

# LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA<sup>1</sup>

**Marina Aguilar Rubio**

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Almería

## RESUMEN

El régimen jurídico y económico de las cooperativas presenta una serie de limitaciones que, en gran medida, derivan del respeto a los principios cooperativos y de concepciones restrictivas del concepto de cooperativa y de cooperativismo. Sobre el sector cooperativo pesan además determinadas cargas fiscales y parafiscales que suponen una evidente rémora para sus sociedades que, en muchas ocasiones, no resulta compensada por el trato fiscal especial, pero cada vez menos favorable, del que disfrutan. La LRFC parece otorgar más protagonismo a cuestiones más allá de los principios cooperativos, como el carácter mutuo, 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. Por ello, el presente estudio pretende incidir en el papel que la fiscalidad desempeña en el área de la incentivación de políticas relacionadas con los principios inherentes a la economía social y que se manifiestan en el régimen jurídico de las cooperativas.

**PALABRAS CLAVE:** Principios cooperativos, sociedades cooperativas, fiscalidad, legislación tributaria.

1. Estudio realizado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio de Economía y Competitividad: “Integración cooperativa y reestructuraciones socialmente responsables. Mecanismo de creación e empleo e incremento de productividad empresarial” (DER2013-48864-C2-1-P).

## THE COOPERATIVE PRINCIPLES IN TAX LAW

### ABSTRACT

The legal and economic framework for cooperatives has a number of limitations, largely derived from respect for cooperative principles and reductive visions of the concept of cooperative and cooperativism. The taxes and parafiscal charges on the cooperative sector are an obvious obstacle to their societies which, on many occasions, it is not offset by the special taxation, but increasingly less favourable. The LRFC seems to give more prominence to issues beyond the cooperative principles, such as mutual basis, when setting the limits to be met by cooperatives to avoid incurring causes of loss of tax protection, than properly incorporate the principles which provide social value to these entities. Therefore, this study aims to influence the role that taxation plays in the area of incentive policies relating to the principles inherent in the social economy and manifested in the legal status of cooperatives.

**KEY WORDS:** Cooperative principles, cooperative societies, taxation, tax Law.

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: H300, H530, K340, L310.

## SUMARIO

I. Introducción. II. Las sociedades cooperativas y el ordenamiento tributario. 1. El régimen tributario de las cooperativas. 2. La legislación fiscal ante la dispersión normativa en materia de cooperativas. III. La incorporación de los principios cooperativos al ordenamiento tributario. IV. La fiscalidad como instrumento incentivador del modelo cooperativo como fórmula societaria socialmente responsable. V. Conclusiones. Bibliografía

### I. Introducción

La sociedad cooperativa ha sido siempre objeto de un especial tratamiento por parte del legislador fiscal. Ello se debe a sus particulares características, centradas tradicionalmente más en su vertiente de asociación de personas con intereses socio-económicos comunes que en la puramente empresarial<sup>2</sup>. Las cooperativas están concebidas como entidades asociativas que intervienen en el proceso productivo pero cuya base organizativa gira en torno al control democrático y no al capital que es el eje central de las demás sociedades mercantiles.

El art. 129.2 de la Constitución Española (CE) establece que «los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas»<sup>3</sup>. En esta misma línea, la Comisión Europea en la *Comunicación sobre el fomento de las cooperativas en Europa*, de 23 de febrero de 2004, tras afirmar que las cooperativas son empresas dinámicas y modernas que presentan un gran potencial y comprometerse a apoyarlas, reconoce que «el desarrollo de las cooperativas sigue siendo esencialmente competencia de los Estados»<sup>4</sup>. El fomento y, en defi-

2. CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *Régimen especial de las sociedades cooperativas en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, Granada, Comares, 1998, p. XXI.

3. Este mandato ha llegado también a los Estatutos de Autonomía. En Andalucía, por ejemplo, se recoge en el art. 170 de nuestro Estatuto.

