

HAGEN HENRÿ
CARLOS VARGAS VASSEROT
(Coordinadores)

UNA VISIÓN COMPARADA E INTERNACIONAL
DEL DERECHO COOPERATIVO
Y DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y SOLIDARIA
LIBER AMICORUM PROFESOR DANTE CRACOGNA

AGUILAR RUBIO, MARINA
ALCALDE SILVA, JAIME
ARNÁEZ ARCE, VEGA M.^a
ATXABA RADA, ALBERTO
COLÓN MORALES, RUBÉN
DE SOUZA, LEONARDO R.
DOUVITSA, IFIGENIA
FERNÁNDEZ ANDREANI, PATRICIA
FERNÁNDEZ QUINTAS, GRACIELA
FICI, ANTONIO
GADEA SOLER, ENRIQUE
GARCÍA MÜLLER, ALBERTO
HENRÿ, HAGEN
HERNÁNDEZ AGUILAR, ORISEL
HERNÁNDEZ CÁCERES, DANIEL
HIEZ, DAVID

KUMAR PADMANABHAN, SANTOSH
KURIMOTO, AKIRA
MACIAS RUANO, ANTONIO JOSÉ
MEIRA, DEOLINDA
MIRANDA, JOSÉ EDUARDO
MONTIEL VARGAS, ANA
NARANJO MENA, CARLOS
RAICHAKOWSKI GONZÁLEZ, HERNANDO E.
REYES LAVEGA, SERGIO
RODRÍGUEZ MUSA, ORESTES
SÁNCHEZ BOZA, ROXANA
SANTANA FÉLIX, JUAN ENRIQUE
SARMIENTO REYES, ANTONIO JOSÉ
TADJUDJE, WILLY
TORRES MORALES, CARLOS
VARGAS VASSEROT, CARLOS

**UNA VISIÓN COMPARADA E INTERNACIONAL
DEL DERECHO COOPERATIVO
Y DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y SOLIDARIA**

LIBER AMICORUM PROFESOR DANTE CRACOGNA

HAGEN HENRÿ
CARLOS VARGAS VASSEROT
(Coordinadores)

UNA VISIÓN COMPARADA E INTERNACIONAL
DEL DERECHO COOPERATIVO
Y DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y SOLIDARIA
LIBER AMICORUM PROFESOR DANTE CRACOGNA

AGUILAR RUBIO, MARINA
ALCALDE SILVA, JAIME
ARNÁEZ ARCE, VEGA M.^a
ATXABA RADA, ALBERTO
COLÓN MORALES, RUBÉN
DE SOUZA, LEONARDO R.
DOUVITSA, IFIGENIA
FERNÁNDEZ ANDREANI, PATRICIA
FERNÁNDEZ QUINTAS, GRACIELA
FICI, ANTONIO
GADEA SOLER, ENRIQUE
GARCÍA MÜLLER, ALBERTO
HENRÿ, HAGEN
HERNÁNDEZ AGUILAR, ORISEL
HERNÁNDEZ CÁCERES, DANIEL
HIEZ, DAVID

KUMAR PADMANABHAN, SANTOSH
KURIMOTO, AKIRA
MACIAS RUANO, ANTONIO JOSÉ
MEIRA, DEOLINDA
MIRANDA, JOSÉ EDUARDO
MONTIEL VARGAS, ANA
NARANJO MENA, CARLOS
RAICHAKOWSKI GONZÁLEZ, HERNANDO E.
REYES LAVEGA, SERGIO
RODRÍGUEZ MUSA, ORESTES
SÁNCHEZ BOZA, ROXANA
SANTANA FÉLIX, JUAN ENRIQUE
SARMIENTO REYES, ANTONIO JOSÉ
TADJUDJE, WILLY
TORRES MORALES, CARLOS
VARGAS VASSEROT, CARLOS

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970/932720407.

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial.
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos

Esta publicación es parte del proyecto I+D+i PID2020-119473GB-I00 orientado a Retos de la Sociedad, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ titulado "Las empresas sociales. Identidad, reconocimiento de su estatuto legal y propuestas para su regulación"; y del PPIT-UAL, Junta de Andalucía-FEDER 2021-2027.

Programa: 54.A del Grupo de Investigación SEJ-200 de la Junta de Andalucía ("Derecho Público y Privado de la Economía Social y de la Innovación Tecnológica") y del Centro de Investigación en Derecho de la Economía Social y de la Empresa Cooperativas (CIDES) de la Universidad de Almería (España).

Ayuda PID2020-119473GB-I00 financiada por



PPIT-UAL, Junta de Andalucía-FEDER 2021-2027. Programa: 54.A



© Copyright by
Los autores
Madrid

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

ISBN: 978-84-1170-712-1
Depósito Legal: M-33319-2023

ISBN electrónico: 978-84-1170-783-1

Preimpresión por:
Besing Servicios Gráficos S.L.
e-mail: besingsg@gmail.com



Índice

Prólogo	1
Foreword	5
Semblanza académica y profesional del Profesor Dante Cracogna	7
Professor Dante Cracogna's personal and professional curriculum vitae ...	11

Bloque I

Parte general

Capítulo 1. Quel droit coopératif? Un assemblage d'idees, reques d'ailleurs.....	17
Hagen Henry	
Capítulo 2. La renovación democrática y el límite del mandato.....	37
Carlos Torres Morales	
Capítulo 3. Consideraciones para la regulación de un tipo societario moderno de sociedad cooperativa: los valores y principios cooperativos como límite del principio de la autonomía de la voluntad de los socios	53
Enrique Gadea Soler	

Capítulo 4. La realización de valores de uso como elemento identitario del modelo empresarial cooperativo	75
Rubén Colón Morales	
Capítulo 5. The distinction between cooperative surplus and corporate profit as an evidence of the non-profit purpose of cooperatives.....	95
Deolinda Meira	
Capítulo 6. Enseñanzas del maestro Cracogna y sus efectos inspiradores	111
Juan Enrique Santana Félix	
Capítulo 7. Sociedad posmoderna y crisis de valor: la utopía axiológica del cooperativismo como fuente de inspiración para la (re) construcción del <i>fraternae et socialis hominis</i>	121
José Eduardo de Miranda	
Capítulo 8. La función social como principal justificación de un régimen fiscal adecuado para las cooperativas.....	137
Marina Aguilar Rubio	
Capítulo 9. La naturaleza jurídica de la cooperativa	155
Orestes Rodríguez Musa / Orisel Hernández Aguilar	
Capítulo 10. Adopción y evolución del principio de interés por la comunidad en el seno de la alianza cooperativa internacional	171
Daniel Hernández Cáceres	

