

# LAS COOPERATIVAS COMO SUJETOS DE PROTECCIÓN FISCAL

**María del Carmen Pastor del Pino**

Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Politécnica de Cartagena

## RESUMEN

Las sociedades cooperativas, como entidades de economía social, gozan en nuestro ordenamiento de un régimen tributario específico justificado por la naturaleza de la función que desempeñan. Las medidas tributarias previstas en la normativa como instrumentos de fomento del cooperativismo no han logrado sin embargo el objetivo propuesto, entre otros motivos, por su modo de articulación en el tributo. En este trabajo se analizan los problemas generados por el actual sistema de configuración de incentivos fiscales a las sociedades cooperativas, basado en la forma y naturaleza jurídica de la entidad beneficiaria, efectuando las oportunas propuestas de modificación para establecer un sistema tributario que en su vertiente de beneficio se articule sobre la base de la consecución de objetivos concretos, con independencia del tipo social que los alcance.

**PALABRAS CLAVE:** Cooperativas, forma jurídica, beneficios fiscales, ineficacia, propuestas de cambio, consecución de objetivos.

## COOPERATIVES AS A TYPE OF COMPANY WHICH REQUIRES TAX BENEFITS

### ABSTRACT

Cooperatives as social economy organizations enjoy in our system for a specific taxation, justified by the nature of the role. The tax measures provided for in the regulations as instruments to promote cooperatives, have not achieved objectives, among other reasons by the way they have articulated. In this paper we review the problems generated by the current system for setting tax incentives to cooperatives, based on the legal form of the beneficiary organization, proposing modification to a system of achieving objectives.

**KEY WORDS:** Cooperatives, tax benefits, inefficiency, change proposals, achievement of objectives.

**CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS:** A130 Relation of Economics to Social Values; K000 Law and Economics: General; K340 Tax Law; H220 Taxation and Subsidies. Incidence.

## SUMARIO

I. El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: normas de ajuste y de incentivo. II. Fundamento jurídico del trato fiscal diferenciador. 1. La forma y/o naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas como actual elemento justificativo del beneficio. 1.1. El deslinde con otras entidades de Economía Social. La justificación del beneficio tributario. 1.2. Los problemas de competencia fiscal. 2. La consecución de objetivos concretos de protección constitucional como elemento justificativo: propuesta de cambio. III. A modo de conclusión. IV. Bibliografía.

### I. El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: normas de ajuste y de incentivo

Las cooperativas han gozado en nuestro país de un régimen fiscal propio, aparentemente beneficioso. La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFC), continuadora del Estatuto Fiscal de 1969, y reguladora de ese régimen, no contiene la totalidad de los aspectos tributarios referidos a este modelo social, sino que se limita a establecer determinadas e importantes particularidades, remitiéndose como es lógico en lo no previsto por ella a la normativa tributaria general (art. 1.3 Ley 29/1990). Las particularidades a las que nos referimos conllevan, por un lado, el establecimiento de determinadas “normas técnicas de ajuste” que tratan de compensar o equilibrar las limitaciones de la regulación sustantiva de las cooperativas, adaptando el régimen tributario común a las características propias de estas sociedades y, en definitiva, a la auténtica capacidad contributiva demostrada como consecuencia de aquéllas<sup>1</sup>. Junto a estas medidas, se contienen otras de mero beneficio tribu-

1. La distinción entre normas de ajuste y beneficios tributarios no está clara en muchos casos. Como señala Rodrigo Ruiz, M. A., en “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”, *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº. 69, 2010, pp. 12-14, la importante limitación patrimonial derivada, por ejemplo, de la aplicación obligatoria de los resultados extracooperativos a los fondos irrepantibles de las cooperativas (Fondo de Reserva Obligatorio, Fondo de Educación y Promoción) y de las restricciones del poder de disposición que ello conlleva, constituye un importante elemento de diferenciación entre cooperativas y sociedades capitalistas, que exige de medidas correctoras. El desdoblamiento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, some-

tario que, sin embargo, han ido perdiendo su potencial efecto con el paso del tiempo<sup>2</sup>. Para comprender este proceso de deterioro, y la situación actual de tales medidas resulta imprescindible conocer los motivos que tradicionalmente han fundamentado el trato fiscal específico.

Resulta comúnmente aceptado que los ejes argumentales sobre los que se han articulado las concretas medidas tributarias de las cooperativas han sido básicamente dos: su carácter mutualista y sus especiales características socio-económicas<sup>3</sup>. Las cooperativas pueden desarrollar, tanto por su objeto como por su forma de funcionamiento una importante función social: en el primer caso, colaborando eficazmente en la consecución de ciertos objetivos constitucionales como el del pleno empleo, el acceso a la vivienda digna, o la mejora de la cohesión social y territorial; en el segundo, al permitir la redistribución de la renta y el acceso de distintas clases sociales a los medios de producción y/o al consumo, conforme a criterios específicos como el de puerta abierta, voto democrático o reparto de retornos en proporción a las operaciones cooperativizadas<sup>4</sup>. En la medida en que la consecución de estos objetivos puede lograrse mediante adecuadas políticas de estímulo fiscal, quedarían pues *a priori* legitimadas aquellas actuaciones tributarias que trataran de incentivarlos<sup>5</sup>.

tiendo a tipos distintos los resultados cooperativos y extracooperativos, resulta a juicio del autor, absolutamente criticable, por la laboriosa gestión contable que genera y por el retroceso técnico que ello produce, no constituyendo ni una adecuada norma de ajuste, ni tampoco un beneficio para la cooperativa. Sobre el pretendido trato fiscal y la contra-argumentación que lo desmonta, véase Tejerizo López, J. M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º. 69, 2010, pp. 53-72.

2. Entre tales medidas destacan las exenciones previstas para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de determinados actos, contratos y operaciones, o las previstas en determinadas operaciones societarias; la exención articulada para las cooperativas protegidas en el Impuesto sobre Actividades Económicas; y, especialmente las bonificaciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las cooperativas especialmente protegidas, las cooperativas protegidas de segundo grado o las cooperativas de trabajo asociado. Véase un análisis de estas medidas en el trabajo de Martín Fernández, J., Martín Salcines F., y Rodríguez Márquez, J.: *Cuestiones tributarias y contables de las Cooperativas*, Instel, 1ª edic, 2006. También Crespo Miegimole, M.: *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, 1999.

3. Con más detalle Calvo Ortega, R.: “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, 2005.

4. Alguacil Marí, P.: “Régimen tributario I”, en *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Gemma Fajardo García (coord), Tirant lo Blanch, 2011, pp. 191-192.

5. Aunque ello requeriría un adecuado control constitucional tanto de la propia medida seleccionada para la consecución del objetivo previsto (así, de la idoneidad del tributo y de la técnica de minoración

Por otro lado, las especiales características socio-económicas que presentan las cooperativas, en aspectos como la imputación de resultados derivados de las operaciones con terceros, o el gravamen de los Fondos irrepartibles, imponen un tratamiento fiscal diferente que mediante “normas de ajuste” adecue el deber de contribuir a su verdadera capacidad contributiva<sup>6</sup>.

Aunque el específico tratamiento fiscal de las cooperativas queda pues amparado en sólidos argumentos, unos de mera justicia contributiva, y otros de mero estímulo basados en la idoneidad del modelo social, lo cierto es que han sido muchas las voces críticas sobre sus pretendidos efectos beneficiosos. Así, destacarían las opiniones referidas a su limitado, y cada vez menor, peso de las medidas tributarias dentro del régimen general de la cooperativa: ya sea por su pérdida de trascendencia o por su falta de adaptación a la realidad normativa y económica que le rodea. En este sentido, resulta evidente, aunque sólo sea por la dilatada vigencia de la Ley 20/1990, que las medidas fiscales previstas en ella han ido perdiendo relevancia: bien por la extensión de medidas análogas a otros tipos sociales, o por la comprobación del inexistente efecto beneficioso que inicialmente se les atribuía<sup>7</sup>.

Sin perjuicio pues de la efectiva repercusión práctica de las medidas tributarias vigentes, lo cierto es que las sociedades cooperativas parten en el marco teórico de una situación no equiparable a la de otros tipos sociales, dadas las limitaciones estructurales y de funcionamiento derivadas de su carácter mutal. El sistema tributario considera de este modo las diferencias existentes, adaptando mediante medidas de ajuste la capacidad económica sujeta a gravamen. Las medidas de

empleada), como de los efectos de su posterior aplicación (es decir, del grado de eficacia y eficiencia de la medida). En este sentido, Pastor del Pino, M<sup>a</sup>. C., *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, 2009.

6. Y ello para que el reparto justo de la carga tributaria se ajuste a la verdadera realidad económica del sujeto gravado. Alguacil Marí, P.: “Régimen tributario I”, *ob. cit.*, p. 191.

7. Así, Tejerizo López, J. M.: en “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *ob. cit.*, pp. 58-60, destaca que aunque el régimen especial de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades aparente ser muy favorable, esa conclusión es apresurada si se comparan tales normas con la regulación general que tiene hoy en día el impuesto. De este modo, puede comprobarse, por ejemplo, que las pequeñas y medianas empresas también disfrutaban de la libertad de amortización de los activos adquiridos, o de tipos de gravamen más reducidos. O como las exenciones y las bonificaciones en la cuota también se extienden a entidades como las Agrupaciones de interés económico o las Sociedades de inversión mobiliaria de capital variable. Al mismo tiempo, y respecto a otras medidas como la distinción de bases de resultados cooperativos y extracooperativos, o la referida a los plazos de compensación de pérdidas resultan ser más desfavorables para las cooperativas.

ajuste responden, en consecuencia, a la lógica de sistema, generando entonces los mismos problemas que pueda producir cualquier otro elemento estructural del tributo.

