Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión entran en el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedando exentas de la modalidad de operaciones societarias, lo que no las excluye de cumplir con las formalidades del impuesto<sup>129</sup>. En la modalidad de actos jurídicos documentados, se devenga exclusivamente la cuota fija por la formalización de documentos en escritura pública, al no haberse previsto de forma expresa su exención de acuerdo con el art. 33.1 Ley 20/1990 y dado que el gravamen variable es incompatible con la sujeción a la modalidad de operaciones societarias, del que la cooperativa se encuentra exenta, en atención al 31.2 LITPAJD.

En lo que respecta a las operaciones de reestructuración empresarial, no están sujetas a la modalidad de operaciones societarias según dispone el art. 19.2 para cualquier tipo de entidad, lo que abarca tanto a las cooperativas con algún tipo de protección como las no protegidas. Y están exentas de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados por aplicación del art. 45.I.B.10 de la misma norma.

De esta manera, únicamente quedan sujetas y no exentas de esta modalidad del impuesto las reducciones de capital y las disoluciones de sociedades si suponen la devolución de aportaciones a favor de los socios, y siempre que no se realicen en el ámbito del Régimen fiscal especial de operaciones de reestructuración empresarial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### *2.1.2. Mediante aportación no dineraria o de rama de actividad*

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, el capítulo VII del título VII de la LIS regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones,

<sup>129</sup> En el ámbito estatal, en relación a la modalidad de operaciones societarias, exención: para las cooperativas protegidas en virtud del art. 33.1. a) Ley 20/1990 y para las demás cooperativas lo regula también el art. 45.I.B.11 LITPAJD.

aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Al respecto, el artículo 76.6 de la LIS establece que este régimen será aplicable a las operaciones en las que intervingan contribuyentes del IS, que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas.

De acuerdo con lo anterior, el citado régimen especial podría resultar aplicable, en caso de cumplir los requisitos exigidos para ello, a la operación de aportación no dineraria por parte de la sociedad cooperativa a otra.

Estos requisitos serían:

1.º La aportación de una rama de actividad entendida como «conjunto de elementos patrimoniales de activo y pasivo que formen una unidad económica, en sentido de una explotación con organización propia que le permita funcionar con autonomía» (art. 76.4 LIS). Ello no implica necesariamente independencia, al poder estar integrado dicho conjunto patrimonial en otra organización superior pero sí que cabe distinguirla de un “simple bloque patrimonial”, cual es el caso de unas fincas que por sí solas no son, en absoluto, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Esto es, en la medida en que las cooperativas de primer grado dispusieran de una organización de medios materiales y personales que determinaran la existencia de una organización separada y autónoma, en los términos antes referidos, para la realización de la actividad, que aporta a la cooperativas de segundo grado de nueva creación o ya existente –que podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas–, la operación planteada reuniría los requisitos establecidos en el artículo 76.3 LIS para poder acogerse al régimen fiscal especial previsto en la LIS.

2.º La existencia de motivos económicos válidos para realizar la operación. No se aplicará el citado régimen tributario cuando la operación realizada tenga como principal objetivo conseguir una ventaja fiscal. Motivos tales como la reestructuración o racionalización de las actividades económicas de las entidades que participan en la operación son los que justifican la neutralidad de la fiscalidad (art. 89.2 LIS).

El fundamento del régimen especial es conseguir un papel neutral de la fiscalidad en estos supuestos, en el sentido de que la fiscalidad no sea un freno ni un estímulo en la toma de decisión de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos. Por el contrario, cuando la causa

que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial (Consulta DGT V1023-18 de 24 de abril).

Esto supone, por tanto, que la operación de aportación no dineraria proyectada pueda acogerse al régimen especial de operaciones de reestructuración societaria, por lo que, siguiendo lo dispuesto en el art. 77.1 LIS, las cooperativas de primer grado no integrarán en las bases imponibles del período impositivo en que se lleve a cabo la operación de reestructuración renta alguna derivada de la transmisión de la mencionada rama de actividad, salvo renuncia por el propio obligado tributario a la aplicación del mismo, a pesar de cumplirse los requisitos legalmente establecidos (arts. 77.2 LIS).

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la calificación anterior determina la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. Y ello se complementa con la exención de las operaciones de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. El art. 19 LITPAJD determina, en su apartado 2, que no estarán sujetas las operaciones de reestructuración. El art. 21 determina que, a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias, tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas, actualmente, en el art. 76 LIS. Y, por último, el apartado 10 del artículo 45.I.B) de la Ley del ITPAJD a nivel declara exentas de este impuesto las operaciones societarias a que nos referíamos en el art. 19.2, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

Conforme a la normativa expuesta, y dado que la operación de aportación no dineraria de rama de actividad para constituir o integrarse en una cooperativas de segundo grado tiene la consideración de operación de reestructuración, siempre que se realice por motivos económicos válidos, dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Es de capital importancia para las entidades participantes ajustarse a los requisitos regulados en el art. 76 LIS para ser considerada operación societaria exenta. De otro modo, las Comunidades Autónomas, sujetos activos del ITPAJD pueden girar liquidaciones por este tributo.

Si esta aportación es de terrenos, entraría en juego el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana El art. 104.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL) establece que aquellas aportaciones de terrenos que efectúen las cooperativas de base que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles no estarán sujetas al IIVTNU.

No obstante, si entre los terrenos aportados existiera alguno que tuviera la consideración de urbano de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, la disposición adicional segunda de la LIS regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo la no sujeción al impuesto con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de la LIS, a excepción de las relativas a terrenos que no se hallen integrados en una rama de actividad.

En consecuencia, en la medida en la que concurran las circunstancias descritas, se producirá el no devengo y, por tanto, la no sujeción al IIVTNU, pero ello no obsta a que, en la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor, no se ha interrumpido por causa de tal transmisión. Y, por supuesto, si la transmisión de inmuebles urbanos no se considera integrada en una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, nos encontraremos ante una operación sujeta al IIVTNU.

Asimismo, es preceptiva la comunicación ante el ayuntamiento, previa a la inscripción en el Registro de la Propiedad de un documento que contenga el acto o contrato.

## **2.2. Régimen tributario de las cooperativas de segundo grado en función de su clasificación fiscal**

De acuerdo con el art. 35 de la Ley 20/1990, para la calificación fiscal de la cooperativa de segundo grado, necesitamos ponderar tres elementos:

- 1.º Para disfrutar de los beneficios inherentes a la condición de protegida, si incurre o no en alguna causa de pérdida de la condición de protegida de las enumeradas en el art. 13 de la Ley 20/1990.
- 2.º Para disfrutar de los beneficios inherentes a la especial protección, si sus asociadas son cooperativas protegidas, especialmente protegidas, o ambas. Asimismo, si tiene socios que no sean cooperativas.
- 3.º Que, en todo caso, les serán de aplicación los preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que corresponda en lo no regulado en estas leyes.

Se distinguen, pues, dos situaciones: la cooperativa de segundo grado fiscalmente protegida debe cumplir (ella misma) los requisitos del art. 13 de la Ley 20/1990; mientras que le será de aplicación la regulación de las especialmente protegidas cuando sus cooperativas de base lo sean, esto es, serán éstas las que deban cumplir los requisitos establecidos en los arts. 7 a 12 de la Ley 20/1990<sup>130</sup>.

La tipificación de las cooperativas como protegidas o especialmente protegidas no requiere declaración administrativa expresa, ni de los Registros de Cooperativas ni siquiera de la Administración Tributaria, debiendo la cooperativa a la vista de lo establecido aplicarse el régimen general cuando no se cumplan las circunstancias tipificadas (art. 37 Ley 20/1990).

La Inspección de los Tributos es el órgano facultado para comprobar que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos y, en otro caso, determinar la aplicación del régimen tributario general practicando la regularización pertinente (art. 38 de la Ley 20/1990). Según esto, la incursión en alguna de estas causas de pérdida de protección fiscal no es una infracción tributaria tipificada por lo que no conlleva ningún tipo de sanción. La única consecuencia sería la pérdida de los beneficios fiscales asociados a la condición de fiscalmente protegida y la necesidad de regularización de la situación tributaria si, al momento de realizar las obligaciones tributarias que correspondan, no se había conocido el incumplimiento de los límites del art. 13 de la Ley 20/1990.

---

<sup>130</sup> Los requisitos son específicos para las distintas categorías de cooperativas que pueden ser especialmente protegidas. En el ámbito estatal, estas categorías son: de trabajo asociado, agroalimentarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios. En el ámbito foral no están recogidas las cooperativas del mar y sí las de enseñanza y de viviendas.

### 2.2.1. Cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas

Así, ante la variedad y heterogeneidad de los requisitos exigidos en estos preceptos a las cooperativas para ser protegidas, nos hemos centrado en los cuatro que, creemos, pueden presentar mayores problemas para las cooperativas de segundo grado:

a) Las operaciones con terceros (apdo. 10 art. 13 de la Ley 20/1990):

La mayoría de las cooperativas realizan diversas operaciones con terceros por su actividad en el mercado que podrían superar el 50 por ciento del total de operaciones. En efecto, el art. 13.10 de la Ley 20/1990 establece como causa de pérdida de la condición de protegida: «La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes»<sup>131</sup>.

Por lo tanto, la cooperativa debe:

1.º Cumplir con el límite dispuesto en la norma sustantiva que le resulte de aplicación.

A estos efectos, habrá que tener en cuenta que las leyes autonómicas regulan, en ocasiones, supuestos específicos de operaciones que tendrán la consideración de operaciones internas o actividad cooperativizada. Entre estos supuestos se cuentan, por ejemplo: las operaciones de venta o prestación de servicios para el consumo de sus socios o personas con las que sus socios convivan; las operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos; o las operaciones de venta de productos o materias desde las cooperativas a las explotaciones de sus personas socias.

2.º No superar el 50 por ciento del total de sus operaciones con operaciones con terceros.

Este límite viene referido al total de operaciones de la cooperativa y es lo que ha solido controlar la correspondiente Administración Tributaria. No obstante, cada vez es más frecuente que también controlen de forma previa el cumplimiento de la norma sustantiva de tal forma que, si en esa regulación autonómica el límite es distinto del 50 por ciento podemos en-

---

<sup>131</sup> El apdo. 10 de la ley estatal continúa: «así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realiza. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida».

contrar diferencias. La LCE distingue el porcentaje máximo autorizado en función del tipo de cooperativa.

Es destacable, no obstante, la posibilidad establecida por la Ley 20/1990, de solicitar un régimen de excepción de estos límites que podrán autorizar los Delegados de Hacienda.

- b) La contabilización separada de estas operaciones (apdo. 10 art. 13 de la Ley 20/1990):

En el ámbito estatal, el art. 13.10 de la ley 20/1990 considera causa de pérdida de la condición de protegida el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de las operaciones con terceros.

Para cumplir el mandato de contabilización separada de resultados con socios y con terceros, el citado art. 13 remite al cumplimiento de la obligación establecida en la normativa sustantiva, por lo que sólo si ésta lo contempla se incumpliría el requisito. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la D.A.6ª de la Ley 27/1999 estableció que las cooperativas que no separaran resultados (incluso si su normativa lo permitía) perderían la condición de fiscalmente protegidas.

El art. 13.10 exige para la protección fiscal el cumplimiento de la contabilización separada de los resultados derivados de las operaciones con terceros, no el de todas las exigencias contables derivadas de la normativa legal y reglamentaria. Por tanto, no cualquier incumplimiento acarrearía la pérdida de la protección fiscal. En este punto nos remitimos al capítulo que analiza esta cuestión.

No obstante, sí queremos resaltar que en este punto se ve claramente el llamado *divorcio* entre las leyes sustantivas de cooperativas y la ley fiscal fruto de las incesantes reformas llevadas a cabo en las leyes españolas de cooperativas, que no se han visto acompañadas por una reforma en el régimen fiscal en el mismo sentido. Así, muchas leyes autonómicas autorizan la contabilidad única provocando que las cooperativas que intentan aprovechar su régimen sustantivo en este punto corren el riesgo de perder los beneficios fiscales previstos en la Ley 20/1990. Ello unido a la atenuación de la tributación de las sociedades de capital en España da como resultado que pueda resultar más beneficioso para ellas aplicar el régimen general.

- c) El destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados de estas operaciones (apdo.1 art. 13 de la Ley 20/1990):

La consideración de las actividades de la cooperativa de segundo grado como operaciones con terceros implica, generalmente, que un porcentaje considerable de los rendimientos deben destinarse al Fondo de Reserva Obligatorio, de acuerdo con las leyes sustantivas que sean de aplicación y sus propios Estatutos.

Así, el art. 70.2 a) de la LCE establece que se destinarán al Fondo de Reserva Obligatorio y a la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público al menos una cuantía global del 30 por ciento de los excedentes disponibles, de los cuales irá al como mínimo 20 por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio<sup>132</sup>.

En el caso de que las operaciones fueran calificadas como operaciones con socios, los porcentajes destinados a fondos suelen ser muy inferiores y el resto podría destinarse a retornos o reservas de libre disposición.

d) La participación en sociedades mercantiles (apdo. 9 art. 13 de la Ley 20/1990):

Implica que, para no perder la protección fiscal:

- Se puedan tener participaciones inferiores al 10 por ciento del capital social de una mercantil, sin ningún problema a nivel estatal.
- Se puedan poseer participaciones de hasta el 50 por ciento del capital social en Vizcaya y hasta el 40 por ciento en el régimen general, pero entonces, debe justificarse que estas entidades realizan actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, esto es, que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las cooperativas. Y con base en todo ello, obtener una autorización de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Pero el conjunto de todas las participaciones no puede exceder del 50 por ciento de los recursos propios de la cooperativa (esto es igual en las dos regulaciones).

### 2.2.2. Cooperativas de segundo grado con especial protección fiscal

Por su parte, para que una cooperativa de segundo grado pueda ser considerada como especialmente protegida, las cooperativas socias de-

<sup>132</sup> Recordemos que no tienen obligación de separar resultados.

berán tener tal calificación. Aquí lo que resulta interesante es saber qué pasa cuando una cooperativa de segundo grado integra cooperativas con distinto grado de protección fiscal o cuando alguna de las cooperativas de base pierde la calificación. Es este caso, la bonificación contemplada en el art. 34.2 de la Ley 20/1990 (del 50 por ciento de la cuota íntegra de Sociedades) se aplicará exclusivamente sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas. Esto significa que las cooperativas de segundo grado serán tratadas, en términos generales, como cooperativas protegidas, aunque podrán aplicar la bonificación prevista para las especialmente protegidas a la parte proporcional de los resultados que provengan de sus operaciones con sus cooperativas socias que tengan este carácter.

### **2.3. El tratamiento de las operaciones con socios y con terceros**

El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas es otra cuestión relevante en el ámbito de estas sociedades, puesto que las cooperativas son entidades en cuya esencia está mantener constantes relaciones económicas con sus socios. Desde el punto de vista mercantil, las operaciones entre las cooperativas y sus socios son consustanciales a la propia naturaleza de estas sociedades. Por ejemplo, ya hemos comentado que las cooperativas agrarias adquieren bienes o servicios de sus socios para su posterior distribución, con o sin transformación. Las cooperativas aparecen como intermediarias entre los socios y el mercado<sup>133</sup>. Las operaciones cooperativizadas están dentro del curso normal del negocio de lo que se deduce que éstas no actúan como entidades independientes de aquéllos; que tienen como objetivo maximizar el bienestar de sus socios y que los contratos de compraventa, prestación de servicios o trabajo se ven mediatizados por la relación societaria conectada con ellos, lo que debería determinar una forma de fijación del precio distinta a las del mercado.

En este punto debemos preguntarnos si las operaciones de la cooperativa con sus socios deben tratarse del mismo modo que las operaciones vinculadas. Si la cooperativa es una mera gestora de los intereses de los socios, los mismos mantienen la titularidad de los bienes que se le encargan a la cooperativa para su gestión. Sin embargo, no puede decirse que esta tesis se acoja de forma pura y nítida. Por un lado, porque no puede negarse

---

<sup>133</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Tratamiento fiscal de las operaciones de las cooperativas con sus miembros», Instituto de investigación en Economía social y cooperativa de la Universidad de Valencia, p. 4.

la interposición de la persona jurídica de la cooperativa entre el socio y el mercado. Por otro, porque de ser así no existirían criterios diversos para la valoración de las operaciones con los socios<sup>134</sup>.

En el mercado de las operaciones cooperativizadas nos encontramos, básicamente, con tres conceptos de valor: valor de mercado, precio efectivo y valor real de liquidación. Las operaciones entre la cooperativa y sus socios son genuinas del modelo cooperativo y entran dentro del curso normas del negocio, distinguiéndose así de las operaciones vinculadas que persiguen disminuir la tributación. El precio utilizado en las operaciones cooperativizadas difiere del de mercado, ya que éste es el objetivo normal de este tipo societario. No obstante lo dicho, el art. 15 de la Ley 20/1990 dispone, en su apdo. 1, que: «Las operaciones realizadas por la cooperativa con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales se computarán por su valor de mercado»<sup>135</sup>. El tenor de esta norma coincide con lo establecido por la LIS para las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Según esto, en el caso de que el valor contabilizado de las operaciones del socio con la cooperativa superase el de mercado, habría que practicar un ajuste extracontable por la diferencia de valor, dado que la LIS no permite deducirse cantidades contabilizadas que excedan del valor de mercado. En estos casos, el exceso que perciben los socios es un retorno, calificado como dividendo, que constituye un rendimiento de capital mobiliario en el IRPF que deberán incorporar a sus bases imponibles del ahorro en este impuesto. En el supuesto de que tales operaciones se realicen por debajo del valor de mercado, los socios podrán imputarse como renta la diferencia entre el valor real y el valor de mercado de la transacción.

Pero también hay una amplia lista de supuestos en los que se excluye la aplicación del valor de mercado. Así, por ejemplo, tenemos las operaciones que realizan las cooperativas agroalimentarias que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios. En estos supuestos, se aplicará a la operación su precio efectivo con este límite: «que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad» (art.15.3 de la Ley 20/1990).

En cualquier caso, las reglas de valoración de estos preceptos se aplicarán a las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus socios en el desarrollo de sus fines sociales. Por su parte, las operaciones con socios que, cumpliendo los requisitos del art. 18 de la LIS, no constituyan realización del

<sup>134</sup> *Ibid.*, p. 5.

<sup>135</sup> La única diferencia entre ambos preceptos es que la norma vasca contiene la mención «y socias».

objeto social, se considerarán operaciones vinculadas y seguirán el régimen jurídico contenido en estos preceptos, los cuales establecen en su apdo. 1 que: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado» y que se entenderá por valor de mercado el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

A este respecto, la Ley 20/1990 no refleja ninguna especialidad del régimen fiscal de estas operaciones en el seno de las cooperativas de segundo grado, por lo que resultan de aplicación los arts. 15 y 17 de cada una de ellas, respectivamente. Ahora bien, sí hay que remarcar que los socios de las cooperativas de primer grado no lo son *per se* de la de segundo grado y las relaciones que ésta pueda tener directamente con ellos pueden ser consideradas operaciones con terceros. Esto mismo sucede con las operaciones que realicen entre sí los socios de las distintas cooperativas de primer grado agrupadas en la cooperativa de segundo grado.

Ello implica que haya operaciones realizadas en el seno de la cooperativa de segundo grado o que tengan su razón de ser en su existencia que, jurídicamente, se consideren operaciones con terceros, lo que repercute en su tributación en dos sentidos posibles ya reseñados: el primero es que pueden suponer la pérdida de la protección fiscal que le correspondiera si se superan los límites establecidos en la Ley 20/1990; el segundo es que los resultados que provengan de las mismas se considerarán extracooperativos, tributando, en consecuencia, al tipo general del Impuesto sobre Sociedades que corresponda.

### 3. LOS GRUPOS COOPERATIVOS

Los grupos cooperativos en el impuesto sobre sociedades Las cooperativas de segundo grado pueden actuar como sociedades cooperativas individuales o como grupo cooperativo. Actuarán como grupo en la medida que estén constituidas exclusivamente por sociedades cooperativas y las relaciones entre ellas se realicen por acuerdo paritario y libre.

La relación de dominio en un grupo de sociedades cooperativas tiene una dirección inversa respecto de los grupos consolidados de sociedades anónimas. Así, en estos últimos, el poder de decisión de la sociedad dominante cabecera del grupo sobre el resto de entidades se consigue en virtud de la participación que aquella sociedad tiene en el capital social de las dependientes, lo que permite su control y, por tanto, su poder de decisión sobre tales entidades dependientes. Por el contrario, en un grupo

cooperativo es la cabecera del grupo quien está participada por el resto de entidades cooperativas del mismo, por lo que el control sobre éstas no se tiene en virtud de ninguna participación en el capital, sino por medio de disposiciones estatutarias que así lo prevean<sup>136</sup>.

La propia LCOOP establece que «las especiales características de las sociedades cooperativas han hecho necesaria la regulación del grupo cooperativo, con la finalidad de impulsar la integración empresarial de este tipo de sociedades, ante el reto de tener que operar en mercados cada vez más globalizados» (Exposición de Motivos).

Los grupos cooperativos al igual que los grupos de sociedades, pueden aplicar dos regímenes de tributación:

- El régimen de declaración individual, en el que cada sociedad del grupo registra en su contabilidad el gasto por IS que deberá calcularse en función de su excedente cooperativo y de las posibles diferencias permanentes que puedan presentar sus operaciones, reconociendo, en su caso, los impuestos anticipados o diferidos que puedan existir; y
- El régimen de declaración consolidada, según el cual el sujeto pasivo del impuesto es el propio grupo, ostentando la sociedad dominante, a efectos de gestión, liquidación y recaudación del impuesto su representación ante la Administración. No obstante, todas las sociedades que la integran:
  - a) Están igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria.
  - b) Responden solidariamente del pago de la deuda tributaria consolidada, excluidas las sanciones.

Este procedimiento de tributación fiscal consolidada regulada en los arts. 55 a 75 LIS, es de difícil aplicación al grupo cooperativo, pues las peculiares reglas de funcionamiento de las cooperativas impiden que los grupos cooperativos se puedan encuadrar perfectamente en este régimen de tributación<sup>137</sup>.

<sup>136</sup> GARRIDO PULIDO, T., PUENTES POYATOS, R. y NAVARRO HERAS, E.: «Fiscalidad de las cooperativas de segundo grado». *REVESCO. Revista Española de Estudios cooperativos*, núm. 91, 2007, pp. 77-78.

<sup>137</sup> PERIS GARCÍA, P.: «Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 13, 2002, p. 95.

En previsión de estas dificultades, la Ley 20/1990 en su disposición final segunda, apartado tercero, facultó al Gobierno para dictar las normas necesarias para adaptar el régimen de tributación del beneficio consolidado de los grupos de sociedades a las cooperativas que, en virtud de sus reglas estatutarias, mantuvieran relaciones de vinculación en el ejercicio de sus actividades económicas. El mandato se concretó en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan las normas aplicables a los grupos cooperativos que opten por la tributación consolidada, que sigue en vigor en virtud de la disposición final primera de la actual LIS.

Esta norma define a efectos fiscales el grupo consolidado como el conjunto formado por una entidad cabeza de grupo, que puede no ser cooperativa, y las cooperativas que tengan consideración de socias del mismo. Por tanto, se centra en las relaciones de vinculación en sus actividades empresariales y se aleja del criterio de participación en el capital, que resulta determinante respecto de otros grupos societarios.

No obstante, a efectos de nuestro estudio, nos interesa el caso de que la cabeza del grupo cooperativo sea una cooperativa de segundo grado. Los requisitos para que así sea son: uno, que en virtud de sus reglas estatutarias se le conceda el poder de decisión (art. 1.2 RD); y dos, que haya un compromiso de redistribuir solidariamente el excedente neto obtenido por cada una de las cooperativas integrantes (art. 1.3 y 4 RD). Estos requisitos pueden ser cumplidos por las cooperativas de segundo grado en virtud del contenido de los estatutos de la misma y de acuerdos parasociales, aunque lo normal en la constitución de cooperativas de segundo grado sea ceder menos poder a la entidad cabeza de grupo que se utilizará básicamente para la comercialización conjunta de los productos de las cooperativas socias.

La especialidad más sustancial del régimen de tributación consolidada de los grupos cooperativos se centra en el sistema de integración de cuotas íntegras, que sustituye al de integración de bases imponibles. Los grupos cooperativos no precisan determinar una base imponible consolidada de grupo, sino que cada una de las sociedades integrantes han de calcular la suya propia, centrándose la liquidación del impuesto en la fijación de la cuota íntegra consolidada positiva o, en su caso, del importe negativo. La razón de este tratamiento radica en la existencia de dos bases imponibles, una cooperativa y otra extracooperativa, y las diferencias del tipo tributario a aplicar, de ahí que la aplicación del sistema de consolidación de bases imponibles obligaría, con posterioridad, a optar por un tipo tributario concreto a aplicar a la base consolidada y, creemos que con acierto, se ha entendido

preferible consolidar las respectivas cuotas tributarias, una vez aplicado por cada cooperativa el tipo tributario que respectivamente le corresponde<sup>138</sup>.

Por tanto, según lo dispuesto en el RD 1345/1992, el particular sistema de consolidación requiere:

- 1.º Que cada cooperativa integrante del grupo determina su base imponible de acuerdo con lo estipulado en la Ley 20/1990 y la LIS (en lo no previsto por aquélla) realizando exclusivamente las eliminaciones por:
  - a) operaciones de traspaso de excedentes o beneficios entre las entidades del grupo que corresponden a retornos entre cooperativas,
  - b) ayudas económicas obligatorias asumidas y que deban prestarse entre sí que no se consideran ni partida deducible ni ingreso computable,
  - c) resultados distribuidos por la entidad cabeza de grupo.
- 2.º Que se determinen las cuotas, positivas o negativas, de cada una de las entidades aplicando a las bases imponibles positivas o negativas, los tipos de gravamen que correspondan, así como, en su caso, las correspondientes bonificaciones previstas en la Ley 20/1990.
- 3.º Que se obtenga la cuota íntegra consolidada mediante la suma algebraica de los importes resultantes de las cuotas tributarias de cada una de las entidades del grupo. En el caso de que la suma anterior fuese negativa, podrá compensarse con las cuotas consolidadas de los de los períodos impositivos siguientes, con el límite del 70 por ciento de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad (en aplicación de lo previsto en el art. 24 de la Ley 20/1990 con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, en su redacción dada por la por la disposición final cuarta 3.1 de la LIS, modificada posteriormente por la disposición final sexta 7 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Las cuotas tributarias negativas de cualquier sociedad cooperativa que se hubieran producido en períodos impositivos anteriores a aquél en que

<sup>138</sup> ORMAECHEA, J.M.: «Tributación consolidada de grupos cooperativos», *Partida doble*, núm. 34, 1993, p. 11.

dicha cooperativa tribute en régimen de declaración consolidada, serán compensables sólo con cuotas tributarias positivas de la propia sociedad cooperativa y hasta el límite de éstas.

Esta diferente aplicación del régimen de consolidación fiscal se ha basado tradicionalmente en la idea de que en los grupos cooperativos no existe consolidación de estados financieros y por ello no se ha exigido la consolidación fiscal<sup>139</sup>. No obstante, en respuesta a la habilitación que incluía la disposición final cuarta de la LCOOP, ya en 2003 se elaboró una norma de adaptación del Plan de General Contabilidad a las cooperativas, con objeto de que éstas dispusieran de un marco contable capaz de responder a las exigencias que derivan de sus características propias. En la actualidad rige la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. En ella se establece en qué casos el grupo cooperativo vendrá obligado a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados. En consecuencia, el RD 1345/1992 sólo resultaría aplicable a los grupos cooperativos que no consoliden cuentas.

El régimen es opcional y, como tal, implica el acuerdo de las Asambleas generales de las sociedades cooperativas de base para su aplicación. Será la cooperativa de segundo grado la encargada de solicitar al Ministerio de Economía y Hacienda la aplicación de dicho Régimen, ostentado así la representación a efectos de gestión, liquidación y recaudación del impuesto ante la Administración Tributaria (art. 61.1.y 2 LIS).

La duración de aplicación de este régimen especial será indefinida, en tanto se mantengan los requisitos (por aplicación del art. 61.5 LIS en ausencia de regulación específica). De acuerdo con el RD 1345/1992, son causas de pérdida del derecho de aplicación de este régimen fiscal:

- El incumplimiento del compromiso de redistribuir el excedente neto obtenido.
- La realización por parte de la entidad cabeza de grupo, cuando no sea cooperativa, de actividades no comprendidas dentro de su objeto exclusivo.

---

<sup>139</sup> PERIS GARCÍA, P.: «Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 13, 2002, p. 102.

Junto a estas causas expresamente recogidas en el reglamento, también resultan de aplicación las contenidas en el art. 73 LIS para el régimen general de consolidación fiscal<sup>140</sup>.

Se hace preciso decir que el RD 1345/1992, que se aprobó en cumplimiento del mandato del legislador contenido en la Ley 20/1990, se ha quedado más que obsoleto. En efecto, entró en vigor cuando en Impuesto sobre Sociedades se regía por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y ha sobrevivido a tres leyes posteriores: la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre y también a las modificaciones que ha sufrido la propia Ley 20/1990. Se hace necesario, pues, un nuevo texto que se adapte a la regulación actual del impuesto para las cooperativas.

#### 4. LAS ASOCIACIONES DE COOPERATIVAS

La Ley 20/1990 regula en su art. 36 las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas. Y también en el Impuesto sobre Sociedades y en dos tributos locales se establecen exenciones de las que pueden beneficiarse.

Son tres las ventajas fiscales para este tipo de cooperativas recogidas en el artículo 36 Ley 20/1990:

En lo referido al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las cooperativas protegidas estarán exentas al formalizar los contratos de la adquisición de bienes y derechos destinados al Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de los fines de dicho fondo, y las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. Se prevén otros beneficios pero están extendidos a todas las sociedades desde hace años.

Más importante es que las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas se considerarán como sociedades parcialmente exentas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, podrán acogerse a una bonificación del 95% de la cuota, y, en su caso, de los recargos del Impuesto municipal sobre Actividades Económicas.

---

<sup>140</sup> *Ibid.*, p. 101.

# CAPÍTULO III.

## EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

### 1. LA IMPORTANCIA DE LAS SAT EN EL SECTOR AGROALIMENTARIO ESPAÑOL

En España, las entidades asociativas agroalimentarias están representadas por las Cooperativas y las Sociedades Agrarias de Transformación (en adelante SAT). Las SAT, según el Informe Anual SAT 2022 elaborado por la Dirección General de la Industria Alimentaria del Ministerio de Agricultura Pesca y Alimentación (se cita MAPA, 2022), constituyen por su número la segunda entidad de la economía social más utilizada en España con más de 12.000 sociedades de este tipo, por delante de las sociedades laborales y sólo por detrás de las cooperativas. No obstante, estos datos, no son reales, por lo que hay que ser muy cautos con la interpretación de los mismos, lo que no quita que podamos afirmar la gran importancia que tienen las SAT en el sector agrario español<sup>141</sup>.

Las SAT es la vestidura jurídica que utilizan numerosas empresas agroalimentarias, que tienen peculiaridades propias pero que comparte muchos puntos en común con las cooperativas agroalimentarias y que son formalmente reconocidas como una de las típicas entidades de la economía social. A pesar del gran desconocimiento que se tiene de las particularidades de estas empresas es innegable su éxito en determinados sectores agrarios (por ejemplo, en el sector de frutas y hortalizas) y en determinadas zonas de Espa-

---

<sup>141</sup> En 2023 participé en un estudio de campo para comprobar la veracidad de los datos que sobre las SAT se publicaban por el MAPA, como miembro 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.

ña (especialmente en Andalucía, Castilla-La Mancha y la Comunidad Valenciana). Hasta 2022, según los datos publicados por la Dirección General de la Industria Alimentaria del Ministerio de Agricultura Pesca y Alimentación (MAPA 2022), en España había inscritas 12.095 SAT, que agrupan a algo más de 300.000 socios, cifras muy importantes especialmente comparadas con otras entidades de la economía social. Si tomásemos estas cifras –que se recogen de manera aproximada en otras fuentes (CIRIEC<sup>142</sup>)– como ciertas nos encontraríamos con que esta figura societaria sería la segunda más numerosa de las entidades de la economía social del mercado en España, por delante de las sociedades laborales y por detrás de las sociedades cooperativas, con aproximadamente el 25% del total,

Tabla. Elaboración propia a partir de CIRIEC 2019.

	<b>Productores de Mercado Economía Social en España</b>
Cooperativas	23.675
SAT	12.221
S. Laborales	8.805
Centros Especiales Emp.	2.166
E. Inserción	281
Mutual. Prev.	226
Cofrad. Pescad.	137
Total:	47.511

Peso si centramos la comparativa en las entidades de la economía social del sector agroalimentario, comparando las SAT con las cooperativas agrarias, aquéllas ocupan de largo el primer lugar en el ranking y eso, como se ha demostrado, no es cierto.

Tabla. Elaboración propia a partir de las CIRIEC 2019.

### **Cooperativas Agrarias vs. SAT**

<b>SAT</b>	<b>12.221</b>
Cooperativas Agroalimentarias y de Explota. Comunitaria	3.669

Está claro que las cifras que facilita periódicamente el MAPA sobre el número de SAT inscritas no coinciden con las que están operativas y siguen

<sup>142</sup> CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019*, CIRIEC-España, 2019.

actuando en el tráfico, porque de serlo significaría que en España hay casi el triple de SAT que cooperativas agrarias, algo que es evidente que no ocurre. Es seguro, porque lo hemos comprobado, que un gran porcentaje de las SAT que aparecen inscritas en el listado del MAPA (2022) llevan mucho tiempo sin desarrollar actividad alguna y no han sido formalmente disueltas. Además, seguramente haya habido errores en las comunicaciones de datos entre los registros autonómicos de SAT y el MAPA ya que algunas Comunidades Autónomas se han preocupado muy poco por estos registros, que en ocasiones ni están digitalizados ni se tiene acceso a su contenido de manera telemática.