Capítulo 11. Los enredos jurídicos del derecho cooperativo y el derecho de la economía social y solidaria.....	199
---	------------

Willy Tadjudje

Capítulo 12. La autoayuda y la ayuda mutua, un doble valor cooperativo	209
---	------------

Antonio José Macías Ruano

Bloque II

Derecho comparado e internacional

Capítulo 13. La empresa social en la legislación y en las políticas de la UE	231
---	------------

Antonio Fici

Capítulo 14. Asian co-operative laws from developmental state and norm localization perspectives.....	257
--	------------

Akira Kurimoto

Capítulo 15. La legislación cooperativa enfocada en abordar los retos globales en torno a la Agenda 2030 de las Naciones Unidas (ODS)	273
--	------------

Graciela Fernández Quintas

Capítulo 16. Una mirada comparada a las instituciones públicas para el desarrollo cooperativo en Hispanoamérica	289
--	------------

Jaime Alcalde Silva

Capítulo 17. La realización de cooperativas transfronterizas en el Mercosur: el siguiente paso en un legado.....	317
---	------------

Leonardo Rafael de Souza

Capítulo 18. El impuesto sobre la renta y las cooperativas: observaciones preliminares sobre el regimen fiscal de 50 países.....	335
Ifigeneia Douvitsa / Hagen Henry	
Capítulo 19. Aproximaciones al derecho cooperativo comparado: un enfoque empirico del séptimo principio cooperativo y su presencia en la legislación latinoamericana	357
Carlos Naranjo Mena	
Capítulo 20. Cooperatives & public international law: causes and consequences.....	379
Santosh Kumar Padmanabhan	
 Bloque III <i>Parte especial</i> 	
Capítulo 21. Las empresas sociales con forma mercantil como parte de la economía social. Propuestas de regulación en España y análisis crítico del anteproyecto de Ley Integral de Impulso de la Economía Social	395
Carlos Vargas Vasserot	
Capítulo 22. Los clubes de barrio como entidades de economía social y solidaria.....	423
Alberto García Muller	
Capítulo 23. Quel modèle de cooperatives comme support des plateformes cooperatives?	441
David Hiez	

Capítulo 24. El régimen disciplinario en las cooperativas en relacion con el procedimiento sancionatorio	459
Ligia Roxana Sánchez Boza	
Capítulo 25. Las cooperativas, los sindicatos y la negociacion colectiva en Uruguay	479
Sergio Reyes Lavega	
Capítulo 26. Las cooperativas sociales de servicios para trabajadores y la necesidad de un marco legal adecuado para su funcionamiento	495
Antonio José Sarmiento Reyes	
Capítulo 27. Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social.....	509
Vega María Arnáez Arce / Alberto Atxabal Rada	
Capítulo 28. Las cooperativas de múltiples partes asociadas con finalidad social y las cooperativas multiactivas. Expresiones de un nuevo y viejo cooperativismo en Argentina	531
Patricia A. Fernández Andreani	
Capítulo 29. Las políticas públicas para las cooperativas en el Paraguay.....	551
Hernando Esteban Raichakowski González	
Capítulo 30. Análisis legal de la figura de las empresas de inserción en España	569
Ana Montiel Vargas	
Listado de publicaciones del Profesor Dante Cracogna ordenadas por materias	591
Índice General	615

CAPÍTULO 8

La función social como principal justificación de un régimen fiscal adecuado para las cooperativas¹

MARINA AGUILAR RUBIO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Almería*

Sumario. 1. La cooperativa como forma societaria con valores. 2. Argumentos para el reconocimiento de un régimen fiscal específico a las sociedades cooperativas. 2. 1. La cuestión del ánimo de lucro. 2.2. Argumentos que tradicionalmente sustentan la existencia de un régimen fiscal especial de las cooperativas. 3. La función social de las cooperativas como justificación de un sistema fiscal particular. 4. Conclusión. 5. Bibliografía.

1. LA COOPERATIVA COMO FORMA SOCIETARIA CON VALORES

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

¹ Estudio realizado en el marco del Proyecto de I+D+i de generación de conocimiento «frontera» del Plan Andaluz de Investigación, Desarrollo e Innovación (PAIDI 2020), que tiene por título “La reformulación de los principios cooperativos y su adaptación estatutaria para satisfacer las actuales demandas sociales, económicas y medioambientales” (PY20_01278, IUSCOOP) y se desarrolla en el seno del Centro de Investigación CIDES de la Universidad de Almería.

de constitución y la capacidad de gestión; o las propias necesidades económicas del proyecto.

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

Un aspecto decisivo a tener en cuenta son los impuestos que se relacionan con cada forma jurídica. Los regímenes fiscales de tributación pueden ser distintos para las diferentes formas de empresa y las cooperativas, justamente, deben tener un régimen tributario propio, acorde con su régimen económico y con los fines que cumple. Para el profesor Cracogna, “la cuestión de fondo consiste en que se le otorgue a las cooperativas el tratamiento fiscal que corresponde a su naturaleza; es decir que no se las confunda con empresas de capital lucrativo y por esa vía se pretenda gravarlas de igual modo que a éstas. No se trata de brindarles un trato preferencial sino de considerarlas según sus propias características y de no tratar igual a empresas diferentes” (Cracogna, 2015: 28). También se ha defendido la clasificación de las propias cooperativas de modo que algunas puedan ser acreedoras de una especial protección fiscal por la condición de sus socios o por la escasez de sus recursos (Sanz Jarque, 1994: 272). Es un hecho que la fiscalidad constituye uno de los elementos condicionantes de las decisiones de los agentes económicos que provocan la aparición de economías de opción a nivel internacional (Alguacil Marí, 2010: 2).