Ahora bien, y al mismo tiempo, el legislador establece determinados beneficios tributarios a las cooperativas. Se trata en este segundo caso de medidas de ahorro fiscal dirigidas a estimular el logro de concretos objetivos económicos y sociales de protección constitucional, sobre la base de la idoneidad que para ello presenta el modelo cooperativo. Es este segundo tipo de medidas el que presenta importantes problemas de legitimidad, relacionados no sólo con sus efectos propios como técnica de carácter desgravatorio con fin extrafiscal, sino también con sus efectos externos de distorsión de la competencia<sup>8</sup>.

Cada tipo de medidas plantea, en cualquier caso, problemas específicos que hay que solventar. La situación referida se complica además por la dificultad de deslinde que en ocasiones presentan dichas medidas. Y es que cualquier técnica sustractiva de la carga tributaria articulada en un tributo puede presentar de forma conjunta aspectos fiscales y extrafiscales, resultando en ocasiones difícil delimitar la preeminencia de uno u otro aspecto, con las consecuencias que ello conlleva. De este modo, el hecho de que predomine en ellas la finalidad de promoción de una determinada conducta y, por ende, sus rasgos extrafiscales, les confiere peculiaridades en su regulación (así, posible sustitución por gastos directos, prohibición de la utilización de la analogía, problemas de competencia, etc.), resultando imprescindible una clara delimitación. Este proceso de delimitación no resulta sin embargo fácil. Para realizarlo se ha de tener en cuenta que la calificación de una determinada norma como beneficio fiscal no depende tanto de su

8. Debemos precisar que entendemos por beneficios fiscales a los efectos de nuestro trabajo. Nos referimos a aquellos mecanismos de efecto desgravatorio que se insertan en la propia estructura de los tributos mediante una reducción de la prestación tributaria, con una finalidad de carácter económico o social. De este modo, no formarían parte del concepto los tratamientos favorables relacionados con el tributo pero que pudieran operar desde fuera de la propia estructura del tributo (por ejemplo, amnistías fiscales). Pero además es necesario que ese mecanismo de reducción responda a fines específicos de naturaleza económica o social. Por ello, tampoco forman parte del concepto aquellos mecanismos de efecto desgravatorio que simplemente respondan a un ajuste técnico de justicia en el tributo (piénsese en las deducciones para evitar las dobles imposiciones). Así, Falcón y Tella, R., "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades", *Crónica Tributaria*, nº. 58, 1989, p. 65, los define como las minoraciones totales o parciales que se conceden o liquidan como instrumento de política económica, excluyéndose las minoraciones técnicas, o las medidas que responden al cuadro normal del tributo.

análisis finalista, como de cuál sea la estructura del tributo en que se inserte, es decir, del conjunto de normas legales de referencia en un determinado momento, ya que la modificación de las mismas podría alterar en gran medida la calificación de tales mecanismos como beneficios. Se trata en definitiva de conjugar los criterios generales de delimitación con una labor interpretativa de cada caso concreto, lo que origina, como es de suponer, importantes y diversos problemas por los distintos efectos que en cada caso pueden producirse en atención a los intereses varios del legislador en cada momento.

Partiendo de la existencia de este aparente doble régimen regulador, en ocasiones de difícil deslinde y, en otras, de cuestionado efecto, nos centramos especialmente en el presente trabajo en el análisis de aquellas medidas previstas en la normativa tributaria, cuya finalidad aparente es la de contribuir directamente al fomento de las sociedades cooperativas como modelo económico y social. Cabe indicar, no obstante, que no se tratará de revisar desde una perspectiva crítica y pormenorizada cada una de las medidas articuladas en la normativa para tal fin, sino que nuestro objeto es el de analizar el fundamento jurídico que las legitima, revisando los problemas que han surgido del vigente sistema de beneficios tributarios, sí existe como tal, para efectuar la oportuna propuesta de modificación para solventarlos.

En cualquier caso, y a los efectos de situar tales medidas, indicaremos que nos referiremos en su conjunto a las contempladas en la propia LRFC; en concreto a las bonificaciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las cooperativas especialmente protegidas, las protegidas de segundo grado o las de trabajo asociado, a las exenciones previstas para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de determinados actos, contratos y operaciones, o las previstas en determinadas operaciones societarias, a la exención para las cooperativas protegidas en el Impuesto sobre Actividades Económicas, o a la bonificación para las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>9</sup>. Y nos referimos a ellas, sin perjuicio, de

9. Las sociedades cooperativas están sujetas fiscalmente a las particularidades de su regulación específica. La primera y más importante es la de la clasificación que realiza la LRFC de las cooperativas en tres grupos: las protegidas, las especialmente protegidas y las no protegidas, clasificación que se realiza en función del tipo de cooperativa que se trate, así como del estricto cumplimiento de los requisitos previstos, y relacionados con: las dotaciones obligatorias, la regularización de balances y actualización de las aportaciones de los socios, las retribuciones a éstos, las imputaciones de pérdidas, las aportaciones al capital

cualesquiera otras de las que pudieran beneficiarse las sociedades cooperativas, dada su inserción en la normativa en atención a la concreta forma y naturaleza jurídica de este tipo social, lo que ha generado, como ahora veremos, problemas de diversa índole.

## II. Fundamento jurídico del trato fiscal diferenciador

El establecimiento de medidas tributarias de beneficio para las sociedades cooperativas en atención a su peculiar naturaleza jurídica, lleva a la necesidad de revisar el fundamento jurídico de ese trato específico. Para ello, resulta imprescindible plantear la posibilidad de hallar éste dentro de un posible tratamiento genérico de fomento de las entidades de Economía Social, de las que forman parte fundamental. Esta premisa lógica, ya adelantamos, no se sigue en la normativa tributaria vigente, existiendo regímenes diferentes según el tipo de entidad que se trate, lo que ha producido la multiplicidad de regímenes diferenciales que se sustentan en la mera forma jurídica que adopta la entidad, y no en la función o fines que puedan desarrollar, por análogos que tales fines puedan ser.

En efecto, las políticas de estímulo fiscal al desarrollo de la llamada Economía Social, y a las sociedades cooperativas, como integrantes de ésta, se han centrado tradicionalmente en el intento de encontrar la consideración peculiar de estos sectores de la realidad socioeconómica, a fin de identificar lo que tienen en común desde la perspectiva del interés general al que apela el legislador, para arbitrar medidas de fomento asociadas a estos sectores globalmente considerados. Ahora bien, pese a ese intento lo cierto es que la propia Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (en adelante, LES), ya adelanta la complejidad del enfoque conjunto, cuando en su artículo 1, alude a “la necesidad de establecer un marco jurídico común para el conjunto de entidades que integran la economía social”, si bien, “con pleno respeto a la normativa específica aplicable a cada una de ellas”,

social, la participación en entidades de naturaleza no cooperativa, las operaciones con terceros no socios, las normas sobre contabilización separada de tales operaciones o de su destino al Fondo de Reserva Obligatorio, las relacionadas con el número de trabajadores asalariados, o con las normas de auditoría externa. La LRFC prevé de acuerdo con ello, los distintos beneficios referidos según la clasificación efectuada. Además de lo expuesto, las sociedades cooperativas pueden disfrutar indudablemente de los demás beneficios contemplados por la normativa tributaria general, así, por ejemplo, si las cooperativas tuvieran la consideración de pymes, podrían disfrutar de las medidas de beneficio previstas para este tipo de entidades en el Impuesto sobre Sociedades.

debiéndose determinar las “medidas de fomento a favor de las mismas en consideración a los fines y principios que les son propios”.

Este planteamiento de las políticas fiscales centrado en la peculiaridad e individualidad del sujeto que desarrolla por su propia naturaleza actuaciones de interés general, ha generado importantes problemas en su desarrollo. El primero ha sido el de delimitar los sectores de actuación sobre los que articular las correspondientes políticas fiscales. El segundo, y no menos complejo, el de concretar y definir el fundamento que en cada caso justificaría el beneficio. El tercero, y último, el de soslayar los importantes condicionamientos que desde este planteamiento subjetivo ha impuesto la normativa reguladora de los regímenes de competencia fiscal. Analizaremos los problemas suscitados en el siguiente epígrafe.

## 1. La forma y/o naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas como actual elemento justificativo del beneficio

### 1.1. *El deslinde con otras entidades de Economía Social. La justificación del beneficio tributario*

Como hemos indicado, el análisis de las políticas de estímulo fiscal a las sociedades cooperativas lleva a plantear la efectiva posibilidad de enmarcar este análisis dentro de una política general de estímulo a las entidades que conforman la Economía Social, dada la previsión conjunta de fomento de este sector, prevista en la propia LES. Partiendo de esta posibilidad, el aspecto preliminar sería el de la necesaria concreción del campo sobre el que se proyectaría la oportuna política pública de fomento: es decir, lleva a la necesidad de precisar conceptualmente este sector de la economía como objeto de estímulo fiscal.