Por otra parte, tanto en los Informes socioeconómicos sobre el cooperativismo agroalimentario español que publica anualmente el Observatorio Socioeconómico del Cooperativismo Agroalimentario Español (OSCAE, 2022<sup>143</sup>), perteneciente a Cooperativas Agro-alimentarias de España, como en otras fuentes estadísticas (CEPES, CIRIEC-España, etc.), no se le suele dar un trato singular a las SAT respecto a las de las cooperativas agroalimentarias, sino que asimilan ambos tipos sociales, lo que dificulta el conocimiento de la realidad de las SAT vivas que operan en España, en general, y en cada Comunidad Autónoma en particular. Aún conscientes de la poca fiabilidad de los datos que contienen el informe del MAPA 2022, hemos elaborado las siguientes tablas de provincias y de Comunidades Autónomas de mayor a menor número de SAT que nos pueden servir para identificar en qué ámbitos territoriales de España está más difundido el uso de esta figura asociativa agraria.

Tabla. Elaboración propia a partir de MAPA 2021.

### Ranking de provincias por número de SAT inscritas

1		Valencia	982
2		Coruña	533
3		Navarra	513
4		Murcia	508
5		Toledo	483
6		Almería	442
7		Lleida	404
8		Albacete	400
9		Zaragoza	378
10		Cuenca	365
11		Tarragona	331
12		Badajoz	328

<sup>143</sup> Informe Socioeconómico 2021. El cooperativismo agroalimentario español, Cooperativas Agroalimentarias de España, 2022.

Tabla. Elaboración propia a partir de a partir de MAPA 2021.

**Ranking de CC.AA. por número de SAT inscritas**

1	Andalucía	1909
2	Castilla-La Mancha	1645
3	Comunidad Valenciana	1560
4	Castilla-León	1186
5	Cataluña	1157
6	Galicia	1072
7	Aragón	667
8	Navarra	513
9	Extremadura	509
10	Murcia	508
11	Canarias	432
12	Cantabria	292
13	Madrid	158
14	Baleares	150
15	Asturias	159
16	País Vasco	136
17	La Rioja	102

Pero todas estas cifras siguen siendo muy altas respecto a la realidad porque como hemos podido comprobar muchas de las SAT que aparecen como inscritas en el registro autonómico y en el estatal no están operativas. Hemos consultado a Cooperativas Agroalimentarias de España sobre el número de SAT que tienen asociadas y la respuesta ha sido que 141 en total. Aunque es cierto esta cifra no puede reflejar a todas las SAT existentes, ya que hay muchas que no tienen como objeto social la comercialización de productos agrarios y ganaderos y otras que están constituidas por muy pocos socios o son de ámbito familiar, sí que refleja claramente que la realidad económica de las SAT en España es mucho menor de lo que manifiestan los datos oficiales que se publican sobre las mismas.

Independientemente de estas cifras, y las dudas sobre el número de SAT que verdaderamente existen en España, es indudable que la SAT es un tipo social de una importancia innegable en el sector agroalimentario. Algunas grandes empresas agroalimentarias españolas operan a través de esta forma jurídica, como ocurre con numerosas comercializadoras de frutas y hortalizas en Andalucía y en la Comunidad Valencia. No obstante, el referente de éxito es la SAT la Central Lechera Asturiana (CLAS), que es la mayor accionista de la Corporación Alimentaria Peñasanta (Capsa), que desde hace mucho tiempo es la empresa líder en el sector lácteo espa-

ñol (en 2021 tuvo una facturación de 764 millones de euros, una recogida de más de mil millones de litros de leche y agrupaba a 1.100 ganaderos) y ocupa el 5.º puesto en el ranking de entidades asociativas agroalimentarias por facturación (OSCAE, 2022). En el ranking de cooperativas (sic) por facturación de CEPES en 2022, entre las cien primeras aparecen cuatro SAT: CLAS (10.<sup>a</sup>) de Asturias; TROPS (62.<sup>a</sup>), Hortofrutícola Mabe (75.<sup>a</sup>), Indasol (77.<sup>a</sup>) y Bio-Sabor (91.<sup>a</sup>) de Andalucía.

Este tipo de sociedades están incluidas expresamente en el listado de entidades de la economía social que contiene el artículo 5.1 de la Ley 5/2011 de Economía Social (en adelante LES), criterio que han seguido las pocas leyes autonómicas de la economía social que se han dictado hasta ahora, por lo que formalmente y a todos los efectos las SAT son entidades de la economía social, aunque el marco legal de las SAT, que se contiene básicamente en el vetusto Real Decreto 1776/1981 que aprueba su Estatuto regulador (se cita RDSAT), tiene varios preceptos que parecen contradecir alguno de los principios orientadores de la economía social. Además, este marco normativo contiene muchas lagunas y su régimen apenas se ha actualizado desde su promulgación hace más de cuarenta años.

## 2. ORIGEN, MARCO NORMATIVO Y CALIFICACIÓN DE LAS SAT COMO ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL

El origen de las SAT se encuentra en los llamados Grupos Sindicales de Colonización formas asociativas creadas tras la Guerra Civil como entes intermedios entre agricultores y el Estado, con ciertos vínculos semipúblicos y marcado carácter consorcial, cuya finalidad era realizar actividades de mejora de zonas rurales con la promoción de obras y actividades agrarias de todo tipo<sup>144</sup>, y que alcanzaron una gran difusión, especialmente a partir de

<sup>144</sup> El RDSAT estaba pensado inicialmente para adaptar el régimen legal de los Grupos Sindicales de Colonización a la nueva realidad política y económica del país a principios de los años ochenta, y sistemáticamente quedó al margen del todo el proceso de modernización que se ha venido desarrollando desde hace décadas en nuestro Derecho de sociedades, gracias al escudo, muchas veces ficticio, de la naturaleza civil de estas sociedades. Cuestiones básicas como los derechos de las minorías, la protección de terceros, la responsabilidad de los administradores, el derecho de impugnación de acuerdos y muchas otras, no son ni siquiera mencionadas en su estatuto regulador, que remite como norma subsidiaria a los preceptos del Código Civil (art. 1.3), sin tener en cuenta que en gran parte de estas sociedades funcionan interna y externamente como sociedades de capital, limitando la responsabilidad de los socios a lo aportado al capital social. Acerca del proceso de regulación de las SAT, VARGAS VASSEROT, C.: *Las Sociedades Agrarias de Transformación. Empresas agroalimentarias entre la economía social y la de mercado*, Madrid, Dykinson, 2012, pp. 25 a 30.

los años sesenta<sup>145</sup>. El Decreto-Ley 31/1977 abrió el camino a la conversión de estos grupos sindicales en las SAT, que fueron reguladas finalmente por el Real Decreto 1776/1981 de 3 de agosto que aprueba su Estatuto legal que tiene sólo trece preceptos. El RDSAT fue desarrollado en algunos aspectos en material registral por los nueve artículos de la Orden del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación de 14 de octubre de 1982 (OMSAT). Estas dos normas, que siguen vigentes, constituyen el estatuto legal básico de las SAT y son, especialmente la primera, las normas de referencia para la configuración de su marco legal

El RDSAT sistemáticamente ha quedado al margen del todo el proceso de modernización que se ha venido desarrollando desde hace décadas en nuestro Derecho de sociedades, gracias al escudo, muchas veces ficticio, de la naturaleza civil de estas sociedades. Cuestiones básicas como los derechos de las minorías, la protección de terceros, la responsabilidad de los administradores, el derecho de impugnación de acuerdos, la convocatoria de la asamblea general y muchas otras, no son ni siquiera mencionadas en su estatuto regulador, que remite como norma subsidiaria a los preceptos del Código Civil (art. 1.3), sin tener en cuenta que en gran parte de estas sociedades funcionan interna y externamente como sociedades mercantiles, limitando la responsabilidad de los socios a lo aportado al capital social. La razón del por qué una normativa absolutamente desfasada, con omisiones graves y realizada con una pésima técnica legislativa está durando tanto en el tiempo (sin contar con los preceptos del Código de Comercio y del Código Civil, el RDSAT es la norma sobre sociedades más antigua de nuestro ordenamiento) hay que buscarla, de un lado, en la desidia del legislador estatal que no le está prestando la atención debida a esa entidad peculiar del ámbito rural y, de otro, porque los operadores económicos que eligen esta forma social parecen que no quieren un cambio legislativo y están cómodos con él, por la gran flexibilidad que otorga al tipo social, la no imposición de obligaciones económicas y financieras (no dotación de fondos, repartibilidad de fondos, no limitación a la operación con terceros, libertad de destino de los excedentes, etc.), en contraposición con lo que ocurre con el régimen de su competidora por similitud funcional, las cooperativas agrarias. El análisis de la regulación de las SAT pone de manifiesto que no existe ningún elemento tipificador que permita hablar de una forma jurídica societaria distinta de las ya existentes, sino que se trata de una figura híbrida entre las sociedades

---

<sup>145</sup> Sobre el origen y la regulación de los Grupos Sindicales de Colonización se puede consultar CARBONELL DE MASY, R. y PANIAGUA GIL, J.: «Grupos Sindicales de Colonización», *Estudios Cooperativos*, núm. 32, 1974, pp. 19-32.

civiles, cooperativas agrarias y sociedades mercantiles, cuya utilización en el tráfico se debió fundamentalmente a la intención del legislador de incentivar el desarrollo agrario<sup>146</sup>. Su formulación jurídica, por ende, no contentó a nadie, pero en términos económicos las SAT funcionaron. La clave de su éxito radica precisamente en la gran flexibilidad del tipo social y la ausencia de imposición de obligaciones económicas y financieras en contraposición a las que sí tienen las cooperativas agrarias.

De manera parecida a lo que ocurre con las sociedades cooperativas, no hay un solo Registro de SAT sino que junto al Registro General de carácter estatal o nacional hay Registros autonómicos de SAT en todas las Comunidades Autónomas en virtud de la paulatina transferencia desde el Estado a las Comunidades Autónomas de materias relacionadas con la agricultura.

La inscripción en el Registro General de SAT o en los autonómicos depende de cuál es el ámbito territorial de actuación de la sociedad con sus socios en el desarrollo de la actividad mutualista, por ejemplo, la entrega de productos agrarios o ganaderos para su posterior comercialización por la entidad. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con las sociedades cooperativas para la inscripción en el Registro autonómico no es suficiente que desarrollen en dicha Comunidad Autónoma con carácter principal la actividad societaria (art. 2 Ley 27/1999 de Cooperativas.), sino que se entiende que es necesario que no se proyecten esta actividad mutualista fuera del territorio autonómico. Así, por ejemplo, si una SAT está domiciliada o tienen su sede en Andalucía y las explotaciones de sus socios están todas localizadas en esta Comunidad, la inscripción constitutiva y demás actos registrales deberá hacerse a través del Registro autonómico de SAT. En cambio, si la SAT tiene socios con explotaciones localizadas en otras Comunidades Autónomas, como puede ser en Andalucía o en Castilla-León, se debe inscribir en el Registro de ámbito estatal por el carácter supra-autonómico de su actividad mutualista.

Aparte de esta transferencia de competencias de los Registros de SAT del Estado a las Comunidades Autónomas, ninguna de ellas había regulado el régimen jurídico de estas entidades más allá de cuestiones de inscripción y registro, hasta que primero lo hizo Aragón (Decreto 15/2011) y después

<sup>146</sup> VARGAS VASSEROT, C.: «Las Sociedades Agrarias de Transformación. Aproximación crítica a su régimen legal», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 35, 2010, p. 162. Para MAULEÓN MÉNDEZ Y GENOVART BALAGUER, ha sido la libertad que la legislación otorga a las SAT a efectos de configurar su estructura económica, la que ha dado lugar al surgimiento de unas entidades de carácter híbrido («El capital y la aplicación de resultados en las sociedades agrarias de transformación: praxis y propuestas *lege ferenda*», *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 118, 2015, p. 174).

Cataluña (Decreto 199/2013). Sin entrar en las razones alegadas por los legisladores de estas Comunidades Autónomas para dictar normas sustantivas reguladoras de las SAT que desarrollaran principalmente sus actividades en sus territorios y los argumentos para rebatirlos, lo cierto es que esta iniciativa de regulación autonómica de las SAT no fue secundada por otros legisladores autonómicos, con lo que, por ahora, se ha evitado llegar a una dispersión normativa en la materia similar a las de las cooperativas con una norma por Comunidad Autónoma, a lo que hay que añadir la Ley 27/1999 que es la ley estatal de Cooperativas, lo que jurídicamente hablando no tiene mucho sentido. Pero al mismo tiempo, es incomprensible que el legislador estatal no haya procedido desde hace tiempo a actualizar el deficiente régimen normativo de la SAT que parte de la concepción de sociedades civiles de estas entidades y que contiene lagunas sobre muchas cuestiones de gran importancia como es en materia de publicidad registral, derechos de los socios, responsabilidad de los administradores o de buen gobierno corporativo, por poner algunos ejemplos de los muchos que requiere una intervención legislativa.

Por otra parte, y como ya se ha apuntado, las SAT se han incluido expresamente en el listado de entidades de economía social que contiene el artículo 5.1 de la LES, algo que también ha ocurrido en las pocas leyes autonómicas que se han dictado sobre la materia: artículo 6.1.h) de la Ley 6/2016 de Economía Social de Galicia, de la Ley 9/2022 sobre Economía Social y Solidaria de La Rioja y de la Ley 3/2022 de Economía Social de Canarias. Aunque ante esta calificación de las SAT como entidades de la economía social por la forma, deja de tener interés discutir si las SAT cumple con los principios orientadores de la economía social que contiene el artículo 4 de la LES (primacía de las personas y del fin social sobre el capital que se concreta en gestión transparente, democrática y participativa; aplicación de los resultados principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por los socios y, en su caso, al fin social objeto de la entidad; y promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, igualdad de oportunidades, cohesión social, inserción de personas en riesgo de exclusión social, generación de empleo estable y de calidad, conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad), es un hecho que muchas de las SAT en su forma de funcionar y operar en el tráfico y con sus socios se separan abiertamente de estos principios porque el RDSAT así lo permite<sup>147</sup>. Por

---

<sup>147</sup> VARGAS VASSEROT, C., *Las Sociedades Agrarias de Transformación. Empresas agroalimentarias entre la economía social y la de mercado*, Madrid, Dykinson, 2012, *passim*; Mauleón, E. y

ejemplo, se permite establecer estatutariamente que para la adopción de acuerdos que entrañen obligaciones sociales, los socios dispongan del número de votos que corresponda al capital social de los que sean titulares (art. 11.2), se entiende que es posible el reparto de los beneficios entre los socios proporcionalmente a su participación en el capital social (art. 7.1.d) o por la inexistencia de la obligación de dotar fondos para fines sociales o solidarios como ocurre en las cooperativas.

El régimen fiscal de las SAT estuvo sumido durante años en un estado lamentable de confusión e inseguridad jurídica, completamente opuesto a la necesaria claridad y sencillez que requieren las normas tributarias para su correcta aplicación<sup>148</sup>. Esta situación vino a aclararse, en cierta medida, con la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas en el territorio común. En esta norma se prevé la sujeción de estas entidades al régimen tributario general, sin perjuicio del establecimiento de ciertas reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades y del reconocimiento de determinados beneficios en otros impuestos, con lo que se produce una ruptura con la tradicional asimilación de las SAT a las cooperativas agrarias a partir de la promulgación de las leyes reguladoras del régimen fiscal de cooperativas. El objeto del presente capítulo es revisar, a través del análisis de su régimen jurídico, la tributación de este tipo social, cuestión que ha tenido escaso tratamiento doctrinal pero cuyo interés se justifica en la relevancia cuantitativa y cualitativa de este tipo de sociedades en el tráfico, la flexibilidad e indeterminación de su régimen legal y la especialidad de su régimen fiscal.

### 3. APROXIMACIÓN AL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SAT

Resulta cuando menos llamativa la longevidad del RDSAT, tanto por las importantes modificaciones legislativas *sufridas* por la legislación de sociedades mercantiles y, en particular, de cooperativas como por la insólita técnica legislativa utilizada: el reglamento que las regula es resultado de la delegación autorizada por una norma preconstitucional, el Real Decreto-

---

Genovart, J. I., «La inclusión de la sociedad agraria de transformación en la Ley de Economía Social. Pretensión del legislador o realidad en la praxis empresarial», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 29, 2016, pp. 147-184.

<sup>148</sup> JULIÁ IGUAL, F.F. y SERVER IZQUIERDO, R.J.: *Fiscalidad de cooperativas. Teoría y Práctica*, Madrid, Pirámide, 1992, p. 113 y LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad Agraria de Transformación*, cit., 2000, p. 13.

Ley 31/1977, de 2 de junio, pero realizada casi tres años después de la entrada en vigor de la Constitución Española<sup>149</sup>.

En efecto, el problema del régimen legal de las SAT no son los años, sino la pésima técnica legislativa con la que se redactó, con carencias y defectos graves en su regulación, cuya reforma no se ha querido abordar, seguramente para no herir sensibilidades competenciales en ámbitos tan cercanos al cooperativismo.

El análisis de la normativa de las SAT pone de manifiesto que es una figura híbrida entre las sociedades civiles, las cooperativas agrarias y las sociedades de capital, cuya creación por el legislador español en los años setenta del pasado siglo se debió sobre todo a la intención de incentivar el desarrollo agrario por medio de unas sociedades que se adaptasen bien al medio rural<sup>150</sup>. El término *transformación* que contienen la denominación legal de las SAT no significa que estas sociedades deban tener como finalidad típica la transformación de los productos entregados por los socios, sino su etimología deriva de que con esta forma asociativa el legislador de la época pretendía transformar el panorama agrario español. Y en cierto modo así fue, puesto que durante algunos años, sobre todo hasta que se procedió a una mejor regulación del régimen legal de las cooperativas agrarias a finales de los ochenta, las SAT fueron el referente del asociacionismo agrario español.

El art. 1.1 RDSAT, define a las Sociedades Agrarias de Transformación como «sociedades civiles con finalidad económico-social para la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad». Este concepto legal de las SAT recoge sólo tres de los rasgos que caracterizan de estas sociedades y que pasamos a desarrollar brevemente.

Primero su *carácter civil*, algo que contrasta con la dimensión económica que tienen algunas de las SAT que operan en el mercado, con grandes volúmenes de facturación anuales. Este carácter civil conlleva que la com-

<sup>149</sup> Ello ha suscitado posturas enfrentadas en la doctrina en cuanto a la constitucionalidad de la norma, que van desde la aceptación sin reservas de la misma (por todos, BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades Cooperativas, Sociedades Agrarias de Transformación y Sociedades Anónimas Laborales: Régimen fiscal*, Pamplona, Aranzadi, 1994, pp. 304-308) hasta la negación de la misma (por todos, ROSEMBUJ, T.: *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Barcelona, PPU, 1991, pp. 7601-7602).

<sup>150</sup> ROMÁN CERVANTES, C.: «La Sociedad Agraria de Transformación en España: un análisis histórico», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 63, 2008, pp. 65-87.

petencia jurisdiccional de los asuntos promovido al amparo de su normativa corresponda a los Juzgados de Primera Instancia y no a los Juzgados de lo Mercantil, lo que no tienen sentido cuando hay SAT que son la vestidura jurídica de grandes empresas. La naturaleza civil que le otorga el RDSAT significa, además, que en caso de laguna legal es de aplicación subsidiaria las normas aplicables a las sociedades civiles (como ratifica el art. 1.3 RDSAT), pero como ésta es manifiestamente insuficiente, se plantea de nuevo cuál es la norma legal aplicable en el segundo nivel de jerarquía de fuentes. Esto se ha ido resolviendo de manera poco uniforme por la jurisprudencia que a veces ha acudido a la ley de sociedades de capital, en otras ocasiones al régimen de la ley estatal de cooperativas y a veces, en lo que parece una reciente tendencia, a la ley de cooperativas de la Comunidad Autónoma en el que esté domiciliada la SAT en cuestión. Para evitar esta inseguridad jurídica es recomendable que los estatutos sociales contengan una cláusula que especifique cuál es la norma de aplicación supletoria en defecto de regulación.

En segundo lugar, el concepto legal de SAT contenido en el RDSAT recoge la *finalidad económica-social* de estas sociedades, que ésta implícita en su naturaleza esencialmente mutualista derivada en que, como ocurre en las cooperativas, su actividad societaria se orienta principalmente a satisfacer determinadas necesidades y aspiraciones comunes de los socios sobre la base de la ayuda mutua. Al igual que ocurre con las cooperativas y la actividad cooperativizada que desarrollan con sus socios, las operaciones, actos e intercambios que realizan las SAT con sus miembros tienen naturaleza societaria e interna y son realizados esencialmente para el cumplimiento de su fin mutualista. Por otra parte, al observar cómo interactúan este tipo de SAT con sus socios, se perciben perfectamente las diferencias que hay entre la actividad mutualista de las SAT y la actividad comercial que desarrollan las sociedades de capital: marco en el que se realizan (operaciones internas y societarias), sujetos que participan (el socio y la SAT); y objeto y propósito de su desarrollo (facilitar bienes o servicios a los socios para satisfacer las necesidades y aspiraciones comunes sin mediar ánimo de lucro).

El tercer elemento de la definición legal de la SAT es la obligada *conexión de su objeto social con el sector agrario o el medio rural*, que parece el rasgo más original de estas sociedades. Cabe señalar que dada la excesiva amplitud en que se manifiesta el tenor literal del artículo 1.1 RDSAT, cualquier actividad relacionada con la agricultura, ganadería o silvicultura o el mundo rural, por indirecta que sea esa relación, puede ser objeto social de una SAT. Esta amplitud en el objeto social permite que se puedan desarrollar a través de esta fórmula societaria actividades de muy diverso tipo pueden ser la pan-

talla de realidades económicas que tengan muy poco que ver con lo que evoca su denominación. Algunos ejemplos de objetos sociales de SAT, de los muchos que hay, son los siguientes: producción, transformación y comercialización de productos agrarios o ganadero; explotación comunitaria de la tierra; explotación de pozos; captación y distribución de aguas; ordenación de riesgos y custodia de terrenos; adquisición de maquinarias para producciones agrarias; explotación de casas rurales; creación de cualquier tipo de industria complementaria de la agricultura o ganadería; apertura de un negocio de venta al público; instalación de placas solares; o turismo rural y aventura.

Las tres notas del concepto legal de SAT analizadas y que contienen expresamente el artículo 1.1 RDSAT deben completarse con una serie de características adicionales que se deducen tanto de resto de preceptos de la norma, como del contenido que los estatutos sociales de estas entidades suelen contener, y que pasamos a relacionar<sup>151</sup>:

Adquieren personalidad y plena capacidad de obrar desde su inscripción en el Registro administrativo de SAT (art. 1.2 RDSAT), sea el autonómico si su ámbito de actuación se limita a una Comunidad Autónoma, sea el de ámbito nacional si su ámbito de actuación es supra-autonómico. Para estas sociedades también rige la imposición contenida en la disposición adicional 4.º de la Ley 7/1996 de Ordenación del Comercio Minorista por la que las entidades de cualquier naturaleza jurídica que se dediquen al comercio mayorista o minorista deben formalizar su inscripción, así como el depósito anual de sus cuentas en el Registro Mercantil cuando en el ejercicio inmediato anterior las adquisiciones realizadas o sus ventas superen la cifra de 601.012 €.

La responsabilidad subsidiaria de los socios por las deudas sociales es personal, ilimitada y mancomunada, salvo pacto estatutario en contra (art. 1.2 *in fine* RDSAT), lo que en la práctica es lo usual, lo que hace que en la inmensa mayoría de SAT la responsabilidad de los socios se limite al capital social aportado. Pueden ser socios de las SAT las personas (físicas y jurídicas) titulares de explotaciones agrarias o trabajadores agrícolas y otras personas jurídicas que persigan fines agrarios (art. 5.1 RDSAT). No obstante, también puede ser socios de estas entidades, personas de 35 años o menos que demuestren poseer una capacitación profesional suficiente para desarrollar

---

<sup>151</sup> Siguiendo a VARGAS VASSEROT, C.: «Las sociedades agrarias de transformación», VARGAS VASSEROT, C. (Ed.): *Integración y concentración de empresas agroalimentarias: estudio jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa*, Dykinson, 2018, pp. 51-77.

una adecuada gestión empresarial o, en su caso, se comprometa a adquirirla (Instrucción 3/84).

El número mínimo de socios es de 3, debiendo ser mayoría en número los titulares de explotaciones agrarias y trabajadores agrícolas que el resto (art. 5.2 RDSAT). Son sociedades participativas, ya que los socios tienen la obligación de participar en las actividades de la SAT en los términos previstos en los estatutos sociales (art. 7.2.a RDSAT). No hay un mínimo legal del capital social y está dividido en resguardos nominativos que representan una parte alícuota del mismo y se pueden transmitir (art. 8 RDSAT).

El importe total de las aportaciones de un socio al capital social no podrá exceder de 1/3 del capital social y el conjunto de las aportaciones de las personas jurídicas que no sean titulares de explotaciones agrarias no pueden alcanzar el 50% del total (art. 8.5 RDSAT). Estos límites al capital social por socio, que son los mismos que se establece por ley para las sociedades laborales, permiten calificar a estas entidades de democráticas al no existir a través de los mismos grandes desigualdades entre los derechos políticos de los socios. Los socios en caso de baja tienen derecho a la liquidación de su participación en el patrimonio social (art. 6.3 RDSAT), que como se ha establecido jurisprudencialmente no equivale al valor nominal de las aportaciones al capital social sino que requiere un cálculo del valor real de las mismas.

Son sociedades con estructura corporativa, compuesta por dos órganos sociales obligatorios: la asamblea general y la junta rectora, que es como se denomina el órgano de administración; otorgándole especiales funciones representativas a la figura del o de la presidente (art. 10.1 RDSAT). Con carácter general cada socio dispone de un voto, aunque los estatutos sociales pueden establecer que para la adopción de acuerdos que entrañen obligaciones económicas para los socios, éstos dispongan del número de votos que corresponda a la cuantía de su participación en relación con el capital social (art. 11.2 RDSAT). Los socios tienen derechos a las ganancias o beneficios comunes proporcionales a su participación social (art. 7.1.d RDSAT), lo que se entiende que se refiere tanto a la participación en las actividades societarias como la participación en el capital social si así se estipula en los estatutos sociales.

#### 4. ANTECEDENTES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN: LA CONTROVERTIDA ASIMILACIÓN AL DE LAS COOPERATIVAS

El régimen fiscal de los Grupos Sindicales de Colonización, antecedente de las SAT, se enmarcaba en lo que se dio en denominar «tributación de la agricultura asociativa y de grupo», la cual estaba tradicionalmente bonificada<sup>152</sup>. El origen de estos Grupos estuvo ligado a las cooperativas del campo, aunque posteriormente se fueron distanciando en su régimen jurídico privado, ambas figuras se mantuvieron unidas en el aspecto fiscal, lo que continuó tras el nacimiento de las SAT, cuyo régimen fiscal se basó en una constante remisión al Decreto 888/1969, de 9 de mayo, sobre Estatuto Fiscal de las Cooperativas hasta la promulgación de la Ley 20/1990 en 1990<sup>153</sup>.

En efecto, el RDSAT se limitó a expresar su tributación mediante unos términos cuanto menos imprecisos: «Las SAT continuarán disfrutando de las exenciones y beneficios fiscales actualmente reconocidos, sin perjuicio de las que, como sociedades de Derecho común, pudieran serles aplicables» (disposición final segunda). Esta redacción no aclaraba las cuestiones que ya se habían suscitado antes de su promulgación: al no existir beneficios fiscales específicos para las SAT –puesto que los que disfrutaban era por remisión a los de las cooperativas–, se mantenía la disyuntiva entre la posibilidad de aplicar a las SAT el régimen de bonificación fiscal de las cooperativas fiscalmente protegidas en caso de reunir los requisitos o, en su caso, de someterlas a un nuevo régimen fiscal sin particularidades de ningún tipo.

Los defensores de la primera de las posiciones<sup>154</sup>, –asimilación del régimen fiscal de las SAT al de las cooperativas fiscalmente protegidas– esgrimían una serie de razones que se pueden sintetizar en las que siguen:

<sup>152</sup> CORRAL DUEÑAS, F.: «Régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 571, 1985, p. 1477.

<sup>153</sup> Sobre las exenciones fiscales que bonificaban tanto a los GSC como a las cooperativas agrarias, nos remitimos al trabajo de referencia en la materia, LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, cit. pp. 41 y ss.

<sup>154</sup> Doctrina mayoritaria –la mayor parte de los autores que se han ocupado del tema coincidieron en afirmar la vigencia de la asimilación tributaria de las SAT a las cooperativas del campo–; pronunciamientos judiciales –SSTS de 22 de octubre de 1989, de 14 de mayo de 1984, de 27 de abril de 1988, de 16 de enero de 1989 y de 24 de septiembre de 1998–; y práctica administrativa –RRTEAC tras un cambio de criterio en la resolución de 6 de julio de 1988, se mantiene esta posición en posteriores de 20 de septiembre de 1989 y 29 de octubre de 1990–.

- La remisión del régimen fiscal de los Grupos Sindicales de Colonización a las disposiciones dictadas en dicho marco para las cooperativas del campo.
- La aplicación a las SAT de los beneficios fiscales establecidos en favor de las cooperativas del campo en coherencia con la política de protección de la agricultura de grupo<sup>155</sup>.
- La intención del legislador de mantener las condiciones de beneficio fiscal que las SAT venían disfrutando reflejada en que no se había expresado en contrario en la redacción del RDSAT.
- El mantenimiento de exenciones a las SAT *fiscalmente protegidas* en el Real Decreto 2609/1981, de 19 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, posterior al RDSAT.
- La «fragmentación anómala» que se produciría en su régimen tributario en caso de no ser aplicables a las SAT que reunieran los requisitos oportunos los beneficios para las cooperativas protegidas<sup>156</sup>.

A pesar de ser esta la posición mayoritaria, hemos anunciado ya que la asimilación del régimen tributario de las cooperativas a las SAT fue controvertida. Así, las primeras resoluciones del TEAC<sup>157</sup> y un informe de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 20 de abril de 1983 negaban esta asimilación, con base en estos argumentos: las disposiciones derogatorias de la normativa anterior incluidas tanto en el marco del Impuesto sobre Sociedades como en el marco del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales; la ausencia de mención expresa de la pervivencia del régimen respecto de las SAT, que sí se produjo para las cooperativas y, por último, la necesidad de una norma expresa de remisión para poder entender que las SAT debían gozar de un régimen jurídico equivalente, que no se da<sup>158</sup>.

En cualquier caso, la entrada en vigor de la Ley 20/1990, como veremos a continuación, vino a suprimir la asimilación legal a efectos tributarios en-

---

<sup>155</sup> CORRAL DUEÑAS, F.: «Las Sociedades Agrarias de Transformación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 584, 1988, pp. 138-139.

<sup>156</sup> *Ibid.*, p. 51.

<sup>157</sup> Nos referimos a las anteriores a la de 6 de julio de 1988, que supuso el cambio de criterio (RRTEAC de 11 de noviembre de 1987 y 12 de mayo de 1988).

<sup>158</sup> Para BARBERENA BELZUNCE, eso se deriva de la falta de paralelismo entre las SAT y las cooperativas (*Sociedades Cooperativas, Sociedades Agrarias de Transformación y Sociedades Anónimas Laborales: Régimen fiscal*, cit., p. 319).

tre las SAT y las cooperativas agrarias fiscalmente protegidas, estableciendo un régimen específico para las SAT sobre la base de que la ausencia en las mismas de algunos de los principios característicos del cooperativismo.

## 5. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

### 5.1. En la Ley de régimen fiscal de las cooperativas

La disposición adicional primera de la Ley 20/1990, en su apartado primero, establece su régimen fiscal del siguiente modo: «A las Sociedades Agrarias de Transformación inscritas en el Registro General de tales entidades del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas, les será de aplicación salvo lo previsto en los apartados siguientes, el régimen tributario general y, en consecuencia, estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades»<sup>159</sup>. Quedan, por tanto, estas entidades sujetas a la normativa general del Impuesto sobre Sociedades sin recibir ningún tipo de beneficio fiscal dentro del impuesto, a diferencia de las cooperativas fiscalmente protegidas y especialmente protegidas, que gozan de diversas ventajas<sup>160</sup>.

Además, se extendía expresamente a las relaciones entre los socios con la SAT el concepto de operaciones vinculadas. Así, la disposición adicional primera continúa, en su apartado segundo, disponiendo que: «A los efectos

<sup>159</sup> En coherencia con este diseño, con posterioridad, la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (primera regulación tras el RDSAT), excluyó a las SAT del régimen de atribución de rentas establecido en el apartado primero del art. 10.3 para las Sociedades Civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica.

<sup>160</sup> En España, la protección fiscal que reciben las cooperativas se anuda directamente con el elemento mutuo inherente a dichas entidades. Por un lado, se impone como requisito para mantener la condición de cooperativa fiscalmente protegida no superar el 50 por ciento del volumen total de operaciones de la cooperativa en operaciones con terceros no socios; por otro lado, solo los resultados denominados cooperativos tienen establecido un tipo de gravamen bonificado en el Impuesto sobre Sociedades; y, por último, otros beneficios se justifican por el imperativo legal de dotar los fondos irrepartibles de las cooperativas, con lo que esto tiene de carga económica añadida (para conocer el régimen fiscal de las cooperativas se puede consultar AGUILAR RUBIO, M.: «El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea», *BAIDC. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 50, 2016, *passim*).

La conexión existente entre la regulación de un régimen fiscal especial y las limitaciones de su régimen económico, justifica, *sensu contrario*, que las SAT no tengan un régimen especial ya que, por ejemplo, no dotan fondos y tampoco tienen limitaciones en el reparto de beneficios.

de este Impuesto, las operaciones realizadas por las Sociedades Agrarias de Transformación con sus socios se computarán por su valor de mercado.

Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones.