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

De hecho, el séptimo de los principios cooperativos instaurado en el Congreso Centenario de la Alianza Cooperativa Internacional de 1995 es el principio de preocupación por la comunidad. Según la ACI, “la misión principal de las cooperativas es satisfacer las necesidades y aspiraciones socioeconómicas de sus miembros y de las comunidades a las que sirven, mediante una empresa de propiedad conjunta y gestionada democráticamente” (ACI, 2020:

3, la cursiva es mía). Esto es, existen principalmente para el beneficio de sus socios pero, en la medida en que éstos están unidos a un espacio geográfico, no pueden quedar al margen de las comunidades de sus socios y este principio aparece también vinculado a los deseos que los pioneros de Rochdale expresaban entre sus objetivos y planes en los primitivos Estatutos, en los que además de distribuir los artículos para la vida corriente en un almacén, la cooperativa de consumidores que se pone en marcha se propone construir viviendas, fabricar bienes para facilitar el trabajo a los socios desempleados o cultivar tierras con la misma finalidad (Chaterina, 2015: 39). Pero, incluso antes de que surgiera la cooperativa de Rochdale, los precursores del cooperativismo moderno (Owen, Fourier y otros) mostraban ya una preocupación por la promoción de la sociedad en su conjunto (Hernández Cáceres, 2021: 3-6). Y ello conduce necesariamente a una responsabilidad de la cooperativa en lo que se refiere al desarrollo económico, social y medioambiental (ACI, 2016: 94-100).

El profesor Cracogna reflexionó sobre el sentido y ámbito principio de preocupación por la comunidad afirmando que las cooperativas responden a las necesidades de sus socios cuando lo hacen de forma coherente con el desarrollo de sus comunidades, entendido ese desarrollo como sostenible, es decir, en armonía con el medio ambiente y en beneficio también de las futuras generaciones. Además, la comunidad de referencia no es únicamente la comunidad local, sino también la internacional, “ya que el desarrollo local no puede lograrse sin preservarse la sostenibilidad mundial o, lo que es peor, a costa de ella”. Así, señaló que la sostenibilidad presenta diversas formas y aunque se trate de dar preferencia a la sostenibilidad económica, esto es, el mantenimiento y desarrollo de la propia empresa en el tiempo, ésta carece de sentido y finalidad desde el punto de vista cooperativo sin la sostenibilidad social. Incluso va más allá, al considerar que ambas, la económica y la social, dependen de la sostenibilidad ambiental, sin la que no podrían existir ni sobrevivir (Cracogna, 2014, 16-19). Más recientemente ha señalado que este Séptimo principio es el más viejo puesto que “se halla contenido en la entraña misma de las cooperativas, aun cuando no estuviera expresamente enunciado” ni incorporado al elenco de los principios cooperativos hasta 1995 (Cracogna, 2022: 21).

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

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

En todo caso, hay que recordar aquí que, como se encarga de mostrar la ACI, las cooperativas se basan en los valores de autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad y que, al igual que sus fundadores, los miembros cooperativos creen en los valores éticos de honestidad, actitud receptiva, responsabilidad social y respeto hacia los demás, lo que hacen a esta forma social merecedora de un trato singular². No obstante, parece oportuno recordar que los principios cooperativos de la ACI no son normas jurídicas propiamente dichas y, por sí mismos, carecen de fuerza normativa, hasta que no se produzca su incorporación en la legislación cooperativa correspondiente (Vargas Vasserot *et al.*: 2017: 26).

2. ARGUMENTOS PARA EL RECONOCIMIENTO DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECÍFICO A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Evidentemente, me cuento entre los partidarios del reconocimiento de una fiscalidad especial para las cooperativas, pero considero que si ésta quiere ser efectiva, debe estar basada en fundamentos que reúnan dos características: por un lado, deben ser fundamentos constatables en la realidad, es decir, razones que no sean fruto de planteamientos teóricos o de las apariencias, sino de los hechos, esto será lo que les dote de fuerza; y, por otro lado, deben ser argumentos con la trascendencia suficiente como para que el resto del grupo social, y en especial el resto de empresas, tolere la existencia de unos sujetos concretos (cooperativas y sociedades laborales) que no paguen tantos impuestos como los demás o que los paguen de otra manera. De no justificarse el trato fiscal diferenciado con unos argumentos suficientemente sólidos, siempre se le acusará de favorecer una posición de competencia desleal para estas entidades frente al resto de sociedades que actúan en el mercado³.

² ACI (1995). *Declaración sobre la identidad cooperativa. Contexto histórico y relevancia mundial para hoy*. <https://www.ica.coop/sites/default/files/news-item-attachments/25-anniversary-concept-note-final-draft-es-854566612.pdf>.

³ Podemos tomar como ejemplo la ley española de régimen fiscal de las cooperativas (Ley 2071990). En su exposición de motivos plantea diversos argumentos para justificar el régimen fiscal especial que prevé y lo hace en los siguientes términos: «las sociedades cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por parte del legislador quien, consciente de sus características especiales como entes asociativos y de su función social, les ha reconocido desde antiguo, determinados beneficios fiscales [...] en atención a su función social, actividades y características [...]». Y también «en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las

2.1. LA CUESTIÓN DEL ÁNIMO DE LUCRO

A lo largo de la vida del cooperativismo se ha defendido a menudo que la cooperativa es una entidad sin ánimo de lucro convirtiéndose esta idea en uno de los argumentos principales para defender la ausencia de gravamen sobre la cooperativa porque es la forma de justificar el trato fiscal favorable y porque se exige para que pueda acceder a ciertos beneficios fiscales. Con base en la idea del mutualismo cooperativo surgió el concepto de *acto cooperativo* para identificar la actividad de la cooperativa con sus socios, concepto definido por Salinas Puente como «un acto colectivo, patrimonial y no oneroso» (1954: 150). A partir de esta primera utilización del concepto, éste fue ampliamente recogido por la doctrina e introducido normas cooperativas latinoamericanas (Brasil, Argentina, Uruguay, Honduras, Colombia, México, Paraguay, entre otros)⁴. Sin embargo, parece que en la actualidad la cuestión de la concurrencia o no de ánimo de lucro en la cooperativa se considera bastante superada al entenderse mayoritariamente que el beneficio es normal en la existencia y pervivencia de cualquier sociedad actuante en el mercado y la justificación del régimen fiscal diferenciado hay que buscarla en otros argumentos.