No es fácil efectuar el acotamiento del propio sector de la Economía Social<sup>10</sup>. El profesor Calvo Ortega la define como “la actividad de interés general reali-

10. No es el propósito del presente trabajo analizar detalladamente el concepto de Economía Social que ha sido objeto de numerosos y completos estudios doctrinales. Nos referiremos por ese motivo tan sólo a algunos de ellos para demostrar la complejidad de su concreción. Sobre la dificultad de su definición Paz Canalejo, N, *Comentario sistemático a la Ley 5/2011, de Economía Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 47-58. Como señala Fajardo García, G. en, “La Economía Social en las leyes”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2009, nº. 66, pp. 5-35, no existe ni siquiera un acuerdo entre los autores acerca de la propia necesidad de esta categoría: en ocasiones, porque se ha alegado que no hay necesidad de introducir un nuevo tipo de organización de la actividad empresarial, pudiendo ser atendidas las necesidades legales del sector a través de los actuales tipos jurídicos de asociación, mutuas, fundaciones o cooperativas, en otras ocasiones, por la dificultad de encontrar rasgos comunes para considerarles pertenecientes a una misma clase.

zada por sujetos empresariales privados a los que la ley limita sus facultades dominicales”<sup>11</sup>, concepto que podría comprender a las entidades de base mutualista (cooperativas, mutuas o mutualidades), a las entidades con fines principalmente sociales como asociaciones y fundaciones, y a otras entidades afines como sociedades laborales o sociedades agrarias de transformación<sup>12</sup>. También es posible un planteamiento en el que se partiría del concepto Tercer Sector, diferenciando un “núcleo duro”, integrado por cooperativas, sociedades laborales y mutualidades de previsión social, de otro, comprensivo de las asociaciones y fundaciones relacionadas con distintos ámbitos (social, cultural, recreativo, educativo, deportivo, político o religioso)<sup>13</sup>. Desde otra vertiente teórica del Tercer Sector, la del enfoque del Sector No Lucrativo, se considerarían a las organizaciones anteriores aunque con matices, ya que se incluirían las mutualidades de previsión social, sólo a ciertas cooperativas (de integración social, de enseñanza, de consumidores y usuarios y de vivienda), determinados centros de enseñanza y hospitales no lucrativos, clubes deportivos (exceptuando los convertidos en Sociedad Anónima) y las Cajas de Ahorro con Obra Social, mientras que en este caso el “núcleo duro” lo constituirían las asociaciones y fundaciones altruistas. Incluso una tercera vía sería hablar de dos formas de Tercer Sector con dos ramas de un mismo árbol: las Organizaciones no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones) y la Economía Social (Cooperativas, Mutuas y Sociedades Laborales)<sup>14</sup>.

Si el deslinde conceptual resulta complejo desde el punto doctrinal, tampoco el legal resulta definitivamente clarificador. La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de

11. Definición concisa del profesor Calvo Ortega, R.: “Entidades de Economía Social: razones de una fiscalidad específica”, en *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005, pp. 33-63.

12. Seguimos en el desarrollo de todo el planteamiento a Montesinos Oltra, S, en “Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales”, VII Congreso Internacional Rulescoop, *Economía social: identidad, desafíos y estrategias*, sep. 2012, pp. 5-15. Así, Fajardo García, G. y Senent Vidal, M.J., “Aspectos relevantes de la investigación jurídica en economía social”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº. 56, 2006, pp. 188-223, que entienden la economía social “como un sector económico que desarrolla actividades de producción o mediación de bienes o servicios al mercado pero cuya finalidad principal no es la obtención de beneficios económicos, sino prestar un servicio a sus miembros y/o a la colectividad” (p.189).

13. Marbán Gallego, V y Rodríguez Cabrero, G, “Estado de bienestar y tercer sector social en España. El estado de la investigación social”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2006, nº. 56, p. 132:

14. Salinas Ramos, F., Rubio Martín, M.J., Cerezo Gilarranz, I. *La evolución del Tercer Sector hacia la Empresa Social*, Plataforma para la promoción del voluntariado en España, 2001, Madrid, p. 46.

Economía Social (en adelante, LES), se sirve para intentar efectuarlo de distintos criterios: uno objetivo, otro subjetivo y otro teleológico o finalista. Así, de acuerdo con la citada Ley, las entidades que conformarían la Economía Social serían aquellas que: a) realizan una actividad económica y empresarial en el ámbito privado; b) actúan de acuerdo con los principios orientadores del artículo 4 de la Ley; y c) persiguen el interés colectivo de sus integrantes, el interés general económico o social, o ambos (artículo 2 de la LES).

La LES atiende a una conjugación de distintos factores para intentar efectuar la delimitación de su objeto: por un lado, al ajuste de las entidades que la han de conformar a los principios orientadores de la Economía Social<sup>15</sup>, pero además, y si este criterio de ajuste a determinados principios no resultara por sí mismo ciertamente ambiguo, la LES emplea otro factor de concreción: el de la forma jurídica de las entidades, enumerando en su artículo 5 las entidades que forman parte de ella: a tal efecto, “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, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior”. Finalmente el precepto, y si no fuera suficiente con lo expuesto, prevé además la posibilidad de formar parte de la misma a aquellas entidades que realicen actividades económicas y empresariales, pero cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios enumerados en el artículo anterior, y que han de ser incluidas en un catálogo de entidades establecido en el artículo 6 de esta Ley (artículo 5 *in fine*).

Tras la confusa definición legal, parece que el auténtico criterio de delimitación subjetiva de las entidades que integran la Economía Social en la LES es, en

15. En concreto, a los principios de “primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social; el principio de aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad; el de promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad; y, al principio de independencia respecto a los poderes públicos” (artículo 4 de la LES).

definitiva, el de la adecuación del régimen jurídico de cada entidad o empresa a los principios orientadores de su artículo 4, incluyéndose en el artículo 5 nominalmente aquellas entidades de cuyo régimen jurídico parte la LES, en realidad, para delimitar, mediante un intento en cierto modo fallido de inducción o abstracción, los principios orientadores de la Economía Social<sup>16</sup>.

Esta preponderancia de los principios característicos para categorizar a las entidades que la conforman, junto a su genérica redacción, dificulta la posibilidad de unificar el conjunto de organizaciones a las que se refiere el artículo 2 de la LES. Ello lleva a su vez a la dificultad de identificar la justificación unitaria o común a los objetivos promocionales que asume el ordenamiento jurídico en relación con este sector de la realidad social. La variada idiosincrasia de las entidades que lo integran implica que la acción de los poderes públicos ha de partir necesariamente de unos presupuestos diferenciados, los propios de cada una de estas entidades, no siendo por ello posible un tratamiento integral y homogéneo de la Economía Social desde la perspectiva de la actividad financiera de las Administraciones Públicas<sup>17</sup>.

No puede hablarse de estímulo conjunto a las entidades que conforman la Economía Social, considerada ésta como objeto directo de actuaciones públicas de fomento; en primer lugar, por la dificultad para acotar las entidades que la integran. Pese a esa dificultad, ¿podría encontrarse alguna justificación unitaria a un tratamiento fiscal específico a tales entidades? Nuestra normativa vigente

16. Así, Montesinos Oltra, S, "Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales", *ob. cit.*, pp. 7-8.

17. Montesinos Oltra, S, "Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales", *ob. cit.*, p. 8. Así, sigue indicando, que tal y como se pone de manifiesto en el Libro blanco de la Economía Social en la Comunidad Valenciana (pp. 46-47), "ni la economía social es una realidad orgánicamente homogénea, ni las funciones que desarrolla tienen similares efectos sobre el bien público. Es pues necesaria su compartimentación y consideración discriminante (en términos fiscales, de cargas sociales, subvenciones, financiación y contratos con la Administración) en función del alcance de los fines sociales (lucrativas o no lucrativas, orientadas al interés de sus miembros o al de terceros, etc.) de las organizaciones que la componen, de sus relaciones con la sociedad civil y de la implicación ciudadana en la generación de los bienes que producen, así como de la componente de servicio público de la actividad. De ahí que una norma que no reconozca tales diferencias no sólo es injusta, sino poco eficaz desde el punto de vista del desarrollo de las organizaciones y actuaciones más deseables en función de los objetivos públicos. Esto último requiere, además, que a las distintas manifestaciones de la economía social se les reconozcan todas sus propiedades como instrumento de política pública. Por ejemplo, las iniciativas de inserción por el trabajo deben ser potenciadas por su condición de instrumento de política económica (empleo) y de bienestar, no sólo social, como viene ocurriendo en España".

regula distintas medidas de beneficio fiscal a favor de determinadas entidades, que bien por su naturaleza, su forma jurídica, y/o por el desarrollo específico de ciertas actividades o fines, y respeto de ciertos requisitos, merecen ser objeto de tal reconocimiento. ¿es posible encontrar en la consecución de los principios del artículo 4 de la LES, el fundamento de un posible trato fiscal diferenciador conjunto?

Es habitual señalar como motivo justificativo de las políticas fiscales de fomento de las entidades que integran la Economía Social, a la “utilidad social” que desempeñan, o al interés general de sus objetivos y fines<sup>18</sup>. Esa genérica referencia resulta sin embargo insuficiente, y no exenta de problemas, como acabamos de referir, dada la extraordinaria variedad de entidades que los integran. Así, tal y como indica la propia LES, se ha de partir del pleno respeto de la normativa específica aplicable a cada entidad, lo que sin lugar a dudas va a afectar al alcance de las medidas de fomento, por tener que justificarse éstas, finalmente, en la existencia de fines y principios diferenciados o que se presentan con diverso alcance o intensidad<sup>19</sup>. Tal variedad de principios, recogidos en el artículo 4 de la LES, sin una estructura relacional clara, dificulta considerablemente la tarea de identificar a todas y cada una de las distintas entidades de la Economía Social con el interés general, lo que, a su vez, complica la tarea de hallar un régimen común de fomento sobre las mismas.

Trazar los contornos de una conexión homogénea entre el conjunto de las entidades de la Economía Social y el interés general es tarea compleja además, por la diferente intensidad en que ese interés general concurre según los casos. Así, parece mucho más evidente en los supuestos de entidades que persiguen fines de interés general o realizan, según sus normas, una función social (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, cooperativas de iniciativa social, centros especiales de empleo y empresas de inserción)<sup>20</sup>. En cambio, esta característica no concurre,

18. Así el artículo 1 de la LES, justifica las medidas de fomento a favor de las entidades que la integran en consideración a los fines y principios que les son propios. Estos fines y principios tienen que ver, obviamente, con la “utilidad social” del sector.

