

UNIVERSIDAD POLITÉCNICA DE CARTAGENA

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA EMPRESA

TITULACIÓN: MASTER OFICIAL EN ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL

TRABAJO FIN DE MASTER



**TÍTULO: EL INCENTIVO FISCAL A LAS SOCIEDADES
COOPERATIVAS EN ESPAÑA**



Alumna: ENRIQUETA BUENO VALVERDE

Directora: MARIA DEL CARMEN PASTOR DEL PINO

Septiembre 2011

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	3
-------------------	---

CAPITULO PRIMERO: EL FOMENTO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

1. CONCEPTO, RÉGIMEN JURÍDICO Y FUNCIÓN DE LAS COOPERATIVAS.....	6
---	----------

1.1. BREVE REFERENCIA HISTORICA.....	6
--------------------------------------	---

1.2. CONCEPTO Y DIFERENCIA CON LAS SOCIEDADES MERCANTILES.....	7
--	---

1.3. REGULACIÓN.....	10
----------------------	----

1.4. FUNCIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL.....	12
--------------------------------------	----

1.4.1. Los valores y principios cooperativos.....	13
---	----

A. Los valores cooperativos.....	13
----------------------------------	----

B. Los principios cooperativos.....	14
-------------------------------------	----

1.4.2. Los fondo sociales.....	21
--------------------------------	----

A. Fondo de reserva obligatorio.....	22
--------------------------------------	----

B. Fondo de educación y promoción.....	23
--	----

1.4.3. La responsabilidad social corporativa.....	24
---	----

2. ACTUACIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS CON RELACIÓN A LAS SOCIEDADES

COOPERATIVAS.....	25
--------------------------	-----------

2.1. DESARROLLO NORMATIVO ESTATAL Y AUTONÓMICO. REFERENCIA COMUNITARIA.....	27
--	----

2.2. FINANCIACIÓN A TRAVES DEL GASTO PÚBLICO.....	31
---	----

2.2.1. Política de subvenciones.....	33
--------------------------------------	----

2.2.2. Política de incentivos fiscales. Problemática de su empleo.....	37
--	----

A. Opiniones doctrinales. Posturas a favor y en contra.....	37
---	----

B. Incompatibilidad con el régimen de ayudas de Estado.....	42
---	----

CAPITULO SEGUNDO: INCENTIVOS FISCALES A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS EN ESPAÑA

1. RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	48
--	-----------

1.1. NORMAS DE AJUSTE Y MEDIDAS INCENTIVADORAS.....	50
---	----

1.2. CLASIFICACIÓN Y REQUISITOS DE LAS COOPERATIVAS. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES.....	52
1.2.1. Cooperativas protegidas.....	56
1.2.2. Cooperativas especialmente protegidas.....	58
A. De primer grado.....	59
B. De segundo grado.....	65
1.3. ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	68
2. COMPATIBILIDAD CON LA NORMATIVA COMUNITARIA. CAMBIOS DE POSTURA.....	75
CONCLUSIONES.....	85
BIBLIOGRAFÍA.....	92

ABREVIATURAS

ACI	Alianza Cooperativa Internacional.
Art.	Artículo.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CCom	Código de Comercio.
CE	Constitución Española de 1978.
CIRIEC-España	Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa.
DGT	Dirección General de Tributos.
FEDER	Fondo Europeo de Desarrollo Regional.
FEOGA	Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola.
FEP	Fondo de Educación y Promoción.
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio.
FSE	Fondo Social Europeo.
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IFOP	Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ITP/AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
LC	Ley 27/1999, de 16 Julio, de Cooperativas.
LGT	Ley General de Tributos.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LRFC	Ley 20/1990, de 19 de Diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.
LSCRM	Ley 8/2006, de 16 de Noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia.
OIT	Organización Internacional del Trabajo.
ONU	Organización de las Naciones Unidas.
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas.
REVESCO	Revista de Estudios Cooperativos de la Asociación Española de Estudios Cooperativos (AECOP).
SCE	Sociedad Cooperativa Europea.
SCPG	Sociedad Cooperativa de Primer Grado.
SCSG	Sociedad Cooperativa de Segundo Grado.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TCE	Tratado de la Comunidad Europea.
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

CAPÍTULO PRIMERO

EL FOMENTO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

1. CONCEPTO, RÉGIMEN JURÍDICO Y FUNCIÓN DE LAS COOPERATIVAS

1.1. BREVE REFERENCIA HISTÓRICA

El movimiento cooperativo nació en el marco de la Revolución Industrial, durante el siglo XIX, como sociedades de ayuda mutua para la defensa de intereses colectivos. Tenían como objetivos conseguir bienes de consumo para sus socios en las mejores condiciones posibles de precio y calidad (cooperativas de consumo) o producir y canalizar esta producción hacia el mercado, evitando intermediarios, para maximizar las rentas de los cooperativistas.

La institución que universal e indiscutiblemente es considerada el inicio del cooperativismo contemporáneo es, sin embargo, la "Rochdale Equitable Pioneers Society" (1844), donde tomaron forma los principios de los llamados "Justos Pioneros de Rochdale". En reconocimiento a su importancia, tal institución es considerada la pionera del cooperativismo mundial, pues para administrar la primera cooperativa de consumo que formaron, establecieron reglas que debían respetarse rigurosamente. Tales reglas fueron una de las causas de su éxito, siendo tal que aún en nuestros días (con las actualizaciones periódicas que ha ido realizando la Alianza Cooperativa Internacional) tienen vigencia fundamental: son los llamados "Principios de Rochdale" o "principios cooperativos"¹.

La Alianza Cooperativa Internacional (en adelante, ACI), es una organización no gubernamental, constituida en Londres en 1895, que asocia a la mayoría de las organizaciones cooperativas de todo el mundo con propósitos de representación, asesoramiento y promoción. Su interés por arribar a una formulación universal de los principios cooperativos deriva, por una parte, de la necesidad de unificar conceptos y

¹ En este sentido, y respecto a la evolución del movimiento cooperativo, véase el trabajo de PANIAGUA ZURERA, M. "Origen y evolución de las sociedades cooperativas"; en: *Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*; JIMÉNEZ SANCHEZ, G. (Coordinador); Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, S.A, Madrid, 2005, págs. 29 a 34.

distinguir las verdaderas de las falsas cooperativas; y, por otra parte, de la necesidad de fijar aquellos requisitos fundamentales o rasgos esenciales a los cuales deben sujetarse las entidades para poder asociarse a la citada organización.

La ACI acopió los principios cooperativos en su Congreso de París en 1937, enunciándolos de manera precisa y haciéndolos conocer a todo el mundo. En 1966 en su Congreso de Viena, después de largos análisis y debates reformuló tales principios. La más reciente revisión fue en 1988, y culminó en septiembre de 1995 en su XXXI Congreso celebrado en Manchester, donde se aprobó la Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la Identidad Cooperativa (en adelante , la Declaración de la ACI)². Podemos decir que hoy en día el cooperativismo ha conseguido que sus principios se hayan extendido al mundo empresarial y sean considerados como sus señas de identidad.

1.2. CONCEPTO Y DIFERENCIA CON LAS SOCIEDADES MERCANTILES

Conforme a los principios formulados por la ACI, una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada. De acuerdo con ello, podemos decir, que en el origen de una cooperativa se encuentra la satisfacción de las necesidades de naturaleza económica, social y cultural de sus miembros; y así, la contribución de sus asociados en la actividad real, como proveedores o consumidores de bienes y servicios es la razón por la cual se adquiere dicha condición y se constituye la empresa autogestionaria. Esta relación de identidad, de ser asociado-usuario, nos vincula con su carácter mutua³.

² FAJARDO GARCÍA, G. "Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas"; en *Cooperativas: régimen jurídico y fiscal*; FAJARDO GARCÍA, G. (Coordinadora); Tirant Lo Blanch, Valencia 2011, págs. 13 a 15.

³ FAJARDO GARCÍA, G. "Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas"; *ob. cit.*, págs. 15 a 18.

La noción general de mutualidad evoca la idea de cambio o intercambio entre sujetos y la de cooperativa supone, en definitiva, cooperación y operatividad con sus asociados. El carácter mutualista de la cooperativa implica que los socios, además de los derechos y obligaciones inherentes a su condición, participan en la actividad económica que constituyen el objeto social de la sociedad. Este carácter mutualista resulta pues fundamental para entender el fenómeno cooperativo. Ahora bien, en cualquier caso, y a pesar de este carácter mutuo, no podemos olvidar que la cooperativa no puede prescindir del mercado, sino que se caracteriza porque organiza la intermediación de modo no especulativo para el factor capital, es decir, se organiza para que sus socios obtengan ventajas proporcionadas por el sistema alternativo de intermediación empresarial en el mercado que representa la cooperación⁴. El fundamento pues de tales entidades es la autoorganización de sus integrantes para obtener ventajas sociales y económicas.

Por lo demás, la sociedad cooperativa es una empresa de servicios, integradora de la economía de sus socios. De acuerdo con ello, se imponen ciertas condiciones al destino del patrimonio, los excedentes que obtiene la cooperativa pertenecen a los socios, y se asignan a fondos irrepartibles o a la devolución al socio en concepto de retorno y, además, en caso de disolución o liquidación, el patrimonio remanente se ha de destinar a fines específicos de interés público, social o cultural.

Son, en definitiva, las particularidades de su organización y funcionamiento lo que diferencian a las sociedades mercantiles de las cooperativas. Así, mientras las sociedades mercantiles tienen por objetivo la maximización de beneficios, las cooperativas, sin desconocer su carácter mercantil, centran su interés en crear ventajas para sus socios, ahorrando en gasto o aumentando en la remuneración, mediante la eliminación de los intermediarios especulativos. En la sociedad capitalista el interés del accionista es maximizar sus beneficios, mientras que el socio de la cooperativa puede obtener una remuneración limitada por sus aportaciones al capital con carácter compensatorio.

⁴ PANIAGUA ZURERA, M. "Cooperación, mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa"; en: *Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*; ob. cit. págs. 84 a 91. El autor analiza también en esta obra las diversas interpretaciones doctrinales sobre las relaciones entre la mutualidad y el lucro en la cooperativa, págs. 86 y ss.

Además, los dividendos que se distribuyen en la sociedad capitalista están en función del capital aportado, mientras en la cooperativa el retorno que pueda dar lugar el excedente disponible, se corresponde al uso de los servicios sociales y constituye una devolución del mayor precio o menor remuneración que la cooperativa pudiera practicar.

En general, aunque el interés por la eficiencia empresarial es una característica que define tanto a las entidades capitalistas como a las sociedades cooperativas, la preocupación de éstas es mejorar la gestión del servicio a los socios. En la cooperativa los socios tienen iguales derechos y obligaciones, independientemente de la aportación realizada. La persona está, en definitiva, por encima del capital⁵.

Planteado como elemento de diferenciación de las cooperativas el interés social y la autogestión hemos de indicar que en los últimos años ha aparecido un nuevo concepto por parte de la doctrina económica para calificar a ciertas entidades con características comunes a las indicadas: se trata de lo que se conoce como *Economía Social*. Tal y como indica el Parlamento Europeo en su resolución de 25 de Marzo de 2010, las empresas de la Economía Social se caracterizan por actuar de forma distinta a las empresas de capital, aportando repuestas a las distintas necesidades y demandas de sus miembros y del interés general. Esta resolución que viene a utilizar otras definiciones análogas como Economía Solidaria o Tercer Sector, define a tales empresas en función de las características y valores que comparten. Los valores a los que se refiere la resolución son los de: la primacía de la persona y el objeto social sobre el capital; la defensa y aplicación de los principios de solidaridad y responsabilidad; la conjunción de los intereses de los miembros y del interés general; el control democrático por parte de los miembros; la adhesión voluntaria y

⁵ En este sentido, véase, a ROSEMBUJ, T., *La empresa Cooperativa*, Ediciones Ceac, S.A, Barcelona 1982, págs. 9 a 15. La jurisprudencia se ha pronunciado sobre el carácter mercantil de las sociedades cooperativas; así en la STS de 1 de Febrero de 1992 (Sala 2ª), plantea la incompatibilidad de los términos mercantil y cooperativa, diciendo que éstas no son mercantiles ni están reguladas por el Código de Comercio, siendo solo personas colectivas y sociales autónomas. Sigue diciendo la sentencia que la Constitución otorgó a las Comunidades Autónomas la competencia sobre cooperativas, lo que nunca habría podido hacer si se tratase de entidades mercantiles al tener el Estado la competencia exclusiva sobre la legislación mercantil, según establece el artículo 149.6 de la Constitución Española (en adelante, CE). Puede consultarse dicha sentencia en la obra de MORILLAS JARILLO, M. J, *Las Sociedades Cooperativas*, Iustel, Portal Derecho, S.A, Madrid 2008, págs. 115 a 117.

abierta; la autonomía de gestión y la independencia de los poderes públicos; la movilización de lo esencial de los excedentes para la persecución de objetivos de desarrollo sostenible y de mejora de los servicios a los miembros y el interés general. De acuerdo con lo expuesto, dentro del concepto de Economía Social se aglutina a un conjunto heterogéneo de empresas, que contemplan tales principios como elementos configuradores: de este modo, las cooperativas, las mutuas, las asociaciones, las fundaciones, así como cualquier otra empresa que compartan las características señaladas.

Siguiendo esta tendencia, en nuestro país se ha aprobado recientemente la Ley 5/2011, 29 de Marzo, de Economía Social. Con esta Ley se pretende establecer un marco jurídico común para el conjunto de entidades que integran la economía social, con pleno respeto a la normativa específica aplicable a cada una de ellas, y determinando medidas de fomento a favor de las mismas, en consideración a los fines y principios que les son propios.

1.3. REGULACIÓN

En España, los antecedentes legislativos respecto a las sociedades cooperativas se remontan a la Ley de Cooperativas de 9 de Septiembre de 1931, y aunque es cierto que existieron disposiciones legales anteriores que contemplaban medidas de fomento respecto de ciertos tipos de cooperativas, también lo es que la verdadera regulación sustantiva de tales sociedades no apareció hasta la aprobación de esta Ley⁶. Así, en el Preámbulo de la citada Ley se reconoce el carácter social de las cooperativas, y el compromiso estatal a favor de la cooperación; y en su artículo 1, se hace mención a su objeto, que es el de satisfacer alguna necesidad común, procurando el mejoramiento social y económico de los socios mediante su acción conjunta en una obra colectiva.

⁶ Respecto, a los antecedentes legislativos en España, puede verse la obra de MORILLAS JARILLO, M. J, *Las sociedades cooperativas, ob. cit*, págs. 26 a 27. En cualquier caso, también puede reflejarse como antecedente el Código de Comercio de 1885, donde en su artículo 124, hace referencia a la naturaleza mercantil de las cooperativas, aunque indicando que las mutuas de seguros y las cooperativas “solo se considerarán mercantiles y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad”.

Por lo demás, la siguiente norma reguladora es la Ley provisional de 1938, aprobada en plena guerra civil. Dicha Ley restringe los fines de la cooperación a los exclusivamente económicos de su base social, e inserta un fuerte control político administrativo sobre el movimiento cooperativo en su conjunto.

Posteriormente, la Ley de Cooperación de 2 de Enero de 1942, establece un modelo de cooperación, de escasa potencialidad económica, con una clasificación cerrada y confusa de los tipos de cooperativas y una enumeración restrictiva de las actividades económicas que pueden desarrollar. En ella se establece una rígida prohibición de realizar actividades económicas cooperativas con no socios, se prohíben los fenómenos de integración cooperativa de carácter económico y de carácter asociativo, y se establece, en definitiva, una regulación del régimen económico plagada de lagunas. Esta ley fue desarrollada por el Reglamento de noviembre de 1943, que aumentó los controles y las intervenciones político-administrativas. De la necesidad de actualizar y reformar la legislación cooperativa debido al propio desfase de la legislación cooperativa de 1942-1943, y los cambios sociales, económicos y, en menor medida, políticos, surge con posterioridad, el segundo Reglamento de la Ley de 1942, aprobado por Decreto 2396/1971, de 13 de Agosto.

En cualquier caso, y sin perjuicio de lo expuesto, el antecedente más inmediato en la legislación cooperativa, lo encontramos en la Ley 52/1974, de 19 de Diciembre, que considera a las cooperativas como sociedades aptas para realizar cualquier actividad económica lícita, así como en la Ley 3/1987, de 2 de Abril, General de Cooperativas: norma ésta última, de elevada altura técnico jurídica, que adaptó a las exigencias del Estado de las Autonomías el régimen jurídico de las sociedades cooperativas y de las posibilidades de asociación de las mismas⁷.

La regulación jurídica actual de las cooperativas, a nivel estatal, la encontramos en la Ley 27/1999, de 16 de Julio, de Cooperativas. Esta Ley (en adelante, LC) surge como

⁷ PANIAGUA ZURERA, M. "La legislación cooperativa estatal"; en: *Las Sociedades Cooperativas. Las Sociedades Mutuas de Seguros y las Mutualidades de Previsión Social*; ob. cit, págs. 42 a 45.

necesidad de dar respuesta a los fenómenos de crecimiento y de concentración económica en el ámbito cooperativo, grandes cooperativas que demandan nuevas soluciones para sus problemas de dimensión y de financiación, así como por el surgimiento de cooperativas de pequeñas dimensiones en determinados sectores (prestaciones sociales y sanitarias, desarrollo local, educación e inserción social y laboral), que necesitan normas adaptadas a su reducida realidad empresarial. Con la Ley se simplifica el régimen jurídico de la cooperativa y se limita la intervención pública en materia cooperativa⁸.

Por lo demás, no podemos olvidar, la extensa regulación autonómica en materia de cooperativas desarrollada sobre la base de los artículos 148 y 149 de la Constitución española. Dichas normativas se han multiplicado vertiginosamente en los últimos años, adoptando, en cualquier caso, un modelo de cooperativas análogo al estatal⁹.

1.4. FUNCIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL

El objeto de una cooperativa, como el de cualquier sociedad, consiste en el ejercicio en común de una actividad económica. En este sentido, debe actuar sobre la base de los mismos principios económicos de cualquier otra empresa. Su actividad se desarrolla en el mercado y se dirige a un mercado, lo único específico son los principios cooperativos, tal y como se ha indicado. Los principios cooperativos recogen una serie de pautas de actuación que son la esencia de la función económica y social de las sociedades cooperativas¹⁰. Analicémoslos.

⁸ PANIAGUA ZURERA, M. "La reforma de la legislación cooperativa estatal: La Ley 27/1999, de 16 de Julio, de Cooperativas"; en: *Las Sociedades Cooperativas. Las Sociedades Mutuas de Seguros y las Mutualidades de Previsión Social*; ob. cit, págs. 73 a 75.

⁹ En este sentido, cabe destacar por nuestra cercanía: la Ley 8/2006, de 16 de Noviembre, que regula las sociedades cooperativas de la Región de Murcia, y que reproduce en su Preámbulo los términos de la Ley estatal, destacando que el objetivo de esta Ley es fomentar y dar respuesta a las demandas de este tipo de sociedades, flexibilizando su régimen económico y societario, y al mismo tiempo potenciando fórmulas que ayuden a aumentar la financiación de estas entidades.

¹⁰ MORILLAS JARILLO, M. J, *Las sociedades cooperativas*, ob. cit, pág. 114. La importancia de la función económica y social en las cooperativas, se ve reflejada en la jurisprudencia, así, por ejemplo, en la STS de 25 de Marzo de 1991 (sala 3ª, sección 6ª). En ella se analiza el preámbulo de la Ley 4/1983, de 9 de Marzo, de Sociedades Cooperativas de Cataluña, en el que de alguna forma se refleja el espíritu del legislador al indicar que las sociedades cooperativas tienen una actividad económica, pero no sólo responden a esta

1.4.1. LOS VALORES Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS

A. LOS VALORES COOPERATIVOS

En el XXXI Congreso de la ACI celebrado en 1995, se aprueba la llamada “Declaración de Identidad Cooperativa”. En ella se exponen los valores y principios que caracterizan y han de guiar la actuación de las cooperativas¹¹. La ACI proclama como valores básicos: la ayuda mutua, la autorresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad. Además, y siguiendo la tradición de sus fundadores, la ACI hace suyos también (si bien no exclusivamente) los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social. La ACI recomienda a sus organizaciones miembros y a los órganos gubernamentales e internacionales implicados, que consideren la inclusión de esta declaración en sus normativas, y que las pongan en práctica¹². Apela, en definitiva, a los gobiernos, para que entiendan y acepten la existencia de un sector cooperativo en la economía, dentro de un marco jurídico que permita a las cooperativas funcionar como organizaciones independientes controladas por sus socios, y en igualdad de condiciones con otros tipos de empresa¹³. Los valores cooperativos expuestos se desarrollan o ponen en práctica a través de distintos principios cooperativos.

actividad, sino también a objetivos sociales de origen humanístico y cultural. Así, indica que: “con la actividad económica de las cooperativas se pretende resolver problemas sociales de forma prioritaria, como es en la actualidad la adquisición de artículos de consumo, o bien el acceso a una vivienda digna o la creación de puestos de trabajo en empresas comunitarias o la comercialización de productos agrícolas que un campesino, por sí mismo, no podría llevar a cabo, o cualquier otra actividad económica que sea fruto de la colaboración de los miembros que participan en esta tarea en común”.