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

2.2. ARGUMENTOS QUE TRADICIONALMENTE SUSTENTAN LA EXISTENCIA DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS COOPERATIVAS

Las principales justificaciones para la existencia de un tratamiento fiscal propio para las cooperativas encontrados en las diferentes legislaciones y en

personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad [...], por su actuación en estos sectores, por la capacidad económica de sus socios y el mayor acercamiento al principio mutualista, disfruten de unos beneficios adicional».

⁴ Sobre la doctrina del acto cooperativo se puede ver Cracogna, 1986. Sus notas características podrían resumirse en éstas: los sujetos del acto cooperativo son necesariamente una cooperativa y sus miembros; debe formar parte del cumplimiento del objeto de la cooperativa; se celebra en el interior de la cooperativa, no es una operación de mercado; su función económica es la ayuda mutua y no tiene naturaleza contractual; por último, se celebra en cumplimiento de un acuerdo asociativo, no es una operación aislada.

los análisis doctrinales se pueden sintetizar en las cinco que siguen (Aguilar Rubio, 2021: 197-2016).

1.º La actividad que desarrollan:

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

Este argumento parece fácilmente rebatible acudiendo a un razonamiento bien simple: si la necesidad de apoyo tributario viene justificada por la actividad que se desarrolla, la protección se debería conceder a todas las entidades que actúen en ese sector de actividad, independientemente de cuál sea la forma jurídica que adopten (sociedad cooperativa, sociedad anónima, sociedad limitada u otra) (Alonso Rodrigo, 2001: 43).

2.º La operativa mutualista que las caracteriza:

El requisito de actuación mutualista de la cooperativa y la limitación legal de sus operaciones con terceros constituye una especialidad de funcionamiento cooperativo en tanto en cuanto es una limitación que puede no existir para otras sociedades, y en consecuencia, puede tenerse en cuenta al elaborar un régimen fiscal que se acomode a sus especialidades.

Sin embargo, debemos ser cautos a la hora de esgrimir este argumento para un trato fiscal favorable, porque la tendencia actual en el mundo cooperativo, tanto en lo que respecta a su actuación en el mercado como a su regulación, se dibuja precisamente hacia una cada vez mayor permisibilidad en el volumen de operaciones con terceros que, de estar totalmente prohibidas en la primitiva ortodoxia cooperativa, han pasado a amplios niveles de apertura. En términos generales, se reconoce que la limitación en la operatividad con terceros para estas sociedades fue una exigencia introducida por las sociedades no cooperativas para asegurar que los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas no les iban a servir para colocarse en una posición de competencia ventajosa en el mercado. Para un sector doctrinal, esta exigencia carece de sentido en un mercado tan globalizado como el actual, donde la aspiración de las empresas, sea cual sea su fórmula jurídica, es la de ampliar mercados, en ocasiones no sólo para crecer, sino simplemente para mantenerse (Paniagua Zurera, 1997: 204-205).

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

3.º Su menor capacidad económica:

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

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

Las cooperativas poseen unas características especiales de funcionamiento que justifican plenamente su tributación especial, como la configuración de su capital, la doble condición de socio y trabajador que concurre en sus miembros, sus reservas obligatorias específicas, etc. Como es un sujeto pasivo diferente no se puede hablar de discriminación positiva frente al resto de entidades⁵.

5.º La función social que cumplen

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

3. LA FUNCIÓN SOCIAL DE LAS COOPERATIVAS COMO JUSTIFICACIÓN DE UN SISTEMA FISCAL PARTICULAR

La función social se manifiesta en que las cooperativas son instrumentos básicos de creación de empleo, tanto en su modalidad de reflotamiento de empresas en crisis, como en el de creación de empresas nuevas. Esto es algo que muestran las cifras y que ha reconocido diversos informes y documen-

⁵ Gran parte de la doctrina fiscalista española defiende una fiscalidad específica que mitigue las cargas parafiscales que supone su régimen jurídico sustantivo. Entre otros muchos, Calvo Ortega, 2005; Tejerizo López, 2010 o yo misma en Aguilar Rubio, 2015, entre otros.

tos tanto internos de los distintos países como de la propia Unión Europea⁶. También es fundamental la aportación del cooperativismo al desarrollo. Es algo más que una mera afirmación teórica desde el momento en que la ONU reconoció el importante papel que juega el movimiento cooperativo en varios sectores sociales y económicos⁷.

También numerosas constituciones en todo el mundo reconocen esta función social como razón que justifica la especial tributación de las cooperativas. Así, en España, el art. 129.2 CE impone a los poderes públicos la obligación de promover eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentar las sociedades cooperativas mediante una legislación adecuada. Las Constituciones de Italia de 1947 (art. 45), Grecia de 1978 (art. 12.5 y 6) y Portugal de 1976 (art. 61, 80.f) y 85) también incluyen un mandato de fomento del cooperativismo, sin determinar, a priori, los medios para ello. El art. 19.4 de la Constitución búlgara de 1991 dice que «la ley establecerá las condiciones que conduzcan al establecimiento de cooperativas y otras formas de asociación de los ciudadanos y entidades corporativas en beneficio de la prosperidad económica y social». Fuera de esos casos, solo la Constitución de Serbia de 2006 garantiza la propiedad cooperativa en el art. 86. Y las leyes cooperativas de Francia o Alemania contienen referencias a la necesidad de satisfacción de necesidades sociales⁸.

Por su parte, en América, la Constitución Federal de Brasil de 1988 que en su art. 146.III.c) establece que corresponde a la Ley complementar “el adecuado tratamiento del acto cooperativo”. La Constitución de Paraguay de

⁶ Desde el Documento de consulta de la Comisión Europea *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, de 7 de diciembre de 2001; la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre *El fomento de las cooperativas en Europa*, de 23 de febrero de 2004 (COM/2004/0018 final); el Dictamen sobre distintos tipos de empresa de 1 de diciembre de 2009 (2009/C 318/05) y el Dictamen sobre *Cooperativas y reestructuración* de 25 de abril de 2012 (CCMI/093-CESE 1049/2012), ambos del Consejo Económico y Social Europeo. También del CESE; el Informe sobre *La contribución de las cooperativas a la salida de la crisis* del Parlamento Europeo de 12 de junio de 2013 (2012/2321/ (INI)); el Informe sobre *La evolución reciente de la Economía Social en la Unión Europea* de 2016 (CES/CSS/12/2016/23406); hasta el reciente Informe sobre *El futuro de las políticas europeas para la Economía Social: Hacia un Plan de Acción* de 2018 de *Social Economy Europe*.