19. Esa heterogeneidad de regímenes de organización y funcionamiento de las entidades queda plasmada en la propia formulación de los principios orientadores de la Economía Social, formulación lo suficientemente amplia como para darles cabida a todas ellas.

20. Véase el detallado estudio que al respecto efectúa Montesinos Oltra, S, “Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales”, *ob.cit.*, pp. 10-16.

o no lo hace en relación con todas sus posibles actividades, en el caso del resto de entidades integrantes<sup>21</sup>.

Y es que como indica Montesinos Oltra sostener el interés general como vínculo justificativo del fomento de tales sectores de la sociedad resulta quizá demasiado genérico, y es que lo que la mayoría de las entidades a las que se refiere el artículo 5 de la LES persiguen son realmente intereses colectivos de sus integrantes, intereses eso sí que alcanzan por su propia entidad un reconocimiento legal específico, convirtiéndose en intereses generales<sup>22</sup>. De este modo, podría decirse que el interés colectivo, entendido “como la suma de los intereses particulares de los integrantes de la entidad cualificada por el principio de solidaridad interna (art. 4.c) LES)<sup>23</sup>, (...) se trasformaría en interés general por el reconocimiento que de éste realiza la ley”<sup>24</sup>.

Desde esta consideración, es posible encontrar un engarce constitucional suficiente para justificar el trato de favor que merecen las distintas entidades de la Economía Social, eso sí aisladamente consideradas. Bastará con enlazar cada uno

21. Como hace Cano López, A. “El Derecho de la Economía Social: entre la Constitución y el mercado, la equidad y la eficiencia”, *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 2007, nº. 18. p. 3, que vincula el concepto de economía social al “interés general” del siguiente modo: “Sector integrado en nuestro sistema económico y caracterizado por la persecución de objetivos de interés general a través de un conjunto de formas empresariales que, además de desarrollar una actividad económica bajo criterios de economicidad, sirven de cauce directo –empresa pública- o indirecto –cooperativas, sociedades laborales...- a la constitucionalmente debida intervención del Estado en la vida económica” .

22. Así, Montesinos Oltra, S, “Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales”, *ob.cit.*, pp. 10-16.

23. Montesinos Oltra, S, “Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales”, *ob.cit.*, p. 16, refiriendo a Paz Canalejo, N, *Comentario sistemático a la Ley 5/2011, de Economía Social*, *ob.cit.*, p. 45, superar una concepción del interés colectivo como mera suma de intereses particulares requiere una ponderación de lo colectivo, una corrección de la visión lucrativa individualista “que vendría dada por el juego de los dos primeros principios del artículo 4 [es decir, los enunciados de los apartados a) y b) de dicho precepto –primacía de las personas y del fin (objetivo) social sobre el capital y aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica-] aplicados a una interpretación razonable del interés colectivo”.

24. Para Calvo Ortega, R, “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, *ob. cit.*, p. 35, “El concepto de interés general parte, lógicamente, del de interés colectivo que sólo exige que corresponda a un grupo o a una categoría de ciudadanos. Este origen es cierto, pero es necesario añadir alguna característica más que le convierta en un interés general que deba ser jurídicamente protegido”. Así, por ejemplo, “dentro de nuestro ordenamiento, la Ley 49/2002, califica de interés general, entre otras, las entidades dedicadas al fomento de la economía social. Hay ya, pues, la realización de un interés no sólo colectivo sino además general en el sentido de que ha sido reconocido expresamente por la ley”.

de esos intereses colectivos con concretos objetivos constitucionales. Ahora bien, esta consideración produce sin embargo un importante giro en la fundamentación del beneficio, puesto que si el elemento justificativo de un régimen fiscal beneficioso se traslada precisamente de la simple forma o naturaleza del sujeto que desarrolla esos fines o trata de alcanzar por su propia naturaleza determinados objetivos de protección constitucional, precisamente hacia cada uno de esos concretos objetivos, siendo éstos el eje central del fundamento del beneficio, la protección o estímulo fiscal se debe hacer extensible a todos aquellos sujetos que los persigan y/o alcancen, con independencia de la forma jurídica que adopten<sup>25</sup>.

Podría sostenerse, conforme a la argumentación que sostenemos, que en algunos casos el reconocimiento constitucional de la necesidad de fomento es directo y explícito en atención a la simple forma jurídica de la entidad: sería el caso de las cooperativas (art. 129.2), las sociedades laborales (art. 128), las asociaciones (art. 24), o las fundaciones (art. 34), para quienes el texto constitucional prevé una atención especial por la naturaleza de sus fines<sup>26</sup>. Y que ello conllevaría de por sí la justificación inmediata de un régimen fiscal beneficioso. Al respecto cabe indicar que en cualquier caso esa expresa previsión obliga al legislador a considerar las peculiaridades de tales modelos sociales en atención a la relevancia de los fines que les son propios, pero a lo que no alude, como es lógico, es a la forma concreta de promoción que deben desarrollar los poderes públicos, lo que responde a la lógica libertad de que tienen que disponer las administraciones para concretar las oportunas políticas y las efectivas medidas de actuación, dejándole la libre opción del instrumento que resulte adecuado a tal fin<sup>27</sup>.

25. No debemos olvidar que el uso de beneficios fiscales se sustenta sobre la base de una pérdida de recaudación para las arcas públicas, que sólo puede quedar justificada en la medida en que el objetivo a alcanzar mediante la inserción de tales técnicas desgravatorias en el tributo goce de la misma protección constitucional que la que legitima el propio gravamen y la recaudación en función de la capacidad económica (artículo 31 de la Constitución Española).

26. De este modo, el artículo 129 de nuestro Texto Constitucional dispone en su apartado 2 que “los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”.

27. No debemos olvidar que la acción pública de fomento puede canalizarse a través de tres vías complementarias o alternativas. Así, Martín Mateo, R., *Manual de Derecho Administrativo*, Trivium, 1999, pp. 462 y ss, distingue las actividades de garantía, estimulación y prestación. Mediante la actividad de garantía, la administración fija el marco de vida colectiva, garantiza los ámbitos dentro de los cuales pueden moverse las iniciativas privadas, definiendo derechos, limitando posibilidades de acción, o impo-

La decisión acerca del carácter necesario de una actuación pública es de naturaleza política, al igual que la elección de un medio u otro para su satisfacción, no obstante, dichas elecciones deben ser objeto de análisis jurídico por su adecuación a los criterios de justicia que deben presidir en ambos casos su realización<sup>28</sup>. Y es que aunque nos encontramos ante dos planos distintos de análisis, el de los fines y el de los instrumentos a través de los que alcanzarlos, no cabe duda de que ambos convergen en su obligada supervisión jurídica. Las necesidades podrán ser cubiertas, desde luego, a través de un mecanismo u otro, protegiendo y tutelando éste u otro interés, pues se trata sin lugar a dudas, de un ámbito de opción política del legislador. Ahora bien, una vez realizada una determinada elección, resulta innegable que se puede y debe efectuar el análisis jurídico de sus efectos con relación a los mandatos y previsiones constitucionales y los objetivos que en ellos se impone.

niendo obligaciones. La actividad de estimulación coincide básicamente con la de fomento, en ella la administración estimula a los particulares a que realicen sus actividades de la forma que previamente ha considerado más favorable para los intereses públicos. La de prestación tiene por finalidad entregar a sus destinatarios bienes o facilitarles servicios, por lo que engloba toda actuación tanto de prestación de servicios públicos como de actividad pública empresarial en un sentido amplio. Por su parte, Lagares Calvo, M. J., *Incentivos fiscales a la inversión privada, Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 31-38, explica la diferencia y relación entre instrumentos, variables-intermedias, variables-objetivos y fines primarios en el ámbito económico. Así, una variable-objetivo sería la meta concreta a la que se dirige la actuación pública para la consecución de alguno o algunos de sus fines primarios. Los instrumentos, contemplados como elementos cuyo valor puede ser establecido exactamente por quien dirige la política, y sin que pueda resultar influido por otras actuaciones, se utilizan para la realización de tales propósitos, si bien su relación suele establecerse no directamente sino a través de variables intermedias que dependen de los valores que tomen los señalados instrumentos. Para dejar perfectamente clara tal distinción, el propio autor señala un ejemplo: “la cuantía del gasto estatal en educación constituye un instrumento, el importe del gasto agregado en educación, una variable intermedia, el número total de puestos escolares en establecimientos privados y públicos, una variable-objetivo y la mejora en la distribución de la renta y riqueza un fin primario de política fiscal”.

28. Como destaca Bayona de Perogordo, J. J., en “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº. 2, 1979, p. 67, es preciso reconocer la íntima naturaleza política de todo cuanto se refiere a los entes públicos, lo que no puede hacer olvidar la viabilidad de un enfoque jurídico de cuantas acciones realizan los sujetos del ordenamiento. En igual sentido, Vicente-Arche Domingo, F., en “Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº. 3, 1974, p. 535, destaca que la Hacienda Pública es a la vez, y fundamentalmente, un hecho político, económico y jurídico. La racionalidad de los institutos financieros deriva de la armónica conjunción de las exigencias impuestas por esos tres aspectos.