No obstante, cuando se trate de Sociedades Agrarias de Transformación que, conforme a sus Estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la Entidad. En caso contrario, se aplicará este último»<sup>161</sup>.

En su redacción original, el art. 9 de la Ley 20/1990, dedicado a las cooperativas agrarias (agroalimentarias en la redacción vigente) especialmente protegidas, mencionaba a las SAT permitiendo que fueran socios de este tipo de cooperativas, siempre y cuando estuvieran constituidas para el cumplimiento de los fines del RDSAT y debidamente inscritas. Esta mención desapareció en la última modificación de este precepto operada por Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario, pero ello no significa que estas entidades no puedan ser socias de las cooperativas de primer grado e incluso de las de segundo grado, como suelen reconocer expresamente las leyes de cooperativas.

Y, finalmente, la disposición final primera de la Ley 20/1990 derogó las disposiciones legales y reglamentarias que se opusieran a lo previsto en la misma, con mención expresa del Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, por el que se declaraba de aplicación el régimen fiscal establecido para las cooperativas del campo a los Grupos Sindicales de Colonización y a la disposición final segunda del RDSAT.

---

<sup>161</sup> La regla contenida en este párrafo era similar a la establecida en el artículo 15.3 de la Ley 20/1990 (redacción actual modificada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades que introdujo la misma regla en su articulado) para las cooperativas que realicen servicios y suministros para sus socios y que, en atención a dicha finalidad social, exime de la aplicación de la regla general del valor de mercado, sustituyéndola por el precio de coste de los servicios y suministros prestados, más acorde con la finalidad social de estas entidades. Respecto a los aspectos conflictivos que presenta esta excepción a la regla general de valoración de las operaciones vinculadas, *vid.* LUQUE MATEO, M.A.: «La tributación de la Sociedad Agraria de Transformación. Una entidad de economía social no cooperativa», en *Las cooperativas y otras formas de colaboración empresarial al margen de las sociedades mercantiles*, monográfico de la *Revista de Derecho y Comercio*, 2024, pp. 19-64.

La consecuencia de todo lo antedicho es «la ruptura del tratamiento tributario que hasta ese momento gozaban las SAT, es decir, su equiparación o asimilación con las cooperativas agrarias, con las mismas ventajas fiscales que estas últimas»<sup>162</sup>. Con ello se quebraba la doctrina reiterada de los Tribunales Económico-Administrativos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como la opinión dominante entre la doctrina científica que, hasta ese momento defendió la equiparación fiscal entre las SAT y las cooperativas agrarias<sup>163</sup>. Asimismo, a partir de entonces, desaparece la distinción entre SAT fiscalmente protegida y no protegida, resultando el régimen fiscal contenido en esta Ley de aplicación a todo tipo de SAT<sup>164</sup>.

## 5.2. En la Ley del Impuesto sobre Sociedades

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, de Impuesto sobre Sociedades, sentó las bases de la actual regulación del régimen fiscal de las SAT, puesto que introdujo la unificación en un solo texto legal de los regímenes especiales del impuesto –que hasta entonces se hallaban dispersos en un conjunto de Leyes específicas que regulaban cada uno de ellos–, con las únicas excepciones de los de cooperativas y de fundaciones y asociaciones de utilidad pública<sup>165</sup>. Y así se ha mantenido tanto en el texto refundido de 2004 como en la vigente Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Esta última, de hecho, trajo consigo la inclusión de las SAT en el art. 7, dedicado a los contribuyentes por este impuesto, en concreto en el apartado 1.b), corrigiendo

<sup>162</sup> LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, cit. p. 64.

<sup>163</sup> *Vid. supra* notas 20 y 21.

<sup>164</sup> La entrada en vigor de las tres normas forales de régimen fiscal de cooperativas supuso asimilar los regímenes forales a lo que ya se había establecido en las Comunidades Autónomas de régimen general. Así, las citadas normas incluyeron también una disposición adicional primera que recoge el régimen fiscal de las SAT, aunque ninguna de las Normas Forales que regulan el régimen fiscal de las cooperativas contiene unas previsiones similares a las que acabamos de comentar. Las disposiciones adicionales primeras de estas tres normas omiten cualquier referencia a la tributación de las SAT en el Impuesto sobre Sociedades. Se centran exclusivamente en reflejar las bonificaciones que les son de aplicación en otros impuestos, en concreto, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Actividades Económicas. De ello solo podemos extraer la misma conclusión que acabamos de adelantar: las SAT en los territorios forales vascos se rigen por el régimen general de la norma que regula el Impuesto sobre Sociedades de cada uno de ellos. Y así se reconoce expresamente en el texto de estas normas forales. La ley foral navarra contiene la mención a las SAT en la disposición adicional segunda.

<sup>165</sup> Estos seguirán rigiéndose por sus leyes específicas, a saber, la Ley 20/1990 y la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

así la falta de sistematicidad de las leyes anteriores, y que la doctrina se encargó de señalar, que las trataban como supuesto de exclusión del régimen de atribución de rentas del art. 6<sup>166</sup>.

### 5.2.1. Regímenes tributarios especiales de aplicación a las SAT

Que las SAT se sometan al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, no obsta para que puedan sujetarse a uno de los regímenes tributarios especiales de los contenidos en el Título VII de la ley reguladora del tributo a nivel estatal, si es que se dan las condiciones de aplicación de éstos.

En este sentido, serían susceptibles de ser aplicados a las SAT:

#### 1.º El régimen de consolidación fiscal:

En este régimen (arts. 55 a 75 LIS) los grupos fiscales serán, como tales, los contribuyentes. Supone que las distintas sociedades que integran el grupo se consideren, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, como un sujeto pasivo único, tributando el grupo por la suma de bases imponibles de todas las sociedades que lo integran, permitiendo compensar de forma automática los beneficios y pérdidas obtenidas por las distintas sociedades del grupo. Se trata de un régimen opcional, cuya aplicación implica la ausencia de tributación en el régimen individual del Impuesto sobre Sociedades de las entidades incluidas en el grupo.

---

<sup>166</sup> ELORRIAGA PISARIK apuntó esta falta de sistematicidad de la Ley 43/1995 y afirmó la natural inclusión de las SAT en la enumeración de sujetos pasivos («Naturaleza. Ámbito de aplicación. Hecho Imponible. Sujeto pasivo. Exención total y parcial», *El nuevo impuesto sobre Sociedades: Manual con casos prácticos*, Expansión-Cooper Lybrand, 1995, p.51). Como decimos, la Ley 27/2014 soluciona esta cuestión adecuando la redacción de sus artículos 6 y 7.

«Artículo 6. Atribución de rentas.

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...].

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades».

«Artículo 7. Contribuyentes.

1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) [...]

b) Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación».

Ya el 7 de marzo de 1997, la Dirección General de los Tributos, en contestación a una consulta sobre la aplicación del régimen de grupos de sociedades a una SAT titular de más del 90 por ciento del capital social de una Sociedad Anónima, afirmaba en buena lógica que: «En la medida en que las sociedades agrarias de transformación tienen personalidad jurídica y están sujetas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades, podrán tener la condición de sociedades dominantes de un grupo de sociedades a los efectos de la aplicación del régimen establecido en el Título VIII [actual Título VII] de la LIS, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el mismo a efectos de tributar en dicho régimen fiscal».

Merece la pena estudiar en cada caso el interés de aplicar este régimen. Sus ventajas consisten principalmente en que: i) todas las empresas de un mismo grupo tributarían como si se tratase de una sola, compensando pérdidas de unas con beneficios de otras, sin necesidad de esperar a que las sociedades que han generado pérdidas obtengan beneficios, propiciando por tanto un ahorro financiero importante.; ii) las futuras pérdidas de unas sociedades se compensarán de forma automática con los beneficios de las otras, y su desembolso inmediato por el impuesto sobre sociedades será inferior<sup>167</sup>; iii) se deja de estar obligado a retener en operaciones entre las empresas que forman parte del grupo<sup>168</sup>; iv) se deduce la carga financiera de entidades del grupo contra el resultado del grupo o eliminando los resultados de operaciones intragrupo; v) y desaparece la obligación de documentar las operaciones vinculadas que existe entre empresas de un grupo.

2.º El régimen de incentivos fiscales a las entidades de reducida dimensión:

Una SAT será una empresa es de reducida dimensión, a los efectos de este régimen (101 a 105 LIS), cuando el importe neto de la cifra de negocios del año anterior haya sido inferior a diez millones de euros. Estas entidades pueden beneficiarse para determinados elementos de un régimen especial de amortización:

- **Libertad de amortización:**

1. Para **inversiones generadoras de empleo**, en la forma y condiciones del art. 102 LIS.

<sup>167</sup> Sin embargo, debe tenerse presente que esta compensación automática sólo se produce cuando las pérdidas se generan estando ya vigente el régimen de consolidación fiscal.

<sup>168</sup> Tales como reparto de dividendos, préstamos entre empresas del grupo, arrendamientos, etc., operaciones que son cada vez más numerosas y comunes.

2. Para **inversiones de escaso valor**: elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, hasta el límite de 12.020,24 euros, por periodo impositivo (art. 110 LIS) aplicable también al resto de contribuyentes con actividades económicas.

- **Amortización acelerada**<sup>169</sup>:

Los **elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible**, que se hayan puesto a disposición del contribuyente en un periodo impositivo en que la actividad tenga la consideración de empresa de reducida dimensión, podrán amortizarse multiplicando por **2** el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

- **Arrendamiento financiero:**

En relación con los bienes adquiridos según el régimen especial de arrendamiento financiero, se considera gasto deducible la parte de las cuotas que corresponda a la recuperación del coste de los bienes amortizables, con el límite del triplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas. El exceso será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

- **Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (art. 104 LIS)**

Además, las entidades que puedan aplicar el régimen de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión podrán deducir la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo, en las condiciones establecidas en el art. 104.1 LIS.

---

<sup>169</sup> Para este supuesto se previó un régimen transitorio: los titulares de actividades económicas que con anterioridad a 1 de enero de 2015 se aplicaban la amortización de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materializaba la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, que se amortizaban en función del coeficiente que resultaba de multiplicar por **3** el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización, podrán continuar con su aplicación.

### 3.º Incentivos por calificación de explotación asociativa prioritaria:

Además, en el régimen común, en la medida en que la SAT tenga la calificación de explotación asociativa prioritaria de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias –cuyo art. 6 letra a) posibilita que las explotaciones asociativas prioritarias adopten la forma de SAT–, goza de libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material e inmaterial adquiridos durante los cinco primeros años a contar desde su reconocimiento como tal, en función de lo que establece el art. 12.3.d) LIS.

#### 5.2.2. *Otros incentivos fiscales aplicables a las SAT*

A nivel estatal, también les resulta aplicable, a nuestro juicio, el tipo reducido de gravamen del 15 por ciento para las entidades de nueva creación previsto en el art. 29.1 segundo párrafo de la LIS, del que solo están excluidas las sociedades patrimoniales en los términos del art. 5.2 LIS y las que formen parte de grupos según lo previsto en el art. 42 del Código de Comercio. Sin embargo, hay estipulaciones paralelas a este tipo de gravamen reducido en las Normas Forales.

Las SAT también pueden acogerse, cumpliendo los requisitos legales, a los incentivos fiscales por investigación, desarrollo e innovación. De hecho, en la regulación actual se potencia que las pequeñas y medianas empresas realicen también estas actividades, a fin de hacerse un hueco en el mercado y lograr que su producto o servicio resulte competitivo o no se quede obsoleto.

En cuanto a la inversión, el Impuesto sobre Sociedades establece que la compañía podrá deducir en la cuota un 25 por ciento del gasto efectuado en el año en curso de los gastos en I+D, así como un 8 por ciento que será aplicable a las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible, exceptuando los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos de forma exclusiva a las actividades de I+D. Para las actividades de innovación tecnológica, la deducción será del 12 por ciento (art. 35 LIS)<sup>170</sup>.

<sup>170</sup> A esto se une la bonificación de la Seguridad Social. Se trata de un aliciente no tributario del 40 por ciento de la cotización por contingencias comunes por contratar personal investigador. Sobre este incentivo se establece un requisito: los empleados deben dedicar como mínimo un 85 por ciento de su jornada laboral a las actividades de I+D+i. Las SAT que sean PYMES innovadoras, es decir, aquellas que dispongan de un certificado oficial reconocido por el Ministerio de Economía y Competitividad o cuenten con un sello que acredite su carácter innovador podrán beneficiarse de ambos incentivos. Sin embargo, las que no tengan ningún informe motivado tendrán que optar por uno de los dos.

Por último, se regula una deducción por creación de empleo (arts. 37 y 38 LIS) de la que se podrán beneficiar las SAT que creen empleo en los términos legales y reglamentarios.

Así, La LIS, en su artículo 37, ha mantenido la deducción de la nueva modalidad de contrato de trabajo por tiempo indefinido de la que sólo podrán hacer uso las empresas que tengan menos de cincuenta trabajadores que apuesten por la creación de empleo<sup>171</sup>. La empresa tendrá derecho a deducir de la cuota íntegra la cantidad de tres mil euros cuando contraten a su primer trabajador con contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores si es menor de 30 años.

Además, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten este tipo de contratos con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo podrán deducir de la cuota íntegra el 50 por ciento del menor de los siguientes importes: bien el de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación; o bien el correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida. Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.

Por su parte, el art. 38 LIS mantiene la deducción en la cuota íntegra por el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad contratados, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores discapacitados del periodo inmediatamente anterior<sup>172</sup>. Es necesario que se trate de un contrato nuevo que suponga un incremento de puestos de trabajo y los trabajadores discapacitados contratados por la entidad deben figurar en el registro de trabajadores discapacitados demandantes de empleo de las Oficinas de Empleo. El importe de la deducción será:

---

<sup>171</sup> Deducción creada por la Ley 3/2012, de 6 julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

<sup>172</sup> El art. 26 Tres de la Ley 14/2013, de 27 septiembre, eliminó la exigencia de tipo de contrato y por tiempo indefinido.

- Para trabajadores con discapacidad igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento: 9000 euros.
- Para trabajadores con discapacidad superior al 65 por ciento: 12.000 euros

## **6. OTROS IMPUESTOS QUE GRAVAN A LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN**

### **6.1. En las normas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas**

Si bien la característica principal del régimen tributario de las SAT a partir de la Ley 20/1990 fue la aplicación del régimen tributario general del Impuesto sobre Sociedades, el apartado tercero de la disposición adicional primera de esta norma previó una serie de beneficios fiscales en otros impuestos, como el ITPAJD y el IAE. Así, la norma estableció, en el apartado tercero: «Las Sociedades Agrarias de Transformación constituidas para el cumplimiento de los fines recogidos en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, e inscritas en el Registro General de Sociedades Agrarias de Transformación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas, disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

- a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención total para los actos de constitución y ampliación de capital.
- b) En el Impuesto sobre Actividades Económicas disfrutarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos correspondientes a las actividades que realicen».

Dispone acto seguido que, a efectos de lo previsto en la LRHL, se procederá según lo establecido en el apartado 4 del artículo 33 de la presente Ley<sup>173</sup>. Esto es, los Ayuntamientos comunicarán anualmente a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda la relación de cooperativas que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe total del gasto fiscal soportado. Previa las comprobaciones que sean necesarias, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ordenará las compensa-

---

<sup>173</sup> Aunque la remisión es a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no cambia el sentido con la regulación vigente en la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

ciones que procedan con cargo a un crédito ampliable que se consignará, a tal efecto, en los Presupuestos Generales del Estado.

Y continúa: «El disfrute de estos beneficios, sin perjuicio de la aplicación, en todo caso, de lo establecido en los apartados uno y dos de la presente disposición, quedará condicionado a que no se produzca una alteración sustancial de los caracteres propios de las Sociedades Agrarias de Transformación, a que se mantengan los requisitos necesarios para su inscripción en el citado Registro y a que no se vulneren las normas que las regulan». La concurrencia de circunstancias que la norma tipifica como inhabilitantes para el disfrute de un régimen tributario especial determina la pérdida de los beneficios disfrutados en el ejercicio en que se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre recargos e intereses de demora y sobre infracciones y sanciones, en especial las que incidan sobre la obtención indebida de beneficios fiscales, bonificaciones o desgravaciones.

En materia de aplicación y comprobación de los beneficios fiscales antes mencionados se aplicará a las Sociedades Agrarias de Transformación lo dispuesto en los artículos 37 y 38 de esta Ley, en cuya virtud no se requerirá previa declaración administrativa, siendo la Inspección de los Tributos el órgano competente para comprobar las circunstancias concurrentes para el disfrute de dichos beneficios.

La conclusión es que no se requerirá a las SAT previa declaración administrativa y que será la Inspección de los Tributos de las Diputaciones Forales competentes el órgano que tendrá que comprobar las circunstancias concurrentes para el disfrute de dichos beneficios. Y, por supuesto, quedan condicionadas a que no se produzca una alteración sustancial de los caracteres propios de su tipo social y a que no se vulneren las normas que las regulan.

Por tanto, las SAT están sujetas y tributan al tipo general del ITPAJD en todo el territorio español y cuentan con las exenciones de que les han dotado las normas reguladoras del régimen fiscal de cooperativas.

La exención total por los actos de constitución y ampliación de capital en la modalidad Operaciones Societarias, en su momento, supuso una ventaja a la hora de elegir el tipo social a constituir puesto que se partía de un ahorro, que se mantiene después respecto a la variabilidad del capital social<sup>174</sup>. No

<sup>174</sup> En opinión de LUQUE MATEO, para quien esta exención encuentra justificación precisamente en la gran flexibilidad de estas sociedades (*Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, cit., p. 77).

Esta exención también la recoge expresamente el art. 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

obstante, esta exención era más amplia para las cooperativas agroalimentarias, en consonancia con el régimen de *protección fiscal* de que disfrutaban y que no ampara ya a las SAT<sup>175</sup>. En todo caso, el citado beneficio fiscal carece de importancia, desde que el art. 3 del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, modificó el apartado I.B).11 TRLITPAJD, generalizó la exención a la constitución y ampliación de todas las sociedades<sup>176</sup>.

Junto a esta bonificación, a efectos de este impuesto, es necesario apuntar que cuando la SAT tenga la calificación de explotación asociativa prioritaria gozará de otras dos exenciones, en atención a lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias:

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos a IVA, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (art. 8).
- Determinadas permutas de fincas rústicas, así como la adquisición de terrenos que realice la SAT para completar bajo una sola linde la superficie para constituir una explotación prioritaria, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Cuando solo se complete el 50 por ciento se aplica una reducción del 50 por ciento en la base imponible del impuesto. (art. 10). En los supuestos de adquisición parcial de explotaciones y de fincas rústicas la reducción alcanzará el 75 por ciento (art. 11) y será del 90 por ciento cuando se adquiera la totalidad de la explotación agraria (art. 9).

En Impuesto municipal sobre Actividades Económicas sujeta a las SAT desde el momento en que van a ejercer una actividad empresarial pero, gracias a la exención que establecen las normas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas para las SAT, el 95 por ciento de la cuota y de los recargos correspondientes a las actividades que realicen, sin restricción alguna en función del tipo de actividad, está bonificado. Pesa sobre los mu-

<sup>175</sup> Para ellas la exención incluye todos los conceptos de impuesto excepto el referente a la modalidad Actos Jurídicos Documentados que afecte a documentos notariales, matrices, testimonios y las copias de escrituras y actas notariales respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; constitución de préstamos; así como las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción en cumplimiento de los fines que le son propios.

<sup>176</sup> Según la redacción actual del citado precepto, estará exenta la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea, bajo ciertas condiciones.

nicipios la obligación de comunicar anualmente a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, la relación de las SAT que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe del gasto fiscal soportado, a efectos de lo establecido en el art. 9.2 de la LRHL<sup>177</sup>.

A pesar de lo que pueda parecer atendiendo al tenor literal de la norma, no todas las actividades que realizan las SAT que no están sujetas por razón de la materia: actividades agrícolas, ganaderas dependientes o forestales, actividades que según el RDSAT pueden constituir su objeto social. En este sentido, por ejemplo, las SAT que realicen actividades agrícolas propiamente dichas no tendrán que satisfacer cuota alguna por el desarrollo de su actividad, por la importación de materias primas que integran en su proceso productivo, por la venta al por mayor o al por menor, o por la exportación de los productos objeto de su actividad ni por la titularidad de almacenes y depósitos afectos a las actuaciones anteriores<sup>178</sup>.

No podemos obviar otras exenciones contenidas en la LRHL que pueden favorecer, en su caso, también a las SAT: una dirigida a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto; y otra para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.

## 6.2. En la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Estas sociedades no disfrutaban de ningún beneficio fiscal subjetivo específico en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ni en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de este impuesto en el régimen general ni en las que adaptan su contenido en el régimen foral vasco y navarro<sup>179</sup>.

<sup>177</sup> Para un análisis de la tramitación de las solicitudes de compensación que las entidades locales deben presentar a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Locales del Ministerio de Hacienda, *vid.* LUQUE MATEO, M.A.: «La tributación de la Sociedad Agraria de Transformación. Una entidad de economía social no cooperativa», *op. cit.*, pp. 26-28.

<sup>178</sup> LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, cit., pp. 83 y 84.

<sup>179</sup> Tanto es así que la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, primera Ley reguladora del tributo en España y predecesora de la actual, contenía una disposición final tercera que decía que «Los beneficios fiscales establecidos con anterioridad a la vigencia de la presente ley no producirán efectos en relación con el impuesto sobre el

Además, la previsión contenida en la letra c) del número Tres de la disposición adicional primera de la Ley 20/1990 que establece que disfrutarán de exención las operaciones sujetas al Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas que realicen las Sociedades Agrarias de Transformación con sus socios, en Canarias, Ceuta y Melilla, con excepción de las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles, no está vigente actualmente, puesto que en las citadas Ciudades Autónomas y Comunidad Autónoma se establecieron nuevas figuras tributarias que suprimieron el referido impuesto sin regular ningún tipo de beneficio fiscal para las SAT. En concreto, el Impuesto General Indirecto Canario no contempla exenciones para las SAT en buena lógica con su paralelismo con el IVA y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación vigente en Ceuta y Melilla se remite a las operaciones exentas en el IVA, de lo que podemos deducir la ausencia de bonificaciones para las SAT<sup>180</sup>.

---

valor añadido». Se refería a los supuestos de exención de las SAT en el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, al cual vino a sustituir el IVA.

<sup>180</sup> LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, cit., pp. 88 y 89.

## **CAPÍTULO IV.**

# **EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES LABORALES**

### **1. ORIGEN, MARCO NORMATIVO Y CALIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES LABORALES COMO ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL**

El fenómeno de la participación de los trabajadores en la empresa ha ido creciendo en importancia en los últimos tiempos aunque, evidentemente, no es nuevo<sup>181</sup>.

Desde la Unión Europea, la Recomendación del Consejo, de 27 de julio de 1992 (92/443/CEE), relativa al fomento de la participación de los trabajadores en los beneficios y los resultados de la empresa (incluida la participación en el capital), se invitaba a los estados miembros a reconocer los posibles beneficios de una utilización más extendida de fórmulas de participación de los trabajadores por cuenta ajena en los beneficios y los resultados de la empresa y se recomendaba garantizar que las estructuras jurídicas permitieran la introducción de las fórmulas de participación<sup>182</sup>. Dentro de esas estructuras jurídicas debía tenerse en cuenta la posibilidad de conceder estímulos, tales como incentivos fiscales u otras ventajas financieras, para fomentar la introducción de determinadas fórmulas de participación.

---

<sup>181</sup> A este fenómeno se le ha dado el nombre de “capitalismo popular”. El término ha sufrido una desnaturalización al pasar a hacer referencia, en muchos casos, a la propiedad de acciones por personas de capacidad económica reducida y no habituales de la posesión de estos títulos y sin relación laboral con la sociedad emisora de las acciones. Por ello CALVO ORTEGA considera que la similitud hay que buscarla con el “accionariado obrero”, figura más concreta y próxima a las sociedades laborales («Las sociedades laborales: problemas actuales y justificación científica de una fiscalidad adecuada», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 19, 2008, pp. 4-5).

<sup>182</sup> El Informe PEPPER «Fomento de la participación de los trabajadores y los beneficios y en los resultados de la empresa» de 1991 puso los cimientos de la Recomendación de la Comisión Europea de 5 de mayo de 1992, que fue adoptada por el Consejo.

El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la *Participación financiera de los trabajadores en Europa*<sup>183</sup> iba en esta dirección cuando señalaba que la participación financiera de los trabajadores representa una posibilidad de hacer participar más y mejor a las empresas y a los trabajadores, así como a la sociedad en su conjunto, en el éxito de la creciente europeización de la actividad económica. Además, se considera que la participación financiera de los trabajadores puede constituir uno de los mecanismos para fortalecer la competitividad de las PYMES europeas, ya que aumenta la identificación con ellas y la vinculación de sus trabajadores, objetivo alineado con la estrategia «Europa 2020».

Las sociedades laborales en España, en sintonía con las mencionadas disposiciones europeas, responden al modelo de empresa participada mayoritariamente y son uno de los máximos exponentes de la participación de los trabajadores en las empresas. Sin embargo, no son un modelo muy extendido ni dentro del sector empresarial en general, ni dentro de la economía social. Según datos de CIRIEC, en 2019 había 8.805 sociedades laborales en España, lo que representa el 18,53 por ciento del total de entidades de la economía social<sup>184</sup>. Lo cierto es que los poderes públicos no han creado las condiciones necesarias para el desarrollo de las sociedades laborales. La primera condición para el crecimiento de cualquier tipo social es su conocimiento por los trabajadores, estudiantes y, en su caso, por los operadores jurídicos. Frente a la difusión amplísima de las sociedades privadas y públicas, las laborales son unas grandes desconocidas. La segunda sería que se doten de una financiación adecuada, que solamente alcance a su constitución sino también a su funcionamiento, sin que normalmente sea suficiente la aplicación de los excedentes sociales. Las sociedades laborales se encuentran con dificultades que inciden negativamente en su desarrollo, como el limitado acceso al mercado de capitales por su tamaño, pequeño y medio, e incluso por su naturaleza<sup>185</sup>. Y la tercera condición necesaria es un régimen tributario adaptado a las necesidades del concreto tipo social, en el que sus características y fines sean tomados en cuenta. Las sociedades laborales realizan un interés general al crear un empleo estable y de calidad. Ello, junto a su especial debilidad en materia de financiación, basada, fundamentalmente, en las aportaciones de los socios, debería ser suficiente

<sup>183</sup> De 21 de octubre de 2010 (2011/C 51/01).

<sup>184</sup> CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019*, CIRIEC-España, 2019.

<sup>185</sup> En este sentido, la proposición de ley de sociedades laborales realizada por CONFESAL en julio de 2009 proponía incentivar la financiación de las sociedades laborales mediante la dotación de reservas, a través de mecanismos que puedan utilizarse para aumentar la cifra de capital social y mejorando las posibilidades de acceder a financiación externa.

para dotarlas de un régimen jurídico de incentivo, sin olvidar el mandato constitucional de fomento de la economía social del art. 129.2 de «facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción». No obstante, a pesar de la denominación de este capítulo, veremos que no se dota a estas entidades de un verdadero régimen fiscal específico, como sería deseable. Esto es algo que, además, contrasta con el especial tratamiento que se les da a otras figuras sociales como las cooperativas, aunque éste también sea francamente mejorable.

El origen de las sociedades laborales se encuentra en los años sesenta, con la creación del Fondo Nacional de Protección al Trabajo<sup>186</sup>, como método de autoempleo colectivo por parte de los trabajadores. Nace un tipo de sociedad a la que se le impone un funcionamiento especial como contrapartida de la concesión de una financiación específica por parte del sector público<sup>187</sup>.

Los primeros referentes legales de esta figura están dispersos en normas de distinto rango y con distinto objeto. Así, aparecen en la Disposición Final Segunda de la Ley de Cooperativas de 1974, que extiende a las sociedades laborales los beneficios fiscales de las cooperativas<sup>188</sup>. También en las Órdenes Ministeriales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 12 de enero de 1979 –que señala, entre otras cuestiones, los requisitos para obtener la calificación de sociedad laboral– y de 25 de enero de 1980.

Será la promulgación de la Ley 15/1986, de 25 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales la que racionalice la normativa aplicable a este tipo social, permitiendo dar un cauce jurídico adecuado a estas entidades, mediante la articulación de una serie de medidas tendentes a fomentar esta fórmula de organización económica y de participación de los trabajadores en la empresa de acuerdo con el mandato recogido en el artículo 129, 2 de la CE. Esta ley parte del modelo de sociedad anónima pero con unas

---

<sup>186</sup> Creado por la Ley 45/1960 de 21 de julio, por la que se crean determinados Fondos Nacionales para la aplicación social del Impuesto y del ahorro, su fin era, entre otros «conceder auxilios necesarios a aquellos trabajadores que de acuerdo con la legislación vigente cesen en su relación laboral por aplicación de los planes que para una mayor racionalización del trabajo y para el desarrollo y mejoramiento de sus instalaciones, presente en las empresas o sectores completos de una rama industrial y sean aprobados por el gobierno».

<sup>187</sup> SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Régimen tributario de las sociedades laborales. Propuestas de reforma», *GEZKI*, núm. 10, 2013, pp. 9 y 10.

<sup>188</sup> Lo hace con el siguiente tenor: «Las sociedades laborales, integradas exclusivamente por trabajadores que sean beneficiarios de préstamos del Fondo Nacional de Protección al Trabajo, gozarán de los beneficios tributarios establecidos para las cooperativas fiscalmente protegidas, en los términos que se fijen por el Gobierno, a propuesta conjunta de los Ministerios de Hacienda y Trabajo, previo informe de la Organización Sindical».

especialidades de funcionamiento sociolaboral que la hacen acreedora de unos beneficios fiscales cuyos requisitos serán establecidos en el Real Decreto 2696/1986, de 19 de diciembre, sobre tramitación de la concesión de beneficios tributarios a las Sociedades anónimas laborales.

La Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales –que vino forzada por las modificaciones que la integración de España en la Unión Europea introdujo en el régimen de las sociedades de capital y, posteriormente, por la creación de las Sociedades de Responsabilidad Limitada–, fue un importante avance en la regulación de la sociedad laboral<sup>189</sup> y permitió un gran desarrollo de esta fórmula societaria subrayando el eminente carácter social de las sociedades laborales como empresas de la economía social.

## 2. APROXIMACIÓN AL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES LABORALES

El tiempo transcurrido desde la promulgación de la Ley 4/1997 y, sobre todo, las reformas legislativas que, desde entonces, han afectado tanto al sector de las sociedades<sup>190</sup> como a la propia economía social<sup>191</sup>, hace evi-

<sup>189</sup> Esta norma y su desarrollo por el Reglamento del Registro de Sociedades Laborales, aprobado por Real Decreto 2114/1998, de 2 de octubre, fueron definidas, en su momento, como un «hito legislativo» en la regulación de estas entidades (VALPUESTA GASTAMINZA, E.M.: *Las Sociedades Laborales, Aspectos Societarios, Laborales y Fiscales*, Aranzadi, Pamplona, 1998).

<sup>190</sup> Las sociedades laborales, aunque pertenecen a la economía social por sus fines y principios orientadores, se consideran sociedades de capital por su forma (art. 1 de la Ley 44/2015). Y entre 1997 y 2015 se promulgaron, entre otras, normas del calado de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal; la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales; la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, o el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

<sup>191</sup> En 2011 se aprueba la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social que, a pesar de sus carencias (señaladas con acierto por CALVO ORTEGA, R.: «Entidades de Economía Social: Razones de una fiscalidad específica», en AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de Economía Social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005, pp. 33-63), contribuyó decisivamente a acotar y visualizar un sector de la realidad social muy importante tanto en términos cuantitativos como, sobre todo, cualitativos, que son los que permiten considerarlo un «polo de utilidad social» (MONTESINOS OLTRA, S., *La Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales*. CIRIEC-España, Revista Jurídica n.º 23/2012, p. 3). La ley fija, por primera vez cuáles son las empresas que forman parte de este sector, entre las que figuran expresamente las sociedades laborales (art. 5 de la LES). Pero es que, además, como ha señalado SUBERBIOLA GARBIZU, las sociedades laborales recogen los principios orientadores contemplados en el art. 4 de la LES en la medida en que: 1) tienen una gestión autónoma, transparente, democrática y participativa que respeta primacía de las personas

dente la necesidad de actualizar su marco normativo, lo que sucede con la Ley 44/2015, de 14 de octubre de Sociedades Laborales y Participadas (en adelante, LSLP) con el objetivo de dar un nuevo impulso a las sociedades laborales por su condición de empresas participadas por los socios trabajadores y abiertas a la integración como socios de los demás trabajadores de la empresa<sup>192</sup>. Es cierto que esta ley viene a cumplir, aunque con retraso, la obligación impuesta por la propia LES.

La LSLP solamente regula los aspectos que son específicos de las sociedades laborales en cuanto tales, como las condiciones para que las sociedades puedan obtener la calificación de laboral y puedan mantenerla, así como las peculiaridades por ostentar tal naturaleza. Pero la mayor parte de su régimen jurídico vendrá dado por otras normas: en cuanto a los aspectos societarios, por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. De hecho, la propia LSLP dispone que «en lo no previsto en esta ley, serán de aplicación a las sociedades laborales las normas correspondientes a las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, según la forma que ostenten» (disposición final tercera).

La LSLP regula, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, las sociedades participadas por los trabajadores entendiendo que son tales, no solo las sociedades laborales, sino a cualesquiera otras sociedades en las que los socios trabajadores posean capital social y derechos de voto y establece los principios a los que se someten y el posible reconocimiento que se pueda otorgar a estas sociedades, mediante las oportunas normas de desarrollo<sup>193</sup>.