⁷ Ya la Resolución de la Asamblea General de la Naciones Unidas de diciembre de 1968: *El papel del movimiento cooperativo en el desarrollo económico y social*, reconoce «el importante papel del movimiento cooperativo en el desarrollo de varios campos de la producción y distribución, incluyendo agricultura, ganadería y pesca, manufacturas, vivienda, crédito, educación y sanidad». Así también la Resolución de la Asamblea General de la Naciones Unidas 74/119, de 18 de diciembre de 2019, *Las cooperativas en el desarrollo social*, entre otras.

⁸ Ley n° 47-1775, de 10 de septiembre de 1947, sobre el Estatuto de la cooperación (art.1) de Francia y la Ley de Adquisiciones y Cooperativas Empresariales (§1 GenG) alemana.

1992, en su art. 113, bajo la rúbrica “Del fomento de las cooperativas” establece que “el Estado fomentará la empresa cooperativa y otras formas asociativas de producción de bienes y de servicios, basadas en la solidaridad y la rentabilidad social, a las cuales garantizará su libre organización y su autonomía. Los principios del cooperativismo, como instrumento del desarrollo económico nacional, serán defendidos a través del sistema educativo”. La Constitución Política de la República de Guatemala, en su art. 119. e), establece dentro de otras obligaciones del Estado “fomentar y proteger la creación y funcionamiento de las cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria”. La Constitución Política de Perú de 1993 contiene una sola referencia al tema cooperativo en su art. 17, con referencia al ámbito educativo, en tanto que la anterior, de 1979, era un caso paradigmático por la referencia al cooperativismo en numerosos artículos (arts. 18, 30, 112, 116, 157, 159, 162 y 15ª Disposición general y transitoria). La Constitución Bolivariana de la República de Venezuela de 1999 dispone de un conjunto de artículos el 70, 118, 184 y 308, que propician el fortalecimiento y desarrollo de expresiones asociativas y la consolidación de una economía de participación. La Constitución Política de la República de Costa Rica, en su art. 64 dispone que “el Estado fomentará la creación de cooperativas como medio para facilitar las mejores condiciones de vida de los trabajadores”. La Constitución de la República de Nicaragua, en el párrafo séptimo de su art. 5, 99 y 103 (reformados por la Ley N° 854) garantiza y promueve la forma de propiedad cooperativa sin discriminación respecto de las demás. La Constitución de Honduras de 1982 establece que la ley «fomentará la organización de cooperativas de cualquier clase» en el art. 338. La Constitución de El Salvador de 1983 también reconoce el fomento de las cooperativas en su art. 114, al igual de hace la constitución de Bolivia de 2009 en el art. 55 y la de Ecuador en el 277.6. Como colofón, la Constitución de la República de Cuba reconoce la forma de propiedad privada cooperativa en su art. 22.b).

Por todo ello, desde el punto de vista de la justificación de un régimen fiscal favorable para estas entidades, el argumento que resulta más interesante es el de la identidad de fines que existe entre el Estado y este tipo de empresas, presentándose el beneficio fiscal como una compensación por el desarrollo de una labor tendente a realizar el interés general⁹. A mi parecer, el interés

⁹ De hecho, de los documentos citados en las notas anteriores se deduce que las diferencias del modelo cooperativo podrían justificar un tratamiento fiscal específico, siempre y cuando, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas, se respetase el principio según el cual cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula societaria y no debe ser, en ningún caso, una fuente de competencia desleal.

de este último argumento radica en que no sólo justifica la plena existencia de los beneficios fiscales para estas sociedades, sino que viene a exigir su existencia en cumplimiento del más básico principio de justicia conmutativa y distributiva, pues la aportación en especie que, sobre todo las cooperativas, realizan, debe computarse para reducir su aportación económica vía impuestos, pues de lo contrario, estará siendo gravada en mayor cuantía que la que le corresponde.

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

Insisto en que esta función o interés social de las cooperativas no es algo abstracto y carente de contenido, sino que, como acertadamente señala el profesor Cracogna, engloba los tres conceptos o ideas básicas que pueden identificarse en el breve enunciado que explicita el séptimo principio. En primer lugar, desarrollo sostenible: “las cooperativas no han de trabajar por cualquier desarrollo o por un desarrollo a cualquier precio, sino que deben hacerlo por un desarrollo capaz de servir a las generaciones futuras, además de satisfacer las necesidades actuales, tanto en los aspectos económicos como sociales y ambientales”¹⁰. En segundo lugar, el desarrollo de sus comunidades: las cooperativas se comprometen con un desarrollo que, además de sus asociados, involucre a la comunidad en su conjunto, esto es, que “al servir a sus asociados está implícitamente sirviendo a la comunidad de la que ellos forman parte y, por ende, contribuyendo a su desarrollo”. En tercer lugar, todo lo harán mediante políticas aprobadas por los asociados: implica que son los propios asociados quienes toman las decisiones y no terceros ajenos a la cooperativa y que, “cuando los asociados deciden acerca de la gestión de la cooperativa están, correlativamente, decidiendo acerca de su contribución al desarrollo de sus comunidades puesto que una y otra cosa están inescindiblemente ligadas” (Cracogna, 2022: 27 y 28). Y que, aunque tiene su manifestación más concreta en el conocido como Fondo de Educación y Promoción -reconocido

¹⁰ Como también apunta, esta idea del desarrollo sostenible es superadora de la noción de desarrollo vigente hace algunas décadas que se identificaba con el crecimiento económico. Los Objetivos para el Desarrollo Sostenible (ODS) proclamados por la ONU en 2015 especifican contenidos y acciones que confieren significado tangible y de alcance universal a esta noción y la ACI se ha adherido a ellos y los ha incorporado a su agenda.

en leyes cooperativas de Europa y de Latinoamérica¹¹, la función social de las cooperativas va más allá de la existencia de ese fondo y de la formulación del séptimo principio cooperativo, siendo algo intrínseco a la forma societaria cooperativa como entidad de la economía social y solidaria.