4. La posición de la Unión Europea respecto a la existencia de regímenes fiscales específicos para las cooperativas se sale de los límites de nuestro estudio. Pero nos permitimos remitir sobre este tema a AGUILAR RUBIO, M.: «La evolución de la posición de las Instituciones de la Unión Europea ante el régimen fiscal especial de las cooperativas», AA.VV.: *40 años de historia de las empresas de participación*, Madrid, Verbum, 2012, pp. 259-278.

nitiva, la protección de las cooperativas que nuestra Carta Magna propugna se ha plasmado en una serie de disposiciones normativas que regulan el régimen especial de estas sociedades en el ámbito económico, contable y fiscal fundamentalmente. Y de este conjunto de disposiciones destaca, en nuestro ámbito, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas, que va a recoger las principales especialidades del tratamiento tributario de estas sociedades. Y esto es así porque la citada norma asumió la elaboración de todo un régimen fiscal especial teniendo en cuenta un escenario en el que conviven diversas leyes sustantivas que condicionan la realidad subjetiva sobre la que se actúa<sup>5</sup>, así como garantizar el equilibrio entre la especialidad fiscal y el mantenimiento de las condiciones de competencia en el mercado.

No es baladí recordar que el movimiento cooperativo asienta sus raíces en la localidad inglesa de Rochdale donde, en 1844, un grupo de trabajadores de la industria textil crearon una cooperativa para enfrentar el desamparo social que sufrían<sup>6</sup>. La cooperativa, por tanto, nace como un modelo de empresa que respeta los principios de ayuda mutua y sostenibilidad controlado por las personas de la comunidad, con participación democrática, justicia y transparencia. Estos principios se convirtieron después en los principios cooperativos formulados —y revisados cada cierto tiempo— por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI). Desde 1995<sup>7</sup> se enumeran siete principios: 1º) Adhesión Voluntaria y Abierta; 2º) Gestión Democrática por parte de los socios; 3º) Participación Económica por parte de los socios; 4º) Autonomía e Independencia; 5º) Educación, Formación e Información; 6º) Cooperación entre Cooperativas; y 7º) Interés por la

5. No podemos perder de vista que esta Ley surge como respuesta a as profundas modificaciones experimentadas por el régimen jurídico sustantivo de las Cooperativas, después de la aprobación de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas y de diversas leyes autonómicas, en virtud de las competencias asumidas en materia de Cooperativas por diversas Comunidades Autónomas, y de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito, así como por el sistema tributario, a raíz de la reforma fiscal iniciada con la Ley de Medidas Urgentes de 14 de noviembre de 1977, como reconoce su propia exposición de motivos.

6. El art. 1 de los Estatutos originarios de 1844 establecía que: «La sociedad tiene por fines y como planes tomar medidas con vistas al interés pecuniario y al mejoramiento de las condiciones sociales y familiares de sus miembros [...]».

7. En la *Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre Identidad Cooperativa* (Manchester, 1995) fue la última vez que se formularon.

Comunidad. Los tres primeros principios organizan la dinámica interna típica cooperativa. Los cuatro últimos se refieren tanto al funcionamiento interno como a las relaciones externas de las cooperativas.

En efecto, los principios cooperativos pretenden poner de relieve la coincidencia sustancial del fenómeno cooperativo con independencia del ámbito territorial donde tenga lugar (esto es, lo que caracteriza al fenómeno cooperativo es el objetivo de satisfacer necesidades a través de una empresa de propiedad conjunta y gestión democrática), pero no lo es menos que el papel que desempeñan las cooperativas en cada lugar dista mucho de ser el mismo: en los países en desarrollo, prevalece la función de ajuste de los desequilibrios del sistema y, en muchos casos, la cooperativa está destinada a ser sólo un correctivo marginal; mientras que, en los países de nuestro entorno, toma mayor protagonismo la posibilidad de utilizar la forma cooperativa para desarrollar cualquier actividad económica lícita en lugar de la sociedad de capital sobre la base de una democracia rigurosamente personal, no fundada en la entidad de la participación capitalista de cada socio<sup>8</sup>.

En cualquier caso, en términos generales, las cooperativas representan una forma societaria *responsable* en la medida en que realizan funciones públicas y que, haciéndolo, coadyuvan al sostenimiento de los gastos públicos. La 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. 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>9</sup>. En efecto, las cooperativas han tenido y siguen teniendo,

8. 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. 168-169. El autor señala, además, que «es evidente la evolución de la función social de las cooperativas, que, si bien nacieron al socaire de un movimiento clasista, se han convertido en un instrumento técnico susceptible de ser útil a las más diversas clases sociales».