¹¹ Tales valores y principios han sido asumidos por distintos organismos internacionales, así, por ejemplo, la Organización Internacional del Trabajo (en adelante, OIT) en su Recomendación de 2002 sobre la promoción de cooperativas.

¹² PANIAGUA ZURERA, M. “Origen y evolución de las sociedades cooperativas”; *ob. cit.*, págs. 33 a 34.

¹³ FAJARDO GARCÍA, G. “Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas”; *ob. cit.*, págs. 14 a 15.

B. LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS

Los principios cooperativos constituyen el apoyo más sólido para la conceptualización y la caracterización de la cooperativa. En los términos en que nuestro Derecho positivo los incorpora, los principios cooperativos son principios específicos de la cooperativa, que informan la constitución y el funcionamiento de este tipo social. Su carácter normativo les dota de preeminencia en casos de colisión con cláusulas estatutarias o con acuerdos sociales. Sirven para juzgar comportamientos y tomar decisiones. Son, en definitiva, marcos dentro de cuyos límites la cooperativa puede y debe actuar¹⁴.

Hemos de destacar, en cualquier caso, que los principios cooperativos constituyen el espíritu de las cooperativas, no siendo independientes unos de otros, sino que forman un sistema y son inseparables, se apoyan y refuerzan. De este modo, cuando se ignora a uno, los otros se debilitan, ya que los mismos representan la esencia del sistema y forman una estructura que garantiza el funcionamiento y perdurabilidad de la cooperativa¹⁵.

La Declaración de Identidad Cooperativa de la ACI, contiene una lista de siete principios. Estos son los de: adhesión voluntaria y abierta; gestión democrática por parte de los socios cooperativos; participación económica de los socios; autonomía e independencia; educación, formación e información; cooperación entre cooperativas; e interés por la comunidad. Los tres primeros principios, se refieren básicamente a la dinámica interna típica de cualquier cooperativa; los últimos cuatro, afectan tanto al funcionamiento interno como a las relaciones externas de las cooperativas.

¹⁴ PANIAGUA ZURERA, M. "Origen y evolución de las sociedades cooperativas"; *ob. cit.*, págs. 36 a 37. En este sentido, indica que hemos de utilizar los principios cooperativos como un cualificado elemento de aplicación e integración de normas legales y convencionales, y debemos contar con ellos cuando se enjuicien comportamientos de la cooperativa o de sus socios en el ejercicio de sus derechos, deberes y obligaciones.

¹⁵ ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, *ob. cit.*, pág. 21.

El principio de adhesión voluntaria y abierta refuerza la idea de que las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas para todas aquellas personas dispuestas a utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades que conlleva la condición de socios, sin discriminación de género, raza, clase social, posición política o religiosa. Este principio tiene fundamental importancia por cuanto se refiere a la participación voluntaria de los socios, sin condicionamiento de permanencia en el grupo, circunstancia que posibilita que quien ingresa se desenvuelva libremente, sin discriminación ni condena en el supuesto de su alejamiento de la cooperativa¹⁶.

La adhesión a la cooperativa puede limitarse, sin embargo, por consideraciones objetivas, razonables, conforme a su objeto o finalidad. La retirada de uno o varios socios de la entidad repercute sobre el equilibrio financiero y económico de la cooperativa. Por eso, la baja del socio es, antes que un problema del socio, una cuestión que atañe al colectivo cooperativo. En sus distintas modalidades las obligaciones de los socios pueden variar, según se trate de una cooperativa u otra, pero todas deben incluir el ejercicio del derecho al voto, la participación en las asambleas, la utilización de los servicios de la cooperativa y el aporte de capital cuando este sea necesario de manera igualitaria. La característica de reunir gente diversa en pos de objetivos comunes es una de las grandes virtudes para la adaptación y funcionamiento de las cooperativas en los distintos contextos socioculturales, garantizando la perdurabilidad del movimiento.

La cooperativa se constituye para crear situaciones de ventaja para sus socios, la gestión del servicio, pero sin que quede lugar al enriquecimiento especulativo de los mismos¹⁷.

El principio de gestión democrática por parte de los socios reconoce una participación activa de los socios en la fijación de las políticas de empresa y en la toma de

¹⁶ FAJARDO GARCÍA, G. "Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas"; *ob. cit*, pág. 16.

¹⁷ En este sentido, véase a ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, *ob. cit*, págs. 21 a 29. Como señala este autor, hay muchos factores que cuentan, pero el de mayor transcendencia para la vida interna de la entidad se refiere a las características del socio como persona, de su predisposición para la integración en el grupo, de sus rasgos de confianza y lealtad para con los demás y con la propia entidad.

decisiones. Los elegidos para representar y gestionar las cooperativas, son responsables ante los socios. En las cooperativas de primer grado, los socios tienen iguales derechos de voto (un socio, un voto), y las cooperativas de otros grados están también organizadas de forma democrática¹⁸.

En las cooperativas deben prevalecer, en definitiva la libertad y participación del socio en la toma de decisiones, lo que garantiza el mantenimiento de los principios a través del tiempo¹⁹.

Respecto al principio de participación económica de los socios cabe destacar que los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas, y lo gestionan de forma democrática, siendo parte de ese capital normalmente de propiedad común de la cooperativa. Usualmente, los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes bien al desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante el establecimiento de reservas, de las cuales al menos una parte sería irrepartible; bien al beneficio de los propios socios, en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y/o bien al apoyo de otras actividades aprobadas por los propios socios²⁰.

¹⁸ PANIAGUA ZURERA, M. "Origen y evolución de las sociedades cooperativas"; *ob. cit.*, págs. 34 a 35.

¹⁹ ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, *ob. cit.*, págs. 32 a 34. En este sentido, los mecanismos de participación democrática se plasman en la Asamblea, en la designación del Consejo Rector, o en su revocación, en la elección de los Interventores de Cuentas, que son los responsables de velar por la seguridad del socio respecto a los asuntos económicos y financieros de la sociedad. Sigue diciendo el autor, que la información es la base de la participación proyectándose hacia adentro de la cooperativa y hacia fuera. La información a terceros, en particular, y a la comunidad en general debe servir para que se tome conciencia y confianza en la cooperativa. En relación con el derecho de información de los socios, la STS de 28 de Marzo de 2007 (sala de lo civil, sección 1ª), nos dice que: "El derecho esencial de información de los socios y cooperativistas puede calificarse de prestacional, en la medida en que se articuló en función de otro derecho si cabe aún más esencial, el del voto, cuyo adecuado ejercicio ha de garantizarse facilitando al socio o cooperativista toda la información necesaria que le permita formar su criterio y tomar parte activa en la vida social mediante la emisión de su voto con el debido fundamento. Puede consultarse dicha Sentencia en la obra de MORILLAS JARILLO, M. J., *Las sociedades cooperativas*, *ob. cit.*, pág. 124.

²⁰ FAJARDO GARCÍA, G. "Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas"; *ob. cit.*, pág. 16. Indica éste autor que los que aspiran a la realización de una actividad económica en la fórmula cooperativa no pretenden obtener remuneración por sus aportaciones sociales, sino crear una mejor oferta de bienes o servicios, obtener un puesto de trabajo o colocar su producción en condiciones favorables. El capital no asume en la cooperativa la función típica de la sociedad mercantil, porque antes que sobre las aportaciones sociales, la vida de la cooperativa se basa en la participación de los socios en la actividad empresarial.

La remuneración limitada al capital reafirma el objetivo de servicio de la cooperativa como instrumento para una justa distribución de los bienes, servicios y de las rentas. No obstante, el carácter limitado, si se decide su implantación estatutaria y las disposiciones legales lo autorizan, no supone un tipo de interés que necesariamente deba ser inferior al del mercado. Una cosa es estimular el espíritu cooperativo y otra desincentivar la inclinación del socio para colocar en la cooperativa sus ahorros y si esto es así, la decisión debe alentarse objetivamente, mediante una retribución que, al menos, sea similar, a la que le supondría el mercado de capitales²¹.

Por lo demás, y con relación al principio de autonomía e independencia cabe recordar que las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus socios. De este modo, si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo han de hacer en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.

En todas las partes del mundo las cooperativas se ven afectadas por sus relaciones con el Estado. Los gobiernos determinan el marco legislativo dentro del cual pueden funcionar las cooperativas, por eso con sus políticas fiscales, económicas y sociales, pueden resultar de ayuda o perjudiciales para las mismas. Por tal motivo, todas las cooperativas deben estar alertas para desarrollar relaciones abiertas y claras con los gobiernos.

Teniendo en cuenta la función social que cumplen las cooperativas es necesario que se desenvuelvan en un contexto en el cual el Estado le otorgue autonomía funcional, para no condicionar el proceso dinámico tendente al logro de sus objetivos. También la legislación aplicable debe respetar la libertad de que las cooperativas puedan asociarse a proyectos conjuntos con otras empresas de distinta índole para asegurar su función, sin que ello implique que deban resignar el control y administración, es decir que se debe

²¹ Tal y como sostiene ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa, ob. cit*, págs. 36 a 38. En relación al capital antes que preocuparse por el precio del capital, hay que ocuparse de preservar el capital social en sí mismo, mediante la actualización de las aportaciones y regularización del patrimonio de la cooperativa.

garantizar su autonomía e independencia, la que debe ser ejercida libremente por sus socios, para controlar sus propios destinos²².

El principio de educación, formación e información no hace sino plasmar la obligación de las cooperativas de proporcionar educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de sus cooperativas, debiendo informar a la sociedad en general, de la naturaleza y beneficios de la cooperación²³.

Finalmente, y con relación al principio de cooperación entre cooperativas, cabe indicar que las cooperativas han de servir a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecer el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales²⁴.

Las cooperativas no pueden quedar ajenas al proceso de globalización de la economía. Muy por el contrario, para desarrollarse, crecer, posicionarse en el mercado y avanzar sobre otros segmentos de posibles clientes potenciales, las cooperativas deben realizar acciones tendentes a unificar esfuerzos, tanto en el ámbito local, como internacional, para lograr una economía funcional y el máximo rendimiento en los procesos de producción, aplicando técnicas más eficientes en los distintos ámbitos en que desarrollen su actividad²⁵.

²² PANIAGUA ZURERA, M. "Origen y evolución de las sociedades cooperativas"; *ob. cit.*, págs. 33 a 36.

²³ FAJARDO GARCÍA, G. "Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas"; *ob. cit.*, pág. 17. Siguiendo a ROSEMBUJ, T.; *La empresa cooperativa*, *ob. cit.*, págs. 42 a 47; la aspiración educativa es tan antigua como la propia doctrina cooperativa. La educación escribe el cooperativismo hacia delante, con el tiempo intacto del futuro.

²⁴ PANIAGUA ZURERA, M. "Origen y evolución de las sociedades cooperativas"; *ob. cit.*, pág. 35.

²⁵ ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, *ob. cit.*, págs. 49 a 54. La práctica diaria nos llena de ejemplos de la importancia que tiene la aplicación de planes que permitan la cooperación entre cooperativas, principalmente en los procesos agrícolas, ya que permite mejorar las técnicas de producción y lograr mejores precios en los productos que comercializan, al permitir un intercambio directo entre cooperativas, eludiendo intermediarios y gastos en asistencia tecnológica a cargo de terceros ajenos al sistema, manteniendo las pautas cooperativas en beneficio de sus integrantes, sin perder autonomía y libertad. Así, múltiples son las actividades de colaboración económica y cultural, que en la actualidad realizan las cooperativas para ser cada día más eficientes, lograr una más justa distribución de la riqueza y brindar cada día mejores servicios a sus asociados. Sostiene que la competencia practicable y eficiente sólo puede

Las sociedades cooperativas de segundo grado (en adelante, SCSG) son el instrumento usualmente utilizado a nivel cooperativo para emprender procesos de integración o concentración. En ese proceso de integración juegan un papel fundamental y de gran relevancia los futuros socios de la SCSG, las sociedades cooperativas de primer grado (en adelante, SCPG).

Podemos definir de forma general a la SCSG como una asociación de, al menos dos SCPG y de personas jurídicas, públicas o privadas, bajo unos límites establecidos en las leyes cooperativas, que se agrupan con el objetivo de poder desarrollar en común una determinada actividad económica o empresarial que les permita actuar de forma más competitiva en el mercado.

La SCSG puede formarse con una doble finalidad: por un lado, como sociedad cooperativa propiamente dicha, para servir a sus socios única y exclusivamente y/o para desarrollar su propia actividad cooperativizada y, por otro, como grupo cooperativo paritario, en la que los aspectos característicos del grupo de sociedades como control o dominio de una sociedad sobre otra y dirección económica unitaria ejercida por la sociedad dominante no llegan a darse al no ser compatibles con los principios reguladores de las propias sociedades cooperativas. Es por ello que la relación de grupo en las sociedades cooperativas se produce en base a una dirección unitaria por acuerdo paritario y libre, no dominio, y por la no existencia de relación de dependencia entre las sociedades del grupo²⁶.

Otro proceso de concentración económica son las fusiones. La fusión entre grandes sociedades está dirigida a excluir la competencia. La fusión entre cooperativas debe tender

lograrse mediante la gestión empresarial pública, la coordinación y estímulo a las pequeñas y medianas empresas y la consolidación del sector cooperativo, como disuasorio y fortalecedor de poderes económicos y democráticos.

²⁶ PUENTES POYATOS, R; ANTEQUERA SOLIS, J. M, y VELASCO GÁMEZ, M; “Las sociedades cooperativas de segundo grado y su relación jurídica con socios”, *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, nº 93, 2007, págs. 98 y 138. En ese sentido, cuando se constituya con finalidad de grupo cooperativo paritario se requiere que todas las entidades que la integren sean sociedades cooperativas, pues el artículo 78 de la ley 27/1999, de Cooperativas, exige que el grupo cooperativo éste formado únicamente por sociedades cooperativas, salvo la entidad cabeza de grupo, que puede no serlo. En el caso de la SCSG ella es la cabeza de grupo. Como grupo cooperativo, éste puede ser un grupo por subordinación o por coordinación.

a hacer frente a la competencia de las grandes empresas que amenazan con expulsarlas del mercado y para poder incrementar su poder económico en la producción y distribución²⁷.

Por último y respecto al principio de interés por la comunidad no podemos olvidar que las cooperativas al mismo tiempo que se centran en las necesidades y los deseos de los socios, han de trabajar por conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades, mediante políticas o criterios aprobados por los socios.

Por su naturaleza de entidad social y comunitaria, las cooperativas de trabajo ocupan, por ejemplo, un espacio geográfico común en el que despliegan su actividad, por lo que están obligadas a funcionar en estrecha relación con la misma, porque sus integrantes forman parte de ella y lo producido está generalmente destinado a satisfacer necesidades propias individuales y comunitarias. Responden al interés personal al ofrecer ocupación a sus socios y a un interés social, teniendo en cuenta que la actividad mancomunada de sus miembros está orientada a lograr el bien común del grupo de pertenencia, es decir a la comunidad en que viven. Por tal motivo, los socios tienen la responsabilidad de trabajar constantemente por la protección del medio ambiente de la comunidad a la que pertenecen, evitando realizar tareas contrarias a las buenas costumbres y/o contaminantes que provoquen desequilibrios ecológicos o nocivos para la salud²⁸.

El cumplimiento de los principios cooperativos expuestos, permite, en definitiva, que se genere capital social en la empresa cooperativa, constituyendo éste un activo intangible de carácter estratégico que puede influir en la competitividad de la organización.

No cabe duda, de que como cualquier organización, las cooperativas desarrollan su actividad en un entorno cambiante, debiendo disponer de ventajas competitivas que les permitan hacer frente a los retos que se les presentan. El capital social constituye de este modo un elemento fundamental para el desarrollo de ventajas competitivas en la

²⁷ ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, ob. cit, págs. 61 a 62.

²⁸ PANIAGUA ZURERA, M. "Origen y evolución de las sociedades cooperativas"; ob. cit, págs. 35 a 36.

organización, así como en la transmisión de conocimiento sobre la tecnología y los mercados, además de influir en la transferencia de conocimiento entre los miembros de la organización.

En dicho marco el capital social es un elemento esencial que facilita el proceso de innovación, es difícilmente transferible entre los agentes como consecuencia de sus rasgos intangibles, y por ello, puede decirse que se trata de un activo estratégico que no se comercializa, difícil de imitar y complejo. Las cooperativas, para alcanzar ventajas competitivas y adoptar procesos de innovación, deben buscar y capturar conocimiento externo, así como recuperar el conocimiento y el aprendizaje existente en la organización. Para alcanzar dicho objetivo resultan fundamentales, especialmente, el principio de cooperación entre cooperativas y el de adhesión voluntaria y abierta²⁹.

1.4.2. LOS FONDOS SOCIALES

Las cooperativas se caracterizan por tener constituidas unas reservas especiales, unos fondos que se gestionan y dotan de acuerdo con un minucioso régimen legal y estatutario. Estos fondos aparecen regulados en los artículos 55 y 56 de la Ley 27/1999, de 16 de Julio, de Cooperativas³⁰.

Los fondos sociales pueden clasificarse en obligatorios y voluntarios. Los obligatorios están formados por el Fondo de Reserva Obligatorio (en adelante, FRO) y el Fondo de Educación y Promoción (en adelante, FEP). Los fondos sociales voluntarios son los que las leyes, los Estatutos o la Asamblea General establezcan³¹.

²⁹ MARCUELLO SERVÓS, C., y SAZ GIL M. I.; “Los principios cooperativos facilitadores de la innovación: Un modelo teórico”, *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, nº 94, 2008, págs. 61 a 74. Así, para transformar y explotar el nuevo conocimiento externo con el existente en la organización es imprescindible la existencia de solidaridad y adhesión a las normas que posibilitan la coordinación y la motivación de las personas para llevarlo a cabo.

³⁰ En el ámbito de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, aparecen regulados en los artículos 75 y 76, de la Ley 8/2006, de 16 de Noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia.

³¹ En la Región de Murcia, por ejemplo, este fondo viene regulado en el art. 77 de la Ley 8/2006, y es un fondo de reembolso que se podrá constituir cuando lo prevean los estatutos sociales, para permitir la revalorización de las aportaciones que se restituyan a los socios que causen baja, y lleven un mínimo de

A. FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO (FRO)

El art. 55 de la LC, señala que la finalidad de este fondo es la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa. Además, tiene la función de absorber las pérdidas que durante el ejercicio produzcan las actividades cooperativizadas realizadas con socios, las derivadas de la enajenación de activos inmovilizados, o de actividades extracooperativas.

La razón de ser de este fondo es el fortalecimiento patrimonial de la cooperativa. Es un fondo irrepartible entre los socios, incluso en caso de disolución o liquidación de la cooperativa. Ello responde a la proyección social que representan estas sociedades, dado que su patrimonio colectivo se destina a hacer efectivo el principio de solidaridad entre los socios actuales y futuros, o respecto a terceros que experimente las mismas necesidades, si llega a disolverse la cooperativa, el remanente del fondo se destina normalmente a la promoción del cooperativismo.

Este planteamiento de la irrepartibilidad presenta sin embargo algunas excepciones; en unos casos, para que las cooperativas puedan afrontar los retos empresariales a los que tienen que hacer frente; en otros, por razones de justicia social (socios de cooperativa en liquidación que ingresan en otra cooperativa), e, incluso, en otros casos, para evitar que la irrepartibilidad absoluta no se convierta en un elemento desincentivador para la constitución de cooperativas.

Este fondo figura en el pasivo del balance, y se va dotando con cargo a resultados positivos con un porcentaje de los excedentes, los beneficios obtenidos, el importe de las deducciones de las aportaciones obligatorias en caso de baja no justificada, y las cuotas de ingreso o periódicas.

cinco años en la cooperativa en la fecha de la baja. La Asamblea General será la que determine en cada ejercicio la parte de los excedentes que se destinaran a la dotación de dicho fondo.

B. FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN (FEP)

La finalidad de este fondo no es económica, a diferencia del FRO, está vinculado con algunos de los principios cooperativos, como el de educación, formación e información, con el principio de cooperación entre cooperativas y con el del interés por la comunidad.

Este fondo se destina a la realización de actividades relacionadas con el cooperativismo (como la formación y educación de socios y trabajadores en los valores y principios cooperativos, así como la difusión del cooperativismo), aplicaciones relativas a la actividad de la sociedad (como la formación y educación de socios y trabajadores en materias relativas a la actividad societaria o en técnicas empresariales, económicas o profesionales), o bien a actividades de interés general (como las acciones de protección medioambiental y desarrollo sostenible).