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

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

4. CONCLUSIÓN

La cuestión tributaria constituye una de las preocupaciones más acuciantes para las cooperativas en todo el mundo y ha adquirido perfiles de importancia adicional tanto porque se ha generalizado el fomento de los procesos de integración entre las cooperativas para apuntalar su fortalecimiento, como porque el nivel de competitividad de las cooperativas frente a las demás empresas se halla fuertemente condicionado por el tratamiento tributario de que sean objeto. Por ello, se hace imprescindible el estudio de la situación tributa-

¹¹ Es cierto que en Europa solo lo regulan los países del sur. En España, tanto las diecisiete leyes autonómicas como la ley estatal lo regulan, aunque con diferentes denominaciones. Tomando como ejemplo mi ámbito territorial, en la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas se denomina Fondo de Formación y Sostenibilidad y su dotación se dirige, entre otras cosas, a incentivar actividades *orientadas a fomentar la sensibilidad por la protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible* o las políticas efectivas de igualdad de género (art. 71). Las cooperativas italianas, por su parte, deben dotar el denominado «fondo mutualista para la promoción y desarrollo de la cooperación» (art. 2545-quater del Código Civil, Real Decreto de 16 marzo 1942, n. 262). En Portugal, las cooperativas deben dotar la reserva para un fondo para la educación y formación cooperativas que se dirige a cooperativistas, a los trabajadores de la cooperativa y a la comunidad (art. 97 del Código cooperativo, Ley nº 119/2015, de 31 de agosto).

ria de las cooperativas en Derecho comparado para intentar adecuar la legislación tributaria a la naturaleza de las cooperativas, por una parte, y procurar el fomento del modelo, por otro. El profesor Cracogna se ha encargado de poner de manifiesto las aportaciones que las cooperativas hacen a las comunidades, indicando que llevan a cabo sus actividades con apoyo en los principios y valores que han sido aprobados por la ACI como la autoayuda, la autorresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad, la solidaridad, la ética, la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social de sus socios, son fundamentales en la gestión cooperativa (Cracogna, 2004: 167-180).

Como se ha expuesto la tradición de protección a las cooperativas desde la perspectiva fiscal no son hechos aislados sino que se insertan en la tradición jurídica de muchos países, en algunos de los cuales es un mandato constitucional. Esta protección fiscal debería ir más allá de la mera adaptación de las normas tributarias a la forma societaria de la cooperativa, en línea con las propias tradiciones jurídicas de estos países en sus regulaciones sustantivas de las cooperativas.

Se suele considerar, a estos efectos, que en Europa existen dos tendencias en el desarrollo del cooperativismo que se han identificado con la distinción entre los países del norte, que tienen una visión más economicista del modelo cooperativo, y los países del sur, con un modelo más social (Paniagua Zurera, 2013: 159 y Vargas Vasserot et al, 2017: 48 y ss). Este desarrollo diferenciado se ha manifestado tanto en la regulación de su régimen económico como en su tratamiento tributario.

Así, en los países del norte de Europa, las cooperativas operan en el mercado de una forma más similar al resto de empresas, con una mayor flexibilidad en la aplicación de algunos principios cooperativos, que se traduce en un régimen económico menos exigente. Ello se traduciría en un régimen tributario dirigido a mantener la neutralidad respecto del tráfico mercantil. En cambio, en los países del sur, que inciden más en los fines y objetivos de carácter social que persiguen. Ello conlleva que la protección de los principios cooperativos sea más estricta, lo que motivaría la necesidad de proteger a las cooperativas en el ámbito fiscal, para evitar los perjuicios derivados de tener que operar en una economía de mercado por un lado, y por otro, para incentivar el movimiento cooperativo puesto que cumple fines de interés general (Alguacil Marí, 2010: 47)¹².

¹² Aunque estas diferencias cada vez están más diluidas, en países como España o Portugal tradicionalmente se ha limitado la posibilidad de realizar operaciones con terceros no socios, así como la distribución a los socios de los beneficios derivados de esas operaciones, mediante su destino, total o parcial, a reservas irrepartibles; junto a la obligación de dotar algunas reservas o fondos, asimismo no distribuibles generalmente. En cambio, en países como

En América Latina, encontramos cabida a tesis que van más allá del mero beneficio fiscal para adentrarse en la no sujeción a imposición de las cooperativas o a la exención de tributación de sus rendimientos. No obstante, el profesor Cracogna señaló hace ya algún tiempo que «parece haberse desatado una suerte de persecución fiscal contra las cooperativas que no reconoce precedentes, la cual tiene lugar aun en países en los cuales tradicionalmente se les reconocía un tratamiento impositivo favorable» (Cracogna, 2006: 1).

La primera tesis sostiene que, como consecuencia de las peculiaridades de funcionamiento que caracterizan a la cooperativa, las operaciones que ésta realiza y las relaciones económicas que desarrolla no integran los hechos imposables previstos por la norma y, por tanto, son hechos no sujetos al tributo, y así se recoge, por ejemplo, en el ordenamiento jurídico costarricense. Esta situación se produce como consecuencia de que la norma fiscal tipifica en muchas ocasiones los hechos imposables de los tributos pensando en el régimen de funcionamiento de la sociedad convencional, sin tener en cuenta las peculiaridades de funcionamiento cooperativo¹³.

No resulta justificado defender sin más la no sujeción de la cooperativa a todos los impuestos que pueden afectarla, sino que la sujeción o no de habrá de determinarse para cada tributo en concreto, mediante la comprobación de si la cooperativa ha realizado o no el hecho imponible previsto por la norma. Sólo si esto no es así, podremos decir que nos encontramos ante un caso de no sujeción.

