

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.<sup>a</sup>  
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.<sup>a</sup>  
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](http://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](http://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](mailto: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](mailto: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*

<b>Capítulo 1. Quel droit coopératif? Un assemblage d'idees, reques d'ailleurs.....</b>	<b>17</b>
Hagen Henry	
<b>Capítulo 2. La renovación democrática y el límite del mandato.....</b>	<b>37</b>
Carlos Torres Morales	
<b>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 .....</b>	<b>53</b>
Enrique Gadea Soler	

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

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

Willy Tadjudje

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

Antonio José Macías Ruano

## **Bloque II**

### *Derecho comparado e internacional*

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

Antonio Fici

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

Akira Kurimoto

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

Graciela Fernández Quintas

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

Jaime Alcalde Silva

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

Leonardo Rafael de Souza

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

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

## *CAPÍTULO 18*

### **El impuesto sobre la renta y las cooperativas: observaciones preliminares sobre el regimen fiscal de 50 países**

IFIGENEIA DOUVITSA

*Universidad Abierta Helénica*

HAGEN HENRÿ

*Universidad de Helsinki*

Sumario: 1. Introducción. 2. Los impuestos sobre la renta de sociedades: una introducción. 3. Impuestos sobre la renta y las cooperativas: 3.1 Los impuestos sobre la renta y las cooperativas: Una perspectiva de lege ferenda. 3.2 Los impuestos sobre la renta de sociedades y las cooperativas: Perspectiva de lege lata. 3.3 El mutualismo de las cooperativas reflejando en la legislación fiscal: Una variedad de soluciones jurídicas 4. Conclusiones. 5. Bibliografía.

#### **1. INTRODUCCIÓN**

El Profesor Dante Cracogna es una persona emblemática de nuestro campo. Como ciudadano del mundo, la influencia de la obra del Profesor Cracogna ha sobrepasado las fronteras geográficas de la región de las Américas. Sus escritos proveen una brújula teórica no sólo para los “newcomers”, sino también para los juristas experimentados en este exótico campo científico, que llamamos derecho cooperativo.

Por todo ello y por mucho más, no podemos sino sentirnos privilegiados de conocerle a él e igualmente agradecidos por su incansable contribución a la investigación y la enseñanza del derecho cooperativo.

En cuanto a la fiscalidad de las cooperativas, el Profesor Cracogna subrayó durante su carrera en numerosas ocasiones la necesidad de un marco jurídico que no fuera preferencial, sino que fuera adaptado a las particularidades de las cooperativas, señalando la dirección que debería tomar la futura legislación fiscal.

Esa perspectiva es la columna vertebral de nuestra argumentación, sirviendo de lente a través de la cuál comparamos y contrastamos el régimen fiscal de la renta<sup>1</sup> de las cooperativas de 50 países de África, Américas, Asia - Pacífico y Europa.

En particular, el presente artículo reflexiona sobre cómo el legislador fiscal debería gravar las rentas de las cooperativas (perspectiva de lege ferenda), y sobre cómo las rentas se gravan realmente en diferentes jurisdicciones (perspectiva de lege lata). El estudio concluye con algunos resultados preliminares basados en nuestro estudio comparativo, que confirman el punto de vista del Profesor Cracogna con respecto al futuro de la legislación fiscal: *“el reconocimiento que la ley brinda a través del marco jurídico específico también tiene que estar presente en materia tributaria, porque el tratamiento que se dé en cuanto al régimen fiscal debe adecuarse a la naturaleza de la cooperativa”* (Cracogna, s.f.: 2).

## 2. LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES: UNA INTRODUCCIÓN

Según Samson (2002: 21), la fiscalidad se considera una marca de civilización, ya que gravar y recaudar impuestos requiere un nivel de madurez de la organización de la sociedad y de las instituciones gubernamentales. De hecho, las raíces de la fiscalidad pueden rastrearse hasta la antigüedad, donde los historiadores descubrieron que los grandes imperios antiguos (como por ejemplo el Egipto y la Mesopotamia) imponían impuestos a sus súbditos para cubrir los gastos de la guerra y de las otras funciones gubernamentales (Samson, 2002).

La revolución industrial, la intensificación de las actividades económicas y la aparición de las empresas con ánimo de lucro provocaron profundos cambios en los regímenes fiscales. Los regímenes fiscales evolucionaron en contenido y complejidad, imponiendo una variedad de impuestos no sólo para cubrir los crecientes gastos públicos sino también para obtener objetivos no

---

<sup>1</sup> El presente estudio se centra exclusivamente en las normas del impuesto sobre la renta de las cooperativas.

recaudatorios, como la regulación del mercado (Kornhauser, 1990). La proliferación de dichas empresas que comercializaban productos y servicios en el mercado y el aumento de los ingresos que obtenían abrió la cuestión de si sus ingresos deberían gravarse y cómo, una cuestión que se convirtió en muchos casos un punto de debate público y de conflicto de clases.

En la actualidad, los impuestos sobre la renta de las empresas, definidos como las reglas fiscales que gravan su beneficio neto, es una práctica universal, adoptada por la gran mayoría de los sistemas jurídicos, aunque con grandes variaciones entre ellos. A pesar de este rico pluralismo, hay una tendencia fuerte a moldear los regímenes fiscales según los objetivos y rasgos del modelo tradicional de la empresa con ánimo de lucro.