El fondo se dota con excedentes y beneficios cooperativos, sanciones económicas impuestas por la cooperativa a los socios, subvenciones, donaciones, ayudas de socios o de terceros y el rendimiento de bienes y derechos afectos al fondo. Este fondo es inembargable, figura en el pasivo del balance con separación de otras partidas, y es irrepartible, incluso en caso de disolución³².

El art. 56.6 de la LC obliga a materializar cada año la dotación del anterior no aplicado, por lo que en el fondo sólo puede haber liquidez de la dotación para el presente ejercicio no aplicado todavía. Lo que pretende el legislador es constituir con las dotaciones no aplicadas un creciente fondo, como si fuera un patrimonio adscrito a un fin, con rendimientos propios, cuya aplicación sería la misma que el fondo, de forma que haya dos cuentas separadas: en una primera, figuran los importes de las dotaciones no aplicadas en años anteriores materializados de acuerdo con la Ley; y, en la otra cuenta, la dotación

³² MORILLAS JARILLO, M. J, *Las sociedades cooperativas, ob. cit*, págs. 78 a 80.

acordada para su aplicación en el corriente ejercicio, en la que se habrán integrado los rendimientos de las cuentas³³.

1.4.3. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

Las sociedades cooperativas tienen una gran importancia como medio para contribuir al desarrollo sostenible. Así, por su naturaleza económico-social son apropiadas para el lanzamiento de las actividades de nuevos yacimientos de empleo, como generadoras de empleo, y además funcionan de forma socialmente responsable, en cuanto que ello resulta conforme con los valores y principios cooperativos. De este modo, constituyen un modelo de tipo socioeconómico que pone de manifiesto la importancia de la Responsabilidad Social Corporativa (en adelante, RSC), según la cual, el objetivo último de la empresa ha de ser crear valor para la sociedad en su conjunto y, en especial, para sus grupos de interés. Hablaríamos de este modo de empresas socialmente responsables.

Por otro lado, no debemos olvidar que las sociedades cooperativas son importantes para el desarrollo rural ya que contribuyen de forma activa a la viabilidad económica de las zonas rurales, incluidas las regiones menos favorecidas, siendo una importante fuente de trabajo directo e indirecto. Además, se caracterizan por un espíritu comunitario que sienta también las bases del desarrollo local al promover valores como la cooperación, la implicación y la participación de los individuos en un proyecto global.

Por su propia naturaleza, las sociedades cooperativas desarrollan o han de desarrollar pues su actividad de forma responsable, contribuyendo al desarrollo de la comunidad o localidad donde están instaladas, y todo ello sin renunciar a su viabilidad económica. Colaboran así en la construcción de un modelo de desarrollo fundamentado sobre la autoayuda, la movilización de las fuerzas locales y la promoción de su potencial de

³³ PASTOR SEMPERE, C. "Régimen económico y financiero I. Capital social, reservas y financiación"; en: *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*; ob. cit, págs. 171 a 172. Según este autor el FEP está destinado a sufragar el coste de actividades, que no son propiamente económicas, aunque puedan producir directa o indirectamente efectos de alcance económico, para la misma entidad, espacio territorial, o el ámbito social donde se desenvuelve su actividad.

crecimiento. La sociedad cooperativa se constituye, en definitiva, al menos potencialmente, como un instrumento para contribuir al desarrollo económico, social y medioambiental, de forma sostenible y responsable³⁴.

2. ACTUACIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS CON RELACIÓN A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

En la legislación española las cooperativas gozan de expreso reconocimiento constitucional. En concreto, el art. 129.2 de nuestro vigente Texto, establece que: “los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas, estableciendo los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”.

La promoción del derecho de participación en la empresa, significa crear condiciones propicias para el desarrollo de tal derecho. Se trata pues de una etapa de precumplimiento del mismo, hasta que se creen las circunstancias que hagan posible su puesta en práctica.

El fomento cooperativo supone una actividad inmediata, operativa, destinada a establecer condiciones de favorecimiento para la cooperativa. La norma constitucional pretende fortalecer el derecho genérico de participación ciudadana en la vida económica y social, mediante la organización cooperativa y consolidar un modelo de sociedad en el que se favorezca la democracia económica, igualdad, justicia social. El fundamento político que nutre el fomento a la cooperativa no es otro que las ventajas implícitas existentes, en este

³⁴ PUENTES POYATOS, R., y VELASCO GÁMEZ, M. M; “Importancia de las sociedades cooperativas como medio para contribuir al desarrollo económico, social y medioambiental, de forma sostenible y responsable”, *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, nº 99, 2009, págs. 104 a 129. También, puede consultarse el artículo de MOZAS MORA, A., y PUENTES POYATOS, R. “La responsabilidad social corporativa y su paralelismo con las sociedades cooperativas”, *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, Nº 103, 2010, págs. 75 a 100, en este trabajo se manifiesta que la responsabilidad social corporativa está entroncada en los valores y principios cooperativos y que, por tanto, constituye una ideología innata al cooperativismo.

modo de organización. En consecuencia, y con ello se pretende: eliminar la especulación mediante la autoorganización de los socios; facilitar y permitir la defensa de los sectores sociales rechazados por el mercado, para que puedan incorporarse de forma autónoma y con espíritu de innovación en el sistema productivo; estimular la oferta de bienes y servicios de calidad y a precios justos, beneficiando la economía de los socios; fomentar el empleo de los socios, permitiendo unas condiciones más dignas de empleo; estimular la integración social y de respeto al pluralismo de la sociedad; así como contribuir a la corrección de las desviaciones del sistema capitalista en la distribución de la riqueza y de la democracia económica³⁵.

Por todo ello, el Estado debe fomentar las sociedades cooperativas, no suponiendo ninguna arbitrariedad con respecto al resto de agentes económicos. En tanto se trate de poner a las cooperativas en condiciones de competencia. El fomento de la cooperación engarza con el objetivo político de promocionar a colectivos sociales en situación de debilidad, inferioridad o subordinación física, social o económica, que cumplan con una función social digna de tutela. Esta función social no depende de factores económicos, sino de factores específicos como la satisfacción de las necesidades de su base social, su carácter abierto, el control democrático y la persecución de objetivos de interés general. La cooperación forma parte, en definitiva, del conjunto normativo del sistema económico constitucionalizado: la economía social del mercado.

En el ámbito comunitario e internacional también se reconoce la necesidad de fomento de las sociedades cooperativas, así, por ejemplo, la propia Comisión Europea afirma que las cooperativas tienen derecho a ejercer libremente sus actividades para satisfacer la demanda del mercado y las necesidades de sus miembros, sin que se les pueda someter a obstáculos legales o administrativos que sean desleales o innecesarios por parte de la Comunidad o por los Estados³⁶.

³⁵ ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, ob. cit, págs. 101 a 104.

³⁶ PANIAGUA ZURERA, M. "La legislación cooperativa estatal"; en *Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*; ob. cit, pág. 49 a 51. Desde instancias internacionales, como la OIT también se recomienda la promoción de las cooperativas como uno de los pilares del desarrollo económico y social nacional e internacional e insta a los Estados miembros a adoptar

2.1. DESARROLLO NORMATIVO ESTATAL Y AUTONÓMICO. REFERENCIA COMUNITARIA

Como ya hemos destacado, existe en nuestro ordenamiento una ley estatal de cooperativas, Ley 27/1999, y 15 leyes aprobadas por las Comunidades Autónomas. Dos Comunidades, Canarias y Cantabria, aun teniendo competencia exclusiva sobre la materia todavía no han dictado una Ley de Cooperativas.

En la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas que lleva a cabo la Constitución Española en sus artículos 148 y 149 no se hace referencia a las cooperativas. Esto fue aprovechado por las Comunidades Autónomas al redactar sus Estatutos de Autonomía para asumir ellas competencias exclusivas en la materia, de conformidad con el art. 149.3 de la Constitución. El Estado mantiene pues una competencia residual sobre la materia cooperativa. La Ley Estatal se aplicara a las cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal; así como en aquellas cooperativas que realicen su actividad cooperativizada en Ceuta y Melilla (art.2 LC). El derecho estatal será, en cualquier caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas (art. 149.3 CE)³⁷.

una legislación específica en materia cooperativa inspirada en los valores y principios cooperativos formulados por la ACI.

³⁷ FAJARDO GARCÍA, G. "Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas"; *ob. cit.*, págs. 26 a 28. Con relación al deslinde competencial han sido muchos los conflictos generados. puede destacarse las sentencias del TC de 5 de diciembre de 1985 y la del TS de 21 de junio de 1996. En la primera de ellas (STC 165/1985) se plantea la posible autorización de la realización de operaciones con terceros a una cooperativa de crédito cuyo domicilio social estaba en el País Vasco, pero cuyo ámbito territorial excedía el de dicha Comunidad. Según la sentencia es competente el Estado, ya que la autorización otorgada a la Cooperativa supone una ampliación de su actividad financiera que le permite la absorción de recursos de terceros no socios fuera de la Comunidad Autónoma donde tiene su domicilio social, recursos que en gran medida serán invertidos posteriormente en ella, lo cual implicaría un conflicto de intereses que tiene carácter supracomunitario y cuya solución correspondería al Estado. Por su parte, en la segunda STS (sala 3ª, sección 4ª), versa sobre las relaciones societarias, que han de tenerse en cuenta a efectos de determinar la aplicación de la ley general o la específica de una Comunidad Autónoma, ya que casi todas las cooperativas realizan operaciones con terceros situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, teniendo esas relaciones empresariales un carácter accesorio a efectos de determinar el registro de inscripción competente. Esta sentencia deniega la inscripción en el registro de cooperativas estatal porque, al no existir socios ni centros de trabajo estables fuera del territorio de la Comunidad (en este caso,

Desde el ámbito comunitario son constantes las referencias y regulaciones a las sociedades cooperativas. El pasado 8 de marzo se publicó la Ley 3/2011, por la que se regula la Sociedad Cooperativa Europea (en adelante, SCE) con domicilio en España, que entro en vigor, conforme a su disposición final tercera, el 9 de abril. La nueva Ley ha venido a implementar los aspectos diferidos por el Reglamento Comunitario núm. 1435/2003, del Consejo, de 22 de julio, que regula la SCE; norma ésta que contempla los aspectos societarios de la cooperativa de dimensión europea y que junto con la Directiva 2003/72/Com. Europea del Consejo, por la que se completa el Estatuto de la SCE en lo que respecta a la implicación de los trabajadores, también de 22 de julio e incorporada al Derecho español mediante la Ley 31/2006, de 18 de octubre, conforman el estatuto de la SCE.

El primero de los Reglamentos citados regula aspectos societarios y conlleva por primera vez, normativa propia en materia de cooperativas en el ámbito de la Unión Europea. La Directiva contempla la implicación de los trabajadores en la SCE, regulando los derechos de información, consulta o participación de los trabajadores en ella. Con la nueva Ley de SCE se cumple un mandato comunitario y se cierra definitivamente el bloque legal de regulación de la SCE con domicilio en España. Con ello se pretende dotar a las cooperativas de instrumentos jurídicos que faciliten sus actividades transfronterizas. Y permite a las cooperativas operar con una única personalidad jurídica y un mismo conjunto de normas.

En cualquier caso, y al margen de estas regulaciones comunitarias, las formas jurídicas que han adaptado las cooperativas en las legislaciones internas de cada Estado miembro han sido muy variadas. Hay Estados miembros en los que existe una única ley general en la materia; mientras en otros, esa legislación varía según el sector y el fin social de la cooperativa. En algunos, no existe legislación en la materia, derivando el carácter

Andaluz), se considera ajustada a Derecho la resolución recurrida, ya que las relaciones de carácter instrumental y necesario que para la consecución de su fin social haya podido establecer la cooperativa no pueden encuadrarse dentro de las funciones típicas de las cooperativas que se reflejan en las relaciones que mantienen estas con sus socios determinantes del ámbito de actividad cooperativizada, y aun cuando la actividad empresarial se extienda a todo el territorio del Estado. Puede consultarse un estudio detallado de tales pronunciamientos jurisprudenciales en el trabajo de MORILLAS JARILLO, M. J, *Las sociedades cooperativas, ob. cit*, págs. 112 a 113.

cooperativo de sus estatutos o sus reglamentos internos. Esta heterogeneidad puede obstaculizar el funcionamiento eficaz de las cooperativas a escala europea, al no estar claramente definidos los derechos y obligaciones de los socios, dirigentes y terceros. La Comisión trata, no obstante, de analizar con las organizaciones cooperativas y las autoridades nacionales las diferencias expuestas, para tratar de aproximar las legislaciones nacionales y reducir los obstáculos de la disparidad normativa. En cualquier caso, y aunque las normativas aplicables a las cooperativas varían, cabe indicar que generalmente respetan los valores y principios cooperativos de la Declaración sobre la Identidad Cooperativa.

La Comisión confirma la función positiva que las cooperativas desarrollan en ámbitos como la política de empleo, la integración social, o el desarrollo regional y rural, procurando que tanto la regulación comunitaria como las leyes nacionales se encaminen al cumplimiento de tales fines. Las cooperativas pueden ser un medio para aumentar la fuerza económica de las pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYMES) en el mercado. Permiten obtener ventajas en economías de escala, accesos a mercados, fuerza comercial, formación de desarrollo de sistemas y de gestión, y capacidad de investigación. Las cooperativas pueden prestar servicios a grupos que de otra manera no tendrían acceso a ellos porque su oferta no resultaría atractiva a las empresas que persiguen un beneficio económico, como la sanidad y la asistencia social. Pueden constituir un medio eficaz de inserción social y profesional de grupos excluidos, facilitándoles experiencia empresarial y responsabilidad en el ámbito de la gestión. También pueden crear empleo y fomentar el desarrollo sostenible y solidario sin necesidad de distribuir un beneficio financiero entre sus miembros, contribuyendo así a la flexibilidad del mercado de trabajo. Las cooperativas generan activos intangibles como son el conocimiento y las capacidades. Pueden desempeñar el papel de escuelas de gestión empresarial para personas que quieran acceder a puestos de responsabilidad³⁸.

³⁸ Comisión de las Comunidades Europeas, "Sobre fomento de las cooperativas en Europa", *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones*, Bruselas, 2004, COM (2003) 18, págs. 4-10.

Para el verdadero logro de las funciones expuestas, la Comisión insta a los Estados miembros a analizar y garantizar que las cooperativas dispongan de apoyo garantizando que las iniciativas de financiación de empresas sean accesibles y adecuadas para las cooperativas, y estudiando incentivos para fomentar modelos que permitan la adquisición de la empresa por parte de los empleados. Por lo demás, las cooperativas al ser organizaciones apoyadas en sus socios están enraizadas en las comunidades locales, contribuyendo al mantenimiento de los puestos de trabajo locales y facilitando los servicios locales en un contexto de globalización económica. Este enraizamiento local puede ayudar a combatir de forma eficaz la desertización de zonas rurales, contribuyendo al desarrollo de las regiones y poblaciones desfavorecidas. La Comisión insta a los Estados miembros a que consideren la función beneficiosa de las cooperativas locales en las regiones, zonas remotas y núcleos urbanos desfavorecidos a la hora de diseñar políticas de apoyo para las áreas económicamente desfavorecidas³⁹.

Las sociedades cooperativas, también tienen reconocida su importancia en el contexto internacional, considerándose un eficaz instrumento para el desarrollo económico y social. Así, por ejemplo, la Organización Internacional del Trabajo (también, OIT), en su Conferencia General, en Junio de 2002, aprueba la Recomendación 193 sobre la promoción de las cooperativas. En ella se adopta la definición, los valores y principios contenidos en la Declaración sobre la Identidad Cooperativa de la ACI. Esta Recomendación, tiene por objeto el que todos los países, con independencia de su nivel de desarrollo, adopten medidas para alentar el desarrollo de las cooperativas como empresas autónomas y autogestionadas, inspiradas en la solidaridad, como un sector social distintivo de la economía, con capacidad para responder a las necesidades de sus socios y de la sociedad. Las cooperativas deben beneficiarse, en consecuencia, conforme con la legislación y las prácticas nacionales, de condiciones que no sean menos favorables que las que se concedan a otras formas de empresa y organizaciones sociales.

³⁹ Comisión de las Comunidades Europeas, “Sobre fomento de las cooperativas en Europa”, *ob. cit.*, págs. 4 a 17. La adopción del Estatuto SCE implica que los Estados miembros deberán adoptar medidas para aplicar el Reglamento y la Directiva. La Comisión considera que es una buena oportunidad para que las autoridades nacionales y otras partes interesadas emprendan iniciativas para mejorar la legislación sobre cooperativas e instaurar un entorno más propicio para su creación.

También desde la Organización de las Naciones Unidas se contribuye a la potenciación del cooperativismo, la implantación de una concepción universal, y la homogeneización de la legislación cooperativa. La Asamblea General y el Consejo Económico y Social, reconocen la importancia de las cooperativas como asociaciones y empresas que promueven la máxima participación. A través de ellas, los ciudadanos pueden mejorar sus vidas, contribuyendo al avance económico, social, cultural y político de su comunidad y nación, resaltando también su contribución al seguimiento de los grandes objetivos humanos trazados en las cumbres mundiales⁴⁰.

2.2. FINANCIACIÓN A TRAVÉS DEL GASTO PÚBLICO

Reconocida esta necesaria labor de fomento de las sociedades cooperativas y en atención a la función social que pueden desarrollar, no cabe duda de que esa labor de fomento debe ir encaminada a cubrir las deficiencias y limitaciones estructurales a las que aquellas están sometidas. Se trata de entidades cuyos títulos representativos no suelen acceder al mercado secundario, no siendo factible obtener recursos en los mercados primarios (por ejemplo, emisión de capital-deuda o capital riesgo, acciones y obligaciones), y aunque la financiación privada debe ser la principal fuente de obtención de recursos de las entidades de economía social, no cabe duda de que la financiación pública ha resultado indispensable.

En cuanto a los instrumentos de financiación pública cabe indicar que la vía de los créditos públicos es una manera de financiar públicamente el fomento de la economía social. Sin embargo, hay otros mecanismos que pueden resultar más eficaces porque están directamente relacionados con la actividad económica que llevan a cabo las entidades de la economía social. Se trata de los mecanismos presupuestarios y de los fiscales.

⁴⁰ Ver en este sentido, GARCÍA JIMÉNEZ, M.; “La necesaria armonización internacional del Derecho Cooperativo: El caso español”, *Revista de Estudios Cooperativos* (REVESCO), nº 102, 2010, págs. 84 a 86.

La política presupuestaria de gastos directos viene siendo una constante vía de financiación para algunas empresas de la economía social en países de nuestro entorno. En cualquier caso, los presupuestos estatales difícilmente contienen partidas de gastos específicamente destinados a financiar proyectos promovidos desde la economía social, teniendo que descender a niveles territoriales más bajos para encontrarlos. Así, en nuestro país, casi todas las Comunidades Autónomas contemplan créditos presupuestarios destinados a promover o desarrollar algunas iniciativas de economía social, fundamentalmente cooperativas.

Por su parte, la política fiscal puede ser un instrumento idóneo de financiación para las entidades de la economía social y, en particular, para las cooperativas. Se trata de una financiación indirecta, en la medida que produce un ahorro de gastos fiscales para la entidad. Pero la aplicación efectiva de medidas de política fiscal encuentra importantes obstáculos que es necesario remover: los relacionados con el control de la eficacia y eficiencia de tales medidas; así como los referentes a la vulneración que tales medidas pueden generar respecto a la normativa comunitaria, en concreto, de la que hablaremos más adelante.

Algunos recientes análisis, como el Informe del Comité Económico y Social Europeo 1454/2009, de 1 de octubre, sobre los distintos tipos de empresas, ponen de manifiesto que las políticas fiscales, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de estas entidades, y pueden ser un mecanismo eficaz para compensar la internalización de costes sociales en el seno de las mismas, a la vez que para fomentar su constitución y desarrollo⁴¹. Antes de revisar tales incentivos fiscales, analicemos alguna de las cuestiones relacionadas con la política de subvenciones o de gasto directo.

⁴¹ HINOJOSA TORRALVO, J. J., "Fiscalidad y financiación de las Cooperativas: ¿A que juega la Unión Europea?", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 69, 2010, págs. 75 a 76. También, puede verse para completar la financiación de las cooperativas, el artículo de GÓMEZ APARICIO, P. y MIRANDA GARCÍA, M. "Sobre el régimen económico y financiero particular de las sociedades cooperativas", *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, nº 90, 2006, págs. 45 a 47.

2.2.1. POLITICA DE SUBVENCIONES

Partiendo de la idea fundamental de que las sociedades cooperativas deben basarse esencialmente en sus propios recursos, es cierto que en algún momento de su existencia pueden requerir de la complementariedad del apoyo y la asistencia pública. En cualquier caso, las ayudas públicas deben plantearse como un estímulo y no como una asistencia cotidiana para suplir la ineficacia o el despilfarro.