9. Para ALGUACIL MARÍ, la fiscalidad se ha entrecruzado tan estrechamente con el régimen jurídico y hasta el significado social de algunas entidades de economía social que no parece viable que ninguna transformación en profundidad pueda obviar este aspecto (ALGUACIL MARÍ, M.P.: «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», *REVESCO*, núm. 102, 2010, p. 26).

no solo en España sino 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, todas ellas vinculadas al papel de estas entidades en sectores productivos de especial valor social, en el acceso de los trabajadores a los medios de producción (autoempleo) y en las limitaciones que su propio régimen jurídico y económico han supuesto a su desarrollo y a sus posibilidades de expansión.

Pero en España el régimen fiscal de cooperativas es objeto, desde hace no pocos años, de una profunda reflexión, no solo por parte de la doctrina, sino también desde el propio sector, que se plantea la necesidad o la conveniencia de una reforma, así como de la intensidad de la misma<sup>10</sup>.

Entendemos que requisitos para la aplicación de este régimen fiscal especial configuran el modelo de cooperativa que se entiende merecedora del mismo. Y esto es necesario porque como tan acertadamente ha señalado la doctrina, estamos ante un nuevo modelo de cooperativismo que, en parte, está pensado para que las cooperativas consigan sus objetivos en un mercado muy competitivo; y por ello, parece que externamente han renunciado a la puridad de sus principios y, singularmente, a la solidaridad y los fines sociales<sup>11</sup>. No obstante, el régimen actualmente recogido en la LRFC no utiliza un criterio único a la hora de formular estos requisitos. Según ALGUACIL MARÍ y ROMERO CIVERA «especialmente en cuanto a los requisitos para las cooperativas protegidas, no establece criterios propios para asegurar la uniformidad de trato fiscal y el cumplimiento del principio de igualdad; criterios basados en principios específicamente tributarios, sino que se limita, en general, a “homologar” el régimen sustantivo. Sin embargo, dicho régimen sustantivo puede resultar muy variado, ya que, como es sabido, las CCAA han hecho uso de sus competencias normativas en la materia»<sup>12</sup>.

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

10. No vale la pena detallarlos aquí, pero numerosos trabajos de estudiosos de la materia que vienen publicándose desde finales de los 90 tienen como objeto de estudio la reforma del régimen tributario de las cooperativas.

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

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

## II. Las sociedades cooperativas y el ordenamiento tributario

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) excepto Canarias y, por otro, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas<sup>13</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 ninguna tengan carácter principal, en Ceuta, Melilla y Canarias (en tanto no promulgue su propia Ley) y supletoriamente en el resto de CCAA, que es la que tomaremos como referencia.

Atendiendo a la Ley estatal de Cooperativas, se denomina cooperativa a la 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.

El establecimiento de un sistema tributario propio para esta figura empresarial —que tenga en cuenta su valor social y sus limitaciones económicas frente a otros modelos de empresa— es el objeto de la LRFC. Hace ya algunos años, el profesor CALVO ORTEGA sintetizó las razones que avalarían no sólo una fiscalidad específica sino también de carácter incentivador, para las entidades de economía social en general y para las cooperativas en particular<sup>14</sup>. Estas razones siguen plenamente vigentes: 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

13. 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. *et al.*, cit., p. 73).

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

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.

## 1. El régimen tributario de las cooperativas

En el ordenamiento tributario español constituyen la normativa estatal reguladora de las cooperativas, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC) y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)<sup>15</sup>, que será de aplicación supletoria en todo aquello no previsto en la primera<sup>16</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 LRFC establece beneficios fiscales para este tipo social en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en algunos tributos municipales<sup>17</sup>.

Si atendemos a la exposición de motivos de la LRFC, 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

15. El art. 7.1.a) de esta Ley recoge a las sociedades cooperativas como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

16. 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.

17. En el ITP y AJD se establecen exenciones respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; la constitución y cancelación de préstamos; las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines. Y para las especialmente protegidas, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. En los tributos locales, gozarán de una bonificación del 95% de la cuota, y en su caso de los recargos, en los siguientes tributos: Impuesto sobre Actividades Económicas; Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

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 LRFC, aunque con ligeras modificaciones, ha sobrevivido a cuatro leyes del Impuesto sobre Sociedades. 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>18</sup>. Y, si no se ha abordado una completa y significativa reforma del régimen que la misma regula no es por su pacífica aceptación sino por los temores y reticencias del sector cooperativo de no obtener una mejora en las condiciones tributarias de las 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 ámbito de aplicación del régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas se diferencia en función de su clasificación en uno de estos dos grupos: primero, el de las cooperativas protegidas, compuesto por aquellas que se ajustan a los principios y disposiciones de la norma sustantiva que le resulte de aplicación a la cooperativa en cuestión —Ley 27/1999 de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta

18. 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, 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).

materia—, y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 LRFC sobre pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida; y 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 LRFC.