Dedica un único artículo, el primero, a regular los elementos que van a determinar la configuración de una sociedad como laboral. Asimismo, contempla los incumplimientos sobrevenidos de estos requisitos y la aco-

---

que componen su accionariado y el fin social; 2) aplican los resultados obtenidos de la actividad económica al fin social; 3) se rigen por la solidaridad interna y con la sociedad mediante el impulso de la cohesión social la generación de empleo estable y de calidad y 4) mantienen su independencia respecto de los poderes políticos («Régimen tributario de las sociedades. Propuesta de reforma», *GEZKI*, núm. 10, 2013, p. 17).

<sup>192</sup> Y así lo expresa la propia exposición de motivos de la ley.

<sup>193</sup> Ciertamente es que las define de una forma muy laxa. El art. 19 de la LSLP considera sociedades participadas aquellas que no pudiendo ser sociedades laborales por no cumplir sus requisitos, «promuevan el acceso a la condición de socios de los trabajadores, así como las distintas formas de participación de los mismos», siempre que cumplan alguno de estos condicionantes: a) que cuenten con trabajadores que posean participación en el capital y/o en los resultados de la sociedad; b) que cuenten con trabajadores que posean participación en los derechos de voto y/o en la toma de decisiones de la sociedad y c) que adopten una estrategia que fomente la incorporación de los trabajadores a la condición de socios.

modación, en su caso, de nuevo a las previsiones de la ley, cuando se hayan producido esos incumplimientos. Según este precepto, las sociedades laborales son aquellas sociedades anónimas o de responsabilidad limitada que cumplen los siguientes requisitos para que puedan obtener la calificación *laboral*:

- a) Relativo a la titularidad del capital social: la mayoría del capital social debe ser propiedad de trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos de forma personal y directa, en virtud de una relación laboral por tiempo indefinido. Esto es lo que define la esencia de las sociedades laborales.
- b) Relativo a la distribución del capital social. Ningún socio podrá ser titular de acciones o participaciones sociales que representen más de la tercera parte del capital social. Esta exigencia busca, por un lado, un equilibrio entre la mayor aportación a la sociedad y, por otro lado, la necesaria formación de la voluntad social con criterios democráticos<sup>194</sup>.

Se recogen dos excepciones. La primera consiste en que la sociedad laboral se constituya inicialmente por dos socios trabajadores con contrato por tiempo indefinido<sup>195</sup>. Y la segunda, que los socios sean entidades públicas, de participación mayoritariamente pública, entidades no lucrativas o de la economía social, en cuyo caso la participación podrá superar dicho límite, sin alcanzar el cincuenta por ciento del capital social.

Respecto a este segundo requisito, las sociedades laborales deberán dotar y aplicar debidamente la reserva especial que deben constituir las sociedades laborales en cada ejercicio económico, hasta alcanzar el doble del capital social, con una dotación del 10 % del beneficio líquido y que destinarán a la compensación de pérdidas y/o la adquisición de acciones o participaciones propias.

<sup>194</sup> Para CALVO ORTEGA («Sociedades Laborales». *Cuadernos Civitas*. Aranzadi, Cizur Menor, 2013 p. 46), la sociedad laboral, en materia de formación de voluntades, constituye un tipo intermedio entre la sociedad anónima y la sociedad cooperativa de trabajo, en la medida en que se rige por criterios de capital, pero con apertura a criterios democráticos, puesto que ningún socio puede tener más de un tercio del capital social.

<sup>195</sup> En este caso, tanto el capital social como los derechos de voto estarán distribuidos necesariamente al cincuenta por ciento. Estas sociedades deberán adaptarse a lo previsto con carácter general en la ley en un plazo máximo de treinta y seis meses. Al exigir que los dos socios sean de trabajo, no se modifica mucho la situación real actual, en la que hay muchas sociedades con tres o cuatro socios, pero solo dos con la condición de trabajadores. En cualquier caso, la ley contempla este supuesto como transitorio durante los tres primeros años de vida de la empresa, optando porque las sociedades laborales, como regla general, cuenten con, al menos, tres socios.

- c) Relativo al volumen de trabajo realizado por trabajadores contratados por tiempo indefinido que no sean socios. Se exige que el número de horas-año trabajadas por éstos no sea superior al cuarenta y nueve por ciento del cómputo global de horas-año trabajadas en la sociedad laboral por el conjunto de los socios trabajadores<sup>196</sup>.

Se han señalado, a este respecto, dos problemas<sup>197</sup>. Aunque este mecanismo de limitación del trabajo por parte de trabajadores no socios vinculados con contrato indefinido a la sociedad debería facilitar la conversión de trabajadores en socios, en la práctica, puede desembocar en situaciones de abuso de la contratación temporal, algo contradictorio con la propia naturaleza de estas sociedades. Y, en otras ocasiones, el problema viene dado porque los trabajadores no quieren ser socios, sobre lo que la ley no se pronuncia y que podría originar la descalificación de la sociedad.

### 3. BENEFICIOS FISCALES DE LAS SOCIEDADES LABORALES

A la hora de analizar la fiscalidad de las sociedades laborales, no debemos perder de vista dos cosas: una es que, como señaló en su día DE LA PEÑA VELASCO y corroboró el resto de la doctrina, no constituye propiamente un régimen tributario<sup>198</sup>; y dos, que la regulación de beneficios fiscales para este tipo social se justifica por el consabido mandato constitucional que obliga a los poderes públicos a promover la participación de los trabajadores mediante el acceso a la titularidad de los medios de producción. Y tampoco hay una actuación en el campo crediticio que compense esta ausencia de apoyo fiscal. En coherencia con esto, debemos seguir reclamando un régimen fiscal específico que ayude a las sociedades laborales dotándolas de instrumentos que faciliten su financiación y situándolas en igualdad de condiciones respecto a empresas de dimensiones superiores, así como permitiéndoles el cumplimiento de los objetivos que les son propios y que

<sup>196</sup> No computará para el cálculo de este límite el trabajo realizado por los trabajadores con discapacidad de cualquier clase en grado igual o superior al treinta y tres por ciento. El volumen de horas-año que se recogió en la LSLP y que es independiente de la dimensión de la sociedad, fue criticado por el Dictamen 6/2015 del Consejo Económico y Social al anteproyecto de ley que entendía que, si bien podría favorecer el funcionamiento de las sociedades laborales, sin embargo, puede entrar en colisión con los principios sustanciales sobre los que se sustentan y, por tanto, afectar al concepto mismo de sociedad laboral (p.10).

<sup>197</sup> DÍEZ ACIMAS, L.: «Régimen jurídico de las Sociedades Laborales y Participadas (Análisis de la ley 44/2015, de 14 de octubre)», *Deusto Estudios Cooperativos*, núm. 8, 2016, p. 67.

<sup>198</sup> DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Capítulo VII. Régimen tributario de las sociedades laborales», en ALONSO ESPEINOSA, F.J. (Dir.): *Régimen jurídico de las sociedades laborales: estudio sistemático de la Ley 4/1997*, Valencia, Tiriant lo Blanch, 1997, p. 176.

resultan de interés general, esto es, la creación de un empleo estable y de calidad, la participación en el capital social de los trabajadores.

Dicho esto, las sociedades laborales no tienen una ley fiscal específica como tienen las sociedades cooperativas. El tratamiento fiscal de estas empresas se recoge, en parte, en la propia LSLP, cuyo capítulo II regula los beneficios fiscales, exigiendo tener la calificación de *laboral* de la sociedad como único requisito para acceder a ellos<sup>199</sup>. Sin embargo, esto no debe llamar a engaño. La regulación fiscal contenida en la LSLP es sumamente escasa, puesto que el citado capítulo contiene un solo artículo, el 17<sup>200</sup>, con

<sup>199</sup> A lo largo de la regulación de las sociedades laborales en el tiempo se han ido suprimiendo los requisitos exigidos para acceder a los beneficios fiscales que se regulan para ellas. Primero desapareció de la 4/1997 la limitación temporal de las exenciones y bonificaciones y la solicitud de reconocimiento previo de las mismas por parte de la administración que recogía el Real Decreto 2696/1986, de 19 de diciembre sobre tramitación de la concesión de beneficios tributarios a las sociedades anónimas laborales. Y en la ley vigente se eliminó la necesidad de destinar al fondo especial de reserva en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible el beneficio 25 % de los beneficios líquidos, que estaba en el art. 20. B) de la Ley 4/1997. Este requisito, de carácter fiscal, fue criticado por la doctrina. Desde un punto de vista técnico, porque no se puede comprobar el cumplimiento del requisito en un impuesto que impuesto instantáneo, ya que el ejercicio económico en el que se haya producido el hecho imponible no habrá terminado y en consecuencia no podrá probarse la idoneidad de la dotación. Así, DE LA HUCHA CELADOR que, incluso, propuso superar dicha incongruencia mediante la presentación de un escrito en el que la sociedad se comprometía a aplicar el 25% del beneficio líquido al FER para que, una vez terminado el ejercicio la administración pueda comprobar efectiva dotación («Beneficios fiscales de las sociedades laborales» en *Comentario al Régimen Legal de las Sociedades Mercantiles*, tomo XV, Civitas, Madrid, 2000, p.355). Y, desde un punto de vista finalista, no sirve para lograr uno de los objetivos de la sociedad laboral como entidad de economía social, que es proteger la forma social fomentando su autofinanciación. En definitiva, esta carga que reduce el beneficio del socio y no guarda relación con el escaso beneficio fiscal disfrutado ni con la función social que tienen las sociedades laborales como creadoras de empleo y vehículos de participación de los trabajadores en la empresa y en su capital. Para SUBERBIOLA GARBIZU, parece más bien un mecanismo que evita que los beneficios fiscales aplicados a la sociedad se repartan entre los socios como dividendo («Régimen tributario de las sociedades. Propuesta de reforma», *GEZKI*, núm. 10, 2013, p. 29). No obstante, se mantiene la obligación de dotar esta reserva en los términos del art. 14, puesto que, como veremos, el art. 15 de la LSLP regula como causa de descalificación la falta de dotación de esta reserva.

<sup>200</sup> Al menos, en la regulación vigente la denominación de este capítulo es «Beneficios fiscales», más atinado y menos pretencioso que la del mismo capítulo de la Ley 4/1997, que era «Régimen Tributario» y que recogía tres artículos (del 19 al 21) que se limitaban a enumerar beneficios en un único impuesto, ITPAJD. Además, ni siquiera todos los artículos tenían carácter tributario, puesto que el art. 21 regulaba el encuadramiento de los socios trabajadores en el sistema de la Seguridad Social. La parte de fiscalidad se complementa con la disposición adicional cuarta, apartado 2 y con la disposición adicional sexta que dejan salvo los regímenes tributarios forales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

el siguiente tenor: «Las sociedades que sean calificadas como laborales gozarán, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de una bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en Derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral».

No se recoge, por tanto, un tratamiento fiscal integral de esta figura. No se contempla un régimen fiscal de las sociedades laborales en la imposición sobre la renta tanto de la propia entidad como de sus socios personas físicas; tampoco se hace referencia al tratamiento fiscal que debieran tener las transmisiones de acciones o participaciones sociales de una sociedad laboral; no se recogen beneficios fiscales que fomenten la participación de los trabajadores como socios en la sociedad, etc. En definitiva, a la luz de esta regulación, parece difícil que llegue a cumplirse el mandato del artículo 129.2 de la CE.

Pasemos, en cualquier caso, a analizar los requisitos que se exigen en la LSL para que se puedan aplicar los exiguos beneficios fiscales aplicables a las sociedades laborales.

### **3.1. Requisito para la aplicación de los beneficios fiscales. La calificación como sociedad laboral**

Como hemos adelantado, la LSLP solo exige, como requisito para optar a los beneficios fiscales que pudieran corresponder, que la sociedad tenga la calificación de *laboral*. Esto significa, por un lado, que no basta que se cumplan los requisitos necesarios para encuadrarse dentro de este tipo de sociedades sino que, además, se requiere de un acto administrativo que aprecie esta circunstancia; y por otro lado, que las “sociedades participadas” del art. 19 de la LSLP no podrán optar a ellos.

Según el art. 2 de la LSLP establece que la competencia tanto para otorgar la calificación, como para controlar el cumplimiento de los requisitos para mantenerla y para resolver sobre la descalificación corresponde al Ministerio de Empleo y Seguridad Social o, en su caso, a los órganos competentes de las comunidades autónomas que hayan recibido los correspondientes trasposos de funciones y servicios en materia de calificación y registro de sociedades laborales.

Esto supone en la práctica que, salvo para las sociedades laborales radicadas en Ceuta y Melilla (donde existe un registro administrativo de

sociedades laborales dependiente de la dirección General del trabajo autónomo, de la economía social y de la responsabilidad social de las empresas), la competencia corresponda a las comunidades autónomas. La calificación otorgada por una autoridad competente tendrá plena eficacia en todo el territorio nacional sin necesidad de que la sociedad realice ningún trámite adicional o cumpla nuevos requisitos<sup>201</sup>.

El apartado segundo del mismo precepto dispone que la sociedad interesada en obtener la calificación de *laboral* presentará la correspondiente solitud, a la que acompañará la documentación que se determine reglamentariamente. Se distingue aquí entre sociedades de nueva creación y sociedades preexistentes que se transformen en laborales. Para las sociedades de nueva constitución la ley exige, en todo caso, que aporten copia autorizada de la escritura, en la que conste expresamente la voluntad de los otorgantes de fundar una sociedad laboral. Si la sociedad es preexistente, deberán aportar certificación literal del Registro Mercantil sobre los asientos vigentes, copia autorizada de la escritura de elevación a público de los acuerdos de la junta general favorables a la calificación de sociedad laboral y a la modificación de los artículos de sus estatutos para adaptarlos a lo previsto en la LSLP, así como del libro registro de acciones nominativas o del libro registro de socios que refleje la titularidad de las acciones o participaciones.

De acuerdo con esto, sólo descalificación, es decir, la pérdida de la condición de laboral por las causas previstas en el art. 15.1 de la LSLP, determina la pérdida de los beneficios fiscales. Así lo dispone su apartado 5 cuando afirma que «la descalificación como laboral conllevará la pérdida y el reintegro de los beneficios y ayudas públicas, adquiridos como consecuencia de su condición de sociedad laboral desde el momento en el que la sociedad incurra en la causa de descalificación». Para CALVO VERGEZ, la citada previsión, al contener una referencia genérica a los beneficios tributarios sin concretarlos en ningún impuesto, resulta lo suficientemente amplia como para poder defender su aplicación a cualquier incentivo fiscal, ya sean los contemplados en su ley propia o los dispuestos en las normas tributarias<sup>202</sup>.

---

<sup>201</sup> Incluida por primera vez en la ley, esta afirmación confirma algo que era evidente: que una sociedad laboral calificada como tal no tiene que acreditar tal condición ante otra autoridad para realizar su actividad en el territorio de otra comunidad autónoma. No obstante, para algunos, esta inclusión expresa, evita posibles conflictos al respecto (así, DÍEZ ACIMAS, L.: «Régimen jurídico de las Sociedades Laborales y Participadas (Análisis de la ley 44/2015, de 14 de octubre)», *Deusto Estudios Cooperativos*, núm. 8, 2016, p. 79).

<sup>202</sup> «Sociedades Laborales consideraciones tributarias», en CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Civitas, Ma-

Se regulan dos causas legales que abocan a la pérdida de la calificación como *sociedad laboral*, que son las siguientes: primera, la superación de los límites establecidos en el art. 1, sin perjuicio de las excepciones previstas. Y segunda, la falta de dotación, la dotación insuficiente o la aplicación indebida de la reserva especial. De acuerdo con lo estipulado en el art. 14, esta reserva especial se dotará con el 10 por ciento del beneficio líquido de cada ejercicio, hasta que alcance al menos una cifra superior al doble del capital social y se podrá destinar, además de compensar pérdidas, a la adquisición de autocartera por parte de la sociedad con el objeto de facilitar su posterior enajenación por los trabajadores, todo ello en línea con uno de los objetivos principales de la ley, que es la articulación de mecanismos para procurar el acceso de los trabajadores a la condición de socios.

### 3.2. Incentivos fiscales de las sociedades laborales

Las sociedades laborales están sometidas al régimen general en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a los impuestos y tributos locales, con las excepciones que ahora veremos.

#### 3.2.1. En el ITPAJD

Las sociedades que sean calificadas como laborales disfrutarán de una bonificación del 99 por ciento de las cuotas que se devenguen por la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los trabajadores de la sociedad laboral, tal y como dispone la propia LSLP en su art. 17<sup>203</sup>.

---

drid, 2005, p. 330. Por su parte, DE LA HUCHA CELADOR cree que el problema debería resolverse a favor de los intereses de la sociedad laboral, y que ésta no puede verse privada de los beneficios contemplados en el IS en aquellos períodos impositivos en los que tuvo la calificación de laboral, aunque la descalificación administrativa se produzca dentro del plazo de prescripción del impuesto («Beneficios fiscales de las sociedades laborales», en *AAVV Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles*, Tomo XV, Madrid, Civitas, 2000).

<sup>203</sup> Este beneficio fiscal es el heredero del contenido en la letra B) del art. 19 de la anterior Ley 4/1997 de Sociedades Laborales. El citado artículo contenía tres apartados más que regulaban otros tantos beneficios en el ITPAJD. La letra A) dejó de resultar necesaria a partir de 2013, con la reforma del art. 45.I.B).<sup>11</sup> del texto refundido de la Ley ITPAJD operada –del Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo. Tampoco la bonificación de la letra C) resulta útil, en la medida en que la transformación societaria que se contemplaba en ese supuesto, que era el paso de sociedad anónima laboral a socie-

Este beneficio fiscal que, por un lado, concreta a qué concepto de modalidad impositiva se aplica dicha bonificación, la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y, por otro, amplía el ámbito material de la misma al referirse, además de a la adquisición de bienes también a los derechos provenientes de las empresas de la que proceden la mayoría de los trabajadores resulta, en la práctica, escasamente operativo puesto que sólo surte efecto respecto de los inmuebles que provengan de la empresa que procedan la mayoría de los trabajadores y que la operación no esté sujeta a IVA<sup>204</sup>. En efecto, para que el beneficio sea aplicable es necesario que la adquisición de un conjunto de elementos que formen parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo esté sujeta y no exenta al ITPO. Por consiguiente, para ver el verdadero alcance de su operatividad, debemos analizar los distintos supuestos en los que entra en juego la relación entre el IVA y el ITPAJD<sup>205</sup>.

Así, las transmisiones de bienes y derechos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios no están sujetas a IVA (*ex art.* 7.1.a de la LIVA). Pero ello no significa su sujeción automática a ITPO, pues el art. 7.5 del texto refundido de la Ley del ITPAJD dispone que las transmisiones y demás operaciones que integran el hecho imponible del ITPO no quedan sujetas al mismo cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial y profesional. Es más, se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y, por tanto, no sujetas a ITP, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las

---

dad limitada laboral (o viceversa), está exenta de tributación, tanto en IOS como IAJD. Por último, la bonificación contenida en la letra D) conservaba su operatividad solo para las hipotecas, no para otro tipo de préstamos, exentos de ITPO y no sujetos a IAJD. En todo caso, conservando la bonificación del 99 % en Itp o de la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que procedía la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral, no solo no se mejora el régimen tributario de las sociedades laborales sino que queda «prácticamente vacío de contenido» en la Ley 44/2015 (ALGUACIL MARÍ, M.P.: «La necesaria reforma del tratamiento fiscal de las sociedades laborales», en AA.VV.: *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, MADRID, IEF, 2015, p. 79).

<sup>204</sup> LOZANO SERRANO, C.: «¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2006, p. 31.

<sup>205</sup> SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Beneficios fiscales de las sociedades laborales en la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas», *Lex Social*, vol. 7, núm. 2, 2017, pp.118 y 119.

efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto (art. 4.2. b de la LIVA).

Según esto, debemos fijarnos en qué elementos se sustancia la adquisición efectuada a la entidad de la que provienen la mayoría de los socios trabajadores. Puesto que la transmisión de «un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional» no está sujeta al IVA, para que la sociedad laboral pueda eventualmente beneficiarse de la bonificación que contempla el art. 17 de la LSLP, deberemos analizar si la adquisición efectuada se engloba dentro del supuesto contemplado en el art. 7.1 LIVA.

Se nos presentan, en este punto, dos posibilidades:

- Que lo que se transmite sea un elemento aislado, incapaz por sí mismo de constituir una unidad económica apta para desarrollar la actividad. La transmisión, en este caso, estará sujeta a IVA y, en consecuencia el beneficio no resultará aplicable (salvo que se trate de la segunda transmisión de un inmueble y no se renuncie a la exención del artículo 20.Uno.21 de la LIVA).
- Que se realice una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de elementos corporales e incorporeales que constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional. Esta operación tampoco quedaría sujeta ni a IVA (*ex art. 7.1 de la LIVA*) ni a ITPO (*ex art.7 del TRITPAJD*), salvo que, como dispone su apdo. 5 *in fine*, queden sujetas por tratarse de «entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

En resumen, en la práctica sólo quedan sometidas al ITPO las entregas de los inmuebles que provengan de la empresa que procedan la mayoría de los trabajadores y este será el único supuesto de aplicación de la bonificación del 99%. Incluso, puede limitarse aún más en el caso de que la empresa transmitente renunciara a la exención del art. 20.2 de la LIVA. En este supuesto, la transmisión quedaría sujeta al IVA y a la modalidad gradual del IAJD por la primera copia de la escritura pública a través de la

cual se documenta la transmisión, puesto que no se contempla bonificación alguna para esta modalidad del impuesto<sup>206</sup>.

Con relación a la modalidad de operaciones societarias, en aplicación del Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que modificó el del art. 45.I.B).11 del texto refundido de la Ley ITPAJD, estarán exentos la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social. No obstante, como sabemos, esta exención no es específica de las sociedades laborales sino que está generalizada a todo tipo de entidades, lo que, de partida no dota a las sociedades laborales de ninguna ventaja fiscal respecto a otras realidades empresariales que nada tienen que ver con la economía social.

Si lo que se pretende es la constitución y afianzamiento de sociedades laborales, es lógico que no estén exentas de las operaciones de disminución de capital ni las de disolución, pero parece discutible que no se contemple la exención de las aportaciones que los socios realicen para reponer pérdidas sociales algo que, en el fondo, tiene el mismo significado que una ampliación de capital. La finalidad sería la misma: favorecer la consolidación de las sociedades asó como evitar que se pueda incurrir en una causa de disolución o que sus recursos se vean mermados.

### 3.2.2. *En el Impuesto sobre Sociedades*

En lo que concierne al apartado de beneficios fiscales de las sociedades laborales, quizá la ausencia más notoria en la LSLP sea la del IS, que pone de manifiesto que la intención del legislador es someter a este tipo de entidades de la economía social a un régimen fiscal análogo al que se ven sometidos los sujetos pasivos del régimen general del impuesto, lo que no se alinea con los objetivos que debiera cumplir a la luz del artículo 129.2 de la CE

En este impuesto, a las sociedades laborales les es de aplicación la libertad de amortización de los elementos de inmovilizado, material e inmaterial afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de su fecha de calificación como tales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 12.3.a) de la LIS<sup>207</sup>. Entendemos aquí que, puesto que

<sup>206</sup> *Ibid.*, p. 120.

<sup>207</sup> La derogada Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades incorporó este beneficio a su cuerpo normativo en su art. 11.2.a), que antes estaba regulado

no se indica lo contrario, se aplica a todos los elementos del inmovilizado, nuevos o usados, que estando afectos a la actividad hayan sido adquiridos durante los cinco primeros años (que no ejercicios o periodos impositivos) a partir de la fecha de su calificación. Y, como derecho que es, puede utilizarse como mejor convenga a la sociedad, incluso, después de haber transcurrido los cinco primeros ejercicios desde su calificación siempre que el inmovilizado haya sido adquirido en ese período<sup>208</sup>. Es el beneficio fiscal más importante establecido a favor de las sociedades laborales.

En cuanto a la imposición directa de la renta generada por las sociedades laborales, el citado art. 12.3.a) de la LIS es el único que siquiera las nombra, por lo que su actual configuración adolece de una falta de rigor técnico que se traduce en la ausencia de consideración de sus características específicas como empresa de economía social, y ello no sólo dentro de la LSLP, sino también en la LIS<sup>209</sup>.

Ahora bien, nada obsta a que se puedan acoger a los beneficios recogidos para las empresas de reducida dimensión, en el Capítulo XI del Título VII de la LIS. De hecho, a día de hoy, su fiscalidad es esencialmente la misma de las empresas de reducida dimensión, porque normalmente constituyen una pyme, en el sentido de la definición de la misma realizada por la Comisión Europea<sup>210</sup>, pero sobre todo, porque su carácter de sociedad personalista la ubica en el contexto de este tipo de empresas.

No obstante, lo apropiado sería el desarrollo de los aspectos fiscales de la LSLP, de manera que se estableciera un régimen que adaptara las previsiones de la LIS a las sociedades laborales y que incentivara de forma efectiva su constitución, la participación de sus trabajadores en el capital social, y el desarrollo de su actividad económica.

---

en el art. 20.2 de la Ley 15/1986. Establecía la posibilidad de amortizar los elementos del activo afectos a la actividad adquiridos dentro de los cinco años desde la adquisición de la condición de sociedad laboral.

<sup>208</sup> Así también la Consulta Vinculante de la DGT V0957-08 de 13 de mayo.

<sup>209</sup> Para CALVO VERGEZ, la regulación contenida en Ley 27/2014 debería de servir «para flexibilizar las condiciones requeridas para constituir sociedades laborales, al objeto de que los trabajadores accedan al estatus de socio y al accionariado de las compañías o para poder modificar las horas de trabajo de los no socios» («En defensa de las sociedades laborales: la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, y la creación de un nuevo marco jurídico destinado al fortalecimiento de estas entidades», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5, 2016, p. 83.

<sup>210</sup> Informe de la Comisión PEPPER II (COM (96) 697).

### 3.3. Beneficios fiscales para los socios de las sociedades laborales

Las especialidades tributarias de las sociedades laborales se reducen a los dos impuestos a los que nos hemos referido. En la LSLP nada se dice respecto del IRPF, en tanto que sociedades participadas por personas físicas.

En la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), las menciones a las sociedades laborales se reducen al art. 7.n) y al 68.1<sup>211</sup>.

El primero, declara exenta la prestación por desempleo percibida en la modalidad de pago único, condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años. Este beneficio fiscal no es exclusivo de las sociedades laborales, ni siquiera de las entidades de economía social, ya que, también se aplica a cualquier otra persona que haya capitalizado en la modalidad de pago único el desempleo realizando una aportación al capital social de una entidad mercantil, o que mantenga, durante idéntico plazo, de la actividad en el caso de que se trate de un trabajador autónomo.

El segundo, que ha sido modificado por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del Ecosistema de las empresas emergentes (en adelante, LFEEE), establece una deducción del 50 por ciento en la cuota por «inversión en empresa de nueva o reciente creación», aunque con muchos condicionantes, entre otros que la adquisición debe ser en el momento de constitución de la sociedad o en los 5 años siguientes a la misma y el no poder superar, junto con el cónyuge o parientes hasta segundo grado, de participaciones en la misma sociedad que superen el 40 por ciento del capital social<sup>212</sup>. Tampoco es exclusiva de las sociedades laborales, puesto que se extiende a las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada y

<sup>211</sup> ALGUACIL MARÍ ha señalado que «esta parca previsión contrasta con la abundancia de sistemas de incentivo de la entrega de acciones y participaciones a los trabajadores, así como de los mecanismos de participación en los resultados de la empresa, es inexistentes en otros países de nuestro entorno y en particular, en los países de la UE» («La necesaria reforma del tratamiento fiscal de las sociedades laborales», en AA.VV.: *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Madrid, IEF, 2015, p. 65).

<sup>212</sup> Se ha aumentado el porcentaje de deducción del 30 por ciento al 50 por ciento actual y la base de la deducción de 60.000 a 100.000 euros. También se ha incrementado de 3 a 5 años el plazo en el que, desde la constitución de la sociedad, hay que realizar la adquisición. Este período alcanza los 7 años para las empresas emergentes. Para un análisis completo de las novedades introducidas por la LFEEE, véase AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C.: *Las empresas basadas en el conocimiento universitarias y las empresas emergentes. Régimen jurídico tras la promulgación de la LOSU e incentivos fiscales a la I+D+i*, Madrid, Dykinson, 2024, en

su finalidad es incentivar las inversiones temporales hasta que la empresa pueda autofinanciarse<sup>213</sup>.

Aunque no está pensada expresamente para las sociedades laborales, también les resulta de aplicación la exención en la entrega de acciones o participaciones de la empresa a sus trabajadores, hasta los 12.000 € anuales, siempre que se realice en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa y ninguno de ellos supere por sí solo o con sus familiares un 5 por ciento del capital social (art. 42.3.f) de la LIRPF). Regulación que se completa con el artículo 43.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, que desarrolla los requisitos que deben reunir estas entregas<sup>214</sup>.

La LFEEE ha añadido a este apartado el siguiente párrafo: «La exención prevista en el párrafo anterior será de 50.000 euros anuales en el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente [...]. En este supuesto, no será necesario que la oferta se realice en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, debiendo efectuarse la misma dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuir a la participación de los trabajadores en esta última. En el caso de que la entrega de acciones o participaciones sociales a que se refiere este párrafo derive del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones previamente concedidas a los trabajadores por la empresa emergente, los requisitos para la consideración como empresa emergente deberán cumplirse en el momento de la concesión de la opción».

Como vemos, para las empresas emergentes se prevé un aumento del límite monetario de la participación en la empresa que puede repartirse anualmente a cada trabajador, que pasa de 12.000 a 50.000 euros y basta que se efectúen dentro de la política retributiva general de la empresa, y que contribuyan a la participación de los trabajadores de la misma, no quedando sujetos a los límites previstos con carácter general.

---

prensa, dentro del capítulo dedicado a las «Las empresas emergentes (start-ups). Incentivos fiscales y otras medidas de fomento».

<sup>213</sup> Si la finalidad fuera facilitar el acceso de los trabajadores al capital de la empresa, no tendrían sentido los límites al periodo de permanencia en el capital, a la cifra de negocios de la entidad y al porcentaje de participación en la misma que recoge el precepto.

<sup>214</sup> A grandes rasgos exige que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa; que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por ciento y que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

En la medida en que las sociedades laborales cuentan con una política retributiva que contribuye a la participación de los trabajadores –justamente, esa es una de las finalidades para las que se regula la reserva especial: para la adquisición de participaciones para el acceso de sus trabajadores a la condición de socios– convenimos con ALGUACIL MARÍ que este régimen debería extenderse a las sociedades laborales<sup>215</sup>.

---

<sup>215</sup> «La necesaria reforma del tratamiento fiscal de las sociedades laborales», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm. 153, 2022, p. 274.

# CAPÍTULO V.

## EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN Y LOS CENTROS ESPECIALES DE EMPLEO

### 1. INTRODUCCIÓN

Las empresas sociales de inserción laboral, conocidas generalmente como WISEs, acrónimo de la denominación en inglés de *Work Insertion Social Enterprises*, tienen como objetivo principal la integración social y laboral de personas con necesidades de apoyo, sea por su situación de riesgos de exclusión o vulnerabilidad, sea por alguna discapacidad o dificultad física o psíquica, a través del desempeño de una manera temporal o permanente de una actividad laboral en entornos de trabajo inclusivos para el acceso al empleo, crecimiento profesional y personal<sup>216</sup>. Las WISEs son organizaciones empresariales de empleo protegido que favorecen la contratación laboral de personas excluidas del mercado laboral ordinario con escasa o baja productividad laboral, a las cuales, por medio del trabajo, se les proporcionan herramientas laborales, así como una formación adecuada para desarrollar un puesto de trabajo.

En España, hay principalmente tres tipos de entidades que se engloban dentro del concepto de WISEs: las empresas de inserción, los centros especiales de empleo y las cooperativas de sociales, con los subtipos de cooperativas de iniciativa social y las de integración. Las dos primeras son reconocidas expresamente en el artículo 5.1 de la LES como entidades de la economía social y las cooperativas sociales lo son por ser un subtipo de cooperativa que es el prototipo de empresa de la economía social y que inicia el listado de las entidades que forman parte de la economía social que contienen dicho precepto: «Forman parte de la economía social las cooperativas [...], las empresas de inserción, los centros especiales de empleo [...]».

---

<sup>216</sup> Para una visión de las WISEs en Europa en la actualidad: GALERA, G. et al.: *Report on trends and challenges for work integration social enterprises (WISEs) in Europe*, 2022.

Además, estos tres tipos de empresas son calificadas por la doctrina<sup>217</sup> como *empresas sociales* por cumplir las características o elementos que se consideran necesarios que concurren y que han sido reconocidos en Europa por el Plan de Acción para la Economía Social de 2021 (PAES)<sup>218</sup>: operan proporcionando bienes y servicios para el mercado de manera emprendedora y a menudo innovadora, con objetivos sociales o medioambientales como motor de su actividad empresarial; los beneficios se reinvierten principalmente para alcanzar su objetivo social; y su forma de organización y propiedad también se basa en principios democráticos o participativos o se centra en el progreso social. En nuestro ordenamiento no existe todavía un reconocimiento explícito de esta figura, aunque en 2023 se publicó el anteproyecto de ley integral de impulso de la economía social que proponía modificar la LES para incluir este concepto en dicha ley y permitir que bajo ciertas condiciones las sociedades de capital sin ánimo de lucro y con fines sociales pudieran obtener la calificación de empresas sociales y de la economía social<sup>219</sup>.

Desde la perspectiva tributaria no existe en España un régimen propio para las empresas sociales de inserción laboral más allá de que, como prestan determinados servicios comunes, les sean de aplicación similares deducciones o bonificaciones por lo que se hace necesario un estudio separado de la fiscalidad de estas figuras en los distintos impuestos. Cabe adelantar como conclusión a dicho estudio que a la vista del tratamiento tributario que reciben las WISEs en España no se puede decir que la fiscalidad constituya un elemento significativo para la constitución de estas empresas (ni siquiera

---

<sup>217</sup> Así, por todos, DÍAZ-FONCEA, M. y MARCUELLO SERVÓS, C.: «Las empresas sociales en España: concepto y características», *Revista Vasca de Economía Social*. GEZKI, núm. 8, 2012, pp. 143-163; y SOLÓRZANO *et al.*: «La identidad de la empresa social en España: análisis desde cuatro realidades socioeconómicas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 92, 2018, pp. 155-182 y VARGAS VASSEROT, C.: «Las empresas sociales como entidades de la economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuesta de *lege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de economía social». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 41, 2002, pp. 289-329.