En efecto, la cooperativa debe tener una autonomía y capacidad propia de formación de capital. Lo que debe exigirse al Estado, es la igualdad de oportunidades respecto a la asistencia en cuestión. Pero esta no debe plantearse con criterios sustitutivos del esfuerzo propio del cooperativismo. Así, una ayuda financiera debe ser otorgada a las cooperativas cuando inician sus actividades o cuando tengan dificultades financieras en su desarrollo. Esta ayuda no debe entrañar ninguna obligación contraria a la independencia o a los intereses de las cooperativas, y debe estar concebida para estimular y no para reemplazar la iniciativa y los esfuerzos propios de los socios. Lo que de ningún modo debe aceptarse es la asistencia financiera del Estado a las cooperativas que fracasan por incompetencia de su gerencia o absentismo de los socios⁴².

De acuerdo con esta importante premisa, es cierto por otro lado que son muchas y variadas las ayudas financieras concedidas a las cooperativas a través del gasto público directo⁴³. Veamos las más relevantes a nivel comunitario, estatal y autonómico.

Con el Tratado de Ámsterdam se da el paso para empezar una política de cohesión con todas las regiones europeas. El Tratado marca el rumbo de un nuevo proceso de desarrollo para tratar de eliminar las desigualdades existentes entre las diferentes regiones europeas a través de un conjunto de medidas recogidas en la denominada Agenda 2000,

⁴² ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, ob. cit, págs. 110 a 112.

⁴³ MORILLAS JARILLO, M. J, *Las sociedades cooperativas*, ob. cit, pág. 114. Según, la STS de 4 de Noviembre de 1985 (Sala 4ª), la cooperativa tiene derecho a solicitar las subvenciones previstas para instituciones privadas sin fin de lucro, por ser precisamente una de este tipo.

donde se llega a un acuerdo el 26 de Marzo de 1999 en el Consejo Europeo de Berlín. El primer bloque de medidas a adoptar se da en el periodo 2000-2006, centrándose en ajustes estructurales, reconversiones y educación. A partir de ahí, se planifica un segundo período 2007-2013, caracterizado por una apuesta a los procesos de desarrollo como base del equilibrio en el que las sociedades cooperativas juegan un papel determinante⁴⁴. En las conclusiones de la Conferencia Europea de Salamanca (2002), la Comisión Europea ya reconoce que todas la formas de empresa que integran la Economía Social constituyen en muchos sectores una alternativa viable al sostenimiento del Estado de bienestar: por su capacidad para generar empleo y fomentar la capacidad emprendedora; por tratar de facilitar la cohesión e inserción social promoviendo salidas empresariales creativas para colectivos vulnerables de degradación socioeconómica, satisfaciendo las nuevas necesidades sociales; y, por impulsar la otra globalización, vinculando el crecimiento económico a la cohesión social⁴⁵.

Las sociedades cooperativas se convierten de este modo en empresas idóneas para conseguir los objetivos en materia de desarrollo. La participación de los socios en todos sus procesos, el cumplimiento de los principios cooperativos y el asentamiento de estas

⁴⁴ En este sentido, consúltese el trabajo de BEL DURÁN, P., y AUSÍN GÓMEZ, J. M; “Contribución de las sociedades cooperativas al desarrollo territorial”, *Revista de Estudios Cooperativos* (REVESCO), nº 92, 2007, págs. 43 a 48. Para el periodo 2000-2006, se contaba con los fondos estructurales (FEDER, FSE, IFOP Y FEOGA), se marcaron tres objetivos prioritarios: promover el desarrollo y el ajuste estructural de las regiones menos desarrolladas; apoyar la reconversión económica y social de las zonas con dificultades estructurales; y apoyar la adaptación y modernización de las políticas y de los sistemas de educación, formación y empleo. La Unión Europea estableció como prioridades estratégicas la creación de empleo, el impulso al desarrollo y a la innovación tecnológica, el reforzamiento de las PYMES, la implantación de la sociedad de la información, la promoción de la igualdad de oportunidades y la conservación y mejora del medio ambiente. Las sociedades cooperativas constituyen un modelo de sociedad directamente relacionadas con el cumplimiento de tales objetivos prioritarios. Para el periodo 2007-2013, se establecen otros tres objetivos prioritarios: convergencia de los estados miembros y de las regiones menos desarrolladas; incrementar la competitividad regional y aumentar el empleo de las regiones; e intensificar la cooperación territorial europea. Para su consecución, el modelo cooperativo también presenta importantes virtudes.

⁴⁵ Es extraordinario el reconocimiento y la importancia que en los últimos años han merecido y cobrado en el plano político y social, las entidades de Economía Social y, en particular, las cooperativas; el mejor exponente de ello son las Conferencias Europeas convocadas por la Comisión, bajo la denominación de *Economía Social*. En este sentido, desde la primera (celebrada en París en 1989) a la octava (en Salamanca en el 2002), se ha puesto de manifiesto su relieve social y económico, y la necesidad de instrumentar accesos que permitan un mayor protagonismo del también llamado *tercer sector*, al representar una opción diferenciada frente a las empresas públicas y empresas capitalistas tradicionales, contribuyendo a una mayor cohesión social.

empresas en las zonas rurales son las claves iniciales para reconocer el papel fundamental que desempeñan en el desarrollo de los territorios. De ahí la justificación de las ayudas que desde el ámbito comunitario y, para el cumplimiento de los objetivos expuestos pudieran concederse⁴⁶.

Tanto en el ámbito estatal como especialmente en el autonómico han sido muchas las subvenciones destinadas al fomento de la integración cooperativa. En el ámbito estatal destaca, por ejemplo, la reciente Resolución de 19 de abril de 2011 de la Secretaria de Estado de Medio Rural y Agua, por la que se ha publicado para el ejercicio 2011, la convocatoria de ayudas destinadas al fomento de la integración cooperativa de ámbito estatal. El objetivo de esta norma es el de establecer las bases reguladoras de la concesión de subvenciones cuya finalidad es capacitar a nuestro sector empresarial agrícola para poder hacer frente al desafío de la competitividad. Para ello, se busca fomentar el asociacionismo agrario creando estructuras empresariales de mayor dimensión que faciliten la cooperación interterritorial y la economía en red para integrar a las entidades asociativas, implantando los servicios y los medios adecuados para mejorar su eficiencia y rentabilidad⁴⁷.

En el ámbito autonómico todas las Comunidades Autónomas (en adelante, CC.AA) subvencionan a las cooperativas constituidas conforme a su normativa o con sede en su

⁴⁶ BEL DURÁN, P., y AUSÍN GÓMEZ, J. M; "Contribución de las sociedades cooperativas al desarrollo territorial", *ob. cit*, págs. 53 a 65. El desarrollo territorial es un proceso que tiene como finalidad el progreso de la comunidad implicada en el mismo, siendo su objetivo último alcanzar el bienestar económico-social de los individuos que la integran.

⁴⁷ Respecto a estas ayudas cabe señalar que los gastos subvencionables serán aquellos que respondan a la naturaleza de la actividad subvencionada, y se destinen a financiar, los gastos generados por la integración: como la constitución; auditoría; implantación; asesoramiento de socios rectores y técnicos; estudios de viabilidad, comercialización y financiación, así como los gastos de gestión anuales: en inversiones materiales o inmateriales, excluidas la adquisición y acondicionamiento de inmuebles, los gastos de mobiliario, los medios de transporte y el equipamiento de oficina (excepto elementos informáticos). En este apartado, las subvenciones a la inversión no podrán sobrepasar la cantidad de 100.000 euros, con un máximo de 30.000 euros por entidad integrada; los gastos de alquiler de locales apropiados para almacenes y oficinas, siempre que no hayan sido utilizados gratuitamente para los mismos fines, con anterioridad a la integración por las entidades integradas; gastos de personal directamente relacionado con el proyecto; colaboraciones externas tales como asistencia técnica, gastos externos de consultoría, autorización y servicios relacionados con los proyectos; viajes interurbanos y alojamiento, necesarios para la realización del proyecto. Los beneficiarios de estas ayudas serán las sociedades cooperativas reguladas en la LC o en las leyes autonómicas correspondientes.

respectivo territorio. Cabe destacar por lo que afecta a las ayudas otorgadas por las CCAA, las concedidas, por ejemplo, por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. En este sentido el pasado 13 de mayo se publicó en el Boletín Oficial de la Región de Murcia, nº 108, la Orden de 11 de mayo de la Consejería de Educación, Formación y Empleo, donde se establecen las bases que regulan las subvenciones para programas de fomento de la economía social para el año 2011. La Consejería de Educación, Formación y Empleo apoya a la Economía Social como fórmula para la creación de empleo a nivel regional. Se incide en especial entre colectivos con más dificultad para el empleo como jóvenes menores de 25 años, mujeres, discapacitados y colectivos en situación de exclusión social. Dentro de esta Orden, los programas de ayuda a los que las cooperativas se pueden acoger versan sobre distintos aspectos: empleo en cooperativas y sociedades laborales; aportaciones en economía social; reestructuración financiera; e inversiones en economía social⁴⁸.

Se trata, en cualquier, solo de un ejemplo de tantos otros en los que las CCAA inciden vía subvenciones en el fomento del cooperativismo. Que tales ayudas consigan o

⁴⁸ Por lo que respecta al programa "Empleo en cooperativas y sociedades laborales", se conceden subvenciones por la incorporación de socios trabajadores por tiempo indefinido y a jornada completa, en la que concurren entre otras las siguientes circunstancias: trabajadores por cuenta ajena, con contrato vigente antes del 1 de enero del presente año, admitido a partir de esa fecha como socio trabajador; trabajadores vinculados por contrato temporal no superior a 24 meses, celebrado con anterioridad al 1 de enero; desempleados menores de 25 años; desempleado mayor de 45 años; desempleado de larga duración menor de 25 años e inscrito en la oficina de colocación durante al menos 6 meses, y si es mayor inscrito al menos 12 meses; desempleado con prestación de desempleo en la modalidad de pago único; mujer desempleada que se incorpore tras el parto o adopción; desempleado con un grado de minusvalía del 33%; desempleado con riesgo de exclusión social del mercado de trabajo (las cantidades que se subvencionan oscilan entre los 7.000,00 € y 12.000,00 €). Respecto al programa "Aportaciones en economía social", se subvencionan las aportaciones dinerarias, por cada socio trabajador, que incrementen el capital social escriturado de la empresa en cuantía no inferior a 4.500,00 €, debiendo estar desembolsado en su totalidad y depositadas en una entidad de crédito en concepto de aportaciones al capital social, realizadas a partir del 1 de enero del presente año. Con relación al programa "Reestructuración financiera", van destinadas a la refinanciación de préstamos y pólizas de crédito concedidas en años anteriores por las entidades de crédito y los nuevos préstamos deberán suponer una ampliación del plazo o una reducción de los costos, debiendo ser significativo su impacto sobre la estructura financiera y la rentabilidad de la empresa. Y no podrán ser objeto de nueva refinanciación. La subvención será de hasta cuatro puntos de interés de los préstamos concedidos (sin que superen los 60.000,00 €). Finalmente y respecto al programa "Inversiones en economía social", conceden ayudas a las inversiones en activos fijos: locales cuyo destino sea comercial o industrial; bienes de equipo, maquinaria, instalaciones, utillaje y mobiliario; acondicionamiento y reforma de inmuebles necesarios para el ejercicio de la actividad; equipos para procesos de información y aplicaciones informáticas; vehículos industriales. El importe a subvencionar será del 30% de la inversión realizada (mínimo 16.000,00 € y máximo 60.000,00 € por proyecto).

no el resultado buscado es, indudablemente otra cuestión, de extraordinaria importancia, pero ajena, por razones estructurales de la temática de nuestro trabajo.

2.2.2. POLITICA DE INCENTIVOS FISCALES. PROBLEMÁTICA DE SU EMPLEO

Las cooperativas han gozado tradicionalmente de un trato fiscal, en cierto modo beneficioso. Dicha situación ha originado confrontadas opiniones a favor y en contra de los que algunos consideran privilegio de las sociedades cooperativas frente al resto de sociedades.

En efecto, la diversidad de trato de las cooperativas sustentada en su función social y en sus limitaciones estructurales, se manifiesta también en un trato fiscal beneficioso. Y aunque no cabe duda de que las normas tributarias, y entre ellas las que otorgan beneficios fiscales, pueden ser utilizadas legítimamente como instrumento eficaz para dar cumplimiento a distintas previsiones constitucionales, son muchas las críticas vertidas sobre el apoyo fiscal a las cooperativas. Analicemos a continuación algunas de las opiniones doctrinales más relevantes en este sentido, así como uno de los principales problemas que las medidas de beneficio fiscal generan: el de su compatibilidad con la normativa comunitaria⁴⁹.

A. OPINIONES DOCTRINALES. POSTURAS A FAVOR Y EN CONTRA

Sobre el tratamiento tributario que han de recibir las sociedades cooperativas, nos encontramos con planteamientos diversos. Unos son opuestos a todo régimen diferenciado para las mismas, y por consiguiente, contrarios también a un régimen fiscal bonificado o exento. En esta línea se encuentran aquellos autores que propugnan un

⁴⁹ RODRIGO RUIZ, M. A., "Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 47, Extraordinario, 2003, págs. 203 a 214, señala que el carácter prevalente del mandato de fomento, derivado de su rango superior, exige acreditar de manera irrefutable la legitimidad y validez de toda norma que pueda suponer quebranto del mismo, e impide al propio tiempo que la explicación se sustente en la defensa de principios, políticas o criterios que no gocen de explícito apoyo constitucional.

tratamiento rigurosamente igualitario para todos los agentes económicos, incluidas las cooperativas, para que nadie parta, por razón del tipo societario o cualquier otra circunstancia, en posición de ventaja. Así pues, a las cooperativas se les debe aplicar el régimen tributario y financiero general, sin otras diferencias, que las imprescindibles adaptaciones técnicas que la regulación común precise para acomodarse a las peculiaridades de este tipo de entidades⁵⁰. La propuesta se sustenta en postulados básicos de justicia, como son los principios de generalidad y de igualdad, del art. 31 de la CE que rechazan la implantación de medidas discriminatorias o el establecimiento de ventajas injustificadas a favor de un grupo o sector determinado. Sin embargo, a menudo se utiliza este planteamiento con la intención de mantener, de forma inmovilista, la situación de ventaja que algunos sectores pueden haber obtenido de antemano.

La doctrina jurídica y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ya ha concretado que la igualdad impide el trato discriminatorio entre situaciones iguales, pero no impide, sino que, por el contrario, exige incluso en ocasiones, tratar de forma desigual situaciones que resulten distintas o no coincidentes. Ninguna discriminación cabe achacar a la regulación dispar, siempre que el trato desigual posea cobertura o justificación suficiente⁵¹.

No faltan tampoco posiciones que, aun siendo favorables a la adopción de políticas de fomento al cooperativismo, muestran reticencias al establecimiento de bonificaciones fiscales, y piden que las ayudas se canalicen, mediante medidas de gasto público directo. En esta línea, y desde una perspectiva general, una buena parte de la doctrina tributaria ha mostrado su preocupación por los efectos que una inadecuada política normativa en el ámbito de las exenciones y bonificaciones puede tener para la debida observancia de los principios de justicia aplicados al sistema fiscal, principios como los de capacidad

⁵⁰ En este sentido, LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 27 y ss.

⁵¹ RODRIGO RUIZ, M. A., “Mandato Constitucional de Fomento y Fiscalidad de las Cooperativas”, *ob.cit.*, pág. 202. El Tribunal Constitucional, en reiterada y constante jurisprudencia, ha declarado que no se quebranta el principio de igualdad, si la desigualdad está provista de una justificación objetiva y razonable, Así, STC 37/1981, de 16 de Noviembre.

económica, de generalidad e igualdad, ahora referidos al deber de contribuir⁵². Esta corriente es acogida por distintos autores para propugnar la drástica reducción de las exenciones y beneficios fiscales en el conjunto del sistema, de modo que el mundo cooperativo podría verse afectado por esta corriente de pensamiento.

No debemos olvidar, sin embargo, que la propia Jurisprudencia constitucional, admite que tanto los tributos como las bonificaciones fiscales, “sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, pueden responder a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de otros fines que la Constitución Española preconiza o garantiza”⁵³. En este sentido, y como sostiene el profesor CALVO ORTEGA, la política fiscal, es instrumento al servicio de otras políticas reconocidas en la Constitución (vivienda, empleo, investigación, formación, cultura, acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, etc.), de este modo no se debe excluir directa y automáticamente las medidas de beneficios fiscales sino que habría que examinar la medida concreta y la adecuación de cada exención constitucional. Por ejemplo, y respecto a las sociedades cooperativas, el citado autor considera que un tipo de gravamen inferior sería una exención correcta, ya que la Constitución exige que los poderes públicos fomenten este tipo social; una exención total sería, por el contrario, contraria a los principios tributarios⁵⁴.

De la misma opinión, LOZANO SERRANO, analizando los supuestos en que determinadas exenciones pueden sustentar su legitimidad en el texto constitucional sin implicar quebranto alguno para los principios básicos de Derecho Tributario señala, respecto de las exenciones en favor de las cooperativas, que al tiempo que expresan una línea de actuación de la política social y económica, son susceptibles de subsumirse como

⁵² Así por ejemplo, ESCRIBANO LOPEZ, F. *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 269 y ss.

⁵³ Así se recoge en la STC 37/1987, de 26 de marzo. RODRIGO RUIZ, M. A., “Mandato Constitucional de Fomento y Fiscalidad de las Cooperativas”, *ob.cit.*, pág. 204.

⁵⁴ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, Civitas, 6ª Edición, Madrid 2002, pág. 63.

proyección del principio de progresividad o, en su caso, del de igualdad, aun manifestando la misma capacidad económica que otros entes dedicados a la misma actividad⁵⁵.

Desde otro punto de vista, también se han mostrado reticencias al régimen fiscal bonificado, sobre la pretendida defensa del auténtico espíritu cooperativo, que se dice, puede quedar desvirtuado ante el intrusismo de entidades que, no persiguen un auténtico propósito mutual o de cooperación, revisten tal forma societaria únicamente por las ventajas tributarias que se aplican a la misma⁵⁶.

Frente a tales posturas hay que referirse a quienes desde planteamientos distintos, coincidirían en defender la necesidad de la existencia de incentivos tributarios específicos para las sociedades cooperativas. Múltiples razones justificarían la presencia de un régimen bonificado: la particular idoneidad del cooperativismo para lograr combatir el paro y el subempleo; la idoneidad para lograr la participación y el acceso a la propiedad de la empresa, y para canalizar recursos hacia inversiones productivas o de riesgo, etc. Estas características y otras parecidas, han sido planteadas por un amplio sector doctrinal en apoyo de un régimen de amplia protección fiscal a las cooperativas⁵⁷.

Junto a tales argumentos, existe otro esencial en apoyo de un tratamiento fiscal diferenciado: las características propias de la organización y funcionamiento de las sociedades cooperativas, y, en concreto, el carácter irrepartible de buena parte de los fondos cooperativos, que alcanza incluso al momento de extinción de la sociedad. No cabe duda de que tal circunstancia constituye una importantísima limitación patrimonial que distingue de modo esencial a las cooperativas de las sociedades capitalistas, ya que buena parte del patrimonio social obtenido con el esfuerzo particular de sus miembros termina

⁵⁵ LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Técno, Madrid 1988, págs. 31 a 32.

⁵⁶ Afirmación que, por ejemplo, recoge- sin adherirse a ella- PEREZ ROYO, F. "Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, núm. extraordinario, octubre 1987, pág. 69. Alude a la preocupación por evitar los abusos de sociedades capitalistas que se disfrazan de cooperativas para disfrutar de beneficios fiscales y de otra índole.

⁵⁷ Véase, el detallado análisis que realiza VICENT CHULIA, F. "Situación actual de las cooperativas en el marco constitucional español: legalidad autonómica, estatal y fiscal", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, núm. extraordinario, octubre 1987, págs. 37 y ss.

revertiendo a la comunidad. De acuerdo con ello, parece lógico, que las cooperativas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas destinando un menor porcentaje de sus beneficios regulares o periódicos al pago de impuestos. En este caso, no obstante, parece que no cabría hablar de auténtica exención fiscal, sino de una simple norma técnica de ajuste para adaptar el régimen tributario común a las características propias de estas sociedades y a la auténtica capacidad contributiva que ponen de manifiesto.

Dentro de toda esta corriente doctrinal encontramos, a su vez, posturas diversas: así, desde quienes promueven la concesión de un status exento de alcance prácticamente general que libere del pago de cualquier tributo, hasta quienes aceptan el régimen vigente con alguna modificación⁵⁸.

Podemos decir, en definitiva, que la mayor parte de la doctrina se muestra favorable al desarrollo de normas que permitan amoldar la regulación tributaria general a las cooperativas, corrigiendo para ello las diferencias o desigualdades de partida, que tengan influencia en el ámbito fiscal. En cualquier caso, parece necesario distinguir entre tales normas de ajuste y las disposiciones que pueden calificarse como auténticos beneficios fiscales⁵⁹. Ese doble tratamiento y la problemática interna que plantea será analizada en la segunda parte del trabajo. Antes debemos detenernos, no obstante, en uno de los principales obstáculos al desarrollo de políticas de beneficio fiscal: nos referimos a las limitaciones impuestas por la normativa comunitaria.