Esta tendencia parece estar en contraste con la existencia de las sociedades cuyo ánimo principal no es el de lucro (not-for-profit enterprises), como las cooperativas, con la emergencia de nuevos tipos de empresas, como las empresas sociales, y con las organizaciones sin ánimo de lucro (NPOs - non-profit-organizations) que emprenden actividades económicas - comerciales para servir mejor a sus objetivos sociales. Aunque estas formas híbridas pueden estar reconocidas en las leyes organizativas, las leyes fiscales rara vez reflejan este pluralismo de actores económicos, debido que las leyes fiscales suelen cambiar en un paso más lento o sólo lo hacen parcialmente (Garroy, 2022; Kwon, 2019: 815).

En cuanto al impacto del régimen fiscal en la sociedad y la economía, cabe señalar que todas las empresas en su calidad de contribuyentes fiscales deben pagar sus impuestos, incluidos los impuestos sobre su renta y de este modo ellas contribuyen al presupuesto público y la mejora y expansión de los servicios públicos. La recaudación de impuestos permite a los estados modernos financiar los servicios sociales y cubrir los crecientes gastos públicos. Aunque esto es verdad hasta un cierto punto, existe una idea errónea de que reducir los impuestos, disminuir la tasa impositiva o introducir una deducción o exención fiscal para determinados tipos de empresas, repercutirá en la cantidad y calidad de los servicios públicos prestados.

Otro parámetro que suele pasar desapercibido en el discurso público es el impacto de los impuestos sobre el sector privado y el empleo. En particular, varios estudios han destacado que un aumento de la tasa impositiva suele provocar una disminución del número de empresas y de puestos de trabajo, así como su abandono del sector formal y su conversión en informal. Además, se ha observado que tasas impositivas elevadas desalientan las inversiones privadas y, combinadas con un sistema fiscal complicado, fomentan las evasiones fiscales y la corrupción (Djankov et al., 2010; World Bank Group & PwC, 2020). Además, los costes fiscales no afectan de la misma manera a todos los tipos de

empresas. Los estudios demuestran que las empresas pequeñas y medianas (“SMEs - small and medium-sized enterprises”) pagan costes fiscales más elevados que las grandes empresas (Slemrod & Venkatesh 2002; Weichenrieder, 2007, Hibbs & Piculescu. 2010; World Bank Group & PwC, 2020).

Por eso, es necesario reexaminar el régimen fiscal moderno de las cooperativas a la luz de los diferentes tipos, rasgos y necesidades de las personas jurídicas, investigar su impacto a ellas y a la sociedad en general, así como reflexionar sobre cómo puede mejorarse en el contexto actual, de modo que el pluralismo jurídico no sólo se refleje en el derecho organizativo, sino también en el derecho fiscal.

### **3. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y LAS COOPERATIVAS**

Las cooperativas y la fiscalidad son un tema de gran controversia en el discurso público. Existe la creencia popular de que las cooperativas son “los hijos favoritos” del legislador fiscal debido a las diversas ventajas y beneficios fiscales de los que se considera que disfrutan, incluidas las medidas especiales sobre los impuestos de su renta. Por esta razón, se acusa a las cooperativas de pagar menos impuestos al estado, en comparación con otras empresas, y, por lo tanto, de contribuir menos a los ingresos públicos que podrían haberse invertido en servicios públicos y en la cobertura de otros gastos públicos urgentes.

Esa creencia no toma en cuenta que no hay una relación automática o directa entre el aumento de los impuestos sobre la renta y la mejora de los servicios públicos. Además, aunque las cooperativas solían disfrutar en el pasado de beneficios y ventajas fiscales, estos tienden a suprimirse o reducirse con el paso de los años (Cracogna, s.f.). Incluso en los países en los que las cooperativas siguen disfrutando de un trato fiscal especial que refleja su identidad distinta, en la realidad se dibuja un panorama diferente y mucho más complejo. En particular, una investigación realizada en Italia, donde las cooperativas disfrutaban de un trato fiscal especial, indicó que cuando examinamos solo el impuesto sobre la renta de una empresa, las empresas con ánimo de lucro contribuyen un porcentaje ligeramente superior de su valor de producción, comparado con el que contribuyen las cooperativas. Si tenemos en cuenta no sólo el impuesto sobre la renta, sino también las contribuciones sobre la seguridad social de los trabajadores, se concluye que las cooperativas aportaron a las finanzas públicas un porcentaje mayor del valor que generaron que las empresas con ánimo de lucro. Además, el estudio mostró que la contribución de las cooperativas a largo plazo “ha crecido significativamente en estos años como resultado de la función anticíclica desempeñada por estas empresas du-

rante la crisis económica, mientras que la contribución de las empresas con ánimo de lucro ha disminuido” (Fontanary & Borzaga, 2015: 2-3). Aunque no puede generalizarse los resultados anteriores, ellos apuntan la necesidad de arrojar luz sobre la fiscalidad de las cooperativas como una cuestión multidimensional y examinada desde varios ángulos.

A la luz del anterior y para poner a prueba la creencia popular sobre el trato fiscal preferente de las cooperativas, el análisis que sigue tiene dos objetivos: En primer lugar, se examinará cómo debería tratar el régimen fiscal la renta de las cooperativas (perspectiva de *lege ferenda*) y, en segundo lugar, cómo se trata la renta de las cooperativas actualmente por jurisdicciones diferentes (perspectiva de *lege lata*).

### **3.1. LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y LAS COOPERATIVAS: UNA PERSPECTIVA DE LEGE FERENDA**

Actualmente, en el debate público no hay una gran claridad sobre la fiscalidad de las cooperativas. Esto demuestra la necesidad de la construcción de una teoría jurídica que va a responder sobre cómo las cooperativas deben gravarse y cómo se deben gravar sus ingresos de forma sistemática, ayudando así al legislador a introducir o reajustar el régimen fiscal. La construcción de dicha teoría excede el objetivo y la extensión del presente artículo. Sin embargo, el presente artículo debido a la relevancia jurídica de la Recomendación 193/2002 (“R. 193/2002”) de la Organización Internacional del Trabajo, se esforzará por identificar los conceptos clave integrados en dicha recomendación que pueden servir como bloques de construcción para el desarrollo de una teoría jurídica (Henry, 2012: 47).