<sup>218</sup> Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, 9 de diciembre de 2021 (COM(2021) 778 final).

<sup>219</sup> Muy crítico con la propuesta de regulación de las empresas sociales en la LES por ser excesivamente endogámica: VARGAS VASSEROT, C.: «Las empresas sociales con forma mercantil como parte de la economía social. Propuestas de regulación en España y análisis crítico del anteproyecto de Ley Integral de Impulso de la Economía Social», en HENRÝ, H. y VARGAS VASSEROT, C. (Coords.): *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria*, Madrid: Dykinson, 2023.

ra para las cooperativas sociales, a las que sería de aplicación el régimen tributario contenido en la Ley 20/1990) y, por ende, para combatir el desempleo, la exclusión social y la discriminación y para lograr la integración sociolaboral de determinados colectivos, algo que es muy criticable<sup>220</sup>.

No obstante, hay que celebrar que con la promulgación de la Ley 31/2015 por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social, las empresas de inserción y los centros especiales de empleo son declaradas *entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General* (SIEG) a través de la reforma del artículo 5.1 de la LES. Esta declaración, como el mismo precepto indica, puede extenderse a cualesquiera otras entidades de la economía social que tengan por objeto igualmente la inserción laboral de colectivos en riesgo de exclusión, como son las cooperativas de iniciativa social o de integración, conforme a lo que se establezca reglamentariamente. No obstante, como todavía no ha habido dicho desarrollo reglamentario, en la actualidad las cooperativas que no sean calificadas como empresas de inserción o centros especiales

La calificación de SIEG tanto de las empresas de inserción como de los centros especiales de empleo se configura como una verdadera medida de promoción de estas entidades, ya que esto permite incrementar sensiblemente el número e importe de las ayudas estatales por compensación del servicio público que realizan, así como obtener algunos beneficios en materia de tributos y en contratación pública, sin colisión con el Derecho de la competencia europeo. Todo ello en aplicación de la Decisión de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2011, que recoge las condiciones compatibles para que una ayuda estatal sea compensada como SIEG por la realización de un servicio público y, por lo tanto, no tengan que ser comunicadas a la UE. Estas condiciones tienen su origen en la jurisprudencia del TJUE, en especial con el asunto *Ferring* (Sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2001 en el asunto C-53/00), confirmada en el asunto *Altmark* (Sentencia del TJUE de 24 de julio de 2003 en el asunto C-280/00). El TJUE manifestó en la primera de estas sentencias que las compensaciones por servicio público no constituyen ayuda estatal a tenor de lo dispuesto en el art. 107 del Tratado de la Unión Europea, siempre que se cumplan cuatro criterios cumulativos, que son los que después se plasmarían en la citadas

---

<sup>220</sup> Como hizo en el ámbito de las empresas de inserción, BONET SÁNCHEZ, M. P.: «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 21, 2010, pp. 29 y s.

Decisión de la Comisión Europea<sup>221</sup>. En primer lugar, la empresa beneficiaria debe estar efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y estas deben estar claramente definidas. En segundo lugar, los parámetros para el cálculo de la compensación deben establecerse previamente de forma objetiva y transparente. En tercer lugar, la compensación no debe superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable. Finalmente, cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público, en un caso concreto, no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública de menor coste, el nivel de la compensación necesaria debe calcularse sobre la base de un análisis de los costes que habría soportado una empresa media, adecuadamente equipada con los medios pertinentes. Como continuidad al impulso de las ayudas estatales a las empresas declaradas como SIEG se promulgó el Reglamento 360/2012 de la Comisión Europea, también conocido como Reglamento de *minimis*, en el que por aplicación del 107 del TFUE, ese umbral económico límite que las ayudas del Estado a los SIEG para no ser considerados ayudas estatales no pueden superar los 500.000€ (durante tres anualidades fiscales) y en tales casos éstas no tienen que ser notificadas a la Comisión Europea<sup>222</sup>.

En el presente capítulo vamos a analizar el régimen tributario y fiscal de las empresas de inserción y de los centros especiales de empleo en los distintos tipos de impuestos: ITPAJD, IS, IVA e impuestos locales. Respecto a las cooperativas sociales, le vamos a dedicar al final de este capítulo un epígrafe para apuntar la falta de incentivos fiscales que tienen estas entidades a pesar de ser calificadas como cooperativas sin ánimo de lucro. No obstante, como las cooperativas sociales pueden, a su vez, ser calificadas de empresas de inserción y ser entidades promotoras de las mismas y pueden también ser centros especiales de empleo, remitimos a ese epígrafe final las peculiaridades del régimen de este tipo de entidades.

---

<sup>221</sup> Para detalles sobre todo esto: ALGUACIL MARÍ, M. P.: «La tributación de las empresas de inserción», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm. 150, 2021, pp. 35–58.

<sup>222</sup> Seguimos a MONTIEL VARGAS, A.: «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 147, 2024, en prensa.

## 2. LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN

### 2.1. Aproximación a su concepto y regulación legal

Las empresas de inserción se caracterizan principalmente en que una gran parte de sus puestos de trabajo son ocupado de manera temporal por personas cuya situación de exclusión social complica o imposibilita su empleabilidad en el mercado laboral ordinario y mediante esta contratación laboral y la debida tutela y acompañamiento, dichas personas de capacitan laboral y socialmente para incorporarse al mercado laboral. Estas son iniciativas que, mediante la actividad empresarial, acompañadas de actuaciones sociales y de inserción social, hacen posible la inclusión sociolaboral de personas excluidas para su posterior colocación en empresas convencionales o en proyectos de autoempleo. Las metodologías que se desarrollan durante un itinerario de inserción, dentro del que se lleva a cabo la actividad laboral en la empresa de inserción, tienen como objetivo potenciar las capacidades de las personas a través de los conocimientos técnicos, habituación sociolaboral y determinación de prioridades adecuadas a sus posibilidades y a las del mercado laboral<sup>223</sup>.

Las empresas de inserción se regulan en España por una ley estatal (Ley 44/2007 para la regulación del régimen de las Empresas de Inserción), que se completa con una profusa legislación autonómica ya que todas las Comunidades Autónomas han dictado normas sobre este tipo de entidades. Centrándonos en las cuatro Comunidades Autónomas donde hay más empresas de inserción de España (que juntas reúnen más del 50% de las 281 que se contabilizaron en 2019<sup>224</sup>), podemos citar las siguientes normas autonómicas: Ley 27/2002, de 20 de diciembre, de medidas legislativas para regular las empresas de inserción sociolaborales en Cataluña; Decreto 32/2003, de 13 de marzo, del Consejo de Gobierno, por el que se regula la colaboración de las empresas de promoción e inserción laboral de personas en situación de exclusión social con la Comunidad de Madrid y se establecen medidas de fomento de su actividad; el Decreto 193/2010, de 20 de abril, por el

<sup>223</sup> Para profundizar sobre este tipo de empresa social: CUENCA RUIZ, M. J. *et al.*: «La empresa de inserción como empresa social características y retos fundamentales en España», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm. 157, 2023, pp. 57-78 y MONTIEL VARGAS, A.: «Análisis legal de las empresas de inserción en España», en HENRÝ, H y VARGAS VASSEROT, C. (Coords.): *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria*, Madrid, Dykinson, 2023.

<sup>224</sup> CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019*, CIRIEC-España, 2019. Para un estudio de detalle del sector, QUECUTY ESTEBAN, A.: «Empresas de inserción social», *Mediterráneo Económico*, Monográfico sobre La huella del Sector, núm. 37, 2023, pp. 229-247.

que se regula la calificación y se crea el Registro de Empresas de Inserción en Andalucía; y Decreto 162/2023, de 31 de octubre, por el que se regula la calificación de empresas de inserción, se establece el procedimiento de acceso a las mismas y su registro del País Vasco. Hay que señalar, que como se ha denunciado<sup>225</sup>, algunas de las leyes autonómicas sobre las empresas de inserción sobrepasan los límites competenciales fijados en la propia Ley estatal y por el Tribunal Constitucional (en concreto en la STC 228/2012, dictada a partir del recurso de inconstitucionalidad nº 2136/2008) que establece que la competencia autonómica en esta materia es sólo de ejecución, e incluye la emanación de reglamentos internos de organización de los servicios necesarios y de regulación de la propia competencia funcional de ejecución.

Según el artículo 4.1 de la Ley 44/2007, tendrá la consideración de empresa de inserción «aquella sociedad mercantil o sociedad cooperativa legalmente constituida que, debidamente calificada por los organismos autonómicos competentes en la materia, realice cualquier actividad económica de producción de bienes y servicios, cuyo objeto social tenga como fin la integración y formación sociolaboral de personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario». A estos efectos, sigue diciendo la norma, las empresas de inserción «deberán proporcionar a los trabajadores en riesgo de exclusión, como parte de sus itinerarios de inserción, procesos personalizados y asistidos de trabajo remunerado, formación en el puesto de trabajo, habituación laboral y social» y «deberán tener servicios de intervención o acompañamiento para la inserción sociolaboral que faciliten su posterior incorporación al mercado de trabajo ordinario».

Esta definición debe completarse con los requisitos que el artículo 5 de la Ley 44/2007 impone a las empresas de inserción, y que, como veremos posteriormente, algunos tienen incidencia en el régimen fiscal aplicable:

- a) Estar promovidas y participadas de manera mayoritaria o relevante por una o varias entidades promotoras sin ánimo de lucro.
- b) Encontrarse inscritas en el Registro correspondiente a su forma jurídica, así como en el Registro Administrativo de Empresas de Inserción de la Comunidad Autónoma.
- c) Mantener en cómputo anual, desde su calificación, un porcentaje de trabajadores en proceso de inserción de, al menos, el 30% durante

---

<sup>225</sup> Como denuncia MONTIEL VARGAS, A.: «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 147, 2024, en prensa.

los primeros tres años de actividad y de al menos el 50% del total de la plantilla a partir del cuarto año, no pudiendo ser el número de aquellos inferior a dos.

- d) No realizar actividades económicas distintas a las de su objeto social.
- e) Aplicar, al menos, el 80% de los resultados o excedentes disponibles obtenidos en cada ejercicio a la mejora o ampliación de sus estructuras productivas y de inserción (límite que algunas normas autonómicas elevan hasta el 95%).
- f) Presentar anualmente un Balance Social de la actividad de la empresa que incluya la memoria económica y social, el grado de inserción en el mercado laboral ordinario y la composición de la plantilla, la información sobre las tareas de inserción realizadas y las previsiones para el próximo ejercicio.
- g) Contar con los medios necesarios para cumplir con los compromisos derivados de los itinerarios de inserción sociolaboral.

Respecto a qué personas pueden contratar como trabajadores las empresas de inserción para su inserción sociolaboral, según el artículo 2 de la Ley 44/2007 éstas deben ser desempleadas y estar inscritas en los correspondientes servicios de empleo (estatal o autonómicos), la situación de exclusión de dichas personas debe ser acreditada por los Servicios Sociales Públicos competentes y deben estar incluidos en algunos de los siguientes colectivos (que, por cierto, varían en algunas normas autonómicas):

- a) Perceptores de Rentas Mínimas de Inserción, o cualquier otra prestación de igual o similar naturaleza, así como los miembros de la unidad de convivencia beneficiarios de ellas.
- b) Personas que no puedan acceder a las prestaciones anteriores por algunas causas concretas.
- c) Jóvenes mayores de dieciocho años y menores de treinta, procedentes de Instituciones de Protección de Menores.
- d) Personas con problemas de drogodependencia u otros trastornos adictivos que se encuentren en proceso de rehabilitación o reinserción social.
- e) Internos de centros penitenciarios cuya situación penitenciaria les permita acceder a un empleo.
- f) Menores internos incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley reguladora de la responsabilidad penal de los menores, cuya situación

les permita acceder a un empleo, así como los que se encuentran en situación de libertad vigilada y los ex internos.

- g) Personas procedentes de centros de alojamiento alternativo.
- h) Personas procedentes de servicios de prevención e inserción social.

## **2.2. El necesario control societario de las empresas de inserción por una entidad promotora sin ánimo de lucro**

Uno de los requisitos legales que se imponen a las empresas de inserción en la Ley 44/2007 y que siguen, aunque con algunas diferencias, las normas autonómicas en la materia, es la necesidad de que las empresas de inserción tengan unas determinadas formas societarias (sociedades mercantiles o cooperativas) y que éstas estén «promovidas» (creadas) o «participadas» mayoritariamente o de manera importante (en el capital social) por una o más entidades promotoras<sup>226</sup>, que se caracterizan por ser entidades sin ánimo de lucro<sup>227</sup> (arts. 5.a y 6). Por tanto, una de las exigencias importantes para que una entidad sea calificada como empresas de inserción es la existencia de una o varias entidades promotoras sin ánimo de lucro que controlen societariamente a la sociedad que desarrolle la actividad empresarial para la que se contraten a las personas en riesgo de exclusión para su inserción sociolaboral con el objetivo de que la empresa de inserción no se constituya con el objetivo de obtener ganancias y repartir beneficios entre los socios de la misma<sup>228</sup>.

Según lo que se establece la Ley 44/2007 las entidades promotoras deben «tener la consideración de entidades sin ánimo de lucro», de Derecho

---

<sup>226</sup> Art. 5.a: «Estar promovidas y participadas por una o varias entidades promotoras a que se refiere el artículo siguiente. Esta participación será al menos de un cincuenta y uno por ciento del capital social para las sociedades mercantiles. En el caso de sociedades cooperativas y sociedades laborales, dicha participación deberá situarse en los límites máximos recogidos en las diferentes legislaciones que les sea de aplicación a los socios colaboradores o asociados».

<sup>227</sup> Art. 6: «Tendrán tal consideración las entidades sin ánimo de lucro, incluidas las de Derecho público, las asociaciones sin fines lucrativos y las fundaciones, cuyo objeto social contemple la inserción social de personas especialmente desfavorecidas, que promuevan la constitución de empresas de inserción, en las que participarán en los términos recogidos en la letra a) del artículo anterior».

<sup>228</sup> Sobre las razones de esta peculiar estructura asociativa y los problemas que genera en ocasiones no permitiendo iniciativas de inserción de trabajadores más simples, MONTIEL VARGAS, A.: «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 2024, núm. 147, en prensa.

público o de Derecho privado y, en concreto menciona expresamente a las *asociaciones sin fines lucrativos* (coletilla esta última que sólo sirve para significar que son asociaciones que se rigen por la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación) y a las *fundaciones* que en el objeto social contemplen la inserción social de personas especialmente desfavorecidas (art.6). Pero aparte de las *asociaciones* y *fundaciones* que son el tipo de entidades privadas sin ánimo de lucro que cita la ley, también pueden ocupar la posición jurídica de entidad promotora las *cooperativas sin ánimo de lucro*, de las que trataremos en un epígrafe posterior (disp. adic. 1ª de la Ley 27/1999 y concordantes autonómicos).

Incluso planteamos la posibilidad de que sean entidades promotoras de empresas de inserción las *sociedades de capital sin ánimo lucrativo*, figura que cada vez está más aceptada en nuestro ordenamiento<sup>229</sup>. No obstante, creemos que el término «consideración» utilizado en el artículo 6 de la Ley 44/2007 necesariamente va más allá de un siempre reconocimiento en los estatutos sociales de este carácter y exige que se cumplan los requisitos para ser calificada de entidades no lucrativas. Así, aunque tanto las fundaciones como las asociaciones no tienen *per se* ánimo lucrativo (art. 2.1 de la Ley 50/2002 de Fundaciones y art. 1.2 de la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación), para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro deberían cumplir con los requisitos que establece el artículo 3 de la Ley 49/2002. Del mismo modo, no basta para una cooperativa reconocer en sus estatutos que no tienen ánimo de lucro para poder ser reconocida como entidades sin ánimo de lucro y poder ser entidad promotora de empresas de inserción, sino que deberá cumplir con las condiciones que la legislación cooperativa exige para este reconocimiento (disp. adic. 1ª de la Ley 27/1999, art. 144 del D. Leg. 2/2015 que aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, etc.). Las dudas surgen si la sociedad de capital cumple con todas estas condiciones que se le exigen

<sup>229</sup> Admitiendo la existencia de sociedades de capital sin ánimo de lucro se han pronunciado varias resoluciones de la dirección general de seguridad jurídica y fe pública, siendo una de las más reciente la de 17 de diciembre de 2020, de la en el recurso interpuesto contra la negativa del Registrador Mercantil de León a inscribir una escritura de modificación de los estatutos de una sociedad. En esta misma línea las RRDGRN de 20 de enero de 2015 y de 11 de abril de 2016, frente a la tesis tradicional de negar esta posibilidad por considerarse el lucro implícito en el carácter mercantil de estas sociedades (RRDFRN de 2 de febrero de 1966 y de 22 de noviembre de 1991). Un acertado comentario a la resolución citada al inicio de esta nota y al estado de la cuestión en el ámbito del derecho de sociedades española lo realiza FERNÁNDEZ DEL POZO, L.: «Acerca de la doctrina sobre la irrelevancia causal del ánimo de lucro en el contrato de sociedad de capital», en el blog *Almacén de Derecho*, entrada el 24-1-2021. <https://almacenederecho.org/sociedades-de-capital-sin-animo-de-lucro>.

a las demás entidades para ser entidades sin ánimo de lucro y si, en tal caso, por analogía debería poder ser una entidad promotora. Por ahora parece que esto no ha pasado.

Con los datos publicados en 2022 por la Federación Española de Empresas de Inserción, la mayoría de entidades promotoras son asociaciones y fundaciones, que alcanzan entre ambas figuras un 70% (34%, asociaciones, muchas de ellas ONG y un 33% fundaciones), siendo las cooperativas el tercer tipo asociativo que tienen más entidades promotoras (16%)<sup>230</sup>.

Por su parte, las empresas de inserción deben ser, según establece la Ley 44/2007, o *sociedades mercantiles* o *sociedades cooperativas* (art. 5.a). Respecto a las primeras, hay que señalar que en la práctica la mayoría de las empresas de inserción se constituyen como sociedades de responsabilidad limitada, siendo pocas las empresas de inserción que son sociedades anónimas ya que ésta es una estructura jurídica pensada para grandes empresas y no hay ninguna sociedad colectiva ni comanditaria, ya que éstas son sociedades mercantiles personalistas en las que los socios responden ilimitadamente de las deudas sociales. En el caso de que la empresa de inserción sea una sociedad limitada o anónima, la entidad o entidades promotoras debe ser titulares de, al menos, el 51% del capital social.

La propia Ley 44/2007 reconoce en varios momentos la posibilidad de que las empresas de inserción sean sociedades laborales (exposición de motivos, artículo 5.a *in fine* y disposición adicional 2.<sup>a</sup>), es decir, sociedades anónimas en la que la mayoría del capital social lo ostentan trabajadores con una relación laboral por tiempo indefinido que se regulan por la Ley 44/2015 de Sociedades Laborales y Participadas y, en lo demás, por la Ley de Sociedades de Capital. Cabe señalar que la Ley 44/2007, a diferencia de lo que hace alguna norma autonómica, se equivoca al decir que la participación de la entidad promotora en estas sociedades debe ser hasta el límite establecido para los socios colaboradores o asociados (art. 5.a) *in fine*), porque estos son tipos socios que puede haber en las cooperativas pero no en las sociedades laborales. Por ello, la entidad promotora que participe o promueva una sociedad laboral deberá podrá tener como mínimo el máximo de acciones o participaciones *generales* que pueda ostentar, que como son entidades no lucrativas será hasta el 49% del capital social (art. 1.2.b) de la Ley 44/2015).

También la Ley 44/2007 reconoce la posibilidad de que la empresa de inserción sea una sociedad cooperativa, caso en el que encaja perfectamente

---

<sup>230</sup> FAEDEL, *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022.

las cooperativas de iniciativa social y las cooperativas de integración social de las que trataremos en un epígrafe posterior. En el caso será de aplicación la ley de cooperativa autonómica que corresponda y en la que se regulará el máximo del capital social que podrá ser titular la entidad promotora, que será el que rija para los socios colaboradores o asociados. Con el término *socio colaborador* engloba a toda clase de socio que no participe en la actividad cooperativizada, pero que colabora con la consecución del objeto social (art. 14, 1.º de la Ley 27/1999), por ejemplo, aportando capital o desarrollando algún tipo de actividad complementaria. En algunas leyes autonómicas a estos socios se les denomina asociado, como ocurre en la ley de cooperativas de la Comunidad Valencia y se hacía en la anterior ley de cooperativas estatal, pero es un término que actualmente apenas se utiliza. Según la Ley 27/1999 las aportaciones realizadas por los socios colaboradores, en ningún caso podrán exceder del 45% del total de las aportaciones al capital social. Este porcentaje varía en algunas leyes autonómicas (por ejemplo, en Andalucía se fija hasta el 20%) y en la mayoría de ellas no se fija capital social máximo sino un porcentaje máximo de votos en la asamblea general.

Según los datos facilitados por FAEDEI en 2022<sup>231</sup>, la mayoría de empresas de inserción tienen la forma de sociedad limitada (85%), siendo muy escasas las que son cooperativas (8,7%) y menos todavía las que son sociedades laborales (4,6%), lo que en mi opinión significa un fracaso del legislador que no ha sabido incentivar que sean entidades de la economía social las que, a su vez, sean calificada como empresas de inserción.

### 2.3. Premisas sobre régimen fiscal de las empresas de inserción

Las empresas de inserción no tienen un régimen fiscal o tributario específico y en la Ley 44/2007 no hay ni una sola norma que haga referencia a beneficios fiscales o a un trato especial en algún tipo de impuesto ni siquiera en el capítulo (arts. 16 y 17) dedicado a las «Medidas de promoción» de este tipo de entidades, que se centran en las posibles ayudas que pueden recibir (bonificaciones a las cuotas de la Seguridad Social en los contratos de trabajo de las personas a insertar, subvenciones para el mantenimiento de los puestos de trabajo para la inserción sociolaboral, en concepto de compensación económica a los sobrecostes laborales derivados de los procesos de inserción, ayudas a la inversión fija afecta a la realización de su objeto social, etc.). No obstante, consideramos que un trato fiscal privilegiado respecto a otras entidades encaja perfectamente en el mandato que contiene el ar-

<sup>231</sup> FAEDEI: *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022.

título 16.1 de la Ley 44/2007 cuando dice que «los poderes públicos, en el ámbito de sus respectivas competencias y en el marco de los compromisos asumidos en la Unión Europea, actuarán en orden a la promoción de las empresas de inserción, mediante el apoyo a la creación y mantenimiento de las mismas, en atención a que puedan cumplir su función social de facilitar la inserción de las personas en situación de exclusión en el mercado de trabajo ordinario». Esta falta de incentivos fiscales a las empresas de inserción ha sido muy criticada por la doctrina y con razón, abogándose con distintas medidas para una discriminación fiscal positiva por la importante labor social que desarrollan<sup>232</sup>.

Por otra parte, la comentada existencia de una estructura jurídica compuesta por una o varias entidades promotoras y una sociedad mercantil que es la titular de la empresa que contrata a las personas en riesgo de exclusión, hace que sea necesario distinguir el análisis de la tributación en cada uno de los impuestos relevantes (IS, ITPAJD, IVA e impuestos locales) de las entidades promotoras, de un lado, y de las empresas de inserción propiamente dichas de otro<sup>233</sup>. Conviene aclarar que para no ser repetitivos con otras partes de este estudio, cuando la entidad promotora o la empresa de inserción tenga la forma jurídica de una entidad de la economía social tratada en este estudio, haremos la debida remisión. Así, cuando la entidad promotora sea una cooperativa sin ánimo de lucro nos remitiremos al primer capítulo de esta obra que trata de la tributación de las cooperativas y, en especial, al epígrafe penúltimo del presente capítulo, que abordaremos el régimen fiscal de las cooperativas sin ánimo de lucro que, como veremos, no tienen ninguna especialidad respecto al régimen fiscal general, excepto en el País Vasco. Lo mismo haremos, cuando la empresa de inserción propiamente dicha tenga la forma jurídica de cooperativa de iniciativa social o de integración social, que también será tratado su régimen tributario en un epígrafe posterior. Cuando la empresa de inserción, en cambio, sea una

<sup>232</sup> Por todos, BONET SÁNCHEZ, M. P.: «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 21, 2010, pp. 30 y s.; y ALGUACIL MARÍ, M. P., «La tributación de las empresas de inserción», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm. 150, 2021, pp. 58 y s.

<sup>233</sup> En cambio, antes de la promulgación de la Ley 44/2007, algunas normas autonómicas (como el Decreto 305/2000 del País Vasco), no exigían la concurrencia de una entidad promotora y podía calificarse de empresas de inserción tanto las sociedades mercantiles o de economía social como las fundaciones y asociaciones, por lo que no se hacía necesaria esta distinción para el tratamiento fiscal de ambas figuras, como hizo CALVO VÉRGEZ, J.: «Empresas de inserción social: delimitación jurídica y aspectos tributario», en CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *Fiscalidad de las Entidades de Economía social*, Thompson-Civitas, 2005, pp. 553 y ss.

sociedad laboral, la remisión la hacemos al capítulo cuarto de este libro. En cambio, al tratar la posibilidad, muy típica por otra parte, de que la entidad promotora sea una asociación o una fundación, nos detendremos más en su régimen fiscal ya que no hemos realizado un análisis de la fiscalidad este tipo de entidades.

#### **2.4. La fiscalidad de las asociaciones y fundaciones como entidades promotoras**

Como hemos visto, las entidades promotoras de las empresas de inserción necesariamente deben tener la consideración las entidades sin ánimo de lucro, sean de Derecho público o privado. Centrándonos en las segundas, en particular pueden ser asociaciones, fundaciones o cooperativas sin ánimo de lucro, cuyo objeto social contemple la inserción social de personas especialmente desfavorecidas. Para el régimen fiscal de estas últimas en los distintos tipos de impuestos remitimos al epígrafe 4.1 de este capítulo en donde demostramos la ausencia de efectos fiscales por la calificación de las cooperativas como entidades sin ánimo de lucro, excepto en el País Vasco. Por ello nos centraremos en el régimen fiscal de las asociaciones y de las fundaciones, que cuando realizan actividades económicas son entidades de la economía social (art. 5.1 de la LES), que por las razones apuntadas en la introducción de esta obra no han sido objeto de un tratamiento particularizado. No obstante, como ambos tipos asociativos para poder ser entidades promotoras de empresas de inserción han de tener la consideración de entidades sin ánimo de lucro, vamos a analizar su régimen fiscal conjuntamente porque, con carácter general, la tributación en los distintos impuestos analizados (IS, TPAJD, IVA e impuestos locales) es prácticamente la misma, siendo la norma de referencia la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en especial su Título II («Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos») y en el Reglamento para la aplicación de dicho régimen fiscal aprobado por el Real Decreto 1270/2003. También es de interés señalar que las ONGs en muchas ocasiones acogen las formas jurídicas de fundaciones y asociaciones, y muchas de ellas llevan a cabo la labor de inserción sociolaboral de personas en riesgos de exclusión en el papel de entidades promotoras de empresas de inserción.

Según el artículo 2 de la Ley 49/2002, sólo pueden ser consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos de esta ley un listado cerrado de entidades, pero en el que expresamente se mencionan a las *fundaciones* (letra

a) y las *asociaciones de utilidad pública* (letra b), que cumplan, además, las condiciones establecidas en el artículo 3 de dicha norma. De estos requisitos vamos a destacar algunos de los que estén más relacionados con los fines sociales y las actividades que desarrollan normalmente las fundaciones ya asociaciones que sean entidades promotoras de una empresa de inserción. En primer lugar, deben «perseguir fines de interés general» (art. 3.1), y la ley menciona expresamente a los «de asistencia social e inclusión social» y «de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales». En segundo lugar, deben destinar a la realización de dichos fines al menos el 70% de las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen, de las derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad (no se incluye las obtenidas por onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia) y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto; y el resto de las rentas e ingresos de las entidades sin fines lucrativos de deben a incrementar la dotación patrimonial o las reservas (art. 3.2). Por último, aunque hay más requisitos, en caso de disolución su patrimonio se debe destinar en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general (art. 3.6).

Por su parte, el Real Decreto 1270/2003, señala que para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción expresa por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal. Esto se hace a través del modelo 036 de la Agencia Tributaria, que es la declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresario, profesionales y retenedores, y que contiene un apartado titulado «Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002», que el que debe completarse cuando el obligado tributario opte por la aplicación de este régimen o quiera comunicar la renuncia al mismo.

Conviene precisar que no todas las asociaciones pueden ser declaradas entidades sin ánimo de lucro a efectos de beneficiarse del especial tratamiento fiscal que otorga la ley 49/2002, sino sólo las asociaciones que sean de utilidad pública, como explicita el artículo 2, letra b) de dicha norma. Tal como establece la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación sólo podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurran una serie de requisitos que vienen establecidos en su artí-

culo 32 y de lo que destacamos que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general y sean, entre otros, de asistencia social y «de promoción y atención a la personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza» (letra a), requisitos éste que de forma natural lo cumplen las asociaciones que actúen como entidad promotora de una empresa de inserción.

#### 2.4.1. En el Impuesto sobre Sociedades

La Ley 49/2002 tiene un capítulo II titulado «Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes» (arts. 5 a 14), que contiene el régimen especial para las entidades sin fines lucrativos en el IS que ha sido recientemente reformado por el 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. Sin poder entrar en detalle en este régimen, para lo que remitimos a la bibliografía especializada<sup>234</sup>, cabe señalar que la norma establece que están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativo que procedan de una serie de explotaciones, algunas de ellas que están muy relacionadas con los servicios que pueden desarrollar las entidades promotoras de las empresas de inserción, teniendo en cuenta, además, que pueden prestar servicios de acompañamiento para la inserción sociolaboral de las personas en riesgo de exclusión contratadas laboralmente por las empresas de inserción.

En concreto, el art. 7.1 de la Ley 49/2002, declara que están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social siguientes: asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos (letra c); asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo (letra d); asistencia a minorías étnicas (letra e); asistencia a refugiados y asilados (letra f); Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes (letra g); asistencia a personas con cargas familiares no compartidas (letra h); acción social

<sup>234</sup> Aunque algo antiguo, sigue siendo de referencia la obra colectiva GARCÍA-MAURIÑO BLANCO, E. (Coord.): *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*, Centro de Estudios Ramón Areces, 2004. Y también ADAME MARTÍNEZ, F.D. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J (Dir.): *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Madrid, Thomson Reuters Aranzadi, 2015, por citar algunas.

comunitaria y familiar (letra i); asistencia a exreclusos (letra j); reinserción social y prevención de la delincuencia (letra k); asistencia a alcohólicos y toxicómanos (letra l); cooperación para el desarrollo (letra m); inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores (letra n); y las acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social (letra ñ). El artículo 9.2 de la LIS establece al respecto que «estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título».

Por otra parte, la Ley 49/2002 señala que en la base imponible del IS de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas (art. 9) y que la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10%, (art. 10), algo que se reitera en el art. 29 de la LIS.

Y si la fundación o asociación que se constituye como entidad promotora no cumple los requisitos exigidos para la aplicación del régimen de la Ley 49/2002, podrán tributar por el IS en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas, como establece el art. 9.3, letra a) de la LIS. En tal caso, le sería de aplicación el capítulo XV LIS (arts. 109 a 111) que consiste, principalmente, en la exención de las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. El resto de rentas distintas de las mencionadas estarán sujetas a tributación y gravadas con el tipo general del 25% (art. 29.1 de la LIS).

#### 2.4.2. *En tributos locales*

Según dispone el art. 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin ánimo de lucro que cumplan los requisitos establecidos en la ley (art. 3), estarán exentas de tributar por los siguientes impuestos locales: del IBI los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del IS; del IAE por las explotaciones económicas a que se refiere el art. 7 de la ley (*vid supra*); del IIVTNU los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. Para la aplicación de estas exenciones las entidades sin fines lucrativos deben comunicar al

ayuntamiento correspondiente su opción por la aplicación del régimen fiscal especial, tal como establece para cada uno de estos impuestos el art. 2 del Real Decreto 1270/2003.

#### *2.4.3. En el ITPAJD*

La Ley del impuesto establece que están exentas de ITPAJD, entre otros, las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que se acojan al régimen fiscal especial que regula dicha ley (art. 45.A.b). Esta exención comprende las tres modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas, actos jurídicos documentados y operaciones societarias.

#### *2.4.4. En el IVA*

En este impuesto se reconoce una exención para las prestaciones de servicios de asistencia social que se relacionan en la LIVA efectuadas por «establecimientos privados de carácter social», como pueden ser las fundaciones y las asociaciones que sean entidades promotoras de una o varias empresas de inserción. Esto se regula en el artículo 20.1.8<sup>a</sup> de la LIVA. En particular, este precepto de la LIVA dispone que estarán exentas de este impuesto una serie de prestaciones de servicios de asistencia social que pueden realizar entidades privadas de carácter social, entre las que destacamos las siguientes: protección de la infancia y de la juventud; asistencia a refugiados y asilados; asistencia a ex-reclusos; reinserción social y prevención de la delincuencia; y asistencia a alcohólicos y toxicómanos. Las actividades de inserción social que realizan las entidades promotoras estarían claramente incluidas en el concepto de asistencia social al que se aplicaría la exención. Por su parte, el artículo 20.3 de la LIVA condiciona la exención al reconocimiento del carácter social de la entidad por la Administración Tributaria, para lo que se exige carecer de finalidad lucrativa y reinvertir los eventuales beneficios en la actividad; la gratuidad de los cargos directivos. Todos estos requisitos concurren en las fundaciones y las asociaciones que sea entidades promotoras de empresas de inserción, ya que necesariamente son entidades no lucrativas (art. 6 de la Ley 44/2007) y los cargos de los patronos y miembros de los órganos de gobierno son gratuitos (art. 3.5 de la Ley 49/2002).