En consecuencia, dentro de estos dos grupos, la legislación contempla hasta ocho tipos de cooperativas, cada una de las cuales tiene reglas específicas y compete a la Administración tributaria la comprobación acerca de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en la Ley y practicar la regularización que corresponda en la situación tributaria de la cooperativa y «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» (art. 38 LRFC)<sup>19</sup>.

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

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

– La base imponible se fragmenta en dos por la obligación de distinguir contablemente los resultados cooperativos y resultados extracooperativos.

Resulta evidente que la necesidad de distinguir entre resultados cooperativos y extracooperativos supone un coste añadido que eleva de manera notable la

19. 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 (TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas” *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, p. 67).

llamada presión fiscal indirecta. Por tanto, no solo no supone trato de favor sino que en este punto resultan peor tratadas que el resto de obligados del Impuesto sobre Sociedades.

– El 50% de la parte de unos y otros que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y lo que se destine al Fondo de Educación y Promoción (FEP) son deducibles de la base imponible.

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

– La parte de la base imponible que corresponde a los resultados cooperativos tributa al 20% (al 25% para las cooperativas de crédito) y la parte que corresponde a los resultados extracooperativos tributa al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

El tipo de gravamen general en el año 2014 se encontraba en un 30%. Con la promulgación de la LIS actual, en el año 2015 se reduce a un 28%, pero a partir del año 2016 el tipo de gravamen se reducirá a un 25%. Si ponemos esto en relación con el tipo de gravamen bonificado del 20% que establece el art. 33 LRFC —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% al 30%) y después a partir de 2015 (que supondrá bajar del 30% al 25% 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 LIS). A mayor abundamiento, los tipos aplicables a las cooperativas son muy similares a los que soportan las PYMES, las cuales constituyen el grueso de los contribuyentes del impuesto en España.

– 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>20</sup> (a excepción de las cooperativas de crédito).

20. 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.

Parecido tratamiento se otorga a las empresas de reducida dimensión (art. 102 LIS).

– 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 LIS), por fin 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>21</sup>. La regulación que hace el art. 24.1 LRFC —en la redacción dada por el apartado uno del apartado tercero de la disposición final cuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015<sup>22</sup>— sustituirá, en este supuesto, a la que contiene el art. 26 LIS como consecuencia de la diferente tributación de los resultados cooperativos y extracooperativos (así lo establece expresamente el apartado 2 del mismo precepto). Por tanto, «si la suma algebraica a

21. 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.

22. *Cfr.* disposición transitoria octava sobre compensación de cuotas negativas en el año 2015, redactada por la misma Ley: «El límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 24 de esta Ley no resultará de aplicación en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015.

No obstante, la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– La compensación de cuotas negativas está limitada al 50 % de la cuota íntegra previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– La compensación de cuotas negativas está limitada al 25 de la cuota íntegra previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

La limitación a la compensación de cuotas negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.»

que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, con el límite del 60 % 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 al tipo medio de gravamen de la entidad». Como puede verse, se deroga el plazo para compensar contenido en la anterior regulación<sup>23</sup>.

–En el caso de las cooperativas especialmente protegidas, existen incentivos fiscales adicionales que consisten con carácter general en una bonificación del 50% 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% (durante cinco años) de la cuota íntegra. Para las explotaciones agrarias asociativas prioritarias existe una bonificación del 80% 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 sea del 1%.

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<sup>24</sup>, sino también en que el disfrute de los regímenes de protección

23. 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*).

24. Aunque si atendemos a las críticas vertidas por RODRIGO RUIZ, «algunas de las modificaciones o adaptaciones contenidas en la Ley 20/1990 condujeron, en comparación con el estatuto de 1969, a un endurecimiento de esa regulación precedente». Sobre el particular ver RODRIGO RUIZ, M.A.: «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma, CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa, núm. 69, 2010, pp. 12-13.