#### **3.1.1. La llamada a los gobiernos y los legisladores para proveer un marco jurídico de acuerdo con la identidad cooperativa**

La R. 193/2002 en su par. 6 estipula que “*los gobiernos deberían proveer una política de apoyo y un marco jurídico coherentes con la naturaleza y la función de las cooperativas y guiados por los valores y principios cooperativos [...]*”.

Esa disposición llama a los gobiernos y a los legisladores para crear un entorno jurídico relativo a las cooperativas. Este marco tiene que adaptarse a rasgos particulares, tal y como están cristalizados en la Declaración de la identidad cooperativa de la Alianza Cooperativa Internacional (“ACI”). La noción del “marco jurídico” no debe limitarse a la de la ley organizativa de cooperativas, que regula el establecimiento, la operación y la disolución de las

cooperativas. Debe interpretarse en términos lato sensu para incluir cualquier campo de derecho que pueda afectar, en forma directa o indirecta, el modus operandi de las cooperativas, como es el caso del derecho fiscal.

El par. 6 de la R. 193/2002 exige pues que el derecho fiscal también refleje la identidad cooperativa.

### 3.1.2 El principio del trato igual de las cooperativas

De nuestro punto de vista, cualquier intento de construcción de una teoría jurídica para la fiscalidad de las cooperativas debería tener como columna vertebral el principio de igualdad. De hecho, la R.193/2002 concede una gran importancia en este principio. En su par. 7(2) dice que *“las cooperativas deben beneficiarse de condiciones conformes con la legislación y la práctica nacionales que no sean menos favorables que las que se concedan a otras formas de empresa y de organización social. Los gobiernos deberían adoptar, cuando proceda, medidas apropiadas de apoyo a las actividades de las cooperativas que respondan a determinados objetivos de política social y pública, como la promoción del empleo o el desarrollo de actividades en beneficio de los grupos o regiones desfavorecidos. Estas medidas de apoyo podrían incluir, entre otras y en la medida de lo posible, ventajas fiscales [...]”*.

“La interpretación de ese párrafo lleva con frecuencia a dos malentendidos: En primer lugar, que su 1ª frase permitiría un trato “más favorable” de las cooperativas; y, en segundo lugar, que la 3ª frase permitiría “beneficios fiscales” para las cooperativas. A pesar de su redacción, la 1ª frase no permite un trato más favorable. Eso violaría la ley de competencia y/o la ley sobre la prohibición de ayudas estatales a las empresas. Las palabras “beneficios fiscales” de la 3ª frase de este apartado no se refieren a la fiscalidad de las cooperativas sino, como se desprende de la frase anterior -a la que hace referencia-, a determinadas actividades o resultados. El principio que rige el impuesto de sociedades de las cooperativas debe derivarse del principio general de igualdad de trato de las cooperativas consagrado en la 1ª frase de este apartado. Este principio, al igual que el principio jurídico universalmente reconocido de igualdad de trato en general, exige un trato idéntico al de otras formas de empresa cuando las circunstancias así lo exijan y, a la inversa, un trato específico cuando las circunstancias así lo exijan. En el caso de las cooperativas, un tratamiento específico de sus ingresos en comparación con el aplicable a las empresas con ánimo de lucro, se deriva de las particularidades de las cooperativas” (Henrÿ, 2022).

A partir de la disposición anterior y de su interpretación, surgen una serie de conceptos clave como pautas a tener en cuenta por el legislador tributario y elementos básicos para la construcción de una teoría jurídica:

- la aplicación equivalente de cualesquiera medidas fiscales favorables que sean aplicables a otros tipos de empresas,
- la supresión de cualquier medida fiscal discriminatoria basada en la identidad cooperativa y que perjudique a las cooperativas,
- la introducción de disposiciones fiscales sobre los ingresos de las cooperativas de acuerdo con sus particularidades.

### **3.1.3 Particularidades de las cooperativas: Objetivo, fuente de ingresos y su distribución**

En cuanto a las particularidades de las cooperativas, la R. 193/2002 estipula en su par. 2 que: “*A los fines de esta Recomendación, el término «cooperativa» designa una asociación autónoma de personas unidas voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común a través de una empresa de propiedad conjunta, y de gestión democrática*”.

Y en su par. 3 prescribe que:

*“Debería alentarse el desarrollo y el fortalecimiento de la identidad de las cooperativas basándose en: a) los valores cooperativos [...] y b) los principios cooperativos elaborados por el movimiento cooperativo internacional, [...]”.*

Esas disposiciones de la R. 193/2002 incorporan la identidad cooperativa, que consiste de elementos de gran relevancia para el impuesto sobre la renta. Estos son la finalidad particular de las cooperativas, la fuente de ingresos y su particular sistema de asignación, que las diferencian de las empresas con ánimo de lucro.