## 2.5. La fiscalidad de empresas de inserción propiamente dichas

Como ya sabemos, las empresas de inserción deben tener la forma jurídica de sociedades mercantiles o sociedades cooperativas (art. 4 Ley 44/2007), siendo en el primer caso lo habitual que sean sociedades de capital, en concreto sociedades de responsabilidad limitada que es la forma más comúnmente utilizada (aproximadamente 85% según datos de FADEI de 2022). También es posible, aunque no es lo habitual, que la empresa de inserción se constituya como una sociedad de capital y, al mismo tiempo o después, se califique de sociedad laboral (aproximadamente un 5%). Por último, también es posible que la empresa de inserción tenga la forma jurídica de cooperativa, aunque tampoco es lo común (aproximadamente un 9%).

Evidentemente, según sea la forma jurídica adoptada el tratamiento fiscal puede ser diferente para algunos impuestos y tributos, aunque no para otros, como es el caso del IVA, que es el impuesto que vamos a tratar en primer lugar por este motivo.

### 2.5.1. En el IVA

Para este impuesto vale todo lo dicho en relación con las entidades promotoras y la aplicación del artículo 20.1.8<sup>a</sup> LIVA y las «prestaciones de servicios de asistencia social» exentas, en las que encajan perfectamente las que realizan las empresas de inserción, tengan la forma jurídica que tengan pero siempre, y esto es importante que tengan la consideración de «entidades o establecimientos privados de carácter social» y lo solicite pertinentemente<sup>235</sup>.

Para ello las empresas de inserción con forma de sociedades de capital (incluidas las sociedades laborales) y las cooperativas que se quieran aprovechar de dicha exención del IVA deben cumplir con dos de los requisitos que contiene el apartado 3.º del artículo 20 LIVA para ser reconocidos como establecimientos privados de carácter social: «carecer de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza» (apdo. 1); y que «los cargos de presidente o representante legal» –y se entiende también el de los administradores sociales–, «deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados eco-

---

<sup>235</sup> Para la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la cooperativa o de la sociedad de capital, debe hacerse una 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 (art. 5 del Real Decreto 1624/1992).

nómicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta» (apdo. 2). En cambio, la propia ley tras la modificación de este precepto por la Ley 17/2012, establece acertadamente que para este tipo de prestaciones no es de aplicación la obligación de que los socios y sus cónyuges o parientes hasta segundo grado, no puedan ser destinatarios principales de las operaciones exentas (apdo. 3).

El cumplimiento del requisito de gratuidad de los cargos de administrador no es difícil de lograr sea cual sea el tipo societario elegido. Recordemos que en las sociedades de capital se parte de la gratuidad del cargo de administrador social, salvo disposición contraria en los estatutos (art. 217 de la LSC). Para las cooperativas, por su parte, todas las leyes parten de la gratuidad de los cargos sociales y muchas veces limitan los que pueden ser retribuidos a personas que no sean socias (art. 40 de la Ley 27/1999). En el caso de que la cooperativa sea calificada de entidad sin ánimo de lucro, lo que ocurre con las cooperativas de iniciativa social y de integración social que son las típicas que pueden, a su vez, ser calificadas de empresas de inserción, se impone también el carácter gratuito del desempeño de los cargos del consejo rector [disp. adic. 1.<sup>a</sup>, letra c) Ley 27/1999].

La ausencia de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios al desarrollo de actividades de idéntica naturaleza, que es el otro requisito que impone el artículo 20.3 LIVA para que las empresas de inserción se le aplique la comentada exención del IVA en la prestación de servicios de asistencia social. Si la entidad es una cooperativa, deberá cumplir los requisitos para su reconocimiento como entidad no lucrativa. Si la entidad es una sociedad de capital, el tema es más complejo porque esto aparentemente va en contra del carácter lucrativo que se les presupone a las sociedades de capital por su naturaleza mercantil por la forma (art. 2 de la LSC). No obstante, desde hace tiempo la Agencia Tributaria se ha pronunciado a favor de que las sociedades de capital que cumplan las condiciones del artículo 20.3 de la LIVA puedan obtener el reconocimiento de entidad de iniciativa privada prestadora de servicios sociales (Sentencia de 22 de diciembre de 2011 la Audiencia Nacional<sup>236</sup>).

---

<sup>236</sup> Señala que, si bien la Administración demandada pone en duda la ausencia de ánimo de lucro de la actora, ausencia que vincula a la forma societaria escogida, ha de estarse a lo dispuesto por la DGT que, en aplicación de las indicaciones establecidas en la jurisprudencia comunitaria, ha entendido que una sociedad anónima –que por su propia naturaleza tiene como una de sus características intrínsecas la finalidad lucrativa– puede obtener el reconocimiento de la exención examinada; a tal fin ha de apreciarse si actúa o no con fin lucrativo. La DGT ha concluido que en la medida en que una sociedad obtenga el reconocimiento de entidad privada de carácter social según lo dispuesto en el Reglamento

Lo que ocurre es que esta exención, como tratamos al analizar la exención del IVA para las prestaciones sociales realizadas por las entidades promotoras, no es un beneficio fiscal para la empresa de inserción, ya que le impide deducir el IVA soportado por las compras de bienes o servicios, y es más bien un beneficio pensado para las personas con dificultades a las que van dirigidos los servicios que presta la empresa de inserción que le puede resultar más económico. Además, como estas exenciones del IVA se aplican normalmente en la última fase de la prestación de los servicios, la no repercusión del impuesto va a implicar que aquellas entidades a las que les sea reconocida se comporten como consumidores finales, por lo que habrá ocasiones en que resulte interesante obtener esta exención y en otras no, dado que implicaría una reducción de la renta disponible final para la entidad<sup>237</sup>. Por ello, alineados con la doctrina más autorizada en esta materia, defendemos que sería aconsejable reducir los tipos del gravamen o posibilitar la devolución de las cuotas soportadas<sup>238</sup>.

### 2.5.2. *En el Impuesto de Sociedades*

En el análisis de este impuesto sí que puede ser muy relevante la forma jurídico societaria adoptada por la empresa de inserción.

Si es una sociedad de capital, independientemente de si es una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada, que es lo absolutamente normal, e independientemente de si es o no una sociedad laboral, no hay un régimen especial en el IS. Por tanto, el tipo general de gravamen de este impuesto será el 25%, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23%; y las entidades de nueva creación que tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15% (art. 29 de la LIS). Estas sociedades podrán beneficiar de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión que regula la LIS si la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros (art. 101). Estos incentivos consisten básicamente en la libertad de amortización de elementos

---

LIVA, se considerarán exentas las prestaciones de servicio incluidas en los números 8, 13 y 14 del art. 20.1 LIVA, y que a tenor de los estatutos de sociedad limitada, la misma obtuvo el reconocimiento de entidad de iniciativa privada prestadora de servicios sociales.

<sup>237</sup> MÉNDEZ TERROSO, I.: «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 56, 2005, pp. 128 y s.

<sup>238</sup> 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.

nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, siempre que, durante los dos años siguientes la plantilla media total de la empresa se incremente, es decir, se cree empleo, durante un cierto tiempo (art. 102 de la LIS); y una serie de amortizaciones aceleradas de los mismos elementos y del inmovilizado intangible (art. 103 y ss. de la LIS).

Si la empresa de inserción es una sociedad laboral o, dicho más apropiadamente una sociedad anónima laboral o una sociedad de responsabilidad anónima, aparte de poder aprovecharse, si se dan las circunstancias, de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión antes visto, sólo tiene un beneficio fiscal diseñado especialmente para la sociedades laborales en el IS: libertad de amortización de elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales (art. 12.3 de la LIS).

Pero la cosa cambia si la empresa de inserción adopta la forma de una sociedad cooperativa, porque entonces le sería de aplicación el régimen fiscal de estas entidades contenido en la Ley 20/1990, que distingue entre cooperativas protegidas (que tributan a un 20% en las operaciones cooperativizadas con los socios y en el tipo general por las operaciones con terceros) y cooperativas especialmente protegidas (que tienen la gran ventaja de una deducción del 50% de la cuota tributaria).

Un problema fiscal grave que genera la participación de la entidad promotora en el capital social de la empresa de inserción (que es algo que obliga la Ley 44/2007), es que en el caso de que ésta sea una cooperativa de trabajo asociado –que es la forma típica y natural de las cooperativas de iniciativa social– no podría ser calificada como cooperativa especialmente protegida a efectos fiscales, porque incumpliría el requisito de asociar sólo a personas físicas que parece deducirse del tenor del art. 8.1 de Ley 20/1990<sup>239</sup>. Para evitar este sinsentido (que lleva, por ejemplo, a que una cooperativa de iniciativa social sin ánimo de lucro que sea calificada como empresa de inserción sea fiscalmente peor tratada que una cooperativa de trabajo asociado ordinaria, simplemente porque está participada en el capital social por una entidad sin ánimo de lucro por prescripción legal) hay dos opciones. Una es hacer una interpretación lasa de este precepto de

---

<sup>239</sup> Art. 8: «Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas de Trabajo Asociado que cumplan 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 [...]».

la Ley 20/1990 y considerar que lo que significa es que los socios cooperadores deben ser todas personas físicas que presten trabajo personal en la cooperativa, pero que se permita otro tipo de socios (por ejemplo, colaboradores) y que éstos sean personas jurídicas<sup>240</sup>. La otra opción es reformar este artículo de la Ley 20/1990 y admitir expresamente la posibilidad de que haya socios personas jurídicas. Esto precisamente es lo que hacen las normas forales vascas sobre el régimen fiscal de las cooperativas, que cuando tratan de este requisito hablan de que las cooperativas de trabajo asociado se considerarán especialmente protegidas cuando, junto a otros requisitos, «asocien principalmente» a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa (art. 5.1 Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, art. 6.1 Norma Foral 16/1997 de Álava y art. 6.1 Norma Foral 2/1997 de Gipuzkoa)<sup>241</sup>. Cabe señalar que una de las pocas veces que se ha reformado la Ley 20/1990 desde su promulgación hace más de treinta años, fue en 2013 para quitar el requisito original que se exigía a las cooperativas agroalimentarias de asociar solamente “personas físicas” titulares de explotaciones agrícolas para ser especialmente protegidas<sup>242</sup>.

Y dado que las cooperativas de iniciativa social y de integración social, aunque cumplan los requisitos para ser calificadas de cooperativas no lucrativas, excepto en el país vasco, no se pueden beneficiar de los incentivos fiscales de las entidades sin fines lucrativos, nos encontramos con la criticable falta de beneficios fiscales en el IS para que las empresas de inserción adopten la forma de cooperativa. Se aboga por una reforma de la legislación fiscal que permita beneficiarse de dicho régimen y de la propia Ley 44/2007 que haga innecesaria la participación en el capital social de una empresa de inserción que sea, a su vez, una cooperativa sin ánimo de lucro o, al menos,

---

<sup>240</sup> No parece que pueda ser el caso porque la Dirección General de Tributos ha considerado que la participación de una persona jurídica elimina la calificación de especialmente protegida (como en la Resolución Vinculante V1559-14, de 13 de junio). Y aunque ha admitido que puedan tener socios colaboradores, si así lo prevé la ley sustantiva autonómica reguladora, no pueden ser personas jurídicas si se quiere conservar la calificación (Resolución Vinculante V1339-09, de 8 de junio).

<sup>241</sup> Ello obligaría a modificar también las legislaciones autonómicas puesto que, sin ánimo de ser exhaustivos, la mayoría de las legislaciones exigen que los socios de las cooperativas de trabajo asociado sean personas físicas. En este sentido, la ley andaluza de cooperativas (art. 84.1), la ley de la Comunidad Valenciana (art. 89.1) o la ley catalana (art. 130.1). La ley de cooperativas aragonesa, sin embargo, sí permite que las cooperativas de trabajo que asocien principalmente a personas físicas y admite expresamente a las personas jurídicas (art. 72).

<sup>242</sup> En concreto, a través de la disposición final 3.ª de la Ley 13/2013, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario.

que esta participación no tenga consecuencias para la calificación fiscal de cooperativas especialmente protegida.

### *2.5.3. En los tributos locales*

Menos para las empresas de inserción con forma de cooperativas, no existe, con carácter general, ningún beneficio fiscal en los impuestos locales ni para las sociedades de capital, ni para las sociedades laborales, en particular.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa, le será de aplicación el régimen específico contenido en el artículo 33.4 de la Ley 20/1990. En concreto, si la cooperativa es calificada de protegida o especialmente protegida, gozará de una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos en el IAE y en IBI de los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias, caso este último sin ningún interés para las empresas de inserción. Y el primero, la bonificación del IAE, prácticamente tampoco ya que todo tipo de sociedades, incluidas las de capital, pueden beneficiarse de la exención del IAE que establece la LRHL (art. 82.1.c), cuando el importe de su cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros, que es una cifra muy alta para que la consiga una empresa de inserción. Por tanto, los incentivos fiscales en los tributos locales para que una empresa de inserción adopte la forma de cooperativa son prácticamente nulos.

### *2.5.4. En el ITPAJD*

Si la empresa de inserción es una sociedad de capital normal, se aplica el régimen general contenido en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados en sus distintas modalidades.

Para este impuesto las sociedades laborales tienen reconocido en su ley reguladora un tratamiento especial con una bonificación del 99% de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas para un caso muy determinado: la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral (art. 17 de la Ley 44/2015), que muy raramente, por no decir nunca, será de aplicación en la creación de una empresa de inserción.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa protegida<sup>243</sup>, podrá beneficiarse de la exención por los actos, contratos y operaciones siguientes: constitución y ampliación de capital; constitución y cancelación de préstamos (que han perdido virtualidad, según hemos visto en el epígrafe correspondiente); y adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines (art. 33.1 de la Ley 20/1990).

### 3. LOS CENTROS ESPECIALES DE EMPLEO

#### 3.1. Aproximación a su concepto y regulación legal

En la actualidad encontramos dos posibles vías de integración laboral de las personas con discapacidad. De un lado, la integración directa en el mercado abierto ordinario de trabajo y de otro la integración en el mercado protegido a través de centros especiales de empleo. Los centros especiales de empleo tienen como objetivo principal de proporcionar a los trabajadores con discapacidad la realización de un trabajo productivo y remunerado, adecuado a sus características personales y que facilite la integración laboral de éstos en el mercado ordinario de trabajo. Este es el tipo de WISE más difundido en España con diferencia respecto a las empresas de inserción. Según datos de CIRIEC, en 2019 había 2.166 centros especiales de empleo mientras sólo había 291 empresas de inserción<sup>244</sup>.

Aunque se dice que los centros especiales de empleo deben representar una ayuda para la inserción laboral de las personas con discapacidad, un “trampolín” que les permita dar el salto a la empresa ordinaria, con una mayor preparación y seguridad<sup>245</sup>, en la actualidad los datos oficiales indican que la tendencia es que el centro especial de empleo termine por constituir un fin en lugar de un medio, lo cual puede resultar razonable en ciertas discapacidades y en ciertas circunstancias. Actualmente, aproximadamente

<sup>243</sup> Ha quedado sentado que difícilmente podrán ser cooperativas especialmente protegidas (vid. supra epígrafe 3.5.2).

<sup>244</sup> CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019, CIRIEC-España*, 2019, disponible en <https://ciriecstat.com/dato/magnitudes-de-la-economia-social-en-espana-2019/>. Para un estudio de detalle del sector, ALEGRE NUENO, M., «Centros especiales de empleo: realidad y nuevos retos», en FAJARDO GARCÍA (coord.), *La promoción del emprendimiento y la inserción social desde la economía social*, Valencia, CIRIEC, 2018, pp. 141-144.

<sup>245</sup> Como señala el Real Decreto 2273/1985, de 4 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de los Centros Especiales de Empleo definidos en el artículo 42 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social del Minusválido.

el 70% de los contratos firmados por personas con discapacidad tienen lugar en centros especiales de empleo, cifra que se repite año tras año y que cuestiona su carácter transitorio<sup>246</sup>.

Los centros especiales son entidades que forman parte de la familia de la economía social. La LES los incluye expresamente en el listado del art. 5.1 de entidades de la economía social. Esta inclusión es, sin embargo, discutida, ya que una parte autorizada de la doctrina considera que sólo debería ser consideradas como tales a los centros especiales de empleo cuya titularidad fuera de una entidad sin ánimo lucrativo<sup>247</sup>, idea que late en la regulación de los *centros especiales de empleo de iniciativa social* (de los que trataremos después). En esta dirección va el Anteproyecto de Ley integral de la Economía Social de 2023, que proponía reformar el citado art. 5 de la LES, de manera que el listado de entidades de la economía social solo recogiera los centros especiales de empleo de iniciativa social.

Cabe señalar, que la Ley 31/2015 por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social, los centros especiales de empleo (junto a las empresas de inserción) son declaradas *entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General* (SIEG) a través de la reforma del artículo 5.1 de la LES. El principal efecto de este reconocimiento es que esto permite incrementar el número de ayudas estatales por compensación del servicio público que realizan, así como obtener algunos beneficios en materia de tributos (sobre todo locales) y en contratación pública, sin colisión con el Derecho de la competencia europeo.

Por otra parte, como ocurría con las empresas de inserción, los centros especiales de empleo son un reconocimiento jurídico-administrativo, pero necesariamente debe haber una entidad con personalidad jurídica, del tipo que sea que es la que obtienen la calificación. Como veremos, mientras en las empresas de inserción la legislación ha cuidado que éstas (o, mejor dicho, la sociedades mercantiles o cooperativas que se reconozcan como tales) estén participadas en el capital mayoritariamente por entidades sin ánimo de lucro (art. 6 Ley 44/2007), para los centros especiales de empleo

<sup>246</sup> Datos OBSERVATORIO DE LAS OCUPACIONES: *Informe del Mercado de Trabajo de las Personas con Discapacidad Estatal* Datos, SEPE, 2021.

<sup>247</sup> Así PANIAGUA ZURERA, M.: *Las empresas de economía social más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social*, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 205. Por su parte, MORATALLA SANTAMARÍA, entiende que solo los centros de empleo sin ánimo lucrativo comparten y ponen en práctica los principios valores y objetivos fundamentales de la economía social («Centros Especiales de Empleo», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 29, 2016, p. 25).

esto no se hizo, lo que, sin duda, facilitó que se usará algunas veces esta figura de manera abusiva para lograr fines crematísticos por parte de sus fundadores, alejándose de los objetivos sociales que deberían tener siempre este tipo de entidades.

Respecto a su regulación legal de los centros especiales de empleo, las normas de referencia en nuestro ordenamiento son, de un lado, el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social (en adelante, Ley general de la discapacidad) y, de otro, el Real Decreto 2273/1985 por el que se aprueba el Reglamento de los centros especiales de empleo, aunque hay que considerar derogados en los aspectos que contradice la ley.

La primera de estas normas surge a raíz de la ratificación por parte de España de la *Convención internacional sobre los Derechos de las personas con discapacidad* de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 13 de enero de 2006, que muestra la necesidad de adaptación del marco jurídico existente<sup>248</sup>, lo que se llevó a cabo refundiendo tres leyes: la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos<sup>249</sup>; la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal a las personas con discapacidad<sup>250</sup> y la Ley 49/2007, de 26 de diciembre, por la que se establece el régimen de infracciones y sanciones en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad completaba el marco jurídico<sup>251</sup>.

Ley general de la discapacidad define en su art. 43.1 a los centros especiales de empleo como «aquellos cuyo objetivo principal es el de realizar una actividad productiva de bienes o de servicios, participando regularmente en las operaciones del mercado, y tienen como finalidad el asegurar un empleo remunerado para las personas con discapacidad; a la vez que son

<sup>248</sup> La base normativa se encuentra en disposición final segunda de la ley 26/2011, de 1 de agosto de 26 de diciembre, modificada por la disposición final cinco de la ley 12/2012.

<sup>249</sup> Esta ley supuso un avance relevante como norma reguladora de un sistema de apoyos, prestaciones y medidas en las áreas social, laboral, educativa, etc. y como garante de los derechos de las personas con discapacidad en igualdad de condiciones al resto de la población (MORATALLA SANTAMARÍA, P.: «Centros Especiales de Empleo», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 29, 2016, p. 4).

<sup>250</sup> Ley que dio un nuevo impulso a las políticas defendidas en la propia destacando líneas estratégicas en la lucha contra la discriminación y la accesibilidad universal.

<sup>251</sup> Sobre la configuración legal de los centros especiales de empleo y su desarrollo normativo, véase SANCHEZ PACHÓN, L.A.: «Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 36, 2020, pp. 61 a 65.

un medio de inclusión del mayor número de estas personas en el régimen de empleo ordinario. Igualmente, los centros especiales de empleo deberán prestar, a través de las unidades de apoyo, los servicios de ajuste personal y social que requieran las personas trabajadoras con discapacidad, según sus circunstancias y conforme a lo que se determine reglamentariamente». La plantilla de los centros especiales de empleo estará constituida por, al menos, el 70% de personas trabajadoras con discapacidad, sin contar el personal sin discapacidad dedicado a la prestación de servicios de ajuste personal y social (que son los que permitan ayudar a superar las barreras, obstáculos o dificultades de las personas con discapacidad en el trabajo) ni el personal que ayude a la inclusión social, cultural y deportiva de dichos trabajadores (art. 43.2 Ley general de la discapacidad).

En cuanto a la creación de los centros especiales de empleo, la Ley general de la discapacidad, con una técnica legislativa muy criticable<sup>252</sup>, señala que éstos podrán ser creados «tanto por organismos públicos y privados como por las empresas» (art. 45.1)<sup>253</sup>. Al hablar de organismos privados, se entiende también que las fundaciones y asociaciones pueden crear centros especiales de empleo, como de hecho ocurre en muchas ocasiones. Por otra parte, como se observa, parece que el legislador en este precepto confunde el termino de empresas con el de empresario, sea individual sea social, que son los titulares de las empresas y que son los que tienen personalidad jurídica y los que pueden ser calificados como centros especiales de empleo por la administración pública<sup>254</sup>. Estos empresarios normalmente tienen la forma jurídica de sociedades mercantiles de las que pueden ser socios tanto personas físicas como personas jurídicas.

Hay que señalar que la ley 27/1999 de cooperativas (art. 106) y prácticamente todas las leyes cooperativas autonómicas<sup>255</sup> regulan a las *cooperativas*

---

<sup>252</sup> Como apunta GRIMALDOS GARCÍA, M. I.: «Los centros especiales de empleo. Aproximación a su régimen jurídico», *CIRIEC-España. Revista jurídica de la economía social y cooperativa*, núm. 26, 2015, pp. 233 y ss.

<sup>253</sup> En una misma línea de deficiente técnica jurídica utilizada, el Real Decreto 2273/1985 establece que los centros especiales de empleo podrán ser creados por las «administraciones públicas, bien directamente o en colaboración con otros organismos, por entidades, o por personas físicas, jurídicas o comunidades de bienes que tengan capacidad jurídica y de obrar para ser empresarios» (art. 6).

<sup>254</sup> Para que una entidad funcione como centro especial de empleo y pueda beneficiarse de las ayudas promovidas por las Administraciones estatal o autonómicas deberá obligatoriamente calificarse e inscribirse en el Registro de Centros del Servicio Público de Empleo Estatal o, en su caso, en el correspondiente de las Administraciones autonómicas.

<sup>255</sup> Art. 94 Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas (que denomina de interés social), art. 143 Ley de Cooperativas de Cataluña, art. 156.3 Ley Cooperativas del País Vaco, art. 104 Ley

*de iniciativa social* que tienen como finalidad, junto a otras, el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social. Pero es que, además, algunas leyes autonómicas<sup>256</sup> han regulado un tipo especial de cooperativa de trabajo asociado pensado precisamente para la integración de determinados colectivos, entre los que se incluyen expresamente a las personas con discapacidad, a los que se hacen socios, y que se denominan *cooperativas de integración social*<sup>257</sup>.

Volviendo al art. 45 de la Ley general de la discapacidad, e integrándolo con los arts. 5 del Real Decreto 2273/1985 por el que se aprueba el Reglamento de los centros especiales de empleo, éstos pueden tener carácter público o privado, y atendiendo a la aplicación de sus posibles beneficios, podrán carecer o no de ánimo de lucro. Está claro que nuestro ordenamiento, no establece, con carácter general, limitación alguna respecto de la naturaleza pública y privada, forma societaria o asociativa, ánimo de lucro o no de los entes que pueden ser reconocidos como centros especiales de empleo.

Pero esto cambió con la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público que introdujo un apartado 4 al art. 43 de la Ley general de discapacidad (mediante la disposición final decimocuarta) por el que adquieren carta de naturaleza los *Centros Especiales de Empleo de iniciativa social*. Estos centros se definen en la ley como aquéllos que «son promovidos y participados en más de un 50%, directa o indirectamente, por una o varias entidades, ya sean públicas o privadas, que no tengan ánimo de lucro o que tengan reconocido su carácter social en sus estatutos, ya sean asociaciones, fundaciones, corporaciones de derecho público, cooperativas de iniciativa social u otras entidades de la economía social, así como también se incluyen dentro de esta calificación aquéllos cuya titularidad es de una sociedad mercantil, siempre que la mayoría de su capital social sea propiedad de alguna de las entidades señaladas anteriormente, ya sea de forma directa o bien indirecta a través del concepto de sociedad dominante regulado en el art. 42 del Código de Comer-

---

de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, art. 168 Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura, etc.

<sup>256</sup> Art. 100 Reglamento de la Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas, arts. 133-134 Ley Cooperativas del País Vasco, art. 125 Ley de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, art. 169 Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura, etc.

<sup>257</sup> Acerca de su régimen, HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», en *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, AGUILAR RUBIO (Dir.), Marcial Pons, Madrid, 2022, pp. 79-98.

cio y siempre que, en todos los casos, en sus estatutos o en acuerdo social se obliguen a la reinversión íntegra de sus beneficios para la creación de oportunidades de empleo para personas con discapacidad y la mejora continua de su competitividad y de su actividad de economía social, teniendo en todo caso la facultad de optar por reinvertirlos en el propio centro especial de empleo o en otros centros especiales de empleo de iniciativa social».

Con razón se ha criticado la deficiente técnica legislativa utilizada para regular a este tipo de centros especiales de empleo<sup>258</sup>, porque de su lectura no se sabe bien qué es lo que debe ser promovido o participado por las entidades sin ánimo de lucro y quién puede promover o participar en los centros especiales de empleo. Con muchas dudas de interpretación, porque el texto es bastante ilegible en muchos puntos, haciendo una analogía con lo dispuesto en los art. 4 y 5.º Ley 44/2007 reguladora de las empresas de inserción, parece que lo que puede ser promovido o participado (se entiende en el capital social) será una sociedad mercantil o una cooperativa. Respecto a qué tipo de entidades pueden participar en el capital social de estas sociedad, por un lado, pueden ser entidades sin ánimo de lucro (como son las asociaciones y fundaciones reconocidas como tales), por otro, entidades que tengan reconocido su carácter social en sus estatutos (como pueden ser las cooperativas de iniciativa social u otras entidades de la economía social e incluso sociedades mercantiles en las que la mayoría de su capital social sea propiedad de alguna entidad de la economía social). En cualquier caso, se exige que en los estatutos o en acuerdo social –se entiende que de la entidad reconocida como centro especial de empleo–, se obliguen a la reinversión íntegra de sus beneficios para el desarrollo de la finalidad de integración de personas con discapacidad a través del empleo.

Otro aspecto criticable de esta regulación es que para ser reconocido especiales de empleo de iniciativa social se impone la participación por una persona jurídica en más del 50% en la entidad que sea calificada como tal, lo que choca con los límites del capital social que pueden ostentar los socios colaboradores o asociados. Por ejemplo, según la Ley 27/1999 las aportaciones realizadas por los socios colaboradores, en ningún caso podrán exceder del 45% del total de las aportaciones al capital social. Este porcentaje varía en algunas leyes autonómicas, pero en ningún caso llega al 50% de participación del que habla la Ley general de la discapacidad para los centros especiales de empleo de iniciativa social. Esta previsión también choca con el porcentaje

<sup>258</sup> SÁNCHEZ PACHÓN, L. A.: «Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 36, 2020, p. 72.

del capital social del que pueden ser titulares de acciones o participaciones de carácter general (no laborales) en las sociedades laborales, que es de un 33% del total y que puede llegar hasta el 49% sólo en el caso de que trate de socios que sean entidades públicas, de participación mayoritariamente pública, entidades no lucrativas o de la economía social (art. 1.b Ley 44/2015).

En mi opinión, haciendo una interpretación racional del sentido del art. 43.3 de la Ley general de la discapacidad, podrían ser reconocidos como centros especiales de empleo de iniciativa social también a las entidades sin ánimo de lucro y/o de la economía social que se creen específicamente con esta finalidad (y que no necesariamente deban ser participada por otras personas jurídicas), por ejemplo a través de la nueva creación de fundaciones, asociaciones, cooperativas normales, cooperativas de iniciativa social, cooperativas de integración social o sociedades laborales, siempre que estatutariamente se reconozca que no hay ánimo lucrativo y se obliguen a la reinversión íntegra de los beneficios obtenidos para la consecución de la finalidad de integración laboral de personas con discapacidad.

Actualmente el ser reconocido como centro especial de empleo tiene sólo importancia, lo que puede ser importante, para que la entidad pueda beneficiarse de la reserva especial de contratos públicos que prevé la disposición adicional 4.<sup>a</sup> de la Ley 9/2017. Sin embargo, en un futuro se prevé que solamente esta tipología de centros especiales de empleos esté incluida en el listado de entidades de la economía social<sup>259</sup> y sólo ellos podrán ser reconocidos como SIEG<sup>260</sup>, con las importantes consecuencias que estas dos circunstancias tienen para poder ser beneficiarios de ayudas públicas.

### 3.2. La fiscalidad de los centros especiales de empleo

Los centros especiales de empleo no tienen, como ocurriría con las empresas de inserción, un régimen fiscal especial y tributariamente hablando

---

<sup>259</sup> Según el nuevo art. 5.1 LES propuesto por el anteproyecto de ley integral de la economía social (2023): «Forman parte de la economía social, siempre que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior, las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, *los centros especiales de empleo de iniciativa social*, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación, las empresas sociales y las entidades singulares creadas por normas específicas».

<sup>260</sup> Según el nuevo art. 5.5 LES propuesto por el anteproyecto de ley integral de la economía social (2023): «Se declaran entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General, *los centros especiales de empleo de iniciativa social* y las empresas de inserción, constituidas y calificadas como tales según su normativa reguladora».

no tiene ningún efecto que sean centros especiales de empleo normales o de iniciativa social. Por ello, habrá que acudir a la forma jurídica con la que se constituyan para saber las peculiaridades de su tributación. Dejando aparte a los que sean creados por las administraciones públicas, como hemos visto, los centros especiales de empleo pueden adoptar muy distintas formas jurídicas, que van desde tipos societarios (sociedades de capital, sociedades cooperativas, en especial de iniciativa social y de integración social) hasta fórmulas asociativas como son fundaciones o asociaciones.

Dado los muchos puntos en común que tienen los centros especiales de empleo y las empresas de inserción, remitimos a epígrafes anteriores de este capítulo para ver el régimen fiscal en los distintos tipos de impuestos cuando se constituyan como una sociedad de capital, una sociedad laboral, una cooperativa o una fundación o asociación.

De todas estas entidades, sin duda, son las fundaciones y las asociaciones las que pueden tener una fiscalidad más ventajosa, y seguramente sea ésta una de las razones de que sean fórmulas habitualmente utilizadas para crear centros especiales de empleo<sup>261</sup>, siendo además en este caso en la modalidad de iniciativa social (art. 43.3 de la Ley gen. de la discapacidad). Recordemos brevemente que según el artículo 2 de la Ley 49/2002, pueden ser consideradas entidades sin fines lucrativos las *fundaciones* y las *asociaciones de utilidad pública* (reguladas en el art. 32 de la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación), que cumplan una serie de condiciones, todas fácilmente conseguibles para las que pretendan calificarse como centros especiales de empleo y de las que, en especial destacamos, la necesidad de que persigan fines de interés general, entre lo que se incluyen de manera expresa los de asistencia social e inclusión social y de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas. Sin entrar en el detalle de la tributación en los distintos tipos de impuestos de las entidades sin fines lucrativos, que se regulan en la Ley 49/2002, hay que mencionar que éstas están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social «a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo» (art. 7.1.d).

En cambio, si el centro especial de empleo adopta la forma de sociedad de capital no se beneficia de ningún trato fiscal especial ni en el impuesto

<sup>261</sup> MÉNDEZ TERROSO, I.: «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 56, 2005, pp. 123 y s.

de sociedades ni en ningún otro tipo de impuesto, más allá de que si es calificada como sociedad laboral podrá amortizar libremente determinados activos durante un tiempo (art. 12.3 de la LIS). No obstante, las sociedades de capital podrán beneficiarse del tipo preferente de tributación en el IS por nueva creación (art. 29.1 de la LIS) y, si se da el caso, de los incentivos para entidades de reducida dimensión (arts. 101 y ss. de la LIS).

También, como es lógico, podrá aplicarse las deducciones que puedan aplicarse sobre la cuota íntegra ajustada el impuesto por creación de empleo para trabajadores con discapacidad<sup>262</sup>. Por ejemplo, las deducciones por desarrollo de software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro (art. 35.1.a de la LIVA) o deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 de la LIS<sup>263</sup>).