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>25</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 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>26</sup>.

Para ALGUACIL MARI, 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 CE<sup>27</sup>.

## 2. La legislación fiscal 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 fiscal<sup>28</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 ha supuesto la asunción de competencias en materia de cooperativas por las autonomías ha sido muy criticado por

25. Por todos, RODRIGO RUIZ, M.A., cit., p. 15.

26. 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», cit., pp. 43-44.

27. ALGUACIL MARI, 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.

28. Este precisamente es el objeto del trabajo de ALGUACIL MARÍ, M.P. y ROMERO CIVERA, A., cit., pp. 7-42.

una amplia mayoría de la doctrina cooperativista<sup>29</sup>. Nos encontramos con diecisiete leyes sustantivas: por una parte, una ley estatal que ya no tiene aplicación general como sus predecesoras, sino fundamentalmente supletoria; y por otra, dieciséis leyes de cooperativas autonómicas (sin contar con otras leyes y normas de carácter especial que desarrollan algunos aspectos de aquéllas).

Algunos vieron la oportunidad de que la normativa fiscal pusiera un poco de orden en una situación que se volvía más compleja a cada paso. El hecho de que la norma que regula el régimen fiscal de las cooperativas sea única y que prevea beneficios fiscales en función del cumplimiento de determinados requisitos hicieran 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>30</sup>.

Sin embargo, esto no ha sido así. En primer lugar porque, como hemos visto *supra*, el art. 13 LRFC, 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 descrip-

29. VARGAS VASSEROT, C. *et al.*, cit., 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., cit. p. 82.

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

ción 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>31</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, generan bastante confusión con los actualmente regulados en las leyes estatal y autonómicas para las concretas cooperativas afectadas<sup>32</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>33</sup>.

### III. La incorporación de los principios cooperativos al ordenamiento 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

31. ALGUACIL MARÍ, M.P. y ROMERO CIVERA, A., cit., p. 9.

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

33. RODRIGO RUIZ, M.A., cit., p. 22.

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>34</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>35</sup>.

Ya hemos señalado que la propia LRFC afirma que el régimen fiscal especial que regula responde, aunque no exclusivamente, al reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa<sup>36</sup>. Veamos hasta qué punto es esto cierto. No es nuestra misión en este trabajo explicar el contenido de cada uno de estos principios, pero sí en qué medida han sido incorporados para regular el sistema tributario que hemos expuesto *supra*.

Como se ha señalado, en nuestro país, debido a la tradicional confusión entre cooperativismo y mutualismo está muy extendida la idea (hasta el punto de que se recoge a nivel legal) de que las cooperativas sólo pueden realizar el volumen mínimo de operaciones con terceros para asegurar su viabilidad económica. Este error de planteamiento en la configuración de la entidad ha sido determinante en el desarrollo del tipo y ha supuesto un obstáculo para que las cooperativas cumplan su verdadera función<sup>37</sup>.

Es cierto que 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 socio-económicas de sus socios, idea íntimamente ligada al carácter mutualista de esta clase de sociedades. Pero también es cierto 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<sup>38</sup>. En las cooperativas no se puede tomar un concepto estricto del término *mutuo* —que en rigor

34. VARGAS VASSEROT, C. *et al*: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, La Ley, Madrid, 2015, pp. 29 y 30.

35. GADEA SOLER, E., *cit.* p. 173.

36. Exposición de Motivos de la LRFC.

37. VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M., *cit.*, p. 115.

38. VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M., *cit.*, p. 117. Las cooperativas, al igual que las demás empresas actúan en el mercado para el cumplimiento de sus fines. En este sentido, puede decirse

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 <sup>39</sup>.

Por ello, resulta inadmisibles no permitir que las cooperativas realicen operaciones con terceros, sino también limitar el 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<sup>40</sup>. En efecto, el art. 13.10 LRFC 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»<sup>41</sup>. Según lo dispuesto en este

que estamos ante un tipo societario que opera, como los demás, en beneficio de sus propios socios y que, por tanto, debe tener la posibilidad de extraer la máxima utilidad de las estructuras organizativas de la entidad en caso de que sus socios así lo quieran, siempre sin perder de vista su misión principal de satisfacción de intereses comunes. Para GADEA SOLER, cit. p. 173, con base en el principio de adhesión voluntaria y abierta, 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.