Al contrario de las empresas con ánimo de lucro, las cooperativas persiguen un objetivo mutuo (v. su definición: “para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas (: de sus miembros)”). La definición también indica que dicho objetivo se realizará “*a través de una empresa de propiedad conjunta y controlada democráticamente*”, lo que explica además en el primer principio cooperativo (“*Las cooperativas están [...] abiertas a todas las personas que puedan utilizar sus servicios [...]*”). A diferencia de las empresas con ánimo de lucro que realizan transacciones en el mercado con terceros para obtener beneficios y distribuirlos entre sus accionistas, las cooperativas tienen como objetivo cubrir las necesidades de sus miembros a través de la empresa cooperativa. La empresa cooperativa es el vehículo que permite las transacciones entre la

cooperativa y sus miembros. Estas transacciones tienen como objetivo la prestación de servicios (o productos) entre la cooperativa y sus miembros, realizando de esta manera, el propósito mutuo de la cooperativa y no la obtención de beneficios como ocurre con las transacciones de las empresas con ánimo de lucro, que cumplen de esta manera su objetivo orientado al beneficio. Por otro lado, una cooperativa también puede realizar transacciones con terceros que no sean miembros de la cooperativa. En ese caso, puede aplicarse el concepto de actos mercantiles, ya que estos últimos son actos que tienen por objeto la transferencia de riqueza (de terceros a la cooperativa).

Sobre la base de lo anterior, surge una serie de conceptos clave que son los siguientes:

- la necesidad de una definición y diferenciación clara entre los actos cooperativos y los actos mercantiles,
- la introducción de normas fiscales especiales para los actos cooperativos,
- la aplicación equivalente del régimen fiscal general de los actos comerciales a los actos no cooperativos.

Otro punto de interés desde la perspectiva del impuesto sobre la renta es el de la distribución de la renta. El tercer principio cooperativo introduce un sistema particular de reparto de excedentes que es el siguiente: “[...] *Los socios destinan los excedentes a alguno o a todos los siguientes fines: desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante la constitución de reservas, parte de las cuales al menos serían indivisibles; beneficio de los socios en proporción a sus transacciones con la cooperativa; y apoyo a otras actividades aprobadas por los socios*”. Otras actividades pueden perseguir objetivos educativos (quinto principio cooperativo), objetivos centrados a fomentar la solidaridad y la cooperación entre cooperativas (sexto principio cooperativo) y objetivos centrados a servir a la comunidad (séptimo principio cooperativo).

A diferencia de las empresas con ánimo de lucro que distribuyen los beneficios obtenidos entre sus accionistas, según dicte su finalidad, se espera que las cooperativas tengan un sistema diferente de asignación de beneficios con la formación de reservas indivisibles y creando, así, una propiedad común intergeneracional, las devoluciones de excedentes a los miembros proporcionalmente a sus actos cooperativos (“patronage refunds - pagos de retornos”), que se consideran ajustes de precios de los actos cooperativos y en otras actividades que promueven sus principios cooperativos. Por otro lado, cualquier asignación de beneficios a los miembros basada en su contribución al capital (“dividends - dividendos”) debe estar limitada y sujeta a las reglas generales,

como ocurre con los dividendos distribuidos a los accionistas de una empresa con ánimo de lucro.

En resumen, del tercer principio cooperativo se derivan los siguientes conceptos clave:

- la introducción de un régimen particular de atribución de beneficios,
- la definición y diferenciación entre dividendos y pagos de retorno y la sujeción de los primeros al régimen fiscal general aplicable a los dividendos de las empresas con ánimo lucro y de los segundos a normas fiscales especiales,
- la previsión de incentivos fiscales para la asignación de beneficios a reservas indivisibles o a fondos o actividades que reflejen los principios cooperativos (por ejemplo, educación, cooperación, interés por la comunidad).

En base a lo anterior, un tratamiento fiscal adecuado de las cooperativas no debería proporcionar ningún privilegio o beneficio, sino introducir normas fiscales específicas para las cooperativas que reflejen su objetivo mutuo, diferencien los ingresos en función de su origen (actos cooperativos y actos comerciales) y fomenten la asignación de ingresos en línea con el tercer principio cooperativo y respondiendo al quinto, sexto y séptimo principio cooperativo.

Con las observaciones anteriores hemos intentado identificar los elementos clave para un régimen fiscal adecuado para las cooperativas. Un régimen fiscal que trataría la renta de las cooperativas de la misma manera que la de las empresas con ánimo de lucro violaría todos los principios antes mencionados y especialmente el principio de trato igualitario. Según el Profesor Cracogna (s.f.: 2): *“No se puede tratar igual a quienes son diferentes: si a una empresa de servicio como es la cooperativa se le pretende aplicar los mismos cánones tributarios que a una empresa lucrativa como es la comercial, se está dando un tratamiento igual a entidades diferentes, y esto constituye una discriminación tan nociva como si se le diera un tratamiento diferente a los que son iguales”*. Además, tal discriminación invita o incluso obliga a las cooperativas a comportarse como si fueran empresas con ánimo de lucro. En consecuencia, el rico pluralismo de las formas jurídicas se ve mermado a disminuir sus diferencias intermedias (Henry, 2012:21). Esto compromete la capacidad de abordar las múltiples necesidades de la sociedad mediante la participación de diversos actores. También afecta la resiliencia de la economía, que pide un sector público, privado y cooperativo fuerte<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> R. 193/2002, par. 6: *“Una sociedad equilibrada precisa la existencia de sectores públicos y privados fuertes y de un fuerte sector cooperativo, mutualista y otras organizaciones sociales y no*

### **3.2. LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES Y LAS COOPERATIVAS: PERSPECTIVA DE LEGE LATA**

Una vez reflexionado sobre cómo debe tratarse fiscalmente la renta de las cooperativas, podemos pasar a examinar cómo se trata actualmente la renta de las cooperativas en las leyes fiscales de 50 países de África, Américas, Asia - Pacífico y Europa (ICA, s.f.; Cracogna et al., 2013)<sup>3</sup>. En particular, estudiaremos el origen y la naturaleza del régimen fiscal aplicable a la renta de las cooperativas. Asimismo, dividiremos los países en tres categorías principales, asociándolas con diferentes escuelas de pensamiento jurídico. Por fin, mapearemos las soluciones jurídicas que reflejan el objetivo mutuo de las cooperativas.