El propio profesor Cracogna (2006: 5-6) nos ha ilustrado sobre la lógica que subyace en esta consideración. En cuanto a los tributos que gravan los patrimonios, por lo general la legislación cooperativa establece la irrepartibilidad de las reservas y su destino desinteresado en caso de disolución de la cooperativa. Consiguientemente, se trata de un patrimonio de carácter social, no perteneciente a los socios individualmente. Además, el capital aportado por los socios es la condición para poder utilizar los servicios de las cooperativas, esto es, tiene un carácter meramente instrumental y sólo da derecho a percibir un interés limitado y no a apropiarse del resultado de la gestión social como sucede en las sociedades comerciales. Con respecto a los impuestos so-

Alemania u Holanda, el funcionamiento de las cooperativas se rige principalmente por la libertad de pactos, se permite la operativa con terceros y no se establece un destino obligatorio para los beneficios. Estas diferencias son las que determinan que en los primeros se prevea un régimen fiscal favorable, que intenta compensar las limitaciones que su régimen jurídico produce en la competitividad de las cooperativas; mientras que en los segundos se considere que el régimen tributario de estas sociedades no deba ir más allá de su ajuste o adecuación técnica de los impuestos a sus características particulares.

¹³ Es España se ha pronunciado en este sentido, Rosembuj (1982: 119). Pero sobre todo es una postura defendida en Argentina. Por todos, CUESTA, 1987: 747.

bre las rentas, señala que las cooperativas devuelven a sus socios el excedente que arroja el ejercicio anual en proporción a las operaciones realizadas por cada uno de ellos. De manera que, en principio, corresponde a cada uno de los socios individualmente tributar por los excedentes que perciba. En el caso de que exista un impuesto que grave los resultados de las cooperativas, deben establecerse mecanismos para evitar una doble imposición. Por otra parte, ha de tenerse presente que en las cooperativas el excedente anual es simplemente un ajuste en el precio de los servicios utilizados por los socios durante el ejercicio, en tanto que en una sociedad comercial la ganancia es el resultado de una actividad lucrativa realizada con terceros. Lógicamente, los resultados que deriven de la prestación de servicios a no socios han de tener un tratamiento diferente, aun cuando no sean distribuibles. Por último, en cuanto a los impuestos sobre las transacciones opina que debe tenerse en cuenta que la operatoria de las cooperativas con sus socios es de una naturaleza singular; no puede hablarse estrictamente de una transacción entre el socio y la cooperativa, sino que hay un acto interno (Cracogna, 1986: *passim*)¹⁴. De igual manera, cuando la cooperativa primaria realiza operaciones con su organización de segundo grado tampoco puede decirse que exista una transacción puesto que se trata de un acto interno entre ellas. Y considera que si no se analiza adecuadamente esta cadena de operaciones puede incurrirse en duplicación de los gravámenes con la consiguiente discriminación en perjuicio de los socios de las cooperativas que terminarían pagando un impuesto mayor que quienes no lo son.

La tesis favorable a la exención parcial de impuestos para las cooperativas parte fundamentalmente de la función social que las mismas cumplen sobre la base de esta lógica: si los impuestos se recaudan para atender necesidades

¹⁴ Defiende aquí que el acto de comercio es la adquisición de bienes muebles para revenderlos con propósito de lucro, hecha en forma habitual; esa es la actividad comercial, mientras que el acto cooperativo, en cambio, es el que realiza la cooperativa con sus asociados para el cumplimiento de sus fines institucionales, es decir, animada por un propósito de servicio. Si el acto cooperativo posee una naturaleza jurídica determinada conforme con su realidad económica, no puede ser tratado desde el punto de vista fiscal igual que el acto de comercio, que es una realidad jurídica distinta, con un trasfondo económico también diferenciado. Por eso es que los impuestos que gravan las transacciones, llamados impuestos al valor añadido o agregado, impuestos a las actividades económicas, a los ingresos brutos, a las ventas, etc., en el ámbito interno a las cooperativas no tienen cabida, porque son diferentes de los actos de un tercero que compra y vende. Aquí nadie compra y vende, todos compran en común y todos venden en común -según la clase de cooperativa- pero no hay quien intermedie. Por su propia naturaleza, la cooperativa no puede intermediar, puesto que está imposibilitada de hacerlo. Si le quedará una diferencia, como se vio antes, esa diferencia va a parar a los asociados por vía del retorno, con lo cual nunca la cooperativa, aunque se lo propusiera, podría lucrar con las transacciones que realiza con sus asociados.

sociales como pueden ser la educación o la sanidad no debemos cobrar impuestos a aquellos grupos de usuarios que a través de la cooperativa, o bien se satisfacen a sí mismos estas necesidades sin exigir actividad pública por parte de la Administración, o bien colaboran en la cobertura de estas necesidades con el sector público (Alonso Rodrigo, 2001: 121-122)¹⁵.

El argumento es especialmente válido para aquellos países donde un importante sector del cooperativismo se dedica a este tipo de funciones, procurando a sus socios servicios imprescindibles (vivienda, sanidad, educación...) supliendo, en la medida de lo posible, la incapacidad o inactividad del Estado. No obstante, en los países donde estos servicios básicos son atendidos suficientemente por el Estado, precisamente por esto, suponen un costo para el erario público, que se evita a través de la actuación de la cooperativa. Además, la prestación de estos servicios por la cooperativa y su posterior exención de impuestos resulta mucho más barata para el Estado que lo que significaría que él mismo recaudara las cantidades necesarias para hacer frente a ellos, a continuación organizara el gasto, y finalmente dedicara parte de sus fondos a estos fines. El ejemplo más claro son las conocidas genéricamente como cooperativas sociales¹⁶, que combinan el fin mutualista típico de la cooperativa junto con el interés general de toda la comunidad o de un grupo objetivo específico, por lo que sirven a intereses más amplios que los de sus miembros.

En cualquier caso, en términos generales, las cooperativas representan una forma societaria responsable en la medida en que realizan funciones públicas y que, haciéndolo, coadyuvan al sostenimiento de los gastos públicos. Además, están sometidas a un régimen económico estricto que les orienta a la consecución de esos mismos fines sociales de interés general. La introducción de beneficios fiscales diseñados para fomentar los valores éticos de la empresa -sociales y laborales fundamentalmente- no solo es una necesidad política y social sino que, a su vez, puede abrir el camino hacia una solución para evitar la pérdida de competitividad de las cooperativas en el mercado. Las cooperativas han tenido y siguen teniendo en muchos otros países un régimen fiscal específico y pretendidamente beneficioso respecto de otras empresas. La justificación de su existencia se ha basado en múltiples razones, vinculadas bien a las limitaciones que su propio régimen jurídico y económico han supuesto a su

¹⁵ Señala también la autora que no faltan detractores de esta tesis, que argumentan que un excesivo proteccionismo estatal del fenómeno cooperativo a través de normas tributarias favorables conduciría a una excesiva dependencia del Estado por parte del sector, traducida irremediabilmente en un estancamiento crónico en su desarrollo y una permanente ineficacia empresarial en su gestión y funcionamiento.