39. 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 (VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M., cit., p. 123).

40. Para un estudio en profundidad sobre el tema, VARGAS VASSEROT, C.: *La actividad cooperativizada y las relaciones de la cooperativa con sus socios y con terceros*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2006, p. 199-ss.

41. Es evidente que uno de los criterios que la norma fiscal ha utilizado para dispensar a cooperativa de un tratamiento especial ha sido su mayor acercamiento al principio mutualista (así se refiere la LRFC en su exposición de motivos a una limitada actuación con no socios).

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 sin duda 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 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 LRFC están relacionadas con estas cuestiones. Estas se pueden sintetizar así:

1) Causas relativas a los fondos cooperativos: no hacer las dotaciones al FRO y al FEP en los supuestos, condiciones y cuantías previstas en las disposiciones cooperativas; repartir tanto el activo sobrante en el momento de la liquidación de la Cooperativa como los fondos que tengan carácter de irrepartibles entre los socios durante la vida de la sociedad; y aplicar a finalidades distintas de las previstas por la Ley, cantidades del FEP.

2) Causas relativas a los socios: acreditar a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o distribuirlos

a terceros no socios; exceder de los límites legales autorizados las aportaciones al capital social de los socios; o tener un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.

3) Causas producidas por incumplimiento de normas sustantivas: incumplir la normativa reguladora del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa y del resultado de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social; retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos, por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea General; no imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General; realizar más del 50% de las operaciones cooperativizadas de la cooperativa con terceros no socios, fuera de los casos establecidos en la Ley; contratar trabajadores asalariados en número superior al que autoriza la ley; y la falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

4) Otras causas: participar en el capital social de entidades no cooperativas en cuantía superior al 10 % (y más del 50% del los recursos propios de la cooperativa). La cuantía podrá ascender al 40 % si la participación se produce respecto de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. Además, la participación podrá ser superior si el Ministerio de Economía y Hacienda lo autoriza; incumplir las normas sobre contabilización separada de operaciones con terceros no socios: reducir el capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en un plazo de seis meses; paralizar la actividad cooperativizada la actividad los órganos sociales durante dos años, sin causa que lo justifique; y concluir la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

*Sensu contrario*, se considerarán cooperativas no protegidas fiscalmente aquellas que no se constituyan con arreglo a los principios y disposiciones de la Ley sustantiva que les sea de aplicación o que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida reguladas en el art. 13 LRFC.

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, sino 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>42</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.

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 LRFC).

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.

42. VARGAS VASSEROT, C. *et al.*, cit., p. 26.

## IV. La fiscalidad como instrumento incentivador del modelo cooperativo como fórmula societaria socialmente responsable

La política fiscal puede ser un instrumento eficaz para fomentar y desarrollar el modelo cooperativo. Este tipo de medidas, que producen un ahorro de gastos fiscales para empresa, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de las cooperativas y de otras entidades de economía social y pueden ser un mecanismo eficaz para compensar la internacionalización de costes sociales en el seno de las mismas, a la vez que para fomentar su constitución y desarrollo<sup>43</sup>.

Dentro del panorama de crisis económica mundial, la fiscalidad ha recobrado un destacado papel como uno de los instrumentos paliativos para actuar sobre los efectos de ralentización del crecimiento económico<sup>44</sup>. 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>45</sup>.

Esta perspectiva implica que el beneficio empresarial debe racionalizarse y reducirse en virtud de su gravamen, de forma que corresponsabilice a los sujetos

43. HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, nº 69, 2010, p.76.

44. Así lo cree PATON GARCIA, 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. 128, acompañado de otros instrumentos como los procesos de regulación financiera.

45. 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.

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>46</sup>. En efecto, la contención y reducción del gasto público, junto con las nuevas fórmulas de incremento de los ingresos públicos, han provocado que la redistribución equitativa de la renta y la riqueza que, en definitiva, debe perseguir la imposición de tributos, pueda hacerse depender de la potestad, de la causa final o de la proporción del tributo con respecto a las personas a las que se impone.

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>47</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

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

47. 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».

agota en la mera disponibilidad de ingresos para el ente público, sino que también abarca la función de permitir alcanzar los intereses colectivos»<sup>48</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 fiscal socialmente responsable que valore la contribución de los ciudadanos a la consecución de los fines públicos<sup>49</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>50</sup>.