#### **3.2.1 Observaciones generales sobre la comparación entre países: Fuente y naturaleza de las normas fiscales sobre la renta de las cooperativas**

En cuanto a la suprema fuente jurídica, la constitución, se ha observado que existen disposiciones constitucionales generales que pueden influir directa o indirectamente en la elaboración, aplicación e interpretación de las normas fiscales sobre las rentas de las cooperativas (por ejemplo, el principio de igualdad).

Hay unos pocos casos en los que las constituciones se refieren explícitamente a las cooperativas, reconociendo su legitimidad, sus objetivos mutuos y sus particularidades, así como prescribiendo su promoción y protección por parte del Estado<sup>4</sup>. Una referencia explícita a la cuestión de la fiscalidad de las cooperativas es un elemento muy poco común de encontrar en una cons-

---

*gubernamentales*". Stiglitz, J. (2009: 356) explica que "*Success, broadly defined, requires a more balanced economy, a plural economic system with several pillars to it. There must be a traditional private sector of the economy, but the two other pillars have not received the attention which they deserve: the public sector, and the social cooperative economy, including mutual societies and not-for-profit*".

<sup>3</sup> África: Etiopía, Costa de Marfil, Kenia, Lesoto, Marruecos, Mozambique, Nigeria, Sudáfrica, Tanzania, Túnez, Uganda y Zambia; Américas: Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Costa Rica, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Perú, Estados Unidos de América; Asia: Bangladesh, China, Indonesia, Japón, República de Corea, Kirguistán, Nepal, Filipinas, Sri Lanka; Europa: Alemania, Bélgica, Bulgaria, España, Francia, Grecia, Italia, Malta, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia y Suiza; Asia - Pacífico: Fiji, Nueva Zelanda.

<sup>4</sup> Por ejemplo, África: Mozambique. Américas: México, Honduras, Guatemala, Panamá, Costa Rica; Asia: Bangladesh, China, Filipinas, Nepal; Europa: Italia, Portugal, Bulgaria, Malta, España.

titución<sup>5</sup> debido a la naturaleza de la constitución como ley suprema de un país, que suele incluir normas y disposiciones generales que el legislador debe especificar más adelante.

El reconocimiento, protección y promoción de las cooperativas por parte de la constitución plantea la cuestión del impacto de dichas normas constitucionales en el régimen fiscal de las cooperativas. Una primera observación es que el reconocimiento constitucional de las cooperativas tiende a funcionar como una base de justificación para introducir normas fiscales especiales o políticas de apoyo para las cooperativas y como un obstáculo a la abolición total de todas estas normas, especialmente cuando la constitución prescribe la promoción y protección de las cooperativas<sup>6</sup>. En muy pocos países que reconocen las cooperativas en la constitución, no se ha creado o mantenido un régimen fiscal especial para las cooperativas<sup>7</sup>. Por otra parte, la ausencia de

---

<sup>5</sup> Art. 146 de la Constitución Política de la Republica Federativa del Brasil, 1988: “*La ley complementaria puede: [...] III. establecer normas generales en materia de legislación tributaria, especialmente sobre: [...]c) adecuado tratamiento tributario de la actuación cooperativa, realizada por las sociedades cooperativas*”. Article 97. de la Constitución de Etiopia (State Power of Taxation): “3. States shall levy and collect taxes on the incomes of private farmers and farmers incorporated in cooperative associations.”Ar. 85.2 de la Constitución portuguesa: “*la ley definirá los beneficios fiscales y financieros de que gozarán las cooperativas, así como las condiciones preferenciales para la obtención de créditos y asistencia técnica*”.

<sup>6</sup> Por ejemplo, en el caso de Portugal, el artículo 85.2 de la Constitución estipula que la ley definirá los beneficios fiscales y financieros de que gozarán las cooperativas, así como las condiciones preferentes para la obtención de créditos y asistencia técnica. Por lo tanto, el legislador ordinario puede definir qué tipo de beneficios se concederán a las cooperativas, pero no está autorizado constitucionalmente a no conceder ningún beneficio. Esto se refleja en la reforma de 2011 de la fiscalidad cooperativa. A pesar de que el ar. 148 de la ley n. 64-B/2011 derogó el Estatuto Fiscal Cooperativo, preservó unos pocos pero significativos beneficios en el ar. 66 de la ley n. 64-B/2011, como la exención del impuesto de sociedades (Meira, 2014). En el caso de Italia, la Constitución de 1948 incluye una referencia directa al cooperativismo, preservando su objetivo mutual y su función social, así como promoviendo su crecimiento. Su ar. 45 establece específicamente que -la República reconoce la función social de la cooperación en beneficio mutuo libre de especulación privada - y a continuación prescribe que -la ley ayudará y promoverá su desarrollo por los medios más adecuados y asegurará, mediante controles apropiados, su naturaleza y fines. El ar. 45 prescribe la promoción de las cooperativas por ley con medidas adecuadas, como las excepciones fiscales. Por lo tanto, los beneficios fiscales que la legislación italiana otorga a las cooperativas prevalentemente mutualistas están justificados por la Constitución italiana y su ar. 45, que no solo autoriza sino que obliga al legislador a promover las cooperativas con diversas medidas (Fici, 2013).