¹⁶ En las leyes cooperativas adoptan diferentes nombres, como cooperativas de integración social, de interés social, cooperativas de servicios públicos o también de iniciativa social.

desarrollo o a sus posibilidades de expansión; bien a que permiten el acceso de los trabajadores a los medios de producción (autoempleo); pero, fundamentalmente, al papel de estas entidades en sectores productivos de especial valor social.

La existencia de regímenes fiscales de protección o favorables a las cooperativas se insertan, pues, en una tradición jurídica compartida entre distintos países y constituye un principio general de su ordenamiento jurídico. Convenimos con Alguacil Marí (2010: 48) que, en la medida en que los tributos deben dirigirse necesariamente a la consecución de los fines generales del ordenamiento jurídico, las medidas de incentivo deben considerarse justificadas cuando resulten necesarias de acuerdo con la lógica del sistema, como es el caso de un tratamiento tributario especial para las cooperativas.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar Rubio, M. (2021). “Los modelos de imposición directa de las sociedades cooperativas en el Derecho comparado”. Vargas Vasserot, C. (Dir.) y Hernández Cáceres, D.: *Responsabilidad, economía e innovación social corporativa*, Madrid, Marcial Pons.
- Aguilar Rubio, M. (2015). “Los principios cooperativos en la legislación tributaria”, *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 27.
- Alguacil Marí, M.P. (2014) “El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades del FEP de las cooperativas”, *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- Alguacil Marí, M.P. (2010) “La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma”, *REVERSCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 102.
- Alguacil Marí, M.P. (2001). “Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley estatal 27/1999”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 262.
- Alianza Cooperativa Internacional. (1995). *Declaración sobre la identidad cooperativa. Contexto histórico y relevancia mundial para hoy*. <https://www.ica.coop/sites/default/files/news-item-attachments/25-anniversary-concept-note-final-draft-es-854566612.pdf>.
- Alianza Cooperativa Internacional. (2016). *Notas para la orientación de los principios cooperativos*. https://www.aciamerica.coop/IMG/pdf/guidance_notes_es.pdf.
- Alonso Rodrigo, E. (2001). *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Barcelona, Generalitat de Catalunya.
- Asamblea General de la Naciones Unidas. (1968). Resolución *El papel del movimiento cooperativo en el desarrollo económico y social*. <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N19/422/44/PDF/N1942244.pdf?OpenElement>

- Asamblea General de la Naciones Unidas. (2019). Resolución 74/119, *Las cooperativas en el desarrollo social*. <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N19/422/44/PDF/N1942244.pdf?OpenElement>
- Calvo Ortega, R. (2005). *Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica. Fiscalidad de las entidades de economía social*, Madrid, Thomson- Civitas.
- Chaterina, A. (2015). “Las cooperativas y su acción por la sociedad”, *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 117.
- Comisión Europea. (2001). Informe *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, 7 de diciembre de 2001.
- Comisión Europea. (2004). Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *El fomento de las cooperativas en Europa*, 23 de febrero de 2004 (COM/2004/0018 final).
- Consejo Económico y Social Europeo. (2009). Dictamen sobre *distintos tipos de empresa*, 1 de diciembre de 2009 (2009/C 318/05).
- Consejo Económico y Social Europeo. (2012). Dictamen sobre *Cooperativas y reestructuración*, 25 de abril de 2012 (CCMI/093-CESE 1049/2012).
- Consejo Económico y Social Europeo. (2013). Informe sobre *La contribución de las cooperativas a la salida de la crisis* del Parlamento Europeo de 12 de junio de 2013 (2012/2321/ (INI).
- Consejo Económico y Social Europeo. (2016). Informe sobre *La evolución reciente de la Economía Social en la Unión Europea* de 2016 (CES/CSS/12/2016/23406).
- Cracogna, D. (2022). “Significado del 7.º principio de la Alianza Cooperativa Internacional”. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, núm. 61.
- Cracogna, D. (2015). “La legislación cooperativa latinoamericana en el marco del plan para una década cooperativa de la Alianza Cooperativa Internacional”, *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 117.
- Cracogna, D. (2014). *Orientación sobre el séptimo principio*, ACI-Américas.
- Cracogna, D. (2006). *Las cooperativas y los impuestos. La experiencia del Mercosur*, ACI-Américas.
- Cracogna, D. (2004). “Las cooperativas frente al régimen tributario”. Cracogna, D. (Coord.): *Las cooperativas y los impuestos en el Mercosur*. Buenos Aires, Intercoop.
- Cracogna, D. (1986). *Estudios de Derecho Cooperativo*, Buenos Aires, Intercoop.
- Cuesta, E. (1987). *Derecho Cooperativo*, Buenos Aires, Ábaco Rodolfo de Palma.
- Henrÿ, H. (2013). *Orientaciones para la legislación cooperativa*. Ginebra, OIT. https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/documents/genericdocument/wcms_235245.pdf.
- Hernández Cáceres, D. (2021). “Origen y desarrollo del principio de interés por la comunidad”, *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 139.

- Paniagua Zurera, M. (2013). “La sociedad-empresa cooperativa en la evolución de los modelos cooperativos en España», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 40.
- Paniagua Zurera, M. (1997). *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Madrid, McGraw Hill.
- Rosembuj, T. (1982). *La empresa cooperativa*, Barcelona, CEAC.
- Salinas Puente, A. (1954). *Derecho cooperativo*. México, Cooperativismo.
- Social Economy Europe (2018) Informe sobre *El futuro de las políticas europeas para la Economía Social: Hacia un Plan de Acción*.
- Tejerizo López, J.M. (2010). “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, núm. 69, 2010.
- Vargas Vasserot, C. *et al.* (2017). *Derecho de las sociedades cooperativas*, Madrid, La Ley.