⁵⁸ MATEO RODRIGUEZ, L. "Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas". *Primeros encuentros cooperativos de la Universidad del País Vasco. Servicio de publicaciones del Gobierno Vasco*, Vitoria, 1986, pág. 163. Para el autor las normas de ajuste técnico constituyen un derecho especial aplicable a las cooperativas en razón de sus características particulares y no son privilegios ni pueden considerarse beneficios fiscales, aunque a veces tengan esa apariencia o se formulen normativamente como tales "todo beneficio fiscal, cualquiera que sea su naturaleza, que encuentre su fundamento jurídico en el mencionado principio de capacidad económica no puede ser configurado como derecho excepcional, es decir, como un privilegio en el sentido jurídico del término, sino como derecho especial o derecho que aplica los mismos principios de la norma general a casos concretos o a determinadas personas, tomando en consideración peculiaridades transcendentales de los mismos desde la perspectiva de los propios principios".

⁵⁹ En este sentido, RODRIGO RUIZ, M. A., "Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas", *ob.cit.*, pág. 206.

B. INCOMPATIBILIDAD CON EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO

Uno de los grandes problemas que presenta el establecimiento de regímenes fiscales favorables, en general, y a las cooperativas, en particular, es el de su posible incompatibilidad con la normativa comunitaria y, en concreto, con el régimen de ayudas de Estado

La Comisión Europea no tiene muy claro en el momento actual el camino que debe seguir, cuestionando, por un lado, determinados aspectos del régimen jurídico de las cooperativas de varios Estados miembros (entre ellos, España), pero, asegurando, por otro, que las cooperativas constituyen un ejemplo excelente de un tipo de empresa que responde simultáneamente a objetivos empresariales y sociales.

La Comisión Europea ha sido tradicionalmente muy cuidadosa con las medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros, al entender que cualquier intromisión comunitaria podría suponer una invasión de sus competencias tributarias. Progresivamente ese modo de ver las cosas ha ido cambiando.

La Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa (Bruselas 23-2-004), sienta las bases teóricas del tratamiento beneficioso al señalar que aunque puede aceptarse cualquier tratamiento fiscal específico, “en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas debe respetarse el principio que establece que cualquier protección o beneficio concedido a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes de dicha fórmula y no debe ser fuente de competencia desleal”.

Las cooperativas están sujetas, en definitiva a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas de “*minimis*” que ésta establece.

La preocupación de la Comisión sobre la incidencia del régimen de ayudas de Estado sobre la competencia se manifestó en varias ocasiones, pero es la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (de 10 de Diciembre de 1998), la que se erige en la auténtica norma rectora de la aplicación de los preceptos comunitarios sobre ayudas de Estado en el terreno tributario. En dicha Comunicación, se indica que la aplicación de las normas comunitarias sobre las ayudas de Estado debe llevarse a cabo sin perjuicio de la capacidad de los Estados miembros para escoger la política económica y, por consiguiente, el sistema fiscal y el régimen común que juzguen más apropiados y, especialmente, para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción y sectores económicos⁶⁰.

En ningún precepto del Tratado de la Unión Europea se contiene una definición de qué es ayuda de Estado. Esta ausencia provoca, lógicamente, una importante inseguridad jurídica, contribuyendo a incrementar los posibles conflictos. En este sentido, el control llevado a cabo por el juez comunitario debe limitarse a comprobar que se cumplen las normas de procedimiento y la obligación de motivación y a verificar la exactitud material de los hechos y la inexistencia de error manifiesto de apreciación y de desviación de poder; lo que no puede hacer es sustituir la apreciación económica de la Comisión por la suya propia⁶¹.

La Comisión y el Tribunal de Justicia han sido sin embargo, quienes han interpretado los elementos que conforman el concepto de ayuda estatal, en particular, el requisito de la selectividad que ha de representar la medida adoptada. Ello ha hecho

⁶⁰ Igualmente, los preceptos del Tribunal Constitucional Europeo en esta materia, constituyen el instrumento de mayor utilidad disponible a nivel comunitario para contrarrestar la competencia fiscal perjudicial en el sector de la imposición empresarial, dadas las reticencias de los países de la Unión Europea a armonizar todos aquellos aspectos de esta parcela de la fiscalidad directa que obstaculizan el correcto funcionamiento del mercado interior europeo.

⁶¹ En este sentido, Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 8 de Julio de 2004/Comisión T198/01.

posible la utilización del régimen comunitario de ayudas de Estado como elemento de incidencia sobre el diseño de la política fiscal de los Estados miembros⁶².

En consonancia, con la amplitud con la que se ha interpretado el principio general de prohibición de ayudas de Estado, se ha llevado a cabo, una valoración muy restrictiva de las excepciones que pudieran justificar la validez de este tipo de medidas. Dado que se trata de una excepción a la regla general de incompatibilidad de las ayudas, si el Estado quiere hacer valer cualquier medida frente a la Comisión, habida cuenta del carácter excepcional y a priori selectivo de las diferenciaciones previstas con respecto al régimen fiscal común, corresponde a éste demostrar que dichas diferencias están justificadas por la naturaleza y la estructura de su sistema fiscal, en la medida en que se derivan directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema.

En este sentido, y respecto a las medidas fiscales favorables a las cooperativas ha de considerarse la propia naturaleza y funcionamiento de la cooperativa. Así los elementos diferenciadores pueden responder a su propia estructura, conteniendo elementos beneficiosos al mismo tiempo que obligaciones específicas (piénsese, por ejemplo, en las dotaciones a los fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición, etc).

La restricción del trato fiscal aplicable a las cooperativas, considerándolo ayuda de Estado, puede suponer una traba a esta forma societaria, dado que se las podría situar en una posición de desventaja respecto a las sociedades de capital.

⁶² El punto de partida de la política comunitaria en el ámbito de las ayudas estatales lo constituye el art. 87.1, del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante, TCE) donde se regula que, salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, "serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". No obstante, la Comisión y el Tribunal de Justicia han intervenido para delimitar este concepto, estableciendo que para poder considerar que una medida tiene carácter de ayuda a la que se le puede aplicar el principio de incompatibilidad con el mercado común, formulado en el apartado 1 del art. 87 del TCE, debe reunir cuatro requisitos: suponer un beneficio para una empresa; ser concedida por el Estado o con el concurso de fondos públicos; favorecer sólo a determinadas empresas o producciones; que falsee la competencia, afectando a los intercambios comerciales entre estados miembros. Véase en este sentido el trabajo de FERNÁNDEZ FARRERES, G. *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 25 y ss.

La Comisión europea, en línea con su visión restrictiva pretende que las singularidades del régimen fiscal de las cooperativas se proyecten prácticamente sobre las acciones y medidas vinculadas directamente con los principios mutualistas pareciendo querer distinguir a las cooperativas por su tamaño, de manera que si no se trata de una pequeña y mediana empresa, parece rechazar la aplicación de un régimen fiscal singular, pues considera que su supervivencia solo está justificada si guarda la necesaria proporcionalidad. Ello significa, por tanto, que el trato fiscal beneficioso debe circunscribirse a las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus miembros, excluyendo cualquier operación realizada entre la cooperativa y terceros no socios. No obstante, la Comisión no ignora que las transacciones extracooperativas desempeñan un papel clave en el desarrollo de las cooperativas. Sirven para garantizar la continuidad y diversificación de sus actividades económicas y, por consiguiente, contribuyen a preservar esta forma de empresa. Por ello, la Comisión no se opone a la existencia de medidas que sirvan para alentar tales actividades, siempre que se encuadren de tal forma que sólo puedan afectar débilmente a la competencia, es decir, que se limiten a las cooperativas de pequeño y mediano tamaño⁶³.

⁶³ MERINO JARA, I., "El Vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 66, 2009, págs. 111 a 124.

CAPÍTULO SEGUNDO

INCENTIVOS FISCALES A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS EN ESPAÑA

1. RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Las sociedades cooperativas gozan, en el ordenamiento tributario, de un trato fiscal específico que se recoge, fundamentalmente, en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFC). Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las sociedades cooperativas en consideración a su función social, actividades y características. En cualquier caso, la LRFC no contiene la totalidad de los aspectos tributarios de tales entidades, sino tan sólo ciertas particularidades, debiéndonos remitir en consecuencia a la normativa tributaria general para regular lo no referido en dicha normativa específica.

El fundamento jurídico de la protección fiscal a las cooperativas podemos encontrarlo: bien en las especiales características socio-económicas de estas entidades, que impondrían un trato diferente ajustado al principio de capacidad económica (piénsese, por ejemplo, en aspectos como la imputación de resultados derivados de operaciones con socios o del gravamen de los fondos irrepartibles, que provocan tratamientos peculiares en casi todos los ordenamientos tributarios de nuestro entorno); o bien, en la idoneidad de fomento de tales entidades en atención a la importante función social y fines de protección constitucional que éstas pueden alcanzar.

No debemos olvidar que los principios rectores de la política social y económica recogidos en los artículos 39 a 52 de la Constitución Española, basados en el principio de solidaridad, pueden ser alcanzados mediante instrumentos diversos: uno de éstos, el tributario. Y para la consecución de dichos fines, las cooperativas pueden ser unos colaboradores muy eficaces, porque constituyen una forma asociativa que contribuye, por su forma de funcionamiento, a la redistribución de la renta y el acceso de las clases sociales más bajas a los medios de producción y consumo, consiguiendo objetivos constitucionales, como el acceso al empleo, la cohesión social y territorial. Quedaría de este modo

legitimado, *a priori*, el empleo de políticas fiscales, como mecanismo de estímulo dirigido a promover el funcionamiento de las entidades que logran tales fines⁶⁴.

En el marco europeo, se suelen considerar dos tendencias relativas al régimen fiscal de las cooperativas, manifestándose en la regulación sustantiva o mercantil de estas instituciones y en su tratamiento tributario: la de los países del norte, y los del sur, entre ellos más específicamente Italia, España y Portugal.

En los países del norte, las cooperativas han funcionado de una forma más similar al resto de entidades mercantiles, con una mayor flexibilidad de algunos principios cooperativos y cierta relajación de su carácter mutuo. Existe una concepción más empresarial respecto del uso de la forma cooperativa, que buscaría ser rentable por sí misma, lo que justificaría la flexibilización comentada, y se traduciría en el ámbito fiscal, en un tratamiento que buscara la neutralidad respecto al resto de empresas.

En cambio, en los países del sur, incidiría en su carácter de “sociedades de personas” y en su naturaleza solidaria, así como en los fines y objetivos de carácter social que persiguen. Por ello, la aplicación de los principios cooperativos sería más rígida, lo que a efectos fiscales motivaría, por un lado, la necesidad de proteger el fenómeno para evitar los prejuicios derivados de su enfrentamiento a la economía de mercado y, de otro, justificaría la conveniencia de incentivarlo.

En cualquier caso, la mayoría de los países cuentan con una regulación específica para este tipo de entidades, en los que se asumen, con independencia de la preeminencia de una u otra postura, y con mayor o menor intensidad, los principios cooperativos formulados por la ACI⁶⁵.

⁶⁴ Véase, a ALGUACIL MARÍ, P., “Régimen Tributario I.”; en: *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*; FAJARDO GARCÍA, G. (Coordinadora); Tirant Lo Blanch, Valencia 2011, págs. 191 a 192.

⁶⁵ En ese sentido, ALGUACIL MARÍ, P., “Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma”, *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. nº 2/11, 2001, pág. 16.

1.1. NORMAS DE AJUSTE Y MEDIDAS INCENTIVADORAS

Tal y como hemos indicado, la cooperativa es una entidad singular y específica, y así debe reconocerse de cara a la norma tributaria. Por su naturaleza jurídica y fin económico, reclama un tratamiento tributario específico, considerando que su capacidad económica no puede apreciarse con los mismos parámetros aplicables a la empresa privada mercantil, porque se diferencia en su forma jurídica, función social y económica⁶⁶.

La justificación de la existencia de “normas de ajuste”, sería evitar la discriminación negativa que se produciría al desconocer la especificidad de este tipo de sociedades. Los problemas de justificación vendrían, entonces, no desde este tipo de normas técnicas de ajuste, sino desde el plano de las normas que la Ley califica de incentivadoras, especialmente en lo referente a las operaciones con terceros no socios, lo que coloca a estas entidades en situación de clara competencia concurrente con entidades no cooperativas del mismo sector económico⁶⁷.

De conformidad con lo expuesto, la propia LRFC contiene dos clases de normas: las normas de ajuste, que aseguran la adecuación técnica de los diversos impuestos por los que tributan las sociedades cooperativas, a las características societarias específicas de las mismas, estableciendo así para ellas un régimen tributario propio, que se encuentra regulado en el Título II, Capítulo IV de la Ley; y, las normas de incentivo, que establecen una serie de beneficios fiscales para las cooperativas en atención a su función social, contenidas en el Título IV, artículos 33 a 38 de dicho texto. Por lo demás, no debemos olvidar, que la LRFC no contiene la totalidad del régimen fiscal de las cooperativas previendo, como es lógico, una cláusula general de supletoriedad de las normas generales en todos los aspectos tributarios no previstos expresamente por ella.

⁶⁶ ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, *ob. cit.*, pág. 118.

⁶⁷ ALGUACIL MARÍ, P. “Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma”, *ob.cit.*, pág. 11. Según esta autora, el expreso reconocimiento constitucional de la especialidad y de la necesidad de su protección, supone un criterio válido para establecer la justificación de la diferenciación de trato.

Tal y como hemos señalado, las características y la propia naturaleza de las sociedades cooperativas hacen necesaria la adaptación de las normas tributarias generales a las especialidades que éstas presentan. De acuerdo con ello, deben existir normas técnicas o de ajuste que permitan adaptar las peculiaridades de estas sociedades a la verdadera capacidad económica generada por ellas. Tales normas están contenidas en los artículos 15 a 29 de la LRFC. Junto a ellas hay que añadir las del Título III, artículos 30 y 31, que regulan la adecuación del contenido de algunas partidas del IRPF a la condición de socio cooperativo.

En la aplicación de tales normas de ajuste es indiferente en cualquier caso que la cooperativa goce, tal y como luego veremos, de la condición de fiscalmente protegida o no, dado que estas normas se aplican a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas, que no hayan sido descalificadas⁶⁸.

Las normas de ajuste hacen referencia tanto a aspectos relacionados con la base imponible como con la cuota tributaria. Veámoslas:

a) En relación con la base imponible:

- Valoración a precios de mercado de las operaciones con socios (art. 15 LRFC)
- Minoración del 50% de las cantidades destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio (art. 16 LRFC).
- Deducibilidad de las cantidades destinadas al Fondo de Educación y Promoción (art. 19 LRFC)

⁶⁸ GARZÓN PÉREZ-SANTAMARÍA A. M. “Reglas especiales de tributación en la Ley 20/1990, de 19 de Diciembre, sobre régimen Fiscal de las cooperativas”, *Guía fiscal de cooperativas, Cátedra de Economía Social de la Universidad de Murcia*, 2010, págs. 5 a 6. Es importante señalar que dos gobiernos autonómicos permanecen al margen de este sistema en razón a su particular sistema fiscal, como son los territorios históricos del País Vasco y de Navarra, tal como establece el artículo 1.2 LRFC.

b) En cuanto a la cuota tributaria (art.23 LRFC):

- División de la cuota derivada de resultados cooperativos y extracooperativos, si se aplica el tipo de gravamen especial.
- Compensación de pérdidas que se realiza por cuotas y no por base imponible (art.24)
- Deducción por doble imposición (art. 25) y deducción por creación de empleo (art. 26)⁶⁹.

1.2. CLASIFICACIÓN Y REQUISITOS DE LAS COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES

Vistas las normas técnicas de corrección o ajuste nos hemos de centrar en las normas calificadas de incentivadoras. Son éstas las que generan la mayor parte de los problemas de competencia.

El artículo 2 de la LRFC, clasifica las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas en dos grupos: las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas. Podría hablarse, en cualquier caso, de un tercer tipo de cooperativas: las no protegidas, siendo aquellas que no obtienen, en definitiva, ninguna ventaja fiscal por el hecho de ser una sociedad cooperativa, y ello por dos razones: en primer lugar, porque no se han constituido con arreglo a los principios y disposiciones de la LRFC o de las Leyes Autonómicas correspondientes; o, en segundo lugar, porque han incurrido en alguna/s de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, previstas en el artículo 13 de la LRFC, con carácter general o en las especiales contempladas en el artículo 39.2, para las cooperativas de crédito.

A las cooperativas no protegidas no se les aplica, en definitiva, el régimen especial del artículo 37 de la LRFC, referente a las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en

⁶⁹ Véase, a ALGUACIL MARÍ, P., "Régimen Tributario II.": en: *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*; ob. cit, pág. 212.

esta Ley, que se aplicarán a las cooperativas protegidas y a las especialmente protegidas, y ello sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia o no de su disfrute, y sin perjuicio, en su caso, de la aplicación de las normas de ajuste del artículo 6.2 LRFC, que si se aplican, tal y como hemos indicado⁷⁰.

Las causas legales que motivan la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y como consecuencia de ello, la pérdida de los beneficios fiscales, se regulan en el artículo 13 de la LRFC. Tales causas pueden ser agrupadas, según la profesora ALGUACIL MARÍ, en cuatro apartados, atendiendo a la materia sobre la que inciden:

a) Causas relativas a los fondos cooperativos:

- No constituir en el fondo de reserva obligatorio y en el fondo de educación y promoción las dotaciones previstas en las disposiciones cooperativas.
- Repartir entre los socios los fondos de reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
- Aplicar a finalidades distintas de las previstas por la Ley, cantidades del fondo de educación y promoción.

b) Causas relativas a los socios:

- Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.

⁷⁰ ALGUACIL MARÍ, P., "Régimen Tributario I."; *ob. cit.*, págs. 194 a 196. Según esta autora, el sistema establecido en el art.13 de la LRFC, ha quedado desfasado, ya que dicho precepto estaba pensado para adecuarse a una única o principal norma sustantiva, la Ley General de Cooperativas de 1987, vigente en el momento de redacción de la LRFC. En la actualidad, la Ley estatal 27/1999 es muy diferente en algunos elementos de su contenido de aquella norma, lo que provoca desajustes. Pero además, la mayoría de cooperativas no están regidas por esta Ley, sino por su Ley Autonómica, lo que supone que, en la medida en que la Ley fiscal se remite al cumplimiento de la ley sustantiva, se está generando, en realidad, una desigualdad en los requisitos necesarios para ser cooperativa protegida. Además, dichas leyes se han apartado en su contenido bastante de lo que estipulaba la Ley de 1987.

- Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.
- La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.

c) Causas producidas por incumplimiento de normas sustantivas:

- El incumplimiento de las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
- Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales 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.
- Realización con terceros no socios, de más del 50% de las operaciones cooperativizadas de la cooperativa, fuera de los casos establecidos en la Ley.
- Incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de operaciones cooperativizadas con terceros no socios.
- La contratación de trabajadores asalariados en número superior al que autoriza la limitación legal.
- Falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales⁷¹.

⁷¹ GARZÓN PÉREZ-SANTAMARÍA A. M. “Reglas especiales de tributación en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas”, *ob. cit*, págs. 17 a 19. Los Delegados de Hacienda podrán autorizar que no se apliquen los límites para la realización de operaciones con terceros no socios y contratación de personal asalariado, cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa, ésta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados, según el art. 14 de la LRF. En este sentido, ALGUACIL MARÍ, P. “Régimen Tributario I.”; *ob. cit*, pág. 198.

d) Otras causas:

- La participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10%, en el capital social de entidades no cooperativas⁷².
- La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que tal situación se restablezca en un plazo de seis meses.
- La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa alguna que lo justifique.
- La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

Señaladas las distintas causas de pérdida de la condición de cooperativas fiscales protegidas hemos de indicar, en cualquier caso, que la consecuencia más importante en relación a las cooperativas no protegidas es que éstas al no ser titulares de los beneficios fiscales que la Ley prevé, tributan por todos sus resultados al tipo general en el impuesto sobre sociedades (30 por ciento), no teniendo ninguna especialidad fiscal respecto del resto de tributos. En cualquier caso, cabe añadir, que la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida no tiene carácter definitivo, extendiéndose tan sólo al ejercicio económico en que la misma no cumple con los requisitos legalmente establecidos para gozar de dicha protección⁷³.

⁷² No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40% cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa. El problema, en estos casos, es que la utilización de una sociedad mercantil interpuesta puede coadyuvar a que la cooperativa funcione de forma contraria a los principios que la regulan. Por otra parte, esta prohibición puede penalizar la realización de estructuras empresariales mixtas (cooperativas y no cooperativas). Por dicha razón, se prevé que el Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.