<sup>7</sup> Por ejemplo, en el caso de Grecia, aunque las cooperativas sean reconocidas y protegidas por el art. 12.4 de la Constitución, el tratamiento fiscal de las cooperativas en la mayoría de los tipos de cooperativas no difiere de el de las empresas con ánimo de lucro. Una observación similar puede hacerse para Bulgaria, cuya constitución en el art. 19.4 reconoce a las cooperativas y promueve su establecimiento. No obstante, las cooperativas no son sujetas a un régimen fiscal especial, con la única excepción de los dividendos de los consumidores.

disposiciones constitucionales sobre las cooperativas no conlleva necesariamente la ausencia de disposiciones fiscales especiales sobre las cooperativas. De hecho, la mayoría de los países examinados introducen este tipo de normas fiscales, aunque una minoría de ellos hace referencia en su constitución a las cooperativas.

Por lo tanto, el reconocimiento constitucional puede desempeñar un papel crucial para la fiscalidad de las cooperativas. Sin embargo, esto último es una cuestión abierta que debe examinarse caso por caso, ya que depende en gran medida de las condiciones del país y del impacto real de la constitución en la elaboración, interpretación y aplicación de las leyes.

Pasando de la constitución a las fuentes inferiores del derecho, como la legislación ordinaria, una primera observación que se hizo es que las normas fiscales aplicables a las rentas de las cooperativas no suelen encontrarse en una ley específica o bajo una forma codificada. Por el contrario, tienden a estar dispersas en diferentes actos jurídicos (por ejemplo, en la legislación general de cooperativas, en leyes especiales de cooperativas, en leyes generales aplicadas a empresas y otras personas jurídicas, como el derecho de sociedades o el código civil, en la legislación fiscal general) y suelen encontrarse rara vez en leyes fiscales especiales explícitamente aplicables a las cooperativas. En consecuencia, la interpretación sistemática y el estudio de las normas fiscales sobre cooperativas dificultan el trabajo del jurista.

### **3.2.2 La naturaleza de las normas fiscales sobre las rentas de las cooperativas**

Una tendencia dominante entre los países estudiados es la existencia de normas especiales aplicables a tipos especiales de cooperativas, bajo condiciones o con respecto a actividades particulares, cuyo examen más detallado excede los objetivos del presente estudio. Estas leyes o normas pueden existir como complemento o en ausencia de normas generales aplicables a todas las cooperativas.

### **3.2.3 La categorización de los países según el contenido de las normas fiscales sobre la renta de las cooperativas**

El pluralismo y la complejidad de las soluciones jurídicas hacen que el tema de los impuestos sobre la renta de las cooperativas sea abrumador. Sin embargo, en un intento de domesticar dicha complejidad y comprender me-

jor el tema, sin evitar caer en la trampa de la simplificación, dividimos las diferentes soluciones fiscales en las siguientes categorías:

### 3.2.3.1 *Primera categoría: el proteccionismo estatal de las cooperativas*

En la primera categoría hemos incluido a los países cuya legislación introduce medidas fiscales (por ejemplo, deducciones, exenciones fiscales) para todos los ingresos obtenidos por las cooperativas, independientemente de su origen (transacciones entre la cooperativa y sus miembros o transacciones con terceros) y del destino de los ingresos obtenidos (por ejemplo, asignación a los miembros como pagos de retorno o como dividendos o a la reserva legal o a otras reservas)<sup>8</sup>. En algunos casos, estas medidas pueden aplicarse sólo durante un corto período de tiempo, para ayudar a las cooperativas en la fase inicial de su actividad<sup>9</sup>.

Esta categoría de países refleja la escuela de pensamiento proteccionista, que reclama un trato preferente para las cooperativas en comparación con otros tipos de empresas. Esta escuela, más prominente en el pasado, percibía a las cooperativas como actores que necesitaban la protección del Estado para prosperar. La aplicación de este modelo en la práctica llevó a un elevado número de iniciativas empresariales a adoptar la forma cooperativa por el mero hecho de acceder a dichos privilegios, sin operar en consonancia con la identidad cooperativa (fenómeno conocido también como “falsas o pseudo-cooperativas<sup>10</sup>”) (Münkner, 1991:4; Münkner, 2015: 124).

### 3.2.3.2 *Segunda categoría: el isomorfismo entre las cooperativas y las empresas con ánimo de lucro*

En la segunda categoría encontramos países en los que las cooperativas son sujetas al régimen fiscal general como cualquier otro tipo de empresa, sin tener en cuenta su identidad cooperativa<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Como es en el caso de: Malta, Zambia; Fiji (por orden ministerial), Sri Lanka, Etiopía.

<sup>9</sup> Por ejemplo, en Fiji, tras la emisión de una orden ministerial, los ingresos de la cooperativa pueden ser exentos del impuesto sobre la renta durante un período de 8 años desde el registro de la cooperativa (Apps, 2020: 13).

<sup>10</sup> Las falsas o pseudo-cooperativas son “*entidades registradas como cooperativas no dirigidas por ningún ideal cooperativo [entities registered as co-operatives not governed by any co-operative ideal]*”. Bouchard M.J, Rousselière, D. (2017: 13).

<sup>11</sup> Encontramos ejemplos de este tipo de países principalmente en Europa: Suiza, Polonia, Bulgaria, con la única excepción de los dividendos para los consumidores, Reino Unido, salvo las disposiciones generales aplicables a todas las personas jurídicas en materia de

Este último enfoque jurídico puede asociarse con la escuela de pensamiento del “mercado abierto” (“open-market”) que aboga por el mismo tratamiento de las cooperativas con los otros tipos de empresas, especialmente con las empresas con ánimo de lucro. Se centra en la competencia del mercado evitando cualquier práctica que pueda distorsionarla. Por lo tanto, las cooperativas, para ser más competitivas y seguir creciendo, son sujetas a los mismos impuestos sobre la renta que los demás tipos de empresas, en particular, ellas con ánimo de lucro.