48. PATÓN GARCÍA, G., cit., p. 129.

49. GARCÍA LUQUE, E.I.: *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, Valladolid, Lex Nova, 2011, p 229.

50. 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.

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>51</sup>.

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.

## V. Conclusiones

Primera.- La existencia 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

51. 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 (GARCÍA CALVENTE, Y.: “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).

mediante una legislación adecuada este tipo social y de su diferente régimen económico financiero respecto al resto de sociedades de nuestro ordenamiento jurídico.

Segunda.- Las incesantes reformas en las leyes españolas de cooperativas no se han visto acompañadas por una reforma del régimen fiscal en el mismo sentido. El divorcio entre la norma fiscal y las leyes sustantivas de cooperativas conlleva que las cooperativas que cumplen los requisitos legales para ser consideradas fiscalmente protegidas se encuentran en peor situación en términos de mercado<sup>52</sup>; y que las cooperativas que intentan aprovechar las mejoras de su régimen económico y financiero que les ofrecen sus legislaciones autonómicas, corren el riesgo de perder los beneficios fiscales previstos para este tipo social.

Tercera.- La LRFC 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 (a saber, limitación de las operaciones con terceros no socios) que a incorporar debidamente los principios que otorgan valor social a estas entidades.

Cuarta.- Se hace necesaria una política fiscal orientada tanto a la prevención de determinados gastos públicos —para contribuir en el desarrollo de una política macroeconómica atractiva en un mercado globalizado—, como a la salvaguarda de la redistribución de la renta y la riqueza mediante un sistema tributario que reconozca los fines sociales que realizan las empresas de la economía social.

Quinta.- 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 y sociales, y no estableciendo un sistema fiscal basado únicamente en el principio de capacidad económica<sup>53</sup>.

Sexta.- Las Instituciones europeas deben ser consecuentes con las posturas que manifestaron inicialmente, definiendo a las cooperativas como empresas dinámicas y modernas que presentan un gran potencial y comprometiéndose, en consecuencia, a apoyar su promoción y desarrollo eficaces en la Unión Europea y en los Estados miembros.

52. RODRIGO RUIZ, M.A., cit., *passim*.

53. PATÓN GARCÍA, G., cit., p. 151, añade también la variable medioambiental.

## Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, M.: “La evolución de la posición de las Instituciones de la Unión Europea ante el régimen fiscal especial de las cooperativas”, AA.VV.: *40 años de historia de las empresas de participación*, Madrid, Verbum, 2012, pp. 259-278.
- ALGUACIL MARI, M.P.: «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley Estatal 27/1999», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 202, 2001, pp. 915-986.
- ALGUACIL MARÍ, M.P.: «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», *REVESCO*, núm. 102, 2010, pp. 24-53.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. y ROMERO CIVERA, A.: “Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida”, *REVESCO*, núm. 110, 2013, pp. 7-42.
- BECK, U.: *¿Qué es la globalización?*, Barcelona, Paidós, 2004.
- CALVO ORTEGA, R.: Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, en AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Pamplona, Thomson-Civitas, 2005, pp. 33-64.
- CAZORLA PRIETO, L.M.: *Crisis económica y transformación del Estado*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2009.
- CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *Régimen especial de las sociedades cooperativas en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, Granada, Comares, 1998.
- 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.
- GARCÍA CALVENTE, Y.: “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.
- GARCÍA LUQUE, E.I.: *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, Madrid, Lex Nova, 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*, nº 69, 2010, pp. 73-89.
- MONZÓN CAMPOS, J.L.: «Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector», *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 56, 2006, pp. 9-24.
- PANIAGUA ZURERA, M.: “La evolución legislativa de las organizaciones de producción de participación”, AA.VV.: *40 años de historia de las empresas de participación*, Madrid, Verbum, 2012, pp. 63-112
- PATÓN GARCÍA, G.: “La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible”, *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, núm. 72, 2014, pp. 125-152.
- RODRIGO RUIZ, M.A.: “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma”, *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, págs. 9-25.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas” *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 53-72.
- VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M.: “Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado”, *REVESCO*, núm. 83, 2004.
- 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., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, La Ley, Madrid, 2015.