La consecución de un objetivo constitucional se puede alcanzar, desde luego, mediante el empleo de instrumentos diversos; entre ellos se encuentra el instrumento financiero tributario. Elegido éste cabe optar a su vez por su empleo a través de una doble vía. Y es que el tributo puede ser empleado para la consecución de determinadas finalidades extrafiscales o de política económica o social de dos formas. Bien en su vertiente de instrumento puramente recaudatorio, a través de su *iter* lógico de obtención de ingresos para destinarlos posteriormente al gasto público (por ejemplo, mediante la concesión de subvenciones a determinados sujetos, en atención a los fines que pretende alcanzar con su actividad). O bien de forma opuesta, en su vertiente de beneficio fiscal (o sacrificio recaudatorio), mediante los que se deja de obtener inicialmente ingresos, pero que quedan justificados en la medida en que el gasto fiscal o indirecto pudiera quedar cubierto por actuaciones del propio ente privado<sup>29</sup>.

La elección política del empleo de beneficios tributarios, como una de éstas opciones, no impide la necesaria comprobación de si se sirve con el gasto indirecto generado a una finalidad pública y si se halla sometido a una serie de controles, previos a su establecimiento, y posteriores a su aplicación<sup>30</sup>. En este sentido, y a nuestro juicio, resulta imprescindible realizar una triple supervisión previa de la necesidad de una medida fiscal para la consecución del fin extrafiscal, la idoneidad del instrumento concreto utilizado y articulado en el tributo para lograr esa finalidad (es decir, de la técnica de efecto desgravatorio empleada: sea exención, bonificación, tipos impositivos reducidos, o deducción) y, por supuesto, el de la adecuada proporcionalidad entre la conducta exigida y el sacrificio recaudatorio o gasto indirecto generado<sup>31</sup>. Se trataría de un análisis previo de legiti-

29. Arrieta Martínez de Pisón, J., *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pp. 95 y ss.

30. Escribano López, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 358.

31. Los beneficios fiscales se consideran como gasto fiscal con relación a aquellas cantidades que por ellos dejan de ingresarse en la Hacienda. Destaca Herrera Molina, P. M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 54, que los beneficios tributarios considerados desde una perspectiva económica producen un efecto negativo sobre los ingresos del Estado. De este modo, se considera al gasto fiscal como la cantidad de ingreso tributario que deja de recaudarse por motivos de política económica o social. Así, también, Gonzalez Sanchez, M., “Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº.5, 1980, p. 67. El gasto fiscal nace de este modo en el sistema tributario pero a través de la reducción de los ingresos fiscales que supone, se convierte indirectamente en gasto público. La problemática se plantea entonces a la hora de definir, justificar y efectuar el control de ese gasto público.

midad, que debe efectuarse atendiendo a los principios constitucionales financiero-tributarios del artículo 31 de la Constitución, así como de la normativa tributaria configuradora de la estructura del tributo y de la naturaleza jurídica de sus distintos elementos de cuantificación<sup>32</sup>.

Este análisis previo de legitimidad del beneficio debe complementarse ineludiblemente con otro posterior, el de comprobación de los efectos logrados con la medida. Se trata en este caso de comprobar la eficacia y eficiencia del beneficio tributario, pero esta vez, como gasto. No debemos olvidar que los beneficios se articulan como medidas de efecto desgravatorio insertadas en el tributo, precisamente para lograr una determinada finalidad extrafiscal. Si la medida prevista supera los criterios de necesidad e idoneidad, pero resulta ineficaz para lograr el objetivo propuesto, o lo es pero a un coste desproporcionado, no resultará una medida justificada jurídica ni económicamente desde el punto de vista de sus resultados aplicativos<sup>33</sup>.

Volviendo a nuestro ámbito de trabajo, y recopilando las ideas hasta ahora expuestas, podemos indicar que las sociedades cooperativas pueden y deben ser promocionadas por los poderes públicos, al gozar de un directo respaldo constitucional, e indirectamente por la oportuna elección política de su promoción, dados los importantes objetivos de naturaleza económica-social que a través de ellas se pueden conseguir. La forma en que este apoyo se lleve a cabo debería conjugar las actuaciones de mera regulación, a través del apropiado marco jurídico, removiendo obstáculos o definiendo derechos, con las intervenciones específicas de estímulo o fomento. En este segundo caso, la elección del instrumento a emplear debería ajustarse al necesario control jurídico, y de ser éste el instrumento tributario, en su vertiente de beneficio fiscal, debería superar la revisión de su efectiva necesidad, de la idoneidad y proporcionalidad financiero-tributaria de las técnicas empleadas para lograr el objetivo, así como de eficacia y eficiencia del gasto fiscal generado. ¿Se ajustan las vigentes medidas de beneficio tributario

32. El uso del tributo con finalidades extrafiscales aunque legítimo no puede llegar a convertir al tributo en una figura polivalente que quede desvirtuada en su naturaleza y estructura como instrumento jurídico, o en su esencial finalidad recaudatoria, conforme a los principios constitucionales configuradores del gravamen de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, y no confiscatoriedad. Cada elemento estructural cumple además una función específica, al igual que las distintas técnicas de efecto desgravatorio, que deben ser respetados, cualquiera que sea la finalidad de su empleo.

33. El problema se halla, no obstante, a la hora de concretar efectivamente este control de eficacia y eficiencia del gasto fiscal, muy limitado hasta la fecha en el desarrollo de su previsión constitucional (artículo 31.2 del Texto Constitucional).

previstas en nuestro ordenamiento para las sociedades cooperativas a las referidas exigencias?

La normativa tributaria específica de las sociedades cooperativas prevé, tal y como ya hemos expuesto, un conjunto de medidas de beneficio tributario sujetas al riguroso cumplimiento de determinados requisitos. Tales requisitos limitan y condicionan el funcionamiento de las cooperativas en un sentido muy concreto. Así, la LRFC atiende exclusivamente a la consideración mutualista de las sociedades cooperativas, impidiendo, bajo condición de exclusión del régimen, cualquier ampliación hacia postulados más aperturistas del modelo social<sup>34</sup>.

Las medidas de beneficio fiscal previstas en la LRFC, presentan una doble problemática de acuerdo con lo hasta ahora expuesto. La primera de ellas sería la de encontrar el objetivo u objetivos de protección constitucional que avalarían el uso de beneficios fiscales, resultando insuficiente, tal y como hemos señalado, la mera referencia genérica al interés general que este modelo social presenta. La acción de fomento a la que se refiere el artículo 129.2 del texto constitucional, tan sólo impone, como ya hemos indicado, unas ciertas obligaciones al legislador para que preserve e impulse a las sociedades cooperativas, dejándole la libre elección de las actuaciones públicas e instrumentos para ello. Elegida la actuación y el correspondiente instrumento, ¿las medidas tributarias actuales de beneficio fiscal se han adoptado, en cualquier caso, tras realizar el oportuno análisis jurídico de legitimidad, previo y posterior al que hemos aludido?

Pues bien, sin adentrarnos en el estudio pormenorizado de cada una de estas medidas y la comprobación de ese ajuste, dado que no es el objeto del presente trabajo, de lo que no cabe duda es de que las medidas fiscales previstas para las sociedades cooperativas en su normativa específica no superan los controles de eficacia y eficiencia exigibles a todo gasto, al no cumplir con las necesidades de las sociedades cooperativas actuales<sup>35</sup>. Y es que la presión competitiva del mercado

34. Como ya hemos indicado la LRFC exige el cumplimiento de una serie de requisitos para poder disfrutar de los beneficios fiscales en ella previstos. De este modo es causa de pérdida del beneficio, por ejemplo, la participación en el capital de entidades de naturaleza no corporativa por encima de determinados límites, o la ampliación del volumen de las operaciones con terceros al margen de los supuestos previstos.

35. Herrero Blanco, A., "El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España", *Ciriec. Revista de Economía pública, Social y Cooperativa*, nº 84, 2015, p. 293, resalta el dato de que durante el periodo 2006 a 2012, y conforme a la información suministrada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, menos de la mitad de las cooperativas en un rango entre el 48% y un 37%, se beneficiaron efectivamente en nuestro país, del tratamiento fiscal especial previsto.

las obliga en muchos casos a ampliar los límites exigidos por la normativa tributaria, basada en su concepción puramente mutualista, alejada de cualquier aproximación a los modelos sociales capitalistas, lo que les ha llevado incluso a la opción de renunciar a la aplicación de dicho régimen fiscal específico, en búsqueda de unos mayores márgenes de actuación<sup>36</sup>.

Esta concepción del trato fiscal específico previsto en nuestra normativa, en función de la forma y naturaleza jurídica de base mutualista de la sociedad cooperativa, no sólo genera importantes problemas de ineficacia, sino que además los produce de incoherencia de las propias políticas públicas de fomento del mutualismo que inicial y presuntamente legitima tales beneficios tributarios. Y es que si conforme a lo dispuesto en la LES, las actuaciones de fomento de las entidades que se regulan y constituyen su objeto deben ir dirigidas a todas aquellas entidades que se ajusten a los principios previstos en su artículo 4, no tiene sentido alguno privar de tales beneficios a algunas de estas entidades que ajustándose a tales principios no gozan del mismo, generándose un tratamiento fiscal injustificado e incoherente, en ocasiones y aparentemente más beneficioso para determinado tipo social (cooperativas o entidades sin ánimo de lucro), y menos para otros (mutualidades de previsión social)<sup>37</sup>.

Si no fueran suficientes las dificultades referidas para encontrar el fundamento de las políticas fiscales de fomento centradas en los sujetos que integran la Economía Social, y a las sociedades cooperativas en particular, cabe añadir un problema quizá más relevante que los anteriormente expuestos. Nos referimos a los relacionados con sus efectos sobre la competencia fiscal.