### 3.2.3.3 *Tercera categoría: el trato igual entre las cooperativas y las empresas con ánimo de lucro*

En la tercera categoría hemos incluido a los países cuya legislación fiscal tiene en cuenta la identidad de las cooperativas y refleja total o parcialmente su mutualidad. En este último caso, el legislador tiende a tener en cuenta el origen de los ingresos y/o su destino con la introducción de normas fiscales especiales para las cooperativas. Esta categoría refleja la escuela de pensamiento, que cuenta con el apoyo de organizaciones internacionales (por ejemplo OIT) y juristas (Henry, 2021:9), aboga por la igualdad de trato fiscal de las cooperativas con otros tipos de empresas, especialmente con las empresas con ánimo de lucro.

### 3.2.3.4 *Tendencias comunes entre las diferentes categorías*

La mayoría de los países estudiados introducen un enfoque jurídico mixto entre la segunda y la tercera categoría, inclinándose algunos más hacia la segunda categoría, mientras que otros hacia la tercera. Esto último indica que el modelo más común de la imposición sobre la renta de las cooperativas es una mezcla de enfoques, en la que las cooperativas son sujetas en principio al régimen fiscal general de las sociedades con una serie de disposiciones especiales que reflejan en parte sus particularidades. De esta forma, el legislador intenta mantener un frágil equilibrio entre evitar cualquier práctica que distorsione la competencia y, por otro lado, preservar la identidad de las cooperativas.

Por otra parte, los países que pertenecen a la primera categoría de proteccionismo de las cooperativas sólo representan una escasa minoría de los paí-

---

comercio mutuo, Grecia (con muy pocas excepciones en determinados tipos de cooperativas), muy pocos en África (por ejemplo, Lesotho), así como en Asia (por ejemplo, Indonesia) y ninguno de los países estudiados en las Américas.

ses estudiados, lo que indica que este enfoque no es una tendencia frecuente actualmente.

### **3.3. EL MUTUALISMO DE LAS COOPERATIVAS REFLEJANDO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL: UNA VARIEDAD DE SOLUCIONES JURÍDICAS**

#### **3.3.1 Las cooperativas sujetas a un régimen fiscal de protección especial**

En algunos de los países estudiados, el legislador introduce un régimen especial de protección fiscal para las cooperativas. Dicho régimen consiste en un nexo de normas que estipulan cuándo y cómo se atribuye dicho régimen, así como las consecuencias jurídicas de su atribución. La promulgación de un régimen fiscal especial para las cooperativas puede considerarse como un intento de enfoque más sistemático y coherente del tratamiento fiscal de las cooperativas en relación con sus ingresos, aunque no exclusivamente. A pesar de posiblemente no abordar todos los aspectos potenciales de las cuestiones relacionadas con la fiscalidad de las cooperativas, su existencia implica una clara diferenciación de las cooperativas (con un objetivo mutuo) de las empresas con ánimo de lucro, lo que puede preparar el terreno para el desarrollo de otras normas que reflejen dicha diferenciación.

El régimen fiscal especial puede adoptar la forma de un estatuto jurídico (cooperativas con mutualidad prevalente en Italia, cooperativas fiscalmente protegidas y especialmente protegidas en España) o de una acreditación (cooperativas acreditadas en Bélgica). Dicho régimen puede reconocerse de jure a todas las cooperativas desde su establecimiento (por ejemplo, las cooperativas protegidas en España y las cooperativas especialmente protegidas) o sólo a aquellas cooperativas que cumplan unas condiciones específicas durante su establecimiento o después de haberse establecido (como por ejemplo en Italia y en Bélgica).

Este régimen fiscal especial suele ir acompañado de condiciones para su adquisición y mantenimiento (cuando no se reconoce de jure) o de causas de su pérdida (cuando se reconoce de jure). En caso de que una cooperativa deje de cumplir dichas condiciones o presente causas de pérdida del régimen especial, entonces la cooperativa será sujeta a las normas generales aplicables a otros tipos de empresas u organizaciones. Las condiciones para adquirir y mantener un régimen fiscal especial suelen reflejar la mutualidad de la coope-

rativa<sup>12</sup> <sup>13</sup>. Dicho régimen desempeña un papel diferente, dependiendo de la naturaleza de las disposiciones de la ley organizativa de cooperativas. En particular, para los países que establecen la identidad cooperativa en su ley cooperativo, el régimen fiscal especial opera como un mecanismo de incentivo y control de las disposiciones de la ley de cooperativas. En este aspecto, la ley de cooperativas y la ley tributaria presentan una fuerte conexión, que termina por reforzar la identidad cooperativa mediante la aplicación combinada de sus disposiciones. Por otro lado, para los países cuya ley de cooperativas establece el cooperativismo bajo normas flexibles y no obligatorias, el régimen fiscal puede funcionar como factor de contrapartida y mecanismo corrector de la excesiva flexibilidad de la ley de cooperativas y del reconocimiento ficticio del cooperativismo. En este último caso, la mera existencia de un régimen fiscal especial sin normas obligatorias, pero dependiente de que las partes interesadas opten por su atribución, no parece ser un factor suficiente para salvaguardar la identidad cooperativa de forma eficiente y eficaz.