Si el centro especial de empleo es una cooperativa, del tipo que sea (ordinaria, sin ánimo de lucro, de iniciativa social, de integración social) no tendrá un trato fiscal especial o privilegiado, y se aplicará el régimen fiscal de las cooperativas contenido en la Ley 20/1990 (excepto en el País Vasco donde a las cooperativas no lucrativas se les trata fiscalmente como entidades sin ánimo de lucro), que diferencia entre resultados cooperativos (que tributan al 20%) de los extracooperativos (que tributan al tipo general del IS) y entre cooperativas protegidas (que tienen beneficios en el IAEAJD) y especialmente protegidas (que podrá beneficiarse de la importante reducción del 50% de la cuota íntegra tributaria). Si el centro especial de empleo es una cooperativa de trabajo asociado podría ser calificada a efectos fiscales como cooperativa especialmente protegida (pero no si es una cooperativa de servicios). No obstante, en el caso de que esta cooperativa de trabajo fuera participada por una persona jurídica, como puede ser una fundación, asociación u otra sociedad, que es lo que precisamente establece como necesario el art. 43.3 de la Ley general de discapacidad, no podría ser cooperativa especialmente protegida a efectos fiscales porque no cumpliría el

---

<sup>262</sup> Para profundizar sobre la cuestión: SÁNCHEZ-CERVERA SENRA, J. M. y SÁNCHEZ-CERVERA VALDÉS, J. M.: *Los trabajadores discapacitados: contratación, incentivos, centros especiales de empleo, prestaciones sociales, fiscalidad*, CissPraxis, 2000.

<sup>263</sup> Respecto a esto último, en concreto el artículo 38 LIS establece: la deducción de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores contratados con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65% (discapacidad leve), experimentado durante el período impositivo; y la deducción de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65% (discapacidad grave).

requisito de asociar a personas físicas (art. 8.1 de la Ley 20/1990). De nuevo abogamos por una interpretación de este precepto a favor de admitir a otros tipos de socios personas jurídicas o su modificación en este sentido (como hace la legislación fiscal de cooperativas vasca), como hemos defendido al tratar a las cooperativas como formas jurídicas de las empresas de inserción.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa, podrá beneficiarse de la exención por los actos, contratos y operaciones siguientes: constitución y ampliación de capital; constitución y cancelación de préstamos; y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines (art. 33.1 de la Ley 20/1990).

Por último, y en lo que al IVA se refiere, las particularidades más importantes en el caso que un centro especial de empleo (tenga la forma jurídica que tenga) es que puede beneficiarse de la exención prevista en el art. 20.1.8.º de la LIVA, para las entidades o establecimientos privados de carácter social en relación, en concreto, a las prestaciones de «Educación especial y asistencia a personas con minusvalía» (letra c). La exención comprenderá la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

#### **4. 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 reciben distinta denominación según la ley de cooperativas que las regule<sup>264</sup>.

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,

<sup>264</sup> 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.

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 Cataluña<sup>265</sup>, Ley 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid<sup>266</sup>, Ley 11/2019 de Cooperativas del País Vasco<sup>267</sup>, Ley 9/2018 de Sociedades Cooperativas de Extremadura<sup>268</sup>), en otras se le ha dado otra denominación.

---

<sup>265</sup> 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».

<sup>266</sup> 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».

<sup>267</sup> 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 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».

<sup>268</sup> 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».

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 Madrid<sup>269</sup>, en la del País Vasco<sup>270</sup> y en el Reglamento de Desarrollo de 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).

---

<sup>269</sup> 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».

<sup>270</sup> 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 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».

#### 4.1. La cooperativas sin ánimo de lucro. Críticas a la falta de un régimen fiscal especial 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 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 cooperativas<sup>271</sup>. 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

---

<sup>271</sup> 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.

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 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.<sup>a</sup> 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 20/1990<sup>272</sup>.

---

<sup>272</sup> 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.

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.<sup>a</sup> 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).

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 ITPAJD<sup>273</sup>. 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,

<sup>273</sup> 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.

las cooperativas no se van a poder beneficiar de este régimen fiscal. Recordemos algunos de estos requisitos<sup>274</sup>, que algunos, 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.

---

<sup>274</sup> 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. 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 alguna<sup>275</sup>. 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 iniciativa social o asimiladas sin ánimo de lucro o bien proceder a una reforma similar a la acometida en la legislación vasca que pasamos a describir<sup>276</sup>.

<sup>275</sup> 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.

<sup>276</sup> HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», en AGUILAR RUBIO (Dir.): *Innovación*

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 Gipuzkoa<sup>277</sup>) 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.<sup>a</sup> 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 profesional, 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.

---

*social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Marcial Pons, Madrid, 2022, pp. 82 y s.

<sup>277</sup> 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.

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 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).

#### **4.2. Aplicación de la Ley 20/1990**

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.<sup>a</sup> 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 cooperativas<sup>278</sup>. 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 tipo<sup>279</sup>.

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.

<sup>278</sup> 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.

<sup>279</sup> 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.

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).

### **4.3. 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 20.1.8ª 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 entidades 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 lo

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 denunciado<sup>280</sup>, 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 sobrecoste, por lo que como propuesta de *lege ferenda* sería aconsejable reducir los tipos del gravamen o posibilitar la devolución de las cuotas soportadas<sup>281</sup>. 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 apuntado<sup>282</sup>, 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.

---

<sup>280</sup> 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.

<sup>281</sup> *Ibid.*, p. 30.

<sup>282</sup> MÉNDEZ TERROSO, I.: «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 56, 2005, p. 123.

## CAPÍTULO VI.

# A MODO DE CONCLUSIÓN: LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO PARA INCENTIVAR MODELOS SOCIALMENTE RESPONSABLES

Hemos afirmado ya que la política fiscal puede ser un instrumento eficaz para fomentar y desarrollar el modelo de empresa con propósito social puesto que, este tipo de medidas, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de las cooperativas y de otras entidades de economía social y pueden ser un mecanismo eficaz para compensar la internacionalización de costes sociales en el seno de las mismas, a la vez que para fomentar su constitución y desarrollo<sup>283</sup>.

Dentro del panorama de crisis económicas mundiales, que venimos encadenado desde 2008 por diferentes causas, la fiscalidad ha recobrado un destacado papel como uno de los instrumentos paliativos para actuar sobre los efectos de ralentización del crecimiento económico<sup>284</sup>. Desde esta perspectiva, la fiscalidad emerge como uno de los límites al beneficio económico –cuya búsqueda desmesurada se sitúa como una de las claves del origen de las crisis económicas– e implica que debe racionalizarse y reducirse en virtud de su gravamen, de forma que corresponsabilice a los sujetos causantes de los perjuicios ocasionados por el desarrollo de su actividad productiva<sup>285</sup>.

---

<sup>283</sup> Así lo entiende HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*. núm. 69, 2010, p. 76.

<sup>284</sup> Consideraciones de PATÓN GARCÍA en relación a la crisis económica de 2008-2014 pero que entendemos plenamente vigentes en la situación actual («La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible», *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, núm. 72, 2014, p. 128).

<sup>285</sup> A través de: 1) el discurso de la responsabilidad social empresarial que parte del logro del beneficio a través de un beneficio compartido con la sociedad; 2) el capitalismo natural que pretende incorporar a los dos tipos de capital tradicionales, el dinero y los bienes producidos, otros dos que contribuyan al bienestar futuro como son los hombres y la naturaleza; y 3) la lucha contra el recalentamiento global, en conexión con el anterior, como barrera infranqueable (CAZORLA PRIETO, L.M.: *Crisis económica y transformación del Estado*. Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2009, pp. 89-90).

En este contexto, las medidas de naturaleza fiscal tienen una función de promoción y desarrollo de la economía que se manifiesta en la configuración jurídica de los distintos tributos. Los tributos persiguen una función económica para la consecución de respuestas eficaces dirigidas hacia un crecimiento económico sostenible<sup>286</sup>. Estamos ante una manifestación más del sostenimiento de la unidad del ordenamiento financiero basada en los principios de justicia en los ingresos y los gastos públicos, aspectos complementarios de una misma finalidad de cobertura de las necesidades sociales basada en la solidaridad. Resulta imprescindible recordar aquí la función redistributiva del tributo, que es esencial como instrumento para lograr la igualdad real y efectiva, en tanto puede materializar la distribución equitativa de la renta y riqueza y alcanzar así objetivos de política económica y social. Precisamente, valores éticos que están presentes en la obligación de solidaridad con el resto de la comunidad que conserva la tributación con fines incentivadores o desalentadores de conductas, que no se agota en la mera disponibilidad de ingresos para el ente público, sino que también abarca la función de permitir alcanzar los intereses colectivos<sup>287</sup>.

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

---

<sup>286</sup> Esta misma perspectiva es la que fundamenta claramente el concepto de desarrollo sostenible que fue empleado por primera vez en 1987 en la Comisión de Medio Ambiente de la ONU, donde se señaló que por desarrollo sostenible debe entenderse el «desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades».

<sup>287</sup> PATÓN GARCÍA, G.: «La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible», *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, núm. 72, 2014, p. 129.

de las cooperativas. Efectivamente, el ordenamiento cooperativo tiende hacia el modelo economicista que parece imponerse en el actual contexto económico, ampliando los límites de la actuación de las cooperativas en el mercado, aunque sin olvidar su carácter mutua<sup>288</sup>.

La doctrina ha señalado reiteradamente que el impulso de las sociedades cooperativas a través del sistema tributario de beneficio fiscal debe revisarse en su conjunto. PASTOR DEL PINO ha abogado por concretar los objetivos específicos que han de legitimar en cada caso el beneficio tributario, como puede ser la potenciación del pleno empleo, la contribución a la cohesión social o territorial, para los que cooperativas u otras entidades de economía social están plenamente capacitadas, puesto que forman parte de su propia naturaleza o esencia<sup>289</sup>. Delimitados los objetivos, procedería valorar las medidas tributarias más idóneas desde una perspectiva técnico-jurídica y económica los tributos más apropiados para lograrlos. Esto supone analizar las fórmulas más apropiadas: exenciones en hechos imposables, las reducciones en bases imposables, los tipos impositivos reducidos, o las deducciones y bonificaciones en las cuotas, así como los impuestos en los que resultarían más oportunas, sin desvirtuar la naturaleza jurídica del propio sistema tributario. En todo caso, será imprescindible realizar el seguimiento de las medidas implementadas para comprobar su verdadera eficacia, pues ésta será la que justifique el gasto indirecto generado<sup>290</sup>.

El modelo actual de incentivo tributario para las sociedades cooperativas adolece, en consecuencia, de importantes defectos desde la perspectiva financiero-tributaria. Legitimado sobre la base constitucional de la labor de fomento de este tipo social, no ha obtenido los objetivos deseados, entre otras razones, por los importantes inconvenientes surgidos del modelo articulado sobre la simple forma jurídica de las sociedades cooperativas. Los principios cooperativos han sido tomados como referencia para delimitar el ámbito conceptual de la economía social, concepto que integra la actividad económica desarrollada por entidades privadas basadas en la asociación de personas y que comparten estas características: 1) primacía de la persona y del objeto social sobre el capital; 2) adhesión voluntaria y abierta; 3) control democrático por sus miembros (a excepción de las fundaciones);

<sup>288</sup> VARGAS VASSEROT. C.: *et al.*: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*. La Ley, Madrid, 2015, p. 30.

<sup>289</sup> PASTOR DEL PINO, M.C.: «Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos». *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 23, 2012, p. 119.

<sup>290</sup> PASTOR DEL PINO, M.C.: «Las cooperativas como sujetos de protección fiscal», *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 28, 2016, p. 276.

4) conjunción de los intereses de sus miembros y el interés general; 5) defensa y aplicación de los principios de solidaridad y de responsabilidad; 6) autonomía de gestión e independencia de los poderes públicos; y 7) destino de la mayor parte de los excedentes a la consecución de objetivos relativos al desarrollo sostenible, en interés de los miembros y el interés social<sup>291</sup>.

Es evidente el creciente interés en los países de nuestro entorno, y en particular dentro de la Unión Europea, por la responsabilidad social empresarial –de la que las cooperativas deberían hacer gala por el mero hecho de serlo, si atendemos a los principios cooperativos– y por la economía sostenible, por un lado, desde la perspectiva de la ética fiscal en la empresa (como muestran los Códigos de conducta en materia de fiscalidad empresarial) y, por otro, como instrumento de lucha contra la competencia fiscal perniciosa<sup>292</sup>. Las legislaciones de los Estados deben conseguir un modelo de fiscalidad de las cooperativas que sea más adecuado a los valores propios del desarrollo sostenible, desplazando la carga tributaria en atención a variables económicas, sociales y medioambientales y no estableciendo un sistema fiscal basado únicamente en el principio de capacidad económica. Y las Instituciones europeas deben ser consecuentes y comprometerse a apoyar su promoción y desarrollo eficaces en la Unión Europea y en los Estados miembros.

---

<sup>291</sup> MONZÓN CAMPOS, J.L., «Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector», *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 56, 2006, pp. 9-24.

<sup>292</sup> Las premisas del desarrollo sostenible requieren de un nuevo modelo de desarrollo en el que la sociedad, la empresa y los poderes públicos han de cambiar sus pautas de actuación. Así, la actividad financiera se pone al servicio del desarrollo sostenible, de un lado, previniendo gastos públicos socialmente improductivos (en tanto son provocados por los agentes productivos cuando producen y/o consumen bienes de forma socialmente irresponsable), de otro, diseñando una política fiscal socialmente responsable que valore la contribución de los ciudadanos a la consecución de los fines públicos (GARCÍA LUQUE, E.I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*. Madrid, Lex Nova, 2011, p. 229). En el ámbito internacional, este enfoque ha estado presente desde hace años en informes públicos y privados como *Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales*, o *Tax Heavens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*, publicado por Intermón-Oxfam en 2000. Estos documentos ponen de manifiesto la necesidad de que las empresas se esfuercen en la introducción de sistemas de control de gestión que desincentiven prácticas contables, fiscales o de auditoría reprobables y que contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida con el pago puntual de las deudas fiscales. Asimismo ponen de manifiesto la demanda social de una mayor transparencia en las prácticas de planificación fiscal de las empresas y la denuncia de la utilización de los paraísos fiscales con el ánimo de optimizar los beneficios empresariales que tienen una incidencia negativa en la pérdida de ingresos para el conjunto de países en desarrollo.

Otros de los motivos que apuntalan la importancia de la cuestión tributaria, que constituye una de las preocupaciones más acuciantes para las cooperativas en todo el mundo, son, por un lado, la generalización del fomento de los procesos de integración entre las cooperativas para apuntalar su fortalecimiento; y por otro, el nivel de competitividad de las cooperativas frente a las demás empresas, que se halla fuertemente condicionado por el tratamiento tributario de que sean objeto. Por ello, se hace imprescindible el estudio de la situación tributaria de las cooperativas en Derecho comparado para intentar adecuar la legislación tributaria a la naturaleza de las cooperativas, por una parte, y procurar el fomento del modelo, por otro. No podemos obviar las valiosas aportaciones que las cooperativas hacen a las comunidades, al llevar a cabo su gestión y sus actividades con apoyo en los principios y valores que han sido aprobados por la ACI como la autoayuda, la autorresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad, la solidaridad, la ética, la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social de sus socios<sup>293</sup>.

Como se ha expuesto, la protección a las cooperativas desde la perspectiva fiscal no es un hecho aislado, sino que se inserta en la tradición jurídica de muchos países, en algunos de los cuales es un mandato constitucional. Esta protección fiscal debería ir más allá de la mera adaptación de las normas tributarias a la forma societaria de la cooperativa, en línea con las propias tradiciones jurídicas de estos países en sus regulaciones sustantivas de las cooperativas.

Se suele considerar, a estos efectos, que en Europa existen dos tendencias en el desarrollo del cooperativismo que se han identificado con la distinción entre los países del norte, que tienen una visión más economicista del modelo cooperativo, y los países del sur, con un modelo más social<sup>294</sup>. Este desarrollo diferenciado se ha manifestado tanto en la regulación de su régimen económico como en su tratamiento tributario.

Así, en los países del norte de Europa, las cooperativas operan en el mercado de una forma más similar al resto de empresas, con una mayor flexibilidad en la aplicación de algunos principios cooperativos, que se tra-

<sup>293</sup> CRACOGNA, D.: «Las cooperativas frente al régimen tributario». CRACOGNA, D. (Coord.): *Las cooperativas y los impuestos en el Mercosur*. Buenos Aires, Intercoop, 2004, pp. 167-180.

<sup>294</sup> PANIAGUA ZURERA, M.: «La sociedad-empresa cooperativa en la evolución de los modelos cooperativos en España», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 40, 2013, p. 159 y VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas. Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución*, Madrid, La Ley, 2017, pp. 48 y ss.

duce en un régimen económico menos exigente. Ello se traduciría en un régimen tributario dirigido a mantener la neutralidad respecto del tráfico mercantil. En cambio, en los países del sur, que inciden más en los fines y objetivos de carácter social que persiguen. Ello conlleva que la protección de los principios cooperativos sea más estricta, lo que motivaría la necesidad de proteger a las cooperativas en el ámbito fiscal, para evitar los perjuicios derivados de tener que operar en una economía de mercado por un lado, y por otro, para incentivar el movimiento cooperativo puesto que cumple fines de interés general<sup>295</sup>.

En América Latina, encontramos cabida a tesis que van más allá del mero beneficio fiscal para adentrarse en la no sujeción a imposición de las cooperativas o a la exención de tributación de sus rendimientos. No obstante, el profesor CRACOGNA señaló hace ya algún tiempo que «parece haberse desatado una suerte de persecución fiscal contra las cooperativas que no reconoce precedentes, la cual tiene lugar aun en países en los cuales tradicionalmente se les reconocía un tratamiento impositivo favorable»<sup>296</sup>.

La primera tesis sostiene que, como consecuencia de las peculiaridades de funcionamiento que caracterizan a la cooperativa, las operaciones que ésta realiza y las relaciones económicas que desarrolla no integran los hechos imponibles previstos por la norma y, por tanto, son hechos no sujetos al tributo, y así se recoge, por ejemplo, en el ordenamiento jurídico costarricense. Esta situación se produce como consecuencia de que la norma fiscal tipifica en muchas ocasiones los hechos imponibles de los tributos

---

<sup>295</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P.: «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 102, 2010, p. 47.

Aunque estas diferencias cada vez están más diluidas, en países como España o Portugal tradicionalmente se ha limitado la posibilidad de realizar operaciones con terceros no socios, así como la distribución a los socios de los beneficios derivados de esas operaciones, mediante su destino, total o parcial, a reservas irrepartibles; junto a la obligación de dotar algunas reservas o fondos, asimismo no distribuibles generalmente. En cambio, en países como Alemania u Holanda, el funcionamiento de las cooperativas se rige principalmente por la libertad de pactos, se permite la operativa con terceros y no se establece un destino obligatorio para los beneficios. Estas diferencias son las que determinan que en los primeros se prevea un régimen fiscal favorable, que intenta compensar las limitaciones que su régimen jurídico produce en la competitividad de las cooperativas; mientras que en los segundos se considere que el régimen tributario de estas sociedades no deba ir más allá de su ajuste o adecuación técnica de los impuestos a sus características particulares.

<sup>296</sup> CRACOGNA, D.: *Las cooperativas y los impuestos. La experiencia del Mercosur*, ACI-Américas, 2006, p. 1.

pensando en el régimen de funcionamiento de la sociedad convencional, sin tener en cuenta las peculiaridades de funcionamiento cooperativo<sup>297</sup>.

No resulta justificado defender sin más la no sujeción de la cooperativa a todos los impuestos que pueden afectarla, sino que la sujeción o no de habrá de determinarse para cada tributo en concreto, mediante la comprobación de si la cooperativa ha realizado o no el hecho imponible previsto por la norma. Sólo si esto no es así, podremos decir que nos encontramos ante un caso de no sujeción.

Veamos la lógica que subyace en esta consideración. En cuanto a los tributos que gravan los patrimonios, por lo general la legislación cooperativa establece la irrepartibilidad de las reservas y su destino desinteresado en caso de disolución de la cooperativa. Consiguientemente, se trata de un patrimonio de carácter social, no perteneciente a los socios individualmente<sup>298</sup>. Además, el capital aportado por los socios es la condición para poder utilizar los servicios de las cooperativas, esto es, tiene un carácter meramente instrumental y sólo da derecho a percibir un interés limitado y no a apropiarse del resultado de la gestión social como sucede en las sociedades comerciales. Con respecto a los impuestos sobre las rentas, señala que las cooperativas devuelven a sus socios el excedente que arroja el ejercicio anual en proporción a las operaciones realizadas por cada uno de ellos. De manera que, en principio, corresponde a cada uno de los socios individualmente tributar por los excedentes que perciba. En el caso de que exista un impuesto que grave los resultados de las cooperativas, deben establecerse mecanismos para evitar una doble imposición. Por otra parte, ha de tenerse presente que en las cooperativas el excedente anual es simplemente un ajuste en el precio de los servicios utilizados por los socios durante el ejercicio, en tanto que en una sociedad comercial la ganancia es el resultado de una actividad lucrativa realizada con terceros. Lógicamente, los resultados que deriven de la prestación de servicios a no socios han de tener un tratamiento diferente, aun cuando no sean distribuibles. Por último, en cuanto a los impuestos sobre las transacciones opina que debe tenerse en cuenta que la operatoria de las cooperativas con sus socios es de una naturaleza singular; no puede hablarse estrictamente de una transacción entre el socio y la cooperativa, sino que

---

<sup>297</sup> Es España se ha pronunciado en este sentido, ROSEMBUJ, T.: *La empresa cooperativa*, Barcelona, CEAC, 1982, p. 119). Pero, sobre todo, es una postura defendida en Argentina. Por todos, CUESTA, E.: *Derecho Cooperativo*, Buenos Aires, Ábaco Rodolfo de Palma, 1987, p. 747.

<sup>298</sup> CRACOGNA, D.: *Las cooperativas y los impuestos. La experiencia del Mercosur*, ACI-Américas, 2006, pp. 5-6.

hay un acto interno<sup>299</sup>. De igual manera, cuando la cooperativa primaria realiza operaciones con su organización de segundo grado tampoco puede decirse que exista una transacción puesto que se trata de un acto interno entre ellas. Y considera que si no se analiza adecuadamente esta cadena de operaciones puede incurrirse en duplicación de los gravámenes con la consiguiente discriminación en perjuicio de los socios de las cooperativas que terminarían pagando un impuesto mayor que quienes no lo son.

La tesis favorable a la exención parcial de impuestos para las cooperativas parte fundamentalmente de la función social que las mismas cumplen sobre la base de esta lógica: si los impuestos se recaudan para atender necesidades sociales como pueden ser la educación o la sanidad no debemos cobrar impuestos a aquellos grupos de usuarios que a través de la cooperativa, o bien se satisfacen a sí mismos estas necesidades sin exigir actividad pública por parte de la Administración, o bien colaboran en la cobertura de estas necesidades con el sector público<sup>300</sup>.

El argumento es especialmente válido para aquellos países donde un importante sector del cooperativismo se dedica a este tipo de funciones, procurando a sus socios servicios imprescindibles (vivienda, sanidad, educación...) supliendo, en la medida de lo posible, la incapacidad o inactividad del Estado. No obstante, en los países donde estos servicios básicos son

<sup>299</sup> CRACOGNA, D.: *Estudios de Derecho Cooperativo*, Buenos Aires, Intercoop, passim. Defiende aquí que el acto de comercio es la adquisición de bienes muebles para revenderlos con propósito de lucro, hecha en forma habitual; esa es la actividad comercial, mientras que el acto cooperativo, en cambio, es el que realiza la cooperativa con sus asociados para el cumplimiento de sus fines institucionales, es decir, animada por un propósito de servicio. Si el acto cooperativo posee una naturaleza jurídica determinada conforme con su realidad económica, no puede ser tratado desde el punto de vista fiscal igual que el acto de comercio, que es una realidad jurídica distinta, con un trasfondo económico también diferenciado. Por eso es que los impuestos que gravan las transacciones, llamados impuestos al valor añadido o agregado, impuestos a las actividades económicas, a los ingresos brutos, a las ventas, etc., en el ámbito interno a las cooperativas no tienen cabida, porque son diferentes de los actos de un tercero que compra y vende. Aquí nadie compra y vende, todos compran en común y todos venden en común –según la clase de cooperativa– pero no hay quien intermedie. Por su propia naturaleza, la cooperativa no puede intermediar, puesto que está imposibilitada de hacerlo. Si le quedará una diferencia, como se vio antes, esa diferencia va a parar a los asociados por vía del retorno, con lo cual nunca la cooperativa, aunque se lo propusiera, podría lucrar con las transacciones que realiza con sus asociados.

<sup>300</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Generalitat de Catalunya, 2001, pp. 121-122. Señala también la autora que no faltan detractores de esta tesis, que argumentan que un excesivo proteccionismo estatal del fenómeno cooperativo a través de normas tributarias favorables conduciría a una excesiva dependencia del Estado por parte del sector, traducida irremediabilmente en un estancamiento crónico en su desarrollo y una permanente ineficacia empresarial en su gestión y funcionamiento.

atendidos suficientemente por el Estado, precisamente por esto, suponen un costo para el erario público, que se evita a través de la actuación de la cooperativa. Además, la prestación de estos servicios por la cooperativa y su posterior exención de impuestos resulta mucho más barata para el Estado que lo que significaría que él mismo recaudara las cantidades necesarias para hacer frente a ellos, a continuación organizara el gasto, y finalmente dedicara parte de sus fondos a estos fines. El ejemplo más claro son las conocidas genéricamente como cooperativas sociales<sup>301</sup>, que combinan el fin mutualista típico de la cooperativa junto con el interés general de toda la comunidad o de un grupo objetivo específico, por lo que sirven a intereses más amplios que los de sus miembros.

En cualquier caso, las cooperativas representan una forma societaria responsable en la medida en que realizan funciones públicas y que, haciéndolo, coadyuvan al sostenimiento de los gastos públicos. Además, están sometidas a un régimen económico estricto que les orienta a la consecución de esos mismos fines sociales de interés general. La introducción de beneficios fiscales diseñados para fomentar los valores éticos de la empresa –sociales y laborales fundamentalmente– no solo es una necesidad política y social sino que, a su vez, puede abrir el camino hacia una solución para evitar la pérdida de competitividad de las cooperativas en el mercado. Las cooperativas han tenido y siguen teniendo en muchos otros países un régimen fiscal específico y pretendidamente beneficioso respecto de otras empresas. La justificación de su existencia se ha basado en múltiples razones, vinculadas bien a las limitaciones que su propio régimen jurídico y económico han supuesto a su desarrollo o a sus posibilidades de expansión; bien a que permiten el acceso de los trabajadores a los medios de producción (autoempleo); pero, fundamentalmente, al papel de estas entidades en sectores productivos de especial valor social.

La existencia de regímenes fiscales de protección o favorables a las cooperativas se insertan, pues, en una tradición jurídica compartida entre distintos países y constituye un principio general de su ordenamiento jurídico. Convenimos con ALGUACIL MARÍ que, en la medida en que los tributos deben dirigirse necesariamente a la consecución de los fines generales del ordenamiento jurídico, las medidas de incentivo deben considerarse justificadas cuando resulten necesarias de acuerdo con la lógica del sistema, como es el caso de un tratamiento tributario especial para las cooperativas<sup>302</sup>.

---

<sup>301</sup> En las leyes cooperativas adoptan diferentes nombres, como cooperativas de integración social, de interés social, cooperativas de servicios públicos o también de iniciativa social.

<sup>302</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P.: «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 102, 2010, p. 48.

Respecto a la fiscalidad como instrumento para conseguir cooperativas más competitivas, no podemos obviar que la posible existencia de ventajas fiscales puede motivar la cooperación y la concentración empresariales. Las empresas, a la hora de tomar decisiones en cuanto a su forma jurídica, tienen en cuenta la legislación tributaria junto a factores relativos al mercado (la globalización y sus retos) o a las dificultades propias de su estructura (debilidad financiera, problemas de dimensión, etc.). Es por ello por lo que, si se apuesta por poner en marcha medidas que fomenten la integración y la potenciación de las cooperativas y de los grupos de base cooperativa y asociativa, como hace, por ejemplo, la LFIC, tales medidas deberían ir acompañadas por los incentivos fiscales que se requieran para hacer atractiva la intercooperación o, en su caso, la concentración de cooperativas.

Por todo ello, una fiscalidad especial para las cooperativas se encuentra plenamente justificada, al menos, desde dos puntos de vista.

Primero, porque desarrollan una verdadera función social que se manifiesta en su papel en la creación y mantenimiento de puestos de trabajo, en el protagonismo que concede a la educación, en su contribución al desarrollo de zonas desfavorecidas y en su potenciación de la persona por encima del capital. Esta función social se traduce en una verdadera aportación “en especie” al grupo social y debe contestarse con el reconocimiento de un tratamiento tributario especial que incluya beneficios fiscales.

Segundo, porque las causas de su nacimiento, sus principios tradicionales, así como su configuración en las normas que las regulan, llevan a entender la cooperativa como una sociedad claramente diferenciada de la sociedad convencional de capital desde diversos puntos de vista.

A la vista de ello, creemos que la legislación fiscal de cooperativas debe darles respuesta creando auténticas normas de tributación que se adapten a ellas, y no se limiten a intentar encajarlas en conceptos tributarios que se han creado pensando en el modelo de sociedad capitalista, y que no se ajustan a una sociedad inspirada en criterios mucho más personalistas. Hemos traído ejemplos de países que, sobre la base de la especialidad cooperativa, han diseñado medidas fiscales particulares para adaptar la imposición sobre la renta de las sociedades a la idiosincrasia propia de este modelo, buscando alcanzar con mayor o menor fortuna, el ideal de justicia tributaria, que es un reparto justo de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Las SAT, por su parte, no cuentan con régimen fiscal específico que promueva su constitución y funcionamiento. En la medida en que, por un lado, como hemos adelantado, se considera que estas sociedades tienen

carácter mutualista, en reconocimiento de su finalidad económica-social y que, por otro lado, esto hace que se incluyan entre las entidades de la llamada economía social, sería deseable que el legislador las dotara de incentivos fiscales propios, en cumplimiento del mandato de fomento y difusión de la economía social que contiene el art. 8 de la LES. Y lo mismo sucede con las sociedades laborales, a cuya ley reguladora le ha faltado valentía para tratar a fondo los temas de fomento de las sociedades laborales y su régimen fiscal. No hay que olvidar que los trabajadores comprometen su patrimonio en estas empresas y, en muchos casos, carecen de conocimientos de gestión financiera y se encuentran con las reticencias de las entidades de crédito para facilitar su financiación. Las fórmulas de apoyo económico y fiscal a estas empresas, como hemos dicho, tienen justificación política y constitucional, por lo que nos encontramos, una vez más, con otra oportunidad perdida.

Las WISE son organizaciones empresariales de empleo protegido que favorecen la contratación laboral de personas excluidas del mercado laboral ordinario con escasa o baja productividad laboral, a las cuales, por medio del trabajo, se les proporcionan herramientas laborales, así como una formación adecuada para desarrollar un puesto de trabajo. Desde la perspectiva tributaria no existe en España un régimen propio para las empresas sociales de inserción laboral más allá de que, como prestan determinados servicios comunes, les sean de aplicación similares deducciones o bonificaciones. A la vista del tratamiento tributario que reciben, no se puede decir que la fiscalidad constituya un elemento significativo para la constitución de estas empresas (ni siquiera para las cooperativas sociales a las que sería de aplicación el régimen tributario contenido en la Ley 20/1990) y, por ende, para combatir el desempleo, la exclusión social y la discriminación y para lograr la integración sociolaboral de determinados colectivos, algo que hemos criticado en estas páginas.

Las normas que regulan la tributación de las entidades pertenecientes a la economía social se hallan dispersas en diferentes textos legales, aprobados en ocasiones en fechas muy alejadas y distantes. La fragmentación y dispersión de la regulación vigente hace que el tratamiento fiscal dispensado a cada uno de los diversos tipos de entidades de la economía social no responda a criterios homogéneos. Al contrario, esos regímenes fiscales singulares difieren ampliamente entre sí, y, lo que es todavía más grave, se encuentran presididos por criterios que, en buena parte de los casos, resultan ser abiertamente incompatibles y contradictorios. Por ello, abogamos aquí por establecer un nuevo tratamiento fiscal que alcance a toda clase de entidades integradas en el ámbito de la economía social, homogéneo,

coherente y armónico. Uno de los aciertos de la promulgación de la LES es que trajo nuevos y sólidos argumentos para corregir las graves deficiencias de la regulación tributaria y alcanzar el fin señalado. Eso fue en 2011. Una vez más, llegamos tarde.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F.D. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J (Dir.): *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Madrid, Thomson Reuters Aranzadi, 2015.
- AGIAR, N., MEIRA, D. y RAQUEL, S.: «Estudio sobre la eficacia del Régimen fiscal portugués», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 121, 2016.
- AGUILAR RUBIO, M. y CIARCIA, A. R.: «Régimen tributario comparado del mecenazgo en España e Italia», *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 86.
- 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.
- AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C.: *Las empresas basadas en el conocimiento universitarias y las empresas emergentes. Régimen jurídico tras la promulgación de la LOSU e incentivos fiscales a la I+D+i*, Madrid, Dykinson, 2024
- AGUILAR RUBIO, M.: «El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea», *BAIDC. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 50, 2016.
- AGUILAR RUBIO, M.: «La tributación de las sociedades agrarias de transformación en el régimen general y en el régimen foral de Euskadi», *Forum Fiscal: La Revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 239, 2018.
- AGUILAR RUBIO, M.: «Los modelos de imposición directa de las sociedades cooperativas en el Derecho comparado». VARGAS VASSEROT, C. (Dir.) y HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: *Responsabilidad, economía e innovación social corporativa*, Madrid, Marcial Pons, 2021.
- AGUILAR RUBIO, M.: «Los principios cooperativos en la legislación tributaria», *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 27, 2015.
- AGUILAR RUBIO, M.: «Sistema tributario y principios cooperativos», en VARGAS VASSEROT, C (Dir.): *Una interpretación actualizadora de los principios cooperativos: especial referencia a su recepción y desarrollo en la legislación de Andalucía*, Madrid, Dykinson, 2023.