### 1.2. *Los problemas de competencia fiscal*

Una de las mayores críticas vertidas sobre la existencia de regímenes fiscales específicos en general a las sociedades de la Economía Social y a las cooperativas

36. El problema de la actuación de la sociedad cooperativa en un régimen de competencia económica libre y real (artículos 9.2 y 38 de CE), lleva precisamente a la necesidad de flexibilizar sus márgenes de actuación con relación a las originarias regulaciones. Así, la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas ya contempla la posibilidad de operar con terceros, dentro de ciertos límites, para dotarlas de mayor competitividad y eficiencia.

37. En este sentido, Fuster Asensio, M<sup>a</sup> C.; “Razones que justifican una fiscalidad específica de las mutualidades de previsión social, *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º. 20, 2009, p. 23, sostiene la falta de justificación del trato fiscal diferencial entre entidades que presentan el mismo carácter mutual, aludiendo a la necesidad de equiparación de regímenes, si es ese el elemento legitimador.

en particular, es el de la lesión a la competencia que dicho trato diferenciado puede producir. Y es que indudablemente las pérdidas de ingresos fiscales que se generan con la concesión de beneficios fiscales pueden entrar en el concepto de ayuda estatal prohibida en el ámbito comunitario, si reúnen los requisitos exigidos para ello, entre ellos el del carácter selectivo de la medida<sup>38</sup>.

El control comunitario de las ayudas estatales no puede conllevar la inexistencia de medidas generales de fomento económico emanadas de los Estados miembros para elegir su política económica, y de las que no se les puede privar en uso de su competencia. Es aquí donde se hace necesaria una labor de deslinde, individualizada caso a caso, que se ha de realizar considerando el contexto global en que las distintas medidas se desarrollan<sup>39</sup>. De acuerdo con ello, la calificación como ayuda de Estado de las medidas tributarias exige de un análisis previo del régimen general fiscal aplicable en cada Estado y de la “naturaleza o economía del sistema fiscal” en que se insertan. De este modo, toda medida que se aparte de ese régimen general, o que aun siendo medida selectiva, no responda a sus

38. Aunque no existe un concepto claro de ayuda de Estado, se puede obtener este partiendo de los supuestos declarados compatibles e incompatibles con el Mercado común tanto por las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea como por las Decisiones de la Comisión. Así, esta última perfila, en el XXVI Informe sobre política de competencia (Bruselas, 1996), los requisitos que deben darse para poder considerar la medida estatal como *ayuda* a la que aplicar el principio de incompatibilidad del artículo 87.1 TCE. Tales requisitos hacen referencia: al beneficio económico que la ayuda ha de representar para la empresa; que se conceda con cargo a fondos estatales; que tenga unos beneficiarios en concreto, es decir, que no tenga alcance general; y, por último, que suponga una distorsión de la competencia en el seno de la Comunidad por afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Sólo cuando reúna estos cuatro requisitos, la medida estará sometida al régimen de incompatibilidad del precepto indicado. Ello ha de entenderse sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del propio precepto, en los que se recogen supuestos de ayudas que, atendiendo a circunstancias de diversa índole, pueden ser compatibles con el Mercado común, y sin que, además, una ayuda que no reúna los requisitos expuestos pueda ser considerada automáticamente compatible con éste, al poder estar prohibida por el juego de otras disposiciones del Tratado. Los distintos estudios doctrinales sobre el concepto de ayuda de Estado son generalmente coincidentes respecto a tales presupuestos. Así, entre otros, Martín Jiménez, A. J., “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº. 196, 2001, pp. 81 y ss; o Fernández Farreres, G., *El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Madrid, 1993, pp. 25 y ss.

39. En este sentido, la Comisión en el XXIII Informe sobre la política de competencia 1993, Bruselas, 1994, p. 262, manifiesta que “no es posible ofrecer un criterio concreto que permita determinar cuándo una ayuda es selectiva y cuándo no lo es. Habrá que analizar cada supuesto a la hora de pronunciarse sobre el particular, siendo recomendable, eso sí, proceder con precaución, ya que lo que no se puede pretender es impedir toda acción dirigida a la promoción de su economía entendida como conjunto de medidas en las que no existen beneficiarios diferenciados”.

principios rectores o inspiradores, puede ser calificada como ayuda de Estado incompatible, siempre que concurran el resto de requisitos exigidos para ello<sup>40</sup>. Por el contrario, un beneficio fiscal que forma parte de los criterios de justicia que se tienen en cuenta por el legislador para distribuir con equidad la carga tributaria, puede estar justificado por la “naturaleza o economía del sistema” y, por tanto, ser compatible con las exigencias comunitarias.

Los principios inspiradores de un sistema fiscal son, en consecuencia, decisivos a la hora de juzgar sobre la legitimidad o no de una medida de tal naturaleza, lo que garantiza la potestad tributaria de los Estados en orden a la consecución de un sistema impositivo más justo o de un objetivo económico o social general. El problema surge a la hora de determinar qué fundamentos o principios pueden considerarse justificadores de la diferenciación. Pueden serlo, *a priori*, todos aquellos que responden a la lógica del sistema fiscal en la consecución de sus objetivos inherentes, entre los que se encuentran, indudablemente, los de naturaleza económica o social. Ahora bien, ese tratamiento diferenciado, aun justificado por el reconocimiento constitucional de ciertos objetivos, debe adaptarse a las exigencias comunitarias, no pudiendo generar distorsiones en la competencia. Por ello, y en definitiva, toda perturbación económica, directa o indirecta, que afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, ya sea entre competidores actuales o futuros, que sea, además, claramente perceptible, es decir, que por su cuantía y beneficiarios tenga un claro efecto sobre el mercado<sup>41</sup>, queda

40. Medidas fiscales generales serían aquellas abiertas a todos los agentes económicos del territorio de un Estado miembro, siempre que la generalidad no desaparezca en el momento de su aplicación. Así, por ejemplo, las medidas de pura técnica fiscal (disposiciones destinadas a evitar la doble imposición) o las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (I+D, medio ambiente, formación, empleo, etc.). Por el contrario, las medidas fiscales que pueden ser constitutivas de ayudas de Estado, pueden ser, por ejemplo, las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región (salvo el ámbito de las excepciones del apartado 2 y 3 del artículo 87 TCE), las ayudas de carácter sectorial que no estén específicamente reguladas, las exenciones tributarias u otras ventajas fiscales que se circunscriben a determinadas formas de empresa, determinadas funciones o determinados tipos de producción. No obstante, tales medidas generales también podrán ser consideradas ayudas de Estado cuando, aún siendo en principio generales, pierdan posteriormente y en la práctica este carácter, bien como consecuencia de su articulación o bien como resultado de la discrecionalidad de la administración a la hora de conceder la ayuda. En este sentido, XXVI Informe de la Comisión sobre Competencia, de 1996, o la STJCE de 29 de junio de 1999.

41. Véase el régimen de las ayudas de *minimis* que excepciona la incompatibilidad de las ayudas, en el Reglamento de la Comisión 1998/2006, de 15 de diciembre, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de *minimis* (DO.379 de 28-12-2006, p.0005-0010).

a la postre sujeta a un control específico de la Comisión, al margen de la consideración y el fundamento de cada Estado.

Lo expuesto debe entenderse en cualquier caso sin perjuicio del marco delimitado por las ayudas estatales permitidas, en tanto que tratan de corregir “déficits de mercado” o preservar el libre e igualitario funcionamiento de éste, evitando así efectos negativos sobre los intereses comunes protegidos por el propio Tratado<sup>42</sup>. Se trataría en este caso de medidas fundamentadas en el propio interés general, siendo las mismas instituciones comunitarias las que requiriesen la necesidad del estímulo fiscal<sup>43</sup>. Es desde esta perspectiva desde la que se plantea un posible juicio de compatibilidad de las ayudas estatales, efectuado a través de la comparativa entre el impacto positivo de las medidas (la consecución de la finalidad perseguida) y el negativo (es decir, su nivel de falseamiento de la competencia). Juicio basado, en definitiva, en la razonabilidad (necesidad e idoneidad) y proporcionalidad del beneficio económico otorgado.

¿En qué situación se encuentran las medidas fiscales previstas para las sociedades cooperativas? A este respecto sería imposible no aludir al desconcertante efecto que sobre este régimen fiscal específico está produciendo la ambigua política comunitaria sobre la materia, que reconoce el importante papel de dicho modelo social y su necesidad de fomento, incluso, a través de un tratamiento fiscal específico y, al mismo tiempo, lo obstaculiza mediante el instrumento de la prohibición de ayudas de Estado<sup>44</sup>. Las últimas actuaciones de la Comisión europea respecto al

42. Señala Hernández Martín, V, *El control de las ayudas de Estado en el Derecho europeo*, Colex, 1999, p. 35, que se ha de dejar abierta la vía de las ayudas de Estado cuando se justifiquen por razones de carácter redistributivo o por los efectos positivos externos derivados de las actividades correspondientes.

43. El Consejo europeo de marzo de 2005 invita a los Estados a reducir el nivel de ayudas y reorientarlas a favor de políticas horizontales. Se consideran como tales aquellas que tienen un alcance más amplio que las que afectan a políticas regionales o sectoriales, y que no están concebidas específicamente para empresas concretas (por ejemplo: Pymes, ayudas al empleo, medioambiente o, I+D). En este sentido, Arpio Santacruz, *Las ayudas públicas ante el derecho público de la competencia*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 291.