⁷³ GARZÓN PÉREZ-SANTAMARÍA A. M. "Reglas especiales de tributación en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas", *ob. cit.*, págs. 19 a 20. En este sentido, la propia Resolución de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) de 22 de septiembre de 1994, señala que "si se produce la pérdida de la condición de fiscalmente protegida, ésta puede recuperarse si se vuelven a cumplir dichos requisitos y condiciones". Véase, a ALGUACIL MARÍ, P. "Régimen Tributario I", *ob.cit.* pág. 200.

1.2.1. COOPERATIVAS PROTEGIDAS. BENEFICIOS FISCALES

Este es el régimen que la Ley considera básico y común, y es por tanto aplicable a la generalidad de cooperativas, salvo que incurran en causa de pérdida de la condición. Con él se intenta cumplir el mandato constitucional de protección al fenómeno cooperativo, en atención a los fines de política económica y social que con dicha forma societaria se pueden alcanzar⁷⁴.

Las cooperativas protegidas fiscalmente aparecen reguladas en el artículo 6 de la LRFC, donde se las define como aquellas entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia, y no incurran en las causas previstas en el artículo 13 de la LRFC⁷⁵.

Las cooperativas protegidas, es decir las que se ajustan a los principios de la LC o las Leyes Autonómicas correspondientes pueden gozar en consecuencia, de los beneficios previstos en el artículo 33 de LRFC, que actúan como normas de incentivo en los diferentes tributos, tanto estatales como locales.

En los TRIBUTOS ESTATALES, se establecen los siguientes beneficios:

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP/AJD) se prevé una exención de los actos y contratos relacionados con: actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones; adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.

⁷⁴ ALGUACIL MARÍ, P., "Régimen tributario I."; *ob. cit.*, pág. 195.

⁷⁵ En la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia se consideran cooperativas protegidas a los efectos de la Ley de régimen fiscal las siguientes: de viviendas; de servicios; de transportistas; de seguros; sanitarias; de enseñanza; de crédito.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido (también, IVA), las entidades cooperativas no tienen ninguna particularidad específica, al no aplicarse a las mismas ningún tratamiento especial con respecto al resto de tipos societarios. No obstante, existen dos exenciones aplicables que podrían ser aplicables: la relativa a los servicios prestados por entidades sin finalidad lucrativa a sus miembros, así como la relacionada con servicios de asistencia social.

En el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), y sin perjuicio de la mayor precisión que hagamos, es donde encontramos mayores singularidades. Así, cabe destacar la relativa a la diferenciación de bases en función de los resultados cooperativos o extracooperativos y la distinta aplicación de tipos de gravamen. Las cooperativas protegidas gozan también de otro beneficio fiscal relevante en el IS, se trata de la libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas. Este beneficio fiscal se reconoce también en el impuesto, en cualquier caso, y, con carácter general, para las empresas de reducida dimensión⁷⁶.

Además, e indudablemente, junto a las ventajas fiscales específicas recogidas en la LRFC, cabe indicar que las cooperativas fiscalmente protegidas pueden disfrutar también de los beneficios regulados en el propio TRLIS, dentro del régimen general, así como de los contemplados dentro del régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión, siempre y cuando dichos beneficios no sean incompatibles con los establecidos en la LRFC⁷⁷.

⁷⁶ La cantidad deducible en concepto de libertad de amortización, no podrá exceder, en cualquier caso, del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al fondo de reserva obligatorio y participaciones del personal asalariado.

⁷⁷ Entre los beneficios fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión podemos citar, entre otros: la libertad de amortización asociada a un incremento de plantilla; la libertad de amortización para inversiones de escaso valor; la amortización del inmovilizado material nuevo; la dotación por posibles insolvencias de deudores, y el tipo de gravamen reducido.

En el ámbito de la TRIBUTACIÓN LOCAL, la Ley establece una bonificación del 95 por ciento de la cuota y, en el caso en que proceda, de los recargos en los tributos locales detallados a continuación:

- Bonificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Pese a la existencia de esta bonificación, cabe indicar, no obstante, que en la práctica ésta no supone ninguna ventaja específica para las cooperativas, y ello porque la mayoría de los sujetos que desarrollan actividades económicas en España, no resultan efectivamente gravados por el impuesto⁷⁸.

- Bonificación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Esta bonificación afectara a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra. El objetivo es generar una rebaja del impuesto para las empresas en que los inmuebles constituyen el propio objeto de la actividad y, al mismo tiempo, conseguir la promoción del cooperativismo agrario, como forma de mejorar el nivel competitivo de las explotaciones agrícolas⁷⁹.

1.2.2. COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS.

Por su parte, las cooperativas especialmente protegidas son aquellas a las que la Ley les otorga una protección más especial, en atención a su objeto social y a los socios que las constituyen. Dentro de ellas encontramos dos niveles a efectos de su clasificación: cooperativas especialmente protegidas de primer y de segundo grado.

⁷⁸ Dada la exención prevista en el art. 82 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que regula el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se prevé la exención, además de para determinadas entidades sin ánimo de lucro, para: las personas físicas, entidades sometidas al IS, sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. El efecto conseguido es la práctica desaparición del mismo para más del 90 por ciento de las empresas que desarrollan su actividad en España. En este sentido, GARZÓN PÉREZ-SANTAMARÍA A. M "Reglas especiales de tributación en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas", *ob. cit.*, págs. 21 a 31.

⁷⁹ Véase, a ALGUACIL MARÍ, P. "Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma", *ob.cit.*, págs. 33 a 40, donde analiza los distintos beneficios fiscales en los impuestos aplicables a las cooperativas.

A. DE PRIMER GRADO

La Ley 20/1990, en su artículo 7, hace una enumeración cerrada de las cooperativas especialmente protegidas de primer grado, estas son: cooperativas de trabajo asociado; cooperativas agrarias; cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; cooperativas del mar; cooperativas de consumidores y usuarios.

No sólo se ha de pertenecer a alguna de las categorías enumeradas sino además para poder disfrutar de los beneficios previstos se han de cumplir todos y cada uno de los requisitos contemplados en los artículos 8 a 12 de la LRFC, requisitos específicos y propios para cada una de las cooperativas determinadas. Así:

a) Cooperativas de trabajo asociado. Según el artículo 8 de la LRFC, deben:

- Asociar a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros.
- Respetar que el importe medio de las retribuciones totales efectivamente devengadas a los socios, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos, no excedan del 200 por ciento de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.
- Respetar que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 por ciento del total de socios. Si éstos son menos de 10, puede contratarse a un asalariado⁸⁰.

⁸⁰ El cálculo de este porcentaje se realizará en función del número de trabajadores y socios asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su permanencia efectiva en la misma. La cooperativa también puede contratar a trabajadores por cuenta ajena, mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, si el número de jornadas legales realizadas por los mismos durante el ejercicio económico no supera el 20% del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios. Para el cómputo de estos porcentajes no se tomarán en

b) Cooperativas agrarias. Se consideran especialmente protegidas las cooperativas agrarias que cumplan con los requisitos que vienen recogidos en el artículo 9 de la LRFC, así:

- Deben asociar a personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extiendan estatutariamente la actividad de la cooperativa⁸¹.
- Los sujetos mencionados en la realización de sus actividades agrarias han de respetar los siguientes límites:

1) Que las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión se consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa. No obstante, las cooperativas agrarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios sin que ello determine la pérdida de la condición de especialmente protegida.

2) Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por ciento del precio de

consideración: los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes; los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan; aquellos trabajadores asalariados que una cooperativa deba contratar por tiempo indefinido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 44 del Estatuto de los trabajadores, relativo a la sucesión de empresas; los socios en situación de prueba.

⁸¹ También podrán ser socios cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra protegidas, sociedades agrarias de transformación que reúnan los requisitos de la Disposición Adicional primera de la presente ley, en su apartado 3º), entes públicos, sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente estos y comunidades de bienes y derechos, que reúnan las condiciones del párrafo anterior, integradas exclusivamente por personas físicas.

mercado obtenido por los productos propios, o al 40 por ciento del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos.

c) Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra. Según el artículo 10 de la LRFC, se considerarán especialmente protegidas siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sus socios sean personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la cooperativa independientemente de que presten o no su trabajo en la misma. También podrán ser socios otras personas físicas que, sin ceder a la cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, presten su trabajo en la misma para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título⁸².
- Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20 por ciento del total de socios trabajadores. Sin embargo, si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado⁸³.
- Que no conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan, comercialicen con productos de explotación ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico al 5 por ciento del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa.
- Que el total importe de las bases imponibles del impuesto sobre bienes inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por

⁸² En calidad de cedentes de uso y aprovechamiento podrán, también, asociarse a la cooperativa, los entes públicos, las sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente estos, las comunidades de bienes y derechos, integradas por personas físicas, los aprovechamientos agrícolas y forestales, los montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga, regidas por el Derecho Civil o por el Derecho Foral. Quedan excluidas las sociedades agrarias de transformación.

⁸³ La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 40% del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores.

el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derecho de explotación, no exceda de 39.000 €.

- Que ningún socio ceda a la cooperativa tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de entes públicos o sociedades en cuyo capital los entes públicos participen mayoritariamente.

d) Cooperativas del mar. Los requisitos vienen regulados en el artículo 11 de la LRFC:

- Que asocien a personas físicas que sean pescadores, armadores de embarcaciones, titulares de viveros de algas o de cetáceos, mariscadores, concesionarios de explotaciones de pesca y, en general, a personas físicas titulares de explotación dedicadas a actividades pesqueras. También podrán ser socios otras cooperativas del mar especialmente protegidas, las comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas dedicadas a actividades pesqueras, las cofradías de pescadores, los entes públicos y las sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente los Entes Públicos.
- El volumen de ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico por cada uno de los socios no ha de superar el límite cuantitativo establecido en IRPF para aplicar el régimen de estimación objetiva. Aunque excepcionalmente puede superarse tal límite, siempre que el total de todas las ventas o entregas realizadas por los socios que superen el límite no exceda del 30 por ciento de las que correspondan al resto de socios⁸⁴.

⁸⁴ Respecto de este límite hemos, de tener presente que quedan excluidos de la consideración como socio a tales efectos las cofradías de pescadores, los entes públicos y las sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente entes públicos.

- Que en la realización de sus actividades pesqueras respeten los siguientes límites:
 - 1) Que las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa.
 - 2) Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por ciento del precio de mercado obtenido por los productos propios, o el 40 por ciento del mismo precio, si así los prevén los estatutos. Dicho porcentaje se determinará, independientemente para cada uno de los procesos señalados anteriormente, en los que la cooperativa utilice productos de terceros.

- e) Cooperativas de consumidores y usuarios. Se considerarán especialmente protegidas las que cumplan con los requisitos del artículo 12 de la LRFC:
 - Que asocien a personas físicas con el objeto de procurarles en las mejores condiciones de calidad, información y precio, bienes cuya entrega no esté gravada en el impuesto sobre el valor añadido al tipo incrementado.
 - Que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho no supere el límite establecido a los mismos efectos respecto de las cooperativas de trabajo asociado.
 - Que las ventas efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no excedan del 10 por ciento del total de las realizadas por las

cooperativas en cada ejercicio económico o del 50 por ciento, si así lo prevén sus estatutos.

Hemos de tener en cuenta, no obstante, que en los casos en que estas cooperativas tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo; y no excedan de los límites de las cooperativas de trabajo asociado respecto de la contratación de asalariados, no serán de aplicación estos límites, ni tampoco la causa de pérdida de la condición de protegida establecida en el artículo 13.10 de la LRFCA, que establece la imposibilidad de realizar con terceros más de un 50 por ciento del total de las operaciones de la cooperativa, así como impone la contabilización separada de sus resultados⁸⁵.

Delimitados los requisitos que la normativa establece en cada tipo de cooperativa seleccionada para poder disfrutar de la condición de especiales privilegiadas, cabe destacar el tratamiento fiscal aplicable a éstas. A este respecto, la Ley establece que gozarán, además de todos los beneficios fiscales ya vistos y reconocidos a las cooperativas protegidas, de otros beneficios fiscales adicionales, que se concretan en el art. 34 de la LRFCA.

De este modo, las cooperativas especialmente protegidas disfrutaban de una exención en el ITP/AJD, para todas aquellas operaciones de adquisición de bienes y derechos que sean destinados por la cooperativa directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios (art. 34.1 LRFCA).

Así mismo, en el IS podrán gozar de una bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, tanto la de resultados cooperativos como extracooperativos.

Por su parte, las cooperativas de trabajo asociado, fiscalmente protegidas (no necesariamente especialmente protegidas), que integren al menos un 50 por ciento de

⁸⁵ Véase, a ALGUACIL MARÍ, P. "Régimen Tributario I."; *ob. cit.*, págs. 201 a 207, donde analiza los requisitos de las cooperativas especialmente protegidas de primer grado.

socios minusválidos, y que acrediten que, en el momento de constituirse la cooperativa, dichos socios se hallaban en situación de desempleo, gozarán de una bonificación del 90 por ciento de la cuota íntegra del IS durante los cinco primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios⁸⁶.

Finalmente, las cooperativas agrarias, las de explotación comunitaria de la tierra y la de trabajo asociado dedicadas a la actividad agraria especialmente protegidas que sean consideradas “explotación agraria asociativa prioritaria”, según la Ley 19/1995 (art.14), disfrutarán de una bonificación del 80 por ciento de la cuota íntegra del IS⁸⁷.

B. DE SEGUNDO GRADO

El artículo 77.1 de la Ley 27/1999, de Cooperativas, las describe como entidades que se constituyen por al menos dos sociedades cooperativas con posibilidad de poder integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del 45 por ciento del total de los socios, así como los socios de trabajo, teniendo como objetivo promover, coordinar, y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos.

Las Sociedades Cooperativas de Segundo Grado (SCSG) constituyen uno de los instrumentos de integración tradicionalmente utilizado por las sociedades cooperativas para emprender procesos de concentración. Se puede decir que representa la manifestación más clara, tanto en su aspecto empresarial como en el económico, del principio de cooperación entre sociedades cooperativas, erigiéndose como una fórmula imprescindible para el desarrollo del cooperativismo actual.

Con relación a su fiscalidad, no cabe duda de que es el Impuesto sobre Sociedades el más representativo en este tipo de sociedades. Así, respecto a éste, las sociedades

⁸⁶ La ley de presupuestos generales del Estado podrá adecuar o suprimir esta bonificación en función de la evolución del mercado de trabajo (Disposición adicional 3ª LRFC).

⁸⁷ GARZÓN PÉREZ-SANTAMARÍA A. M “Reglas especiales de tributación en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas”, *ob. cit.*, págs. 31 a 32.

cooperativas de segundo grado pueden optar por tributar como simples sociedades cooperativas, acogiéndose entonces a la Ley 20/1990, o hacerlo como grupo cooperativo, amparándose en tal caso en el régimen especial de tributación consolidada establecido para este tipo social.

La opción de la tributación como simples sociedades cooperativas, les permite disfrutar, al igual que las sociedades de primer grado, de una serie de beneficios fiscales como consecuencia de la naturaleza social de las mismas. Además, e indudablemente, junto a las ventajas fiscales específicas recogidas en la LRFCE, podrían disfrutar también de los beneficios regulados en el propio TRLIS, dentro del régimen general, así como de los contemplados dentro del régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión, siempre y cuando dichos beneficios no sean incompatibles con los establecidos en la LRFCE.

El artículo 35 de la LRFCE, al hablar de este tipo de sociedades las califica como protegidas o no en función del tipo de sociedades cooperativas que la integran, si se ajustan o no a los principios y disposiciones legales, y no incurren en ninguna de las causas de pérdida de la condición de sociedad fiscalmente protegida señaladas en el artículo 13 de la misma.

Las sociedades cooperativas de segundo grado se clasifican en protegidas cuando asocien a cooperativas de primer grado protegidas; especialmente protegidas cuando las sociedades que integran son especialmente protegidas; y mixtas, cuando agrupen tanto a sociedades cooperativas de primer grado protegidas como especialmente protegidas. También puede ocurrir que la sociedad cooperativa de segundo grado asocie alguna sociedad cooperativa no protegida, e incluso alguna entidad no cooperativa, por lo que habría que considerarla como una sociedad no protegida a efectos fiscales.

Las sociedades cooperativas de segundo grado disfrutarán de beneficios fiscales distintos según su composición, así:

- Si está compuesta por sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, le será de aplicación los beneficios fiscales de éstas (art. 33 LRFCE). En términos generales, los

beneficios en el impuesto de sociedades: por un lado, aplicación de dos tipos de gravamen distintos, 20 por ciento para resultado cooperativo y el tipo general del 30 por ciento para el extracooperativo, y, por otro, libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de 3 años.

- Si está formada por sociedades especialmente protegidas, sus beneficios serán los que correspondan a éstas (art. 33 y 34 LRFC). Además de los anteriores, en el impuesto de sociedades disfrutarán de una bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra.
- Si asocia a sociedades cooperativas protegidas y especialmente protegidas, entonces se le aplicarán, además de los beneficios vinculados a las protegidas, una bonificación del 50 por ciento sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las sociedades especialmente protegidas.

Por lo demás, en las bases imponibles de las dotaciones obligatorias al fondo de reserva obligatorio y al fondo de educación y promoción, se podrán deducir a efectos de liquidación el 50 por ciento de la parte de los resultados que se destinen obligatoriamente al primero de ellos y el 100 por cien de la parte que se aplique obligatoriamente al segundo, situación ésta que no se produce en el resto de sociedades con las dotaciones a reservas.

Por lo demás, y tal y como ya hemos indicado, junto a la opción de la tributación como sociedades cooperativas individuales, las sociedades cooperativas de segundo grado pueden actuar como grupo cooperativo. El artículo 78 de la LC, lo define como el conjunto formado por varias sociedades cooperativas, cualquiera que sea su clase y la entidad cabeza de grupo que ejercita facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades.

La sociedad cooperativa de segundo grado será considerada entonces como grupo cooperativo a efectos fiscales, en la medida que esté constituida por sociedades

cooperativas de primer grado, las relaciones entre éstas se realicen por acuerdo paritario y libre, y además, exista un acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto⁸⁸.

El régimen de tributación consolidada del Impuesto de Sociedades para las sociedades cooperativas de segundo grado, cuando actúen como grupo cooperativo, es opcional, e implica que las sociedades cooperativas de primer grado no tributarán como entidades individuales, siendo necesario para su aplicación el acuerdo de las Asambleas Generales de las sociedades cooperativas de base. Será la sociedad cooperativa de segundo grado la encargada de solicitar al Ministerio de Economía y Hacienda la aplicación de dicho régimen, ostentando así la representación a efectos de gestión, liquidación y recaudación del impuesto ante la Administración Tributaria.

En cualquier caso, los grupos cooperativos no precisan determinar una base imponible consolidada de grupo, sino que cada una de las sociedades integrantes ha de calcular la suya propia, centrándose la liquidación del impuesto en la fijación de la cuota íntegra consolidada positiva o negativa⁸⁹.

1.2. ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La especial incidencia del Impuesto sobre Sociedades y la relevancia de las particularidades que presenta este impuesto con relación a las sociedades cooperativas, exige detenernos en el análisis de ciertas cuestiones referidas al mismo. Tal y como hemos indicado, el régimen previsto en la LRFIC en relación con el Impuesto sobre Sociedades es un régimen especial, aplicándose a las cooperativas, subsidiariamente, en todo lo no previsto en éste, lo dispuesto en la normativa general (TRLIS). También es posible, tal y

⁸⁸ En este sentido, véase el art. 1 del Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas.

⁸⁹ En este sentido, véase a GARRIDO PULIDO T.; PUENTES POYATOS, R. y NAVARRO HERAS E.; "Fiscalidad de las sociedades cooperativas de segundo grado", *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, nº 91, 2007, págs. 62 a 79. Cuando una SCSG sea calificada como no protegida, no gozará de ventajas fiscales, aunque estará sujeta a las reglas especiales o técnicas aplicables para la determinación del Impuesto sobre Sociedades, recogidas en el artículo 15 a 29 de la LRFIC.

como hemos precisado, la aplicación a las cooperativas de algunos de los regímenes especiales previstos en la normativa general, como el de empresas de reducida dimensión, si cumplen los requisitos para ello, y no se determina incompatibilidad en la LRFC.

Las especialidades que la LRFC establece respecto al régimen general del IS se producen en aspectos relativos con la base y la cuota del impuesto. Algunas de estas especialidades no son sino meras normas de ajuste, en los términos ya vistos en la primera parte de este trabajo. En otros casos, el tratamiento específico reviste la naturaleza de beneficio fiscal. El problema está, no obstante, en poder diferenciar en determinados casos la verdadera naturaleza y finalidad de la norma reguladora (fiscal o extrafiscal).