- ALEGRE NUENO, M. «Centros especiales de empleo: realidad y nuevos retos», en FAJARDO GARCÍA (coord.), *La promoción del emprendimiento y la inserción social desde la economía social*, Valencia, CIRIEC, 2018.
- ALFONSO SÁNCHEZ, R.: *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- ALGUACIL MARÍ, M. P.: «La tributación de las empresas de inserción», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm. 150, 2021.
- ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Las actuales barreras fiscales para las cooperativas agroalimentarias». *Modelos innovadores para impulsar a las cooperativas agroalimentarias, evitar el abandono de explotaciones y fomentar el relevo generacional*. Cooperativas agroalimentarias, 2020.
- 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.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. y ROMERO CIVERA, A.: «Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas», *Quincena fiscal*, núm. 21, 2011.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. y SACRISTÁN BERGIA, F.: «El Fondo de Educación y Promoción: cuestiones sobre su aplicación y fiscalidad», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm. 53, 2022.
- ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley Estatal 27/1999», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 202, 2001.
- ALGUACIL MARÍ, M.P.: «El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades del FEP de las cooperativas», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2014.
- ALGUACIL MARÍ, M.P.: «La necesaria reforma del tratamiento fiscal de las sociedades laborales», en AA.VV.: *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, MADRID, IEF, 2015.
- ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Tratamiento fiscal de las operaciones de las cooperativas con sus miembros». Instituto de investigación en Economía social y cooperativa de la Universidad de Valencia, 2012.
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL: *La Declaración sobre la identidad cooperativa. Contexto histórico y relevancia mundial para hoy*, 2015. <https://www.ica.coop/sites/default/files/news-item-attachments/25-anniversary-concept-note-final-draft-es-854566612.pdf>
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL: *Notas para la orientación de los principios cooperativos*, 2016. [https://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/guidance\\_notes\\_es.pdf](https://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/guidance_notes_es.pdf)
- ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Generalitat de Catalunya, 2001.

- ARANZADI, D.: *Cooperativismo industrial como sistema, empresa y experiencia*. Bilbao: Publicaciones de la Universidad de Deusto, 1976.
- ARGUDO PÉRIZ, J.L.: «El nuevo estatuto de las sociedades agrarias de transformación (SAT) en Aragón», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 23, 2012.
- ASAMBLEA GENERAL DE LA NACIONES UNIDAS: Resolución 74/119, *Las cooperativas en el desarrollo social*, 2019. <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N19/422/44/PDF/N1942244.pdf?OpenElement>
- ASAMBLEA GENERAL DE LA NACIONES UNIDAS: Resolución *El papel del movimiento cooperativo en el desarrollo económico y social*, 1968. <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N19/422/44/PDF/N1942244.pdf?OpenElement>
- BALLESTERO, E.: *Teoría económica de las cooperativas*, Madrid, Alianza, 1983.
- BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades Cooperativas, Sociedades Agrarias de Transformación y Sociedades Anónimas Laborales: Régimen fiscal*, Pamplona, Aranzadi, 1994.
- BECK, U.: *¿Qué es la globalización?*, Barcelona, Paidós, 2004.
- BONET SÁNCHEZ, M. P.: «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 21, 2010.
- BORZAGA, DEFOURNY *et al.*, *From words to action*, 2010.
- BUSQUETS, F.: «La transparencia fiscal y las cooperativas», *La Sociedad Cooperativa al Día*, núm. 93, 1995.
- CALVO ORTEGA, R.: «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», en AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Pamplona, Thomson-Civitas, 2005.
- CALVO ORTEGA, R.: «Las sociedades laborales: problemas actuales y justificación científica de una fiscalidad adecuada», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 19, 2008.
- CALVO ORTEGA, R.: «Sociedades Laborales». *Cuadernos Civitas*. Aranzadi, Cizur Menor, 2013.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «Empresas de inserción social: delimitación jurídica y aspectos tributario», en CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *Fiscalidad de las Entidades de Economía social*, Thompson-Civitas, 2005.
- CALVO VÉRGEZ, J.: *Mutualidades de previsión social: aspectos mercantiles y fiscales*, Madrid, Dykinson, 2019.
- CALVO VERGEZ, J.: «En defensa de las sociedades laborales: la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, y la creación de un nuevo marco jurídico destinado al fortalecimiento de estas entidades», *Revista Aranzadi Doctrinal*, número 5, 2016.

- CALVO VERGEZ, J.: «Sociedades Laborales consideraciones tributarias», en CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Civitas, Madrid, 2005.
- CANO LÓPEZ, A.: «El Derecho de la Economía Social: entre la Constitución y el mercado, la equidad y la eficiencia». *Ciriec-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 18, 2007.
- CARBONELL DE MASY, R. y PANIAGUA GIL, J.: «Grupos Sindicales de Colonización», *Estudios Cooperativos*, núm. 32, 1974.
- CAZORLA PRIETO, L.M.: *Crisis económica y transformación del Estado*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2009.
- CHATERINA, A.: «Las cooperativas y su acción por la sociedad», *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 117, 2015.
- CIRIEC-España: *Magnitudes de la Economía Social 2019*, CIRIEC-España, 2019. <https://cirieostat.com/dato/magnitudes-de-la-economia-social-en-espana-2019/>
- COMISIÓN EUROPEA: Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *El fomento de las cooperativas en Europa*, de 23 de febrero de 2004 (COM/2004/0018 final).
- COMISIÓN EUROPEA: Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: relativa a *Un marco para la participación financiera de los trabajadores*, de 5 de julio de 2002 (COM/2002/364/final).
- COMISIÓN EUROPEA: Comunicación al Parlamento Europeo, Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, 9 de diciembre de 2021 (COM(2021) 778 final).
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: *Dictamen Hacia un marco jurídico europeo adaptado para las empresas de la economía social*, de 19 de junio de 2019 (CESE 2019/C 282/01).
- COMISIÓN EUROPEA: Informe *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, de 7 de diciembre de 2001.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: Dictamen sobre *Cooperativas y reestructuración*, de 25 de abril de 2012 (CESE 1049/2012).
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: Dictamen sobre *distintos tipos de empresa*, de 1 de diciembre de 2009 (2009/C 318/05).
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: Dictamen sobre *Participación financiera de los trabajadores en Europa*, de 21 de octubre de 2010 (2011/C 51/01).

- CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL ESPAÑOLA DE LA ECONOMÍA SOCIAL (CEPES): Informe *Las empresas más relevantes de la Economía Social 2021-2022*. <https://www.cepes.es/files/publicaciones/135.pdf>
- CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL: Dictamen 6/2015 del al Anteproyecto de Ley de Sociedades Laborales y Participadas, 2015. <https://www.ces.es/documents/10180/2394234/Dic062015.pdf>
- CORRAL DUEÑAS, F.: «Las Sociedades Agrarias de Transformación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 584, 1988.
- CORRAL DUEÑAS, F.: «Régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 571, 1985.
- CORRAL DUEÑAS, F.: «Sociedades Agrarias de Transformación: su regulación vigente», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 591, 1989.
- CRACOGNA, D.: «La legislación cooperativa latinoamericana en el marco del plan para una década cooperativa de la Alianza Cooperativa Internacional», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 117, 2015.
- CRACOGNA, D.: «Las cooperativas frente al régimen tributario», CRACOGNA, D. (Coord.): *Las cooperativas y los impuestos en el Mercosur*. Buenos Aires, Intercoop, 2004.
- CRACOGNA, D.: «Significado del 7.º principio de la Alianza Cooperativa Internacional», *BAIDC. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 61, 2022.
- CRACOGNA, D.: *Estudios de Derecho Cooperativo*, Buenos Aires, Intercoop, 1986.
- CRACOGNA, D.: *Las cooperativas y los impuestos. La experiencia del Mercosur*, ACI-Américas, 2006.
- CRACOGNA, D.: *Orientación sobre el séptimo principio*, ACI-Américas, 2014.
- CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *Régimen Fiscal de las Cooperativas*. Aranzadi, Pamplona, 1999.
- CUENCA ANAYA, F.: «Sociedades Agrarias de Transformación: constitución, representación y régimen fiscal», *Revista de Derecho Notarial*, XXX (CXX), 1983.
- CUENCA RUIZ, M. J. *et al.*: «La empresa de inserción como empresa social características y retos fundamentales en España», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, núm. 157, 2023.
- CUESTA, E.: *Derecho Cooperativo*, Buenos Aires, Ábaco Rodolfo de Palma, 1987.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Beneficios fiscales de las sociedades laborales», en AA.VV.: *Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles*, Tomo XV «Sociedades Laborales», Madrid, Civitas, 2000.
- DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Capítulo VII. Régimen tributario de las sociedades laborales», en ALONSO ESPEINOSA, F.J. (Dir.): *Régimen jurídico de*

- las sociedades laborales: estudio sistemático de la Ley 4/1997*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1997.
- DÍAZ-FONCEA, M. y MARCUELLO SERVÓS, C.: «Las empresas sociales en España: concepto y características», *Revista Vasca de Economía Socia. GEZKI*, núm. 8, 2012,
- DÍEZ ACIMAS, L.: «Régimen jurídico de las Sociedades Laborales y Participadas (Análisis de la ley 44/2015, de 14 de octubre)», *Deusto Estudios Cooperativos*, núm. 8, 2016.
- ELORRIAGA PISARIK, G.: «Naturaleza. Ámbito de aplicación. Hecho Imponible. Sujeto pasivo. Exención total y parcial», *El nuevo impuesto sobre Sociedades: Manual con casos prácticos*, Expansión-Cooper Lybrand, 1995.
- EMBED IRUJO, J. M.: «Problemas actuales de la integración cooperativa». *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 227, 1998.
- FAEDEI: *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022. <https://faedei.org/wp-content/uploads/2023/10/infografia-memoria-2022.pdf>.
- FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis de la transparencia tributaria*, Madrid, IEF, 1984.
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y GALA DURÁN A. (Coord.): *La responsabilidad social empresarial. Un nuevo reto para el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2009.
- FERNÁNDEZ DEL POZO, L.: «Acerca de la doctrina sobre la irrelevancia causal del ánimo de lucro en el contrato de sociedad de capital», en el blog *Almacén de Derecho*, entrada 24-1-2021. <https://almacenederecho.org/sociedades-de-capital-sin-animo-de-lucro>
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Artículos 24 y 25» en SIMÓN ACOSTA, E. *et.al.*: *Comentarios a la Ley del IRPF y la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1995.
- GADEA SOLER, E.: «Crisis e intercooperación: las cooperativas de segundo o ulterior grado como instrumento de colaboración empresarial». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. Deusto, núm. 44, 2010.
- GADEA SOLER, E.: «Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia», *JADO. Boletín de la Academia Vasca de Derecho*. Año VII, núm. 17, 2009, pp. 165-185.
- GADEA SOLER, E.: «Fondos sociales obligatorios», VV.AA., *Memento Práctico Sociedades Cooperativas*, 21-22. Francis Lefevre, 2021.
- GALERA, G. et al.: *Report on trends and challenges for work integration social enterprises (WISEs) in Europe*, 2022. <https://www.bwiseproject.eu/en/results>
- GARCÍA CALVENTE, Y.: «El derecho financiero y tributario ante la responsabilidad social de la empresa», FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y GALA DURÁN, C.: *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2009.

- GARCÍA LUQUE, E.I.: *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, Madrid, Lex Nova, 2011.
- GARCÍA-MAURINO BLANCO, E. (Coord.): *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*, Centro de Estudios Ramón Areces, 2004.
- GARRIDO PULIDO, T., PUENTES POYATOS, R. y NAVARRO HERAS, E.: «Fiscalidad de las cooperativas de segundo grado». *REVESCO. Revista Española de Estudios cooperativos*, núm. 91, 2007.
- GÓMEZ ÁLVAREZ, J. J.: «La tributación de las cooperativas de iniciativa social y las entidades del tercer sector en el impuesto sobre sociedades. Cuestiones pendientes para una reforma», en: AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C. (Dir.): *Los principios cooperativos y su incidencia en el régimen legal y fiscal de las cooperativas*, Madrid, Dykinson, 2024.
- GRIMALDOS GARCÍA, M. I., «Los centros especiales de empleo. Aproximación a su régimen jurídico», *CIRIEC-España. Revista jurídica de la economía social y cooperativa*, núm. 26, 2015.
- HENRÝ, H.: «El derecho cooperativo, ¿instrumento de puesta en valor de los elementos diferenciales de las empresas cooperativas?», AGUILAR RUBIO, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*. Madrid, Marcial Pons, 2022.
- HENRÝ, H.: *Orientaciones para la legislación cooperativa*. Ginebra, OIT, 2013. [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/-ed\\_emp/documents/genericdocument/wcms\\_235245.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/-ed_emp/documents/genericdocument/wcms_235245.pdf).
- HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», AGUILAR RUBIO, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Madrid, Marcial Pons, 2022.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: «Origen y desarrollo del principio de interés por la comunidad», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 139, 2021.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: «Social enterprises in the social cooperative form», en PETER, VARGAS VASSEROT y ALCALDE (Edit.): *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies*, Springer-VDI-Verlag, Berlín, 2023. <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-031-14216-1>
- HERRERO BLANCO, A.: «El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España». *CIRIEC-España. Revista de Economía pública, Social y Cooperativa*, núm. 84, 2015.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «El beneficio limitado como principio para la fiscalidad cooperativa», en AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C. (Dir.): *Los principios cooperativos y su incidencia en el régimen legal y fiscal de las cooperativas*, Madrid, Dykinson, 2024.

- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «la incidencia de la jurisprudencia y la política comunitarias en la fiscalidad de la economía social», en ROBLES GARZÓN, J.A.: *Reflexiones jurídicas sobre cuestiones actuales*, Cizur Menor, Aranzadi, 2017.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «La promoción de las PYMES en el derecho financiero de la Unión Europea», en MERINO JARA, I. (Dir.): *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Madrid, IEF, 2017.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «Acerca de la revisión del régimen fiscal de las cooperativas: entre las necesidades internas y las exigencias comunitarias», *GEZKI*, núm. 7, 2011.
- 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.
- IZQUIERDO, M.E.: «Cooperativas de producción en México y reformas fiscales», *BAIDC*, núm. 50, 2016.
- JULIÁ IGUAL, J.F. y SERVER IZQUIERDO, J.R.: *Fiscalidad de cooperativas: teoría y práctica*. Madrid: Pirámide, 1992.
- LÓPEZ DE MEDRANO, F.: «Notas críticas al Estatuto Jurídico Privado de las Sociedades Agrarias de Transformación», *Revista General de Derecho*, 1991.
- LOZANO SERRANO, C.: «¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2006.
- LUQUE MATEO, M.A.: «El principio de cooperación entre cooperativas y la tributación de la plusvalía urbanística», en AGUILAR RUBIO, M. y VARGAS VASSEROT, C.: *Los principios cooperativos y su incidencia en el régimen legal y fiscal de las cooperativas*, Madrid, Dykinson, Madrid, 2024, pp. 757-782.
- LUQUE MATEO, M.A.: «La tributación de la Sociedad Agraria de Transformación. Una entidad de economía social no cooperativa», en *Las cooperativas y otras formas de colaboración empresarial al margen de las sociedades mercantiles*, monográfico de la *Revista de Derecho y Comercio*, 2024, pp. 19-64.
- LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, Almería, Universidad de Almería-Instituto de Estudios Almerienses, 2000.
- MACÍAS RUANO, A.J y MARRUECOS RUMÍ, M.: «El valor cooperativo de la igualdad y su reflejo en la legislación española». AGUILAR RUBIO, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Madrid, Marcial Pons, 2022.
- MAULEÓN MÉNDEZ, E. y GENOVART BALAGUER, J.I.: «El capital y la aplicación de resultados en las sociedades agrarias de transformación: praxis y propuestas *lege ferenda*», *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 118, 2015.
- MÉNDEZ TERROSO, I.: «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 56, 2005.

- MERINO JARA, I.: «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, núm. 66, 2009.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN: *Marco Normativo Fiscal y Laboral en el sector Pesquero Español*, Madrid, MAPA, 2023.
- 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.
- MONTERO SIMÓ, M.: «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma», *BAICD. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 50, 2016.
- MONTESINOS OLTRA, S.: «Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales». *VII Congreso Internacional Rulescoop, Economía social: identidad, desafíos y estrategias*, núm. 23, 2012.
- MONTIEL VARGAS, A.: «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 2024, núm. 147, en prensa.
- MONTIEL VARGAS, A.: «Análisis legal de las empresas de inserción en España» en Hagen HENRÝ, H. y VARGAS VASSEROT, C (Coords.): *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria*, Madrid, Dykinson, 2023.
- MONZÓN CAMPOS, J.L. y CHAVES, R. (Dirs.): *La evolución reciente de la Economía Social en la Unión Europea*, CESE, 2016 (CES/CSS/12/2016/23406).
- MONZON CAMPOS, J.L., CALVO ORTEGA, R., CHAVES AVILA, R., FAJARDO GARCIA, I.G. y VALDES DAL RE, F.: *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, CIRIEC-España, 2009.
- MONZÓN CAMPOS, J.L.: «Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector», *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 56, 2006.
- MORATALLA SANTAMARÍA, P.: «Centros Especiales de Empleo», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 29, 2016.
- MÜNKNER, H.H.: «La problématique de la fiscalité des coopératives en Allemagne aujourd'hui», *RECMA - Revue Internationale de L'Economie Sociale*, n° 331, 2014.
- MUÑOZ GARCÍA, C.: «Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión laboral», *Diario La Ley*, núm. 8221, 2014, pp. 55-91.
- OBSERVATORIO DE LAS OCUPACIONES: *Informe del Mercado de Trabajo de las Personas con Discapacidad Estatal Datos*, SEPE, 2021.

- OBSERVATORIO SOCIOECONÓMICO DEL COOPERATIVISMO AGROALIMENTARIO ESPAÑOL (OSCAE): Informe Socioeconómico 2021. El cooperativismo agroalimentario español, Cooperativas Agro-alimentarias de España, 2022. [https://cooperativas-agro.s3.eu-west-1.amazonaws.com/uploads/documents/5880/1665003134\\_a903d23cc8adb81646bb.pdf](https://cooperativas-agro.s3.eu-west-1.amazonaws.com/uploads/documents/5880/1665003134_a903d23cc8adb81646bb.pdf)
- ORMAECHEA, J.M.: «Tributación consolidada de grupos cooperativos», *Partida doble*, núm. 34, 1993.
- PANIAGUA ZURERA, M.: «La sociedad-empresa cooperativa en la evolución de los modelos cooperativos en España», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 40, 2013.
- PANIAGUA ZURERA, M.: «La evolución legislativa de las organizaciones de producción de participación», AA.VV.: *40 años de historia de las empresas de participación*, Madrid, Verbum, 2012.
- PANIAGUA ZURERA, M., *Las empresas de economía social más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social*, Marcial Pons, Madrid, 2011.
- PANIAGUA ZURERA, M.: *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Madrid, McGraw Hill, 1997.
- PARLAMENTO EUROPEO: Resolución sobre *La contribución de las cooperativas a la salida de la crisis* del Parlamento Europeo de 12 de junio de 2013 (2012/2321/ (INI).
- PASTOR DEL PINO, M.C. y TORRES PÉREZ, F.: *Las cooperativas y la explotación comunitaria de la tierra: cuestiones de su régimen sustantivo y tributario*, Cooperativas agroalimentarias, 2022.
- PASTOR DEL PINO, M.C.: «Capítulo VIII. Régimen fiscal de las sociedades laborales», en ANDREU MARTÍ, M.M.: *El régimen jurídico de las sociedades laborales*, Madrid, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.
- PASTOR DEL PINO, M.C.: «Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 23, 2012, pp. 97-120.
- PASTOR DEL PINO, M.C.: «Incentivos fiscales para mantener las explotaciones agroalimentarias en cooperativas de áreas rurales», *Modelos innovadores para impulsar a las cooperativas agroalimentarias, evitar el abandono de explotaciones y fomentar el relevo generacional*. Cooperativas agroalimentarias, 2020.
- PASTOR DEL PINO, M.C.: «Las cooperativas como sujetos de protección fiscal», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 28, 2016.
- PASTOR DEL PINO, M.C.: «Revisión actual de la explotación comunitaria de la tierra: condicionamientos de su fiscalidad», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 40, 2022.

- PATÓN GARCÍA, G.: «La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible», *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, núm. 72, 2014.
- PERIS GARCÍA, P.: «Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 13, 2002.
- QUECUTY ESTEBAN, A.: «Empresas de inserción social», *Mediterráneo Económico*, Monográfico sobre La huella del Sector, núm. 37, 2023.
- RODRIGO RUIZ, M.A.: «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma», *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010.
- ROMÁN CERVANTES, C., «La Sociedad Agraria de Transformación en España: un análisis histórico», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 63, 2008.
- ROMERO CIVERA, A.: «La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, núm. 69, 2010.
- ROSEMBUJ, T.: «Economía de la cooperativa de segundo grado». *Anuario de Estudios Cooperativos. Deusto*, núm. 1, 1988.
- ROSEMBUJ, T.: *La empresa cooperativa*, Barcelona, CEAC, 1982.
- ROSEMBUJ, T.: *Régimen fiscal de las cooperativas. Ley 20/1990 de 19 de diciembre*, Barcelona, PPU, 1991.
- SALINAS PUENTE, A. *Derecho cooperativo*. México, Cooperativismo, 1954.
- SÁNCHEZ BOZA, R.: «Fiscalidad de las cooperativas en Centroamérica. Alternativas: exenciones e incentivo», *BAIDC. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 50, 2016.
- SÁNCHEZ-CERVERA SENRA, J. M. y SÁNCHEZ-CERVERA VALDÉS, J. M.: *Los trabajadores discapacitados: contratación, incentivos, centros especiales de empleo, prestaciones sociales, fiscalidad*, CissPraxis, 2000.
- SÁNCHEZ PACHÓN, L.A.: «Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 36, 2020.
- SANZ JARQUE, J.J.: *Cooperación, teoría general y régimen de las sociedades cooperativas, el nuevo derecho cooperativo*, Granada, Comares, 1994.
- SOCIAL ECONOMY EUROPE: Informe sobre *El futuro de las políticas europeas para la Economía Social: Hacia un Plan de Acción*, 2018.
- SOLÓRZANO *et al.*: «La identidad de la empresa social en España: análisis desde cuatro realidades socioeconómicas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 92, 2018, pp. 155-182.

- SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Beneficios fiscales de las sociedades laborales en la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas», *Lex Social*, vol. 7. Núm. 2, 2017.
- SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Régimen tributario de las sociedades. Propuesta de reforma», *GEZKI*, núm. 10, 2013.
- 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.
- VALIENTE PALMA, L.: «Podría estar contribuyendo el cooperativismo a fijar la población en el territorio de Andalucía?», *CIRIEC- España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 97, 2019.
- VALPUESTA GASTAMINZA, E.M.: *Las Sociedades Laborales. Aspectos Societarios, Laborales y Fiscales*, Pamplona, Aranzadi, 1998.
- VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M.: «Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 83, 2004.
- VARGAS VASSEROT, C.: «Las empresas sociales con forma mercantil como parte de la economía social. Propuestas de regulación en España y análisis crítico del anteproyecto de Ley Integral de Impulso de la Economía Social», en HENRÝ y VARGAS VASSEROT (Coords.): *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria*, Madrid: Dykinson, 2023.
- VARGAS VASSEROT, C.: «Las Sociedades Agrarias de Transformación. Aproximación crítica a su régimen legal», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 35, 2010.
- VARGAS VASSEROT, C.: «El inconcluso régimen legal de las mutuas de seguros y la paulatina desmutualización del sector asegurador español»; *Deusto Estudios Cooperativos*, n.º 11, 2018, pp. 25-55.
- VARGAS VASSEROT, C.: «Las sociedades agrarias de transformación», VARGAS VASSEROT, C. (Ed.): *Integración y concentración de empresas agroalimentarias: estudio jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa*, Dykinson, 2018.
- VARGAS VASSEROT, C.: *La actividad cooperativizada y las relaciones de la cooperativa con sus socios y con terceros*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2006.
- VARGAS VASSEROT, C.: *Sociedades Agrarias de Transformación. Empresas agroalimentarias entre la economía social y la del mercado*, Madrid, Dykinson, 2012.
- VARGAS VASSEROT, C.: «Las empresas sociales como entidades de la economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuesta de *lege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de economía social». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 41, 2002.

- VARGAS VASSEROT. C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas. Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución*, Madrid, La Ley, 2017.
- VARGAS VASSEROT. C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, La Ley, Madrid, 2015.
- VIDAL, I y CLAVER, N.: *Work Integration Social Enterprises in Spain*, EMES European Research Network, WP no. 04/05, 2005. [https://emes.net/content/uploads/publications/PERSE\\_WP\\_04-05\\_SP.pdf](https://emes.net/content/uploads/publications/PERSE_WP_04-05_SP.pdf)
- VILLAFANEZ PÉREZ, I.: «Principios y valores cooperativos, igualdad de género e interés social en las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 30, 2017.



# **COLECCIÓN FISCALIDAD**

## **DIRIGIDA POR RAFAEL CALVO ORTEGA**

- 1. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA EMPRESA FAMILIAR**  
VAQUERA GARCÍA, A.  
*2004. 288 págs.*
- 2. IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS (PLUSVALÍAS)**  
ÁLVAREZ ARROYO, F.  
*2004. 243 págs.*
- 3. RESERVA DE LEY ESTATAL Y AUTONOMÍA TRIBUTARIA: CUESTIONES CONFLICTIVAS**  
CALVO VERGER, J.  
*2006. 228 págs.*
- 4. LAS ACTIVIDADES DE COLABORACIÓN DE LOS PRIVADOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: EN TORNO A UN NUEVO ORDENAMIENTO**  
CALVO ORTEGA, R.  
*2006. 234 págs.*
- 5. FACTORES QUE INCIDEN EN EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**  
ARANA LANDÍN, S.  
*2008. 242 págs.*
- 6. MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL: ASPECTOS MERCANTILES Y FISCALES**  
CALVO VÉRGEZ, J.  
*2009. 280 págs.*
- 7. EL IMPUESTO DE SUCESIONES: ¿UN IMPUESTO INJUSTO? CONSIDERACIONES DE EQUIDAD FRENTE AL INCIERTO FUTURO DEL GRAVAMEN SOBRE LAS HERENCIAS**  
NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M.<sup>a</sup> P.  
*2009. 484 págs.*
- 8. LA RELEVANCIA JURÍDICA DE LA MOTIVACIÓN FISCAL INFLUENCIA DEL “BUSINESS PURPOSE” EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL**  
MARÍN BENÍTEZ, G.  
*2009. 223 págs.*
- 9. EL DERECHO CONSTITUCIONAL A UNA VIVIENDA DIGNA. RÉGIMEN TRIBUTARIO Y PROPUESTAS DE REFORMA**  
BORGIA SORROSAL, S.  
*2009. 312 págs.*
- 10. LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS: CAUSAS QUE LA ORIGINAN Y PROCEDIMIENTO PARA SU DECLARACIÓN**  
CALVO VÉRGEZ, J.  
*2010. 186 págs.*

11. **ESTUDIO JURÍDICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+I DE HARO IZQUIERDO, M.**  
*2010. 290 págs.*
12. **LA EXPERIENCIA DE LOS PRESUPUESTOS PARTICIPATIVOS EN LOS ENTES LOCALES**  
CALVO VÉRGEZ, J.  
*2011. 428 págs.*
13. **LA RECAPITALIZACIÓN DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS**  
CALVO VÉRGEZ, J.  
*2013. 508 págs.*
14. **TRIBUTACIÓN BANCARIA EN LA UNIÓN EUROPEA**  
HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA. P. A.  
*2012. 200 págs.*
15. **LA DELIMITACIÓN IVA-TPO EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS**  
ALBA GIL, C.  
*2014. 500 págs.*
16. **LA ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS EN LA UNIÓN EUROPEA**  
CÁMARA BARROSO, M.<sup>a</sup> C.  
*2014. 318 págs.*
17. **LA PROGRESIVIDAD EN LAS REFORMAS TRIBUTARIAS**  
SOLER BELDA, R.  
*2015. 354 págs.*
18. **LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA**  
CALVO VÉRGEZ, J.  
*2016. 406 págs.*
19. **MEDIDAS FISCALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APROBADAS MEDIANTE DECRETOS-LEYES. RECOPIACIÓN Y ANÁLISIS CRÍTICO**  
CUBERO TRUYO, A.  
*2016. 436 págs.*
20. **LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LAS TRANSMISIONES INTER VIVOS DE EMPRESAS**  
SELMA PENALVA, V.  
*2016. 332 págs.*
21. **LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO. SU INCIDENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO**  
ÁLAMO CERRILLO, R.  
*2016. 186 págs.*
22. **PRINCIPIOS IMPOSITIVOS DE JUSTICIA Y EFICIENCIA: FUNDAMENTOS, CONFLICTO Y PROYECCIÓN. UN ENFOQUE TRANSDISCIPLINAR**  
CALDERÓN CORREDOR, Z.  
*2017. 518 págs.*

23. **LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE MERCANCÍAS**  
CASANA MERINO, F.  
2017. 230 págs.
24. **HACIENDAS LOCALES Y PATRIMONIO HISTÓRICO Y CULTURAL**  
ÁLVAREZ ARROYO, F. (DIR.) Y CEBRIÁ GARCÍA, M. D. (COOR.)  
2017. 510 págs.
25. **CUESTIONES SOBRE LA ARMONIZACIÓN EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA**  
MIRAS MARÍN, N.  
2018. 186 págs.
26. **ASPECTOS JURÍDICOS DEL DESPILFARRO EN LA GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS**  
CUBILLO RODRÍGUEZ, C.  
2019. 340 págs.
27. **RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES IMPATRIADOS Y EXPATRIADOS EN EL IRPF**  
ALMAGRO MARTÍN, C.  
2019. 204 págs.
28. **LAS POLÍTICAS MONETARIAS DEL BCE ANTE LA CRISIS ECONÓMICA**  
CALVO VÉRGEZ, J.  
2019. 424 págs.
29. **LA ESTRUCTURA FINANCIERA DE LAS COMARCAS**  
MIRAS MARÍN, N.  
2019. 130 págs.
30. **EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA FAMILIA EN EL IRPF**  
ÁLAMO CERRILLO, R.  
2020. 158 págs.
31. **DIMENSIÓN FISCAL DEL DERECHO DE PROPIEDAD**  
LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.  
2020. 282 págs.
32. **BASES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y DE LA UNIÓN EUROPEA**  
LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.  
2020. 172 págs.
33. **IMPUESTOS Y REGISTRO DE LA PROPIEDAD**  
LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. Y JIMÉNEZ RUBIO, M<sup>a</sup>. R.  
2020. 116 págs.
34. **ASPECTOS JURÍDICOS DEL DESPILFARRO EN LA GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS**  
CUBILLO RODRÍGUEZ, C.  
2021. 360 págs.

35. **LA SUBJETIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN**  
PALLARÉS RODRÍGUEZ, ROSARIO  
*2021. 260 págs.*
36. **CUESTIONES TRIBUTARIAS ACTUALES A LA LUZ DEL DERECHO DE PROPIEDAD. DISCIPLINA DE LA UNIÓN EUROPEA VERSUS DISCIPLINA ESTATAL**  
LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. , GARCÍA GUERRERO, D.  
*2021. 125 págs.*
37. **LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO TRIBUTARIO EN LA GESTIÓN DEL MEDIO AMBIENTE**  
GALAPERO FLORES, R.  
*2022. 248 págs.*
38. **LA CRISIS DE LA DEUDA PÚBLICA AUTONÓMICA (2010-2020)**  
CALVO VÉRGEZ, J  
*2022. 318 págs.*
39. **TRÁFICO INMOBILIARIO RÚSTICO. ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE SU REALIDAD REGISTRAL Y TRIBUTARIA ACTUAL**  
LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (DIR.)  
*2023. 172 págs.*
40. **EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO COMO ARTICULACIÓN JURÍDICA DE LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA**  
LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.  
*2023. 148 págs.*
41. **EL *DIES A QUO*: UN ESTUDIO PARTICULAR**  
GONZÁLEZ APARICIO, M.  
*2023. 332 págs.*
42. **LA FINANCIACIÓN DE LAS DIPUTACIONES PROVINCIALES**  
CARBAJO NOGAL, C.  
*2024. 290 págs.*
43. **EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS DE LA ECONOMÍA SOCIAL. FUNDAMENTOS Y CUESTIONES ACTUALES**  
AGUILAR RUBIO, C.  
*2024. 224 págs.*

## GRACIAS POR CONFIAR EN NUESTRAS PUBLICACIONES

Al comprar este libro le damos la posibilidad de consultar gratuitamente la versión ebook.

### Cómo acceder al ebook:

- ☞ **Entre en nuestra página web**, sección Acceso ebook  
([www.dykinson.com/acceso\\_ebook](http://www.dykinson.com/acceso_ebook))
- ☞ **Rellene el formulario** que encontrará insertando el código de acceso que le facilitamos a continuación así como los datos con los que quiere consultar el libro en el futuro (correo electrónico y contraseña de acceso).
- ☞ Si ya es **cliente registrado**, deberá introducir su **correo electrónico y contraseña habitual**.
- ☞ Una vez registrado, **acceda a la sección Mis e-books de su cuenta de cliente**, donde encontrará la versión electrónica de esta obra ya desbloqueada para su uso.
- ☞ Para consultar el libro en el futuro, ya sólo es necesario que se identifique en nuestra web con su correo electrónico y su contraseña, y que se dirija a la sección Mis ebooks de su cuenta de cliente.



### CÓDIGO DE ACCESO

Rasque para ver el código

Nota importante: Sólo está permitido el uso individual y privado de este código de acceso. Está prohibida la puesta a disposición de esta obra a una comunidad de usuarios.



**MANTÉNGASE INFORMADO  
DE LAS NUEVAS PUBLICACIONES**

**Suscríbese gratis  
al boletín informativo  
[www.dykinson.com](http://www.dykinson.com)**

**Y benefíciense de nuestras ofertas semanales**