44. Como indica Hinojosa Torralvo, J. J.: en “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº. 69, 2010, p. 77, el reconocimiento de las cooperativas como instrumento de cohesión económica y social y las limitaciones que éstas tienen se recoge en distintos documentos comunitarios. Así, en el documento titulado, *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, de 7 de diciembre de 2001, la Comisión entendió que las tales diferencias podrían justificar un tratamiento fiscal específico, siempre y cuando éste fuera proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido, y no generara competencia desleal. También en el Dictamen sobre distintos tipos de empresa de 1 de diciembre de 2009, el Consejo Económico y Social Europeo apuesta por el empleo de medidas fiscales sectoriales que compensen a las cooperativas dada su utilidad pública o su contribución al desarrollo regional.

empleo de estos regímenes especiales, corroboran este desconcierto, y de este modo y sobre la argumentación del carácter selectivo de las medidas y sus efectos contrarios a la libre competencia, han ido reflejando una clara tendencia a la incompatibilidad de la mayor parte de las medidas tributarias que configuran dicho régimen específico<sup>45</sup>.

La opción por la que parece haberse decantado la Comisión es la del mero reconocimiento mutuo de tales entidades, permitiendo sólo aquellas medidas favorables respecto de las actividades con sus propios socios, y rechazando todas aquellas que pudieran generar distorsiones en la competencia con las sociedades capitalistas. La Comisión atiende pues al carácter selectivo de aquellas medidas de estímulo o incentivo en tanto constituyen una ventaja fiscal circunscrita a una determinada forma de empresa, y no a otras. No efectúa sin embargo para llegar a tal descalificación, ni a un análisis general del régimen fiscal en el que se insertan las medidas juzgadas, ni a una revisión de la “naturaleza o economía de dicho sistema fiscal”, que pudiera justificar la existencia de las mismas. Tampoco las considera en última instancia como medidas que pudieran proteger un interés comunitario, que corrigieran “déficits de mercado”, o preservaran el libre e igualitario funcionamiento de éste, sino que, por el contrario, las considera lesivas contra dicho interés.

Y es que las sociedades cooperativas parecen ser objeto de protección en tanto aportan un valor social añadido derivado de su carácter mutuo, y además y como consecuencia de ello, se enfrentan a unas limitaciones jurídicas que hay que compensar. Si desaparecen tales limitaciones por la equiparación de modelos económicos, parece perderse la justificación del trato específico, prevaleciendo claramente el interés económico al social. ¿A dónde lleva este planteamiento?

Si las cooperativas actúan en el mercado para el cumplimiento de sus fines, es lógico que deban extraer la máxima utilidad de sus estructuras organizativas. Por ello no se entiende las limitaciones que tradicionalmente se han establecido en su regulación económica, en especial con relación a las operaciones con terceros. Y aunque esta limitación puede obedecer a la habitual confusión que se produce entre cooperativismo y mutualismo, lo cierto es que no se trata de conceptos

45. La polémica Decisión de la Comisión europea de 15 de diciembre de 2009, recurrida ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, parece orientar la posición de éste órgano hacia posturas contrarias a cualquier sistema fiscal específico que se aparte del mutualismo puro. En contra de esta postura, entre otros autores, Alguacil Marí, P.: “Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº. 69, 2010, pp. 27-52.

sinónimos, ni conlleva el segundo una separación absoluta de otros modelos organizativos. De este modo, y sin poder obviar el carácter mutuo que identifica a la cooperativa, plasmado en sus principios reguladores, no cabe duda de que en la realización de su objeto social, ésta debe actuar como cualquier otra empresa, sin perder de vista el mercado. De este modo, cualquiera que sea su tamaño y tipo, su objeto o su regulación específica, sino presenta una estructura competitiva y proporciona las prestaciones que constituyen su objeto en óptimas condiciones, no podrá cumplir su fin social, perdiendo su razón de ser.

La diferencia principal entre las sociedades capitalistas y las cooperativas no se encuentra tanto en la obtención o no de beneficios sociales de la intermediación, sino en su forma de distribución: en las primeras ésta se efectúa en función del capital aportado; en las segundas, previa contribución a los fondos obligatorios, en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada socio en la entidad. El hecho que justifica la especificidad de este modelo es, en definitiva, que constituye una iniciativa empresarial por parte de un grupo de personas que, al margen de la participación capitalista de cada socio, tiene por finalidad la satisfacción de sus necesidades mediante la recuperación de la forma de empresa personalista y de funcionamiento interno democrático. Ese hecho diferencial, y los logros de política económica y social que a través de dicho modelo se pueden alcanzar son los que deben fundamentar la particular consideración y tratamiento de la cooperativa, incluso en el plano fiscal.

En nuestro país, la regulación tributaria de la sociedad cooperativa, acorde con una concepción puramente mutualista, exige, tal y como hemos reiterado, el cumplimiento de unos rígidos parámetros alejados del aperturismo económico. La presión competitiva obliga sin embargo al modelo cooperativo a adaptarse a las exigencias de los mercados: consolidando su viabilidad económica a través de nuevas modalidades de captación de recursos, o promoviendo su concentración; y al mismo tiempo, flexibilizando su régimen legal, mediante la ampliación de los límites para operar con terceros, o con un mayor margen de distribución de los resultados extracooperativos.

La realidad expuesta coloca al actual régimen tributario en una difícil situación. El régimen fiscal puede adaptarse a las exigencias del modelo economicista o funcional que parece imponerse en el actual contexto económico, ampliando los límites de actuación y/o funcionamiento de las cooperativas, pero sin olvidar las especificidades que pudieran resultar de su carácter mutuo. Dicha posibilidad plantea, no obstante, un pernicioso problema de competencia, desde la perspectiva del enfoque subjetivo del beneficio que estamos analizando hasta ahora. Y

es que la aproximación de los modelos sociales produce no sólo una distorsión de la naturaleza propia de los modelos organizativos, sino, además y, lógicamente, una pérdida de justificación de los regímenes fiscales específicos por razón del tipo social.

## **2. La consecución de objetivos concretos de protección constitucional como elemento justificativo: propuesta de cambio**

Como acabamos de referir, y de modo retrospectivo, no cabe duda, de que la existencia de regímenes fiscales específicos por razón del tipo social plantea numerosos problemas, y ello tanto en un contexto de aproximación de modelos como de mantenimiento diferencial de éstos. El modelo actual de beneficios tributarios previsto en nuestra normativa para las sociedades cooperativas (LRFCA) resulta inoperante en el contexto actual en el que se han de desenvolver, no ajustándose a los criterios de eficacia y eficiencia del gasto generado, sin que las concretas medidas insertadas en la estructura de los diferentes tributos elegidos hayan pasado por los oportunos análisis jurídicos de idoneidad y proporcionalidad. Todo ello, además, sin entrar en las incoherencias que este modelo presenta con relación a la falta de un tratamiento homogéneo para las entidades que conforman la Economía Social.

Esta situación puede paliarse a nuestro parecer con un cambio en la articulación de las políticas fiscales de estimulación o fomento. Dicho cambio debe llevar a la configuración de un modelo uniforme de atribución de beneficios en función, exclusivamente, de la consecución de objetivos concretos, y no de la forma o naturaleza jurídica de la entidad que los alcanza.

Resulta evidente que el sistema tributario no puede desvincularse de las posibilidades de intervención económica o social, dadas las responsabilidades constitucionales que se encomiendan a los poderes públicos en tales materias, y la posible eficacia del tributo para ello. La indisoluble confluencia entre los objetivos perseguidos por el fenómeno financiero y las tendencias metodológicas para alcanzarlos debe ser analizada de este modo en el contexto en el que se desenvuelve, atendiendo a las circunstancias de la realidad sobre la que objetivos y tendencias actúan. La intervención fiscal sólo es así legítima cuando nos encontramos ante objetivos colectivos expresados en los preceptos constitucionales. Sólo después de comprobar este importante preliminar, es cuando debe centrarse el problema en los límites marcados por el propio tributo como instrumento jurí-

dico para la consecución de tales fines. En este sentido, el uso del tributo para la consecución de objetivos de política económica o social, a través del empleo de beneficios fiscales, debe resultar acorde con las exigencias determinadas por los principios y valores constitucionales, tanto por su persecución de un fin o propósito que goce de respaldo constitucional, como, en su articulación, por no atentar contra los valores y principios de igual naturaleza y respetar las exigencias que impone la operatividad de un sistema tributario justo<sup>46</sup>.

La elección de objetivos e instrumentos no puede quedar ajena a un análisis jurídico<sup>47</sup>. La tutela de un fin u objetivo concreto debe juzgarse a partir del criterio de las necesidades sociales a las que debe atenderse. Tales necesidades podrán ser cubiertas, desde luego, a través de éste u otro mecanismo, protegiendo y tutelando éste u otro interés, debiendo efectuarse en todo caso el análisis jurídico, previo y posterior, de sus efectos con relación a los mandatos y previsiones constitucionales y los objetivos que en ellos se imponen. Las políticas de incentivos fiscales exigen pues de un análisis previo de idoneidad del objetivo a estimular y del instrumento tributario elegido para ello. Un análisis económico y jurídico de las conductas y los agentes que mejor lograrán el objetivo seleccionado. Sólo después puede identificarse el instrumento más apropiado para lograr el propósito expuesto.

El estímulo fiscal a las entidades que integran la llamada Economía Social, y a las sociedades cooperativas en particular, quedará justificado en la medida en que éstas se muestran como modelos idóneos para alcanzar determinados y concretos objetivos de política económica y social. Si otros tipos sociales alcanzan también éstos u otros objetivos análogos para llegar al mismo fin deben poder gozar del mismo trato fiscal, que se podría adaptar, eso sí, a las características propias de cada modelo para equiparar el punto de partida. Efectuada la selección de objetivos bajo criterios de idoneidad jurídica, quedaría pendiente la del instrumento empleado para estimular las conductas deseables. A estos efectos habrían de realizarse dos nuevos controles jurídicos: uno previo de selección del tributo y técnica

46. Lozano Serrano, C., en *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1990, pp. 121 y 122.

47. Bayona de Perogordo, J.J., "Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º. 2, 1979, p. 67, sostiene que es preciso reconocer la íntima naturaleza política de todo cuanto se refiere a los entes públicos, lo que no puede hacer olvidar la viabilidad de un enfoque jurídico de cuantas acciones realizan los sujetos del ordenamiento.

de beneficio empleados; y otro posterior de control de los efectos alcanzados con los beneficios articulados. Sólo después de tales actuaciones podría hablarse de la efectiva legitimación del estímulo fiscal.