Con respecto a las especialidades relativas a la base del impuesto, cabe recordar que, en términos generales, y según el art. 10 de la LIS, la base imponible se determina partiendo del resultado contable y realizando sobre éste los ajustes que la ley fiscal imponga. De este modo, en la calificación y cuantificación de la base imponible y respecto al régimen general del impuesto, hay dos aspectos a tener en cuenta previstos por la LRFC: uno relativo a la valoración de las operaciones cooperativizadas; y, otro, a las partidas que componen la base.

Respecto a la valoración de las operaciones cooperativizadas resulta imprescindible en primer término precisar el concepto de éstas. Las operaciones cooperativizadas son las operaciones de compra a los socios de bienes o servicios, o de venta o prestación de servicios a éstos en el desarrollo de la actividad económica habitual de la cooperativa. El artículo 15 de la LRFC establece que las operaciones realizadas por la cooperativa con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado. El valor de mercado es el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones. De este modo, en relación a las actividades de comercialización o transformación realizadas, cuando no se produzcan operaciones significativas entre partes independientes dentro de la zona en que conforme a sus normas estatutarias actúe la cooperativa, el valor de mercado de las entregas

efectuadas por los socios se determinará rebajando del precio de venta obtenido por ésta el margen bruto habitual para estas actividades⁹⁰.

Por lo demás, y respecto a los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo, el valor de mercado se calculará, por ejemplo, conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de la actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena. Por su parte, la cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, se valorarán, en su caso, por la renta usual de la zona para dichas cesiones.

Cuando se traten de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias, o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará éste último. En las cooperativas agrarias se aplicará este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para que los socios realicen o entreguen a la cooperativa⁹¹.

En segundo lugar, y respecto a las partidas que componen la base imponible cabe señalar que la principal característica que presenta la LRFC respecto de la determinación de la base imponible del IS (art.16) es que hace una consideración separada de las partidas que componen los resultados cooperativos y los extracooperativos, dado que ambos resultados son objeto de contabilidad separada (salvo disposición en contrario, prevista en

⁹⁰ GARZÓN PÉREZ-SANTAMARÍA A. M “Reglas especiales de tributación en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas”, *ob .cit*, págs. 6 a 13; donde analiza y especifica las normas de ajuste respecto del impuesto sobre sociedades que prevé la LRFC, en cuanto a la liquidación del mismo por las sociedades cooperativas.

⁹¹ GARZÓN PÉREZ-SANTAMARÍA A. M “Reglas especiales de tributación en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas”, *ob .cit*, pág. 15.

los estatutos sociales). En este sentido, y antes de revisar cada una de estas bases, resulta necesario destacar dos cuestiones comunes.

Por un lado, y con carácter general es preciso recordar que resulta necesario imputar además de los gastos específicos necesarios para la obtención de los ingresos cooperativos, o extracooperativos, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.

Por otro lado, y a efectos de liquidación, cabe señalar que la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se ha de minorar en el 50 por ciento de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al fondo de reserva obligatorio.

Referidas estas cuestiones previas, y centrándonos ya en la forma de determinación de los resultados hemos de distinguir los elementos que forman parte de los ingresos y de los gastos cooperativos de cada una de las bases. Así, y respecto a la base imponible de resultados cooperativos, delimitamos ingresos y gastos.

A efectos fiscales, se consideran como ingresos cooperativizados los establecidos en el artículo 17 de la LRF: los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios (es una de las principales partidas de ingresos); las cuotas periódicas satisfechas por los socios; las subvenciones corrientes; las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean de aplicación; los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas; y, los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

De acuerdo con ello, computados los ingresos obtenidos por la cooperativa, serán éstos minorados por las partidas de gastos a las que la Ley atribuye expresamente el carácter de deducibles. En este sentido, cabe indicar, en primer lugar, que a las cooperativas les serán deducibles todos los gastos contemplados en la normativa general del IS, que, como regla general, coincidirán con la imputación contable, salvo las reglas de

ajuste establecidas por la Ley. Debe tenerse en cuenta, en cualquier caso, que se considerarán afectos al resultado cooperativo (art. 16.4 LRFC): la parte de los gastos generales de la cooperativa que, según criterios de imputación fundados, les corresponda a los ingresos cooperativos; así como los gastos específicos necesarios para la obtención de dichos ingresos.

Además de lo expuesto, los artículos 18 y 19 de la LRFC precisan determinados gastos deducibles, así: el importe (valorado a precio de mercado) de las prestaciones de trabajo; las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios y los bienes cuyo goce el socio cede a la cooperativa; la cuantía deducible de la dotación al fondo de educación y promoción que no puede exceder en cada ejercicio económico del 30 por ciento de los excedentes netos del mismo; y, los intereses devengados por socios y asociados tanto en relación a sus aportaciones al capital social (obligatorias o voluntarias), como los derivados de retornos cooperativos integrados en el fondo especial, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España vigente en la fecha de cierre del ejercicio económico, y no se vea incrementado en más de tres puntos para los socios y cinco para los asociados⁹².

Por lo demás, no se consideran deducibles para la determinación de la base imponible, según el artículo 20 de la LRFC: las cantidades distribuidas entre los socios a

⁹² Actualmente, el art. 48 de la LC, establece un límite de 6 puntos sobre el interés legal del dinero. Véase a, ALGUACIL MARÍ, P., "Régimen Tributario II."; *ob. cit.*, págs. 211 a 220. En cuanto a los intereses abonados a los socios por sus aportaciones al capital social, cabe destacar la STS de 31 de julio de 2000 en la que se indica que "la subsistencia de la aludida consideración de gasto fiscalmente deducible de los intereses abonados a los socios de la cooperativa por sus aportaciones al capital social, es consecuencia lógica de su propia naturaleza. Estos intereses no son expresión de beneficio alguno de la entidad, nada tiene que ver con el resultado próspero o adverso, de la misma, no significan, por tanto, retribución ninguna con cargo a beneficios como sucede con los accionistas en las sociedades anónimas, en que el devengo de dividendos depende de los beneficios y es variable y proporcional al número de acciones que se posean. El cooperativista, en suma, no tiene derecho a una participación en las ganancias de la cooperativa por sus aportaciones al capital social, sino que, simplemente, percibe por ellas un interés desvinculado de los posibles beneficios de aquélla. Véase, MORILLAS JARILLO, M. J, *Las sociedades cooperativas*, *ob. cit.*, págs. 127 a 177. El mismo autor, recoge la STS de 26 de febrero de 1990 (Sala 4ª) relativa a los retornos cooperativos, donde se dice que " los retornos en concepto de beneficios obtenidos y en proporción a la actividad desarrollada en una cooperativa de producción se hallan sujetos a la previa determinación de aquellos beneficios, mediante la oportuna operación de balance debidamente aprobado por el ente cooperativo y a la concreción del porcentaje asignable a cada socio cooperativista en función de la actividad desarrollada por el mismo".

cuenta de sus excedentes; ni el exceso de valor asignado en cuenta a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y renta de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado. Tampoco serán gastos deducibles los gastos y disminuciones patrimoniales realizados en relación con el fondo de educación y promoción, dado que las dotaciones realizadas al mismo, ya han sido gasto deducible. Si no fuera así, se daría una doble deducción⁹³.

Junto a la base imponible derivada de los resultados cooperativos, se ha de determinar la procedencia de los resultados extracooperativos. Los resultados extracooperativos son considerados, tanto aquellos procedentes de los incrementos y disminuciones del patrimonio, como los que derivan de los ingresos extracooperativos.

Son resultados extracooperativos los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con no socios (a excepción de determinados supuestos para las cooperativas de crédito); aquellos que derivan de inversiones o participaciones financieras en sociedades no cooperativas; y, los que proceden de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa (no se consideran incluidos en este último supuesto, los resultados obtenidos por las secciones de crédito derivados de operaciones activas con socios). A los resultados extracooperativos se les aplica el tipo general de gravamen, debiendo contabilizarse separadamente (art. 21 LRFC).

Por su parte, los incrementos y disminuciones patrimoniales son las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, según el artículo 22 de la LRFC. No se consideran incrementos patrimoniales: ni las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social, las cuotas de ingreso y las deducciones en aportaciones obligatorias efectuadas por los socios en los supuestos de baja de los mismos en la

⁹³ Específicamente, no serán deducibles: los gastos corrientes de formación, educación y promoción cultural; los gastos de conservación, reparación y amortización de los bienes de inmovilizados afectos al fondo; las pérdidas producidas en la transmisión de esos mismos bienes; las subvenciones, donaciones y ayudas recibidas para el cumplimiento de los fines del fondo; las sanciones disciplinarias impuestas por la cooperativa a sus socios; los rendimientos financieros de las materializaciones previstas en el art.19.3, de la LRFC; los beneficios derivados de la enajenación de bienes del inmovilizado afecto al fondo.

cooperativa, destinadas al fondo de reserva obligatorio; ni la compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas; ni los resultados de la regularización de los elementos del activo, cuando así lo disponga la ley especial que la autorice. Del mismo modo, no tendrán la consideración de disminución patrimonial: las reducciones del capital social por baja de los socios.

Por otro lado, y dado que la LRFC no manifiesta expresamente las partidas que a efectos de la determinación del resultado extracooperativo pueden considerarse como gastos deducibles, habrá que remitirse a los gastos específicos para la obtención de los ingresos extracooperativos, y a la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponde a los gastos generales de la cooperativa.

Llegados al punto de concreción de las dos bases imponibles: de resultados cooperativos y extracooperativos, la cuota íntegra del IS no se obtiene sino aplicando a cada una de las bases, sean estas positivas o negativas, los tipos de gravamen que correspondan. En este caso, el 20 por ciento para los resultados cooperativos (el 25 por ciento para las cooperativas de crédito), siempre que la cooperativa se encuentre en alguno de los dos niveles de protección que la Ley establece, y del 30 por ciento, para los extracooperativos (art. 23 LRFC). La suma del resultado de aplicar a las bases liquidables resultantes, los tipos impositivos que correspondan, tiene la consideración de cuota íntegra si tal resultado es positivo; si el resultado fuera negativo, el importe del mismo puede ser compensado con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente siguientes.

Una vez determinada la cuota íntegra se han de practicar las deducciones y bonificaciones que procedan de acuerdo con el régimen general del impuesto. Cabe recordar al respecto, que si se trata de una cooperativa especialmente protegida, sobre la cuota íntegra total (derivada de resultados cooperativos o extracooperativos) se practicará una bonificación del 50 por ciento de su importe (art. 34.2 LRFC)⁹⁴.

⁹⁴ ALGUACIL MARÍ, P., "Régimen Tributario II."; *ob. cit.*, págs. 220 a 224. Se puede consultar el artículo de TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas", *Revista de*

Como vemos, y en definitiva, podemos señalar que las peculiaridades existentes en el Impuesto sobre Sociedades con relación a las sociedades cooperativas se concretan en una serie de disposiciones normativas, que sin un específico deslinde, responden: bien a la necesidad de ajuste de la capacidad económica de la cooperativa, impuesta por su propia naturaleza y limitaciones estructurales; o bien al deseo de beneficiar mediante medidas de ahorro fiscal al tipo societario cooperativo, en atención a la idoneidad que éste presenta para el logro de distintos objetivos constitucionales de carácter económico o social.

2. COMPATIBILIDAD CON LA NORMATIVA COMUNITARIA: CAMBIOS DE POSTURA

Tal y como se ha planteado anteriormente las medidas fiscales de incentivo han sido enjuiciadas a la luz de las ayudas Estado, compatibles o incompatibles con el mercado común. En este sentido, el régimen fiscal especial de las cooperativas españolas ha sido recientemente puesto en cuestión por una Decisión de la Comisión europea (Decisión de 15 de diciembre de 2009, C 22/2001). Ésta se enmarca, en cualquier caso, en un conjunto de procedimientos y pronunciamientos de las autoridades europeas alrededor de esta cuestión, no sólo en nuestro país sino también en Italia, Francia, Noruega.

Los pronunciamientos más relevantes relacionados con esta materia, versan sobre: los aspectos relacionados con el apoyo al sector agrícola, los rendimientos de las operaciones con socios, la tributación integrada sociedad/socio, y el tratamiento de las dotaciones a fondos irrepartibles. Veamos por separado cada uno de estos aspectos.

a) Medias de apoyo al sector agrícola.

Centrando la problemática, la Decisión que ahora se analiza enjuicia las medidas de apoyo al sector agrícola establecidas en distintas normativas, poniendo en cuestión la

economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA), nº 69, 2010, págs. 57 a 69; dedica un apartado a analizar el impuesto de sociedades comparándolo con la regulación general que tiene hoy día dicho impuesto. Según dicho autor, el régimen fiscal especial ya no es tan favorable para las cooperativas de cómo lo fue en 1990, sobre todo porque la tributación de las sociedades en España se ha aligerado hasta equipararse casi al de las cooperativas; en algunos extremos sería más beneficioso para ellas que se les aplicara el régimen general, sobre todo el de las empresas de reducida dimensión dentro de cuyos parámetros se encuentran la inmensa mayoría de ellas.

compatibilidad del tratamiento fiscal de las cooperativas españolas con el régimen europeo de ayudas de Estado. Esta Decisión ha sido recurrida ante el Tribunal de la Unión Europea. Y aunque por el momento la Decisión no despliega efectos jurídicos directos importantes sobre dicho régimen fiscal, coloca a éste en una posición complicada⁹⁵.

La trascendencia de esta Decisión, y sus posibles efectos sobre las normativas internas exige efectuar una exposición de sus antecedentes y pronunciamientos acerca del régimen fiscal de las cooperativas agrarias españolas. La disposición adicional 15ª de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, vetó a las cooperativas la posibilidad que antes tenían de suministrar o distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros, y les obligaba a constituir a tal efecto una entidad mercantil que tributara al tipo general del IS. Esta disposición fue modificada por el Real Decreto Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte, que eliminó para las cooperativas agrarias la prohibición de distribuir directamente a terceros no socios gasóleo B, sin que eso supusiera la pérdida de la condición de cooperativas especialmente protegidas o protegidas. Finalmente, por Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad, se admitió para las cooperativas agrarias la posibilidad de distribuir cualquier producto petrolífero a terceros, no solo gasóleo B.

Las medidas introducidas en el RDL 10/2000 que modificaban la LRFC fueron objeto de análisis por la Comisión europea, tras la denuncia presentada por la asociación madrileña y la federación catalana de empresarios de estaciones de servicio, quienes consideraban que constituían medidas selectivas o ayudas de Estado. La Comisión se pronunció en Decisión adoptada el 11 de diciembre 2002, estimando que dichas medidas no constituían ayuda con arreglo al art. 87.1 del TCE, dadas las peculiaridades del régimen fiscal aplicable en el IS a las cooperativas agrarias, en comparación con el régimen general

⁹⁵ Véase a, ALGUACIL MARÍ, P. "Condiciones del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas", *Revista de economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 69, 2010, págs. 27 a 29. Puede consultarse asimismo el trabajo de HINOJOSA TORRALVO, J. J., "Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿A qué juega la Unión Europea?", *ob.cit.* págs. 78 a 84, quien se pronuncia sobre el cuestionamiento del régimen fiscal de las cooperativas en España ante la Unión Europea.

del impuesto. La Decisión fue recurrida ante el Tribunal de primera instancia de la Unión Europea, que dictó Sentencia el 12 de diciembre de 2006.

La sentencia anula el artículo 1 de la Decisión de 11 de diciembre de 2002, en la medida en que declara que las modificaciones realizadas por el artículo 1 del RDL 10/2000, que modifica la LC, y la LRFC, no constituyen una ayuda con arreglo al art. 87.1 del TCE. El motivo fundamental por el que se procede a la anulación es la falta de motivación en lo que respecta a los beneficios fiscales que afectan a los ITP/AJD, Actividades Económicas y Bienes Inmuebles. Dicha sentencia considera que la Comisión no ha fundamentado suficientemente que las medidas impugnadas no tuvieran carácter selectivo. El Tribunal considera que la Comisión había fundamentado la inexistencia de ventaja en el IS, pero no en los beneficios aplicables en el resto de Impuestos. En segundo lugar, opina sobre el carácter selectivo de las medidas y su adecuación a la naturaleza y economía del sistema. En su opinión, la Comisión no incluye ningún elemento que permita apoyar el razonamiento de que las medidas están basadas en la lógica o naturaleza del sistema.

El Tribunal, por tanto, anula la Decisión y ordenó la emisión de una nueva; mandato que se ha cumplido con la citada Decisión de 15 de diciembre de 2009. En ella la Comisión ha cambiado radicalmente de posición respecto de su postura inicial, declarando que las medidas controvertidas constituyen ayuda de Estado incompatible, y exigiendo su recuperación.

Aunque la primacía del Derecho europeo como ordenamiento independiente del Derecho interno, no suponga la nulidad de la norma válida de acuerdo con los parámetros de éste, en la medida en que el fundamento del Derecho comunitario descansa, en último término, sobre las propias Constituciones nacionales, lo cierto es que sí puede acarrear la inaplicación de dicha norma por incompatibilidad con sus mandatos, según Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004⁹⁶. Por ello, el entramado jurídico que gira alrededor de las

⁹⁶ ALGUACIL MARÍ, P. "Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma", *ob.cit.*, págs. 9 a 15. Siguiendo con la Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004 expresa que "producida la integración debe destacarse que la Constitución no es el marco de validez de las normas comunitarias, sino el propio Tratado, si bien la Constitución exige que el ordenamiento aceptado como consecuencia de la

ayudas de Estado, se está haciendo cada vez más complejo y la jurisprudencia, obligada a analizar caso por caso, está complicando su correcta comprensión.

b) Los rendimientos de las operaciones con socios.

En relación a esta cuestión, la Comisión ha considerado que no habría excepción, y por lo tanto, no existiría ventaja, en el caso de un tratamiento diferenciado para los rendimientos derivados de las operaciones con socios, y así lo ha manifestado en relación con el tratamiento de retorno en el régimen italiano, y con aplicación del tipo de gravamen especial en el caso de las cooperativas españolas protegidas.

En el régimen fiscal italiano las cooperativas pueden deducir como gasto el importe del retorno (o no incluir en sus ingresos el descuento) hecho a sus socios. La Comisión aceptó las argumentaciones del Gobierno italiano, y consideró: que efectivamente era correcto considerar el retorno como un coste para la cooperativa; que en la medida en que provengan de beneficios derivados de operaciones con socios, suponen el reembolso de un precio excesivo para la consecución del principio mutual; que es posible aceptar que la deducción responde a la lógica de la integración del impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya que el retorno tributa en el socio.

Si la no tributación del retorno en la cooperativa se considera una norma técnica, no puede entenderse que la tributación a un tipo inferior al general, como ocurre en España, del retorno “no distribuido” (que son los rendimientos de operaciones con socios por encima del valor de mercado) sea una norma de incentivo. Todo lo más, será una medida que suaviza, pero no elimina, la doble imposición que se produce en esa parte del rendimiento de la cooperativa⁹⁷.

cesión sea compatible con sus principios y valores básicos. La cesión impone límites inevitables a las facultades soberanas del Estado, aceptables únicamente en tanto el Derecho europeo sea compatible con los principios fundamentales del Estado social y democrático de derecho establecido por la Constitución nacional”.

⁹⁷ Así parece entenderlo la Comisión en la Decisión de 15 de diciembre 2009, que señala que: “Asimismo, conviene precisar que no se incluye entre los privilegios fiscales de dichas cooperativas el tipo reducido de 20 por ciento aplicado sobre la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos (porque

c) El marco de referencia: tributación integrada socio/sociedad o únicamente la cooperativa.

La Comisión se ha pronunciado sobre este aspecto en su Decisión de 11 de diciembre de 2002. En general, estima que el régimen fiscal de cooperativas no constituye ayuda de Estado, dadas las peculiaridades de dicho régimen fiscal, comparándolo con el régimen general del impuesto.

En relación con la bonificación aplicable a las cooperativas especialmente protegidas, de un 50% de su cuota, considera que los beneficios fiscales no pueden desconectarse del coste fiscal de los retornos en la renta del socio cooperativista en el IRPF, que tiene unas características completamente distintas al dividendo en una empresa capitalista. La atenuación en doble imposición efectuada en la relación sociedad capitalista/socio no tiene contrapartida en la sociedad cooperativa/socio cooperativista (retorno cooperativo), por lo cual el retorno tiene una mayor carga fiscal que el dividendo. El beneficio que pudiera obtener la cooperativa por la deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades queda corregido por la doble imposición con respecto al IRPF, que se aplica al socio de la cooperativa y su incremento de tributación por esa vía.