Comprobadas las dificultades que plantean las políticas fiscales dirigidas estrictamente a fomentar determinados modelos económicos o sociales resulta evidente que éstas se han de reorientar hacia la consecución de concretos objetivos o fines de reconocimiento constitucional, con independencia de la entidad o sujeto que los alcance. Otra cosa será, que éstos se logren con mayor o menor facilidad por determinados tipos de entidades, bien por ser más acordes con su propia naturaleza jurídica, o por constituir o formar parte de su específica configuración. En este sentido, resulta indudable que las sociedades cooperativas desarrollan tanto por su objeto como por su forma de funcionamiento una importante función social, colaborando eficazmente en la consecución de ciertos objetivos constitucionales como el del pleno empleo, el acceso a la vivienda digna, o la mejora de la cohesión social y territorial<sup>48</sup>. En la medida en que la consecución de estos objetivos puede lograrse mediante adecuadas políticas de estímulo fiscal, quedarían legitimadas aquellas actuaciones tributarias que trataran de incentivarlos.

Justificada la necesidad de las medidas tributarias, sobre la base de una concreta opción política, legitimada por el respaldo constitucional del objetivo a alcanzar, quedaría efectuar toda la ardua labor de especificación de las oportunas medidas tributarias. Al efecto, se tendría que realizar el correspondiente análisis de las concretas técnicas que se habrían de insertar en los elementos de cuantificación del tributo y en los tributos más apropiados para ello. Aquí se deberían conjugar los análisis jurídicos de idoneidad y proporcionalidad de las técnicas empleadas, con los económicos de eficacia no sólo de las concretas técnicas con relación al resultado querido, sino también, y tal y como se ha indicado, de eficiencia, dado el gasto indirecto injustificado que tales medidas de beneficio generarían de no quedar acreditado este aspecto. Las medidas de beneficio se articularían de este modo en la normativa propia de cada tributo, y no en una específica del modelo social cooperativo, lógicamente por su concreción sobre el objeto a alcanzar y no sobre el sujeto que los alcance<sup>49</sup>.

48. Calvo Ortega, R, *Razones para una fiscalidad específica*, ob. cit, p. 52. Alguacil Marí, P.: "Régimen tributario I", *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Gemma Fajardo García (coord), Tirant lo Blanch, 2011, pp. 191-192.

49. El análisis concreto de las oportunas medidas tributarias de beneficio fiscal es objeto de un posterior trabajo, continuidad lógica del que ahora se presenta.

Limitándonos en el presente trabajo a exponer las incongruencias del actual modelo de protección fiscal de las cooperativas existente en nuestro país, y su necesidad de modificación, efectuando la propuesta de cambio hacía un modelo basado en los logros efectivos alcanzados por éstas, como modelo de superación de los inconvenientes jurídicos con los que se enfrenta, quedaría por hacer toda la posterior labor de concreción de las diferentes medidas tributarias. El cambio de orientación de las políticas fiscales propuesto permitiría conjugar sin lugar a dudas las peculiaridades del modelo societario cooperativo, con las exigencias derivadas de los ordenamientos interno y comunitario.

### III. A modo de conclusión

El modelo actual de beneficio tributario previsto por nuestra normativa para las sociedades cooperativas adolece de importantes defectos desde la perspectiva financiero-tributaria. Legitimado este posible trato beneficioso sobre la base constitucional de la labor de fomento de este tipo social, derivada de los importantes objetivos que con ellas se pueden alcanzar, no se han obtenido sin embargo los logros previstos, entre otras razones, por los importantes inconvenientes surgidos del modelo articulado sobre la simple forma y/o la naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas.

El régimen fiscal específico basado en una concepción puramente mutualista de la sociedad cooperativa, excluyente de cualquier tipo de aperturismo, ha limitado considerablemente su empleo a este modelo social, resultando en gran medida, ineficaz e ineficiente, dadas las exigencias del actual mercado competitivo, resultando además 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 de base origina además importantes problemas de competencia fiscal, en el caso de posibles acercamientos de regímenes jurídicos con otras figuras sociales.

El impulso de las sociedades cooperativas a través del instrumento tributario en su vertiente de beneficio fiscal debe revisarse en su conjunto. Para ello resulta necesario, en primer lugar, concretar los objetivos específicos que han de legitimar en cada caso el beneficio tributario: así la potenciación del pleno empleo, o la contribución a la cohesión social o territorial, para los que se podría actuar a través de cualquier tipo social, si bien las sociedades cooperativas u otras entidades de economía social, podrían estar plenamente capacitadas, al formar parte

aquéllos de su propia naturaleza o esencia. Delimitados los objetivos o fines a estimular, el siguiente paso será el de realizar un detallado análisis de las medidas tributarias más idóneas desde una perspectiva técnico-jurídica y económica, para lograr los objetivos propuestos (exenciones en hechos imposables, reducciones en bases imposables, tipos impositivos reducidos, o deducciones y bonificaciones en las cuotas), para ser insertadas en los tributos más apropiados para lograr el objetivo previsto (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, o Impuestos Locales), sin desvirtuar la naturaleza jurídica del propio instrumento tributario. Finalmente, resultará imprescindible realizar el seguimiento de las medidas previstas tras su fase aplicativa para comprobar su verdadera eficacia, único aspecto justificativo del gasto indirecto generado.

No dudamos que esta reforma del modelo de beneficio tributario resulta compleja. La diversidad de objetivos que pueden alcanzar o perseguir las sociedades cooperativas, y la dificultad que puede conllevar la efectiva concreción de los objetivos de política económico o social a alcanzar por cada una de ellas, así como la heterogeneidad y la amplitud de entidades que podrían beneficiarse de las medidas previstas, al no quedar limitado el modelo social, serían ciertamente elementos que requerirán de detalladas reflexiones. Las ventajas que a cambio ofrece desde el punto de vista de su legitimidad financiero-tributaria son muchas, sin olvidar, por otro lado, que lo verdaderamente importante es por supuesto el logro de los objetivos previstos, con independencia del sujeto o entidad que los pueda conseguir.

## Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, P: “Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº. 69, 2010, pp. 27- 52.
- “Régimen tributario I”, *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Gemma Fajardo García (coord), Tirant lo Blanch, 2011.
- ARPIO SANTACRUZ, J.; *Las ayudas públicas ante el derecho público de la competencia*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.
- BAYONA DE PEROGORDO, J .J.; en “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº. 2, 1979, pp. 67-80.
- CALVO ORTEGA, R: “Entidades de Economía Social: razones de una fiscalidad específica”, *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005, pp. 33-63.
- “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, 2005.
- CANO LÓPEZ, A. “El Derecho de la Economía Social: entre la Constitución y el mercado, la equidad y la eficiencia”, *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 2007, nº. 18. Pp. 3-15.
- CRESPO MIEGIMOLE, M.: *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, 1999.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.
- FAJARDO GARCÍA, G., “La Economía Social en las leyes”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2009, nº. 66, pp. 5-35.
- y SENENT VIDAL, M. J, “Aspectos relevantes de la investigación jurídica en economía social”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº. 56, 2006, pp. 188-223.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº. 58, 1989, pp. 65-75.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Madrid, 1993.

- FUSTER ASENSIO, M<sup>a</sup> C.; “Razones que justifican una fiscalidad específica de las mutualidades de previsión social”, *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º. 20, 2009, pp. 1-33.
- GONZALEZ SANCHEZ, M., “Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, n.º.5, 1980, p. 67-78.
- HERNÁNDEZ MARTÍN, V, *El control de las ayudas de Estado en el Derecho europeo*, Colex, 1999.
- HERRERA MOLINA, P. M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.
- HERRERO BLANCO, A, “El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España”, *Ciriec. Revista de Economía pública, Social y Cooperativa*, n.º 84, 2015, p. 279-300.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J.: en “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º. 69, 2010, p.77-90.
- LAGARES CALVO, M. J., *Incentivos fiscales a la inversión privada, Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- LOZANO SERRANO, C., en *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1990.
- MARBÁN GALLEGO, V Y RODRÍGUEZ CABRERO, G, “Estado de bienestar y tercer sector social en España. El estado de la investigación social”, *Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2006, n.º. 56, p. 132:
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MARTÍN SALCINES F., Y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias y contables de las Cooperativas*, Iustel, 1<sup>a</sup> edic, 2006.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º. 196, 2001, pp. 81 y ss.
- MARTÍN MATEO, R., *Manual de Derecho Administrativo*, Trivium, 1999.
- MONTESINOS OLTRA, S, en “Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales”, VII Congreso Internacional Rulescoop, *Economía social: identidad, desafíos y estrategias*, sep. 2012, pp. 5-15.
- PASTOR DEL PINO, M<sup>a</sup>. C., *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, 2009.
- PAZ CANALEJO, N, *Comentario sistemático a la Ley 5/2011, de Economía Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

- RODRIGO RUIZ, M. A., en “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”, *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº. 69, 2010, pp. 12-32.
- SALINAS RAMOS, F., RUBIO MARTÍN, M.J., CEREZO GILARRANZ, I. *La evolución del Tercer Sector hacia la Empresa Social*, Plataforma para la promoción del voluntariado en España, 2001, Madrid.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 69, 2010, pp. 53-72.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., en “Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº.3, 1974, pp. 535-540.