Por lo tanto, en esta Decisión se parte, por un lado del marco de referencia de la tributación conjunta socio/sociedad, como punto de comparación válido en la tributación

están relacionados con las actividades llevadas a cabo con sus miembros)". Debe señalarse la contradicción de esta doctrina con la emanada por el Órgano de Vigilancia en relación con la medida noruega. En 1992 se aprobó en este país un régimen para cooperativas agrícolas, pesqueras y de consumo que les permitía deducirse en la base del impuesto la parte de sus beneficios (siempre que se tratara de beneficios derivados de operaciones con socios y de cooperativas que operaran mayoritariamente con socios) que se aportara al capital social. Se establecía un límite del 15% de los beneficios netos anuales. El régimen fue suprimido para el ejercicio 2006, y en la Ley de presupuestos para el 2007, el gobierno noruego se propuso reintroducir el mismo régimen, ligeramente modificado. Pues bien, el Órgano de Vigilancia lo calificó, de ayuda incompatible. En este sentido, véase el trabajo de ALGUACIL MARÍ, P. "Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas", *ob. cit.*, págs. 35 a 37. Y también, en relación con la medida noruega, señala que la deducción en la base imponible era para la capitalización de beneficios derivados de operaciones con socios, y sólo para cooperativas que operaran prevalentemente con socios. Quizá la clave de que este aspecto no se haya tenido en cuenta sea el hecho de que no resulta evidente que dichos retornos capitalizados se imputaran fiscalmente al socio. En efecto, la Decisión señala al respecto que "basándose en la información disponible, el Órgano de Vigilancia no puede excluir la existencia de supuestos en que el capital no sea gravado ni en manos de la cooperativa, ni en las manos de los miembros".

de la renta de sociedades; y, por otro, de la existencia de diferencias objetivas en el retorno respecto de los dividendos, diferencias que podían suponer una mayor carga fiscal conjunta, que justificaría un tratamiento diferente, en la medida en que en este punto cooperativas y sociedades de capital no están en la misma situación legal.

En la Decisión de 15 de diciembre de 2009, la Comisión vuelve sobre la cuestión y cambia radicalmente de posición, modificando el marco de referencia, que pasa de ser la tributación integrada cooperativa/socio a únicamente la referida a la cooperativa, así entiende que “la ventaja debe examinarse a nivel de la cooperativa y no de sus miembros, pues la cooperativa sigue siendo el sujeto relevante en este análisis”⁹⁸.

d) El tratamiento de las dotaciones a fondos irrepartibles.

La fundamentación de dicho tratamiento se realiza sobre todo en relación con la tesis de la integración de la tributación sociedad/socio, ya que la irrepartibilidad de la reserva impide generar capacidad económica al socio.

En primer lugar, y a diferencia de lo que ocurría en materia de deducibilidad del retorno, la Comisión considera que el sistema de referencia es el Impuesto sobre Sociedades (y no la tributación integrada sociedad/socio). Añade que en la medida en que la cooperativa opera con no socios, una parte de esas dotaciones serán resultado de los beneficios derivados de dichas operaciones, con lo que están en la misma situación legal que los de las empresas de capital. Sin embargo, reconoce la diferencia existente con los rendimientos derivados de operaciones con socios y que no se han distribuido como retorno, y por tanto entiende que podría no calificarse su deducción como ayuda de Estado. Niega por completo que la integración de la tributación cooperativa/socio pueda justificar la deducción de las dotaciones a estas reservas, ya que en su opinión dicha integración no se deriva de la lógica del sistema de tributación de sociedades y, en particular, no implica que sólo deba gravarse la renta que pueda llegar al socio.

⁹⁸ ALGUACIL MARÍ, P. “Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas”, *ob. cit.*, pág. 37.

En segundo lugar, considera que el tratamiento constituye una ventaja porque entiende que el carácter obligatorio de las dotaciones, e irrepartible de las reservas, no impide que sean equivalentes a las reservas obligatorias de las sociedades de capital. La desventaja se da para los socios, no para las cooperativas que salen financieramente reforzadas. Y la deducibilidad de dichas dotaciones puede colocar a las cooperativas en situación de ventaja competitiva.

También en el caso español, la Comisión considera que estas reservas no se diferencian de las reservas legales impuestas a las sociedades de capital. Aunque, es cierto que las reservas legales constituyen una cláusula generalizada en el régimen jurídico de las sociedades de cualquier tipo, la Comisión ha obviado las consecuencias jurídicas del carácter indivisible o irrepartible de las establecidas para las cooperativas. Y lo ha hecho poniendo el marco de referencia en la cooperativa y no en la tributación integrada cooperativa/socio⁹⁹.

En el IS español, como en el del resto de países de nuestro entorno, el objetivo es el gravamen a cuenta de la capacidad económica manifestada por la persona física, y así lo pone de manifiesto la existencia de cláusulas para atenuar o eliminar la doble imposición. La Comisión, en definitiva, para determinar la existencia de una excepción, no ha utilizado el criterio del objetivo de la misma, como impone la doctrina jurisprudencial, ya que el IS español intenta constituir una pieza del gravamen conjunto sociedad/socio.

Este pronunciamiento desconoce, que gran parte de las dotaciones a dicha reserva se realizarán con resultados de operaciones con socios (y así lo dispone la normativa cooperativa) y que, según la propia doctrina de la Comisión, dichos resultados sí merecen

⁹⁹ ALGUACIL MARÍ, P. "Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas", *ob. cit.*, págs. 38 a 47. En este sentido, la Comisión considera que el tratamiento de las dotaciones a la reserva indivisible italiana, podrían ser consideradas compatibles, teniendo en cuenta las exigencias del principio de mutualidad; porque la promoción de la mutualidad a través del modelo cooperativo puede verse como un objetivo de interés común. La Comisión califica la medida como destinada a compensar determinadas cargas específicamente impuestas a las cooperativas. Sin embargo, en la Decisión de 15 de diciembre de 2009, sobre el caso español, la Comisión no se pronunció sobre esta posible compatibilidad, a pesar de que el tratamiento fiscal español de la dotación al fondo de reserva irrepartible guarda evidentes similitudes con el de la reserva indivisible italiana.

un tratamiento particular. Ahora bien, el porcentaje de deducción de la dotación al fondo de reserva obligatorio coincide, no por casualidad, con el máximo de operaciones con terceros que pueden realizar las cooperativas, en general el 50 por ciento¹⁰⁰.

En definitiva, la Comisión en la Decisión de 2009 no debería haberse pronunciado de nuevo sobre el régimen fiscal de las cooperativas en el IS porque el tribunal no lo ha cuestionado. La Comisión da por cierto que los beneficios del impuesto en relación con las materias expuestas, son posteriores a la incorporación de España a la Unión europea, sin embargo, estos beneficios existían antes de 1986¹⁰¹. El asunto, como vemos, no está aún resuelto, sin bien podemos comprobar la clara tendencia de las instituciones comunitarias (o al menos, de alguna de ellas) a reducir las medidas de beneficio fiscal, en general y a las sociedades cooperativas, en particular.

¹⁰⁰ Véase, a ALGUACIL MARÍ, P. “Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas”, *ob. cit.*, pág. 39.

¹⁰¹ El art. 11 del Decreto 888/1969, de 9 de mayo, del estatuto fiscal de las cooperativas, establecía para las cooperativas protegidas una exención total durante los primeros diez años de funcionamiento y, una bonificación del 50% de la cuota con carácter permanente a partir de ese momento, y este estatuto estuvo vigente hasta que fue derogado por el de 1990. Por lo que hay que considerar que este beneficio formaba parte del ordenamiento jurídico con el que España se incorporó a la Unión europea, y lo aceptó como válido entonces, conforme a sus propios principios y reglas, por tanto, no debe ser considerado ayuda de Estado. En este sentido, véase el trabajo de TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *ob. cit.*, págs. 60 a 63.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La entidad cooperativa se crea para desarrollo de su fin de ayuda mutua y la gestión del servicio en favor y beneficio de sus socios. En su origen se encuentra la satisfacción de las necesidades de naturaleza económica, social y cultural de sus miembros; dónde la contribución de sus asociados en la actividad real, como proveedores o consumidores de bienes y servicios, nos vincula con su carácter mutua. Las cooperativas centran su interés en crear ventajas para sus socios, mediante la eliminación de los intermediarios especulativos, a diferencia de las sociedades mercantiles cuyo objetivo es la maximización de beneficios. Se han ido convirtiendo en organizaciones cada vez más complejas, sujetas a un número creciente de imperativos administrativos, técnicos y financieros.

SEGUNDA.- Las cooperativas deben actuar sobre la base de los mismos principios económicos que cualquier otra empresa, lo único específico son los principios cooperativos, que son pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores y constituyen la esencia de su función económica y social. Estos principios afectan tanto a su funcionamiento interno como a sus relaciones externas. El problema se encuentra a la hora de incorporar tales pautas de actuación en las legislaciones internas (mercantiles, fiscales, contables...), siendo frecuente fijar un amplio margen para constituir cooperativas: bien próximas al modelo mutua más tradicional y restrictivo en sus operaciones con terceros, o bien más abierto y flexible (así, mayoritariamente en las legislaciones autonómicas).

TERCERA.- Las cooperativas desarrollan su actividad en un entorno cambiante, debiendo disponer de ventajas competitivas que les permitan hacer frente a los retos que se les presentan, para alcanzar dichos objetivos han tenido que adoptar decisiones encaminadas a la realización de procesos de integración o concentración económica, como son la constitución de Sociedades Cooperativas de Segundo Grado y las fusiones. Otro de los elementos fundamentales para el desarrollo de esas ventajas es la transmisión del conocimiento sobre la tecnología y los mercados, a través de innovaciones de producto, proceso o gestión.

CUARTA.-La forma cooperativa permite el logro de importantes objetivos de política económica y social, reconocidos constitucionalmente, de este modo: constituye un instrumento útil para la redistribución de la renta, en la medida en que permite el acceso a los medios de producción y de consumo, de forma democrática, por parte de las clases sociales menos favorecidas. Esto se consigue por la conjunción de su carácter mutual y el juego de los principios cooperativos, y en especial por su específica forma de distribuir los beneficios, que supone una transformación de la estructura socio-económica.

QUINTA.-En atención a la naturaleza específica de la cooperativa y su idoneidad como tipo social para el logro de distintos objetivos de protección constitucional, la legislación cooperativa ha ido incluyendo disposiciones de fomento y protección. El fundamento político que nutre el fomento a la cooperativa no es otro que las ventajas implícitas existentes en este modo de organización. Hoy en día existe un consenso, auspiciado por las principales organizaciones internacionales, sobre la necesidad de crear un marco jurídico favorable para las cooperativas, y una legislación específica inspirada en la definición, los valores y los principios contenidos en la Declaración sobre la Identidad Cooperativa de la ACI. Los instrumentos que se están diseñando para ello, deben conducir a una paulatina armonización de las legislaciones de todo el mundo, según las peculiaridades y situación de cada Estado. Aunque, ello choca con reticencias de algunos gobiernos, dado que pudiera significar la pérdida o desvirtuación de las peculiaridades y tradiciones legislativas.

SEXTA.- La política fiscal puede ser un instrumento eficaz para fomentar y desarrollar el modelo cooperativo en atención a la función económica y social que pueden desarrollar. Esa labor de fomento debe ir encaminada a cubrir las deficiencias y limitaciones estructurales a las que aquéllas están sometidas. Pero la aplicación efectiva de medidas de política fiscal se encuentra con importantes obstáculos para su adopción, referidos principalmente a la dificultad de deslinde entre las normas de ajuste, y las de mero beneficio tributario que pueden generar distorsiones en la competencia.

SEPTIMA.- La mayor parte de la doctrina financiero-tributaria se muestra favorable al desarrollo de normas que permitan amoldar la regulación tributaria general a las cooperativas, corrigiendo para ello las diferencias o desigualdades de partida que tengan influencia en el ámbito fiscal. Así, las normas tributarias, y entre ellas las que otorgan beneficios fiscales, pueden ser utilizadas legítimamente como instrumento eficaz para dar cumplimiento a previsiones constitucionales, y no podrá, en tales supuestos, hablarse de privilegios contrarios al principio de generalidad en el levantamiento de las cargas públicas, siempre que resulten eficaces y eficientes en la consecución del objetivo propuesto. El problema surge a la hora de articular tales mecanismos de control.

OCTAVA.- Otro de los problemas que en la actualidad presenta el régimen fiscal de las cooperativas es el relativo a su compatibilidad con el régimen de las ayudas de Estado selectivas en la Unión Europea. En ningún precepto del Tratado de la Unión Europea se contiene una definición de qué es ayuda de Estado, esta ausencia provoca una importante inseguridad jurídica. En este punto el único elemento o criterio tenido en cuenta por la Comisión es la operatividad de la cooperativa con socios o principio de mutualidad, no teniendo en cuenta ninguna otra característica justificadora de un tratamiento especial. El entramado jurídico que gira alrededor de las ayudas de Estado, se está haciendo cada vez más complejo, siendo la jurisprudencia, la obligada a analizar caso por caso, con criterios, muchas veces divergentes.

NOVENA.- El régimen fiscal para las cooperativas ya no es tan favorable de cómo lo fue inicialmente, sobre todo porque la tributación de las sociedades en España se ha aligerado hasta equipararse casi al de las cooperativas. Es lo que ocurre con el régimen societario, siendo más beneficioso para ellas que se les aplicara el régimen general sobre todo el de las empresas de reducida dimensión. Por otro lado, y en cuanto a su enjuiciamiento comunitario, las restantes medidas fiscales de nuestra normativa (exenciones y bonificaciones en ITP/AJD, IBI, e IAE) parece que, en general, superarían dicho control: por un lado, por la existencia de buena parte de los beneficios fiscales de las cooperativas en el momento en que España ingreso en la Unión Europea; por otro, dada la escasa cuantía del gasto fiscal que ello supone, dado que algunos de los

beneficios fiscales de las cooperativas difícilmente superan el límite de *minimis* establecido por la propia Unión Europea.

DÉCIMA.- Las peculiaridades existentes en el Impuesto sobre Sociedades con relación a las sociedades cooperativas se concretan en una serie de disposiciones normativas, que sin un específico deslinde de una u otra categoría, responden bien a la necesidad de ajuste de la capacidad económica de la cooperativa, impuesta por su propia naturaleza y limitaciones estructurales; o bien al deseo de beneficiar mediante medidas de ahorro fiscal al tipo societario cooperativo, en atención a la idoneidad que éste presenta para el logro de distintos objetivos constitucionales de carácter económico o social.

DECIMOPRIMERA.- El trato fiscal favorable a las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, considerado por la Comisión Europea, no lo es tanto, si al desgranar las normas que componen tal régimen, se comparan con la regulación general que tiene hoy en día dicho impuesto, así: la norma en virtud de la cual las operaciones entre cooperativas y sus socios deben ser valoradas a precio de mercado es hoy día una regla que se aplica con carácter general a todas las sociedades (según el art. 16 del TRLIS). Por tanto, no existe en este extremo trato alguno de favor a las cooperativas; como tampoco existe en la necesidad de distinguir entre resultados cooperativos y extracooperativos, ya que supone un coste añadido para estas entidades, que necesitan llevar una doble contabilidad.

DECIMOSEGUNDA.- En cuanto a la libertad de amortización de los activos adquiridos en los tres primeros años no resulta tan diferente del trato que reciben las pequeñas y medianas empresas en el IS (art. 109 del TRLIS); y en la consideración como gasto de la dotación al FEP, o de parte del FRO, tampoco es exclusiva de las cooperativas; así los tipos de gravamen que soportan las cooperativas son muy parecidos a los que soportan las pequeñas y medianas empresas. Por lo demás, las reglas sobre compensación de pérdidas es claramente desfavorable a las cooperativas que solo disponen de tres años para compensarlas, mientras que los sujetos pasivos del IS disponen de quince años (art.25.1 Texto refundido del impuesto).

DECIMOTERCERA.- Finalmente podemos decir que las bonificaciones de que gozan las cooperativas especialmente protegidas o las cooperativas de trabajo asociado no son un caso aislado, ya que en el Derecho español está lleno de exenciones y bonificaciones al igual que en el resto de los Estados de la Unión Europea; y en cuanto a la inexistencia de la deducción por doble imposición para los retornos cooperativos era una medida claramente desfavorable para las cooperativas frente al régimen general que permitía esta deducción en los dividendos o reparto de beneficios del resto de entidades, aunque en este supuesto, el régimen general se ha acercado al especial de las cooperativas, porque ahora en el IRPF no se permite la deducción por doble imposición de dividendos a cambio de una tributación proporcional, en vez de progresiva de éstos.

BIBLIOGRAFÍA

ALGUACIL MARÍ, P., “Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma”, *Instituto de estudios fiscales*, doc. nº 2/11, 2001, págs. 9 a 40.

-“Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas”, *Revista de economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 69, 2010, págs. 27 a 47.

-“Régimen Tributario I.”; en *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*; FAJARDO GARCÍA, G. (Coordinadora); Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

-“Régimen Tributario II.”; en *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*; FAJARDO GARCÍA, G. (Coordinadora); Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

BEL DURÁN, P., y AUSÍN GÓMEZ, J. M; “Contribución de las sociedades cooperativas al desarrollo territorial”, *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, nº 92, 2007, págs. 43 a 65.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte general*, Civitas, 6ª Edición, Madrid, 2002.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, “Sobre fomento de las cooperativas en Europa”, *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones*, Bruselas, 2004, COM (2003) 18, págs. 4 a 17.

ESCRIBANO LOPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.

FAJARDO GARCÍA, G., “Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas”; en *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*; FAJARDO GARCÍA, G. (Coordinadora); Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1993.

GARCÍA JIMÉNEZ, M., “La necesaria armonización internacional del Derecho Cooperativo: El caso español”, *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, nº 102, 2010, págs. 84 a 86.

GARRIDO PULIDO, T., PUENTES POYATOS, R. y NAVARRO HERAS, E., “Fiscalidad de las sociedades cooperativas de segundo grado”, *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, nº 91, 2007, págs. 62 a 79.

GARZÓN PÉREZ-SANTAMARÍA, A.M., “Reglas especiales de tributación en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas”, *Guía fiscal de cooperativas, Cátedra de economía social de la Universidad de Murcia*, 2010, págs. 5 a 32.

GÓMEZ APARICIO, P., y MIRANDA GARCÍA, M., “Sobre el régimen económico y financiero particular de las sociedades cooperativas”, *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, nº 90, 2006, págs. 45 a 47.

HINOJOSA TORRALVO, J. J., “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿A qué juega la Unión Europea?”; *Revista de economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 69, 2010, págs. 75 a 84.

LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

-*Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.

MARCUELLO SERVÓS, C., y SAZ GIL, M. I.; “Los principios cooperativos facilitadores de la innovación: Un modelo teórico”, *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, nº 94, 2008, págs. 61 a 74.

MATEO RODRIGUEZ, L., "Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas". *Primeros encuentros cooperativos de la Universidad del País Vasco. Servicio de publicaciones del Gobierno Vasco*, Vitoria, 1986, pág. 163.

MERINO JARA, I., "El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado", *Revista de economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 66, 2009, págs. 111 a 124.

MORILLAS JARILLO, M. J., *Las sociedades cooperativas*, Iustel, Portal Derecho, S.A, Madrid, 2008.

MOZAS MORA, A., y PUENTES POYATOS, R., "La responsabilidad social corporativa y su paralelismo con las sociedades cooperativas", *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, Nº 103, 2010, págs. 75 a 100.

PANIAGUA ZURERA, M., "Cooperación, mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa"; en: *Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*; JIMÉNEZ SANCHEZ, G. (Coordinador); Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2005.

- "La legislación cooperativa estatal"; en: *Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*; JIMÉNEZ SANCHEZ, G. (Coordinador); Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2005.

- "La reforma de la legislación cooperativa estatal: La Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas"; en: *Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*; JIMÉNEZ SANCHEZ, G. (Coordinador); Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2005.

- "Origen y evolución de las sociedades cooperativas"; en: *Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*; JIMÉNEZ SANCHEZ, GUILLERMO (Coordinador); Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2005.

PASTOR SEMPERE, C., “Régimen económico y financiero I. Capital social, reservas y financiación”; en *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*; FAJARDO GARCÍA, G. (Coordinadora); Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

PEREZ ROYO, F., “Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas”, *Revista de economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº extraordinario, octubre 1987, pág. 69.

PUNTES POYATOS, R., y VELASCO GÁMEZ, M. M., “Importancia de las sociedades cooperativas como medio para contribuir al desarrollo económico, social y medioambiental, de forma sostenible y responsable”, *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, nº 99, 2009, págs. 104 a 129.

PUNTES POYATOS, R.; ANTEQUERA SOLIS, J. M., y VELASCO GÁMEZ, M., “Las sociedades cooperativas de segundo grado y su relación jurídica con socios”, *Revista de estudios cooperativos (REVESCO)*, nº 93, 2007, págs. 98 a 138.

RODRIGO RUIZ, M. A., “Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas”, *Revista de economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 47, Extraordinario, 2003, págs. 202 a 214.

ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, Ediciones Ceac, S.A, Barcelona, 1982.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *Revista de economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, nº 69, 2010, págs. 57 a 69.

VICENT CHULIA, F., “Situación actual de las cooperativas en el marco constitucional español: legalidad autonómica, estatal y fiscal”, *Revista de economía pública, social y cooperativa (CIRIEC-ESPAÑA)*, núm. extraordinario, octubre 1987, págs. 37 y ss.