Además, las ventajas que las cooperativas obtienen del régimen fiscal especial suelen estar en consonancia con las condiciones mencionadas y, en general, reflejan su identidad cooperativa o promueven aún más sus rasgos cooperativos. Sin embargo, destaca el caso de Bélgica, ya que los beneficios reconocidos no reflejan la identidad de la cooperativa, sino que se centran más en el flujo de capital de la cooperativa, sin tener en cuenta la identidad de la misma. Cabe señalar que el país mencionado somete muchos de los rasgos particulares de las cooperativas a normas por defecto (por ejemplo, los estatutos permiten estipular el lucro como objetivo principal de la cooperativa, transacciones con terceros sin limitaciones, derechos de voto plurales basados en la aportación de capital de los miembros). Esto último indica el papel importante que el derecho cooperativo puede desempeñar en la configuración de un régimen fiscal de protección especial para las cooperativas, incluso en forma de acreditación. De este modo, la identidad cooperativa, la cual se establece con normas no obligatorias, no se toma en cuenta al establecer impuestos sobre la renta de las cooperativas.

---

<sup>12</sup> Por ejemplo, en el caso de Italia, las cooperativas que realizan principalmente transacciones con sus miembros pueden ser reconocidas como cooperativas con mutualidad prevalente y recibir beneficios fiscales especiales. En Bélgica, las condiciones para la acreditación de una sociedad cooperativa son, entre otras, la persecución de un objetivo mutuo.

<sup>13</sup> Por ejemplo, en España, si la cooperativa que disfruta de un régimen de protección fiscal realiza transacciones con no socios cuyo volumen supere el 50% de las transacciones totales de la cooperativa, ésta perderá su régimen de protección.

### **3.3.2 Tratamiento fiscal especial de la renta de las cooperativas según su fuente**

Una característica común entre las normas del impuesto sobre la renta de muchos de los países estudiados es el hecho de que la fuente de ingresos es un factor decisivo para la tributación de las cooperativas. En particular, los ingresos procedentes de la transacción entre la cooperativa y sus miembros suelen ser sujetos a una deducción o exención fiscal parcial o total. En cambio, los ingresos procedentes de transacciones con terceros suelen ser sujetos a las mismas normas que los ingresos de las empresas con ánimo de lucro.

Cabe señalar que en varios países, especialmente de América del Sur, la ley de cooperativas parece desempeñar un papel clave en la cuestión anterior, ya que define las transacciones entre la cooperativa y sus miembros como actos cooperativos y los diferencia de las transacciones con terceros. El desarrollo de este concepto también se refleja en la fiscalidad, permitiendo y justificando un tratamiento fiscal diferenciado entre los ingresos generados por actos cooperativos y no cooperativos. Esto último es indicativo de la armonización de las disposiciones de la ley organizativa con las disposiciones de la ley fiscal de ese contexto regional.

Diferenciar las rentas derivadas de las transacciones entre la cooperativa y sus miembros y someterlas a disposiciones especiales en comparación con las aplicables a las rentas derivadas de otras fuentes, supone un incentivo para que la cooperativa realice transacciones con sus socios, tal y como dicta su objetivo mutuo. De lo anterior se desprende que las normas fiscales pueden incentivar a las cooperativas a promover su objetivo mutuo.

### **3.3.3 Tratamiento fiscal especial de la renta de las cooperativas en función de su destino**

Una tendencia dominante entre los países estudiados que hemos observado es que el destino del resultado financiero anual de las cooperativas es un factor irrelevante para la definición de la base imponible de sus rentas o el tipo impositivo de las mismas o la aplicación de medidas fiscales especiales. En algunos casos, lo anterior puede incluso provocar el fenómeno de la doble imposición, ya que tanto la cooperativa como su socio al recibir el resultado financiero son contribuyentes por el mismo resultado financiero<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Como por ejemplo en el caso de Indonesia.

Sin embargo, en unos pocos países, el legislador fiscal adopta una postura diferente y considera la forma en que dichos resultados son distribuidos por la cooperativa. Esto último puede adoptar la forma de que los pagos de retorno reciben un tratamiento diferente de él de los dividendos<sup>15</sup>.

En consecuencia, son sujetos a deducción o exención fiscal, al menos para la cooperativa, y los ingresos percibidos por los socios como pagos de retorno suelen ser sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas<sup>16</sup> o, con menos frecuencia, a deducción fiscal adicional para el socio -receptor<sup>17</sup>. En este caso, los dividendos se gravan con arreglo a las mismas disposiciones aplicables a los dividendos de las empresas con ánimo de lucro.

También se observó que en un número aún menor de países existen normas fiscales especiales para los ingresos asignados a la reserva legal, o a otras reservas (divisibles o indivisibles, obligatorias o voluntarias), como los fondos mutuos o los fondos constituidos con fines educativos y de formación<sup>18</sup>.

La ausencia de tales normas en la mayoría de los países estudiados puede explicarse por la tendencia a asociar la exención fiscal o la deducción de reservas con el favoritismo de las cooperativas. Así, dicho favoritismo es condenable por alterar potencialmente la competencia en el mercado abierto (Garroy, 2022). Sin embargo, la perspectiva anterior no evalúa ninguna medida fiscal especial para las reservas de las cooperativas desde la óptica del principio de igualdad, ya que su diferente tratamiento fiscal puede justificarse sobre la base de reflejar y promover su objetivo mutuo. Además, ese favoritismo no considera la función social que las cooperativas realizan, creando puestos de trabajo, promoviendo la educación y el desarrollo de áreas-desventajosas y centrandolo en el individuo y no en el capital (Aguilar Rubio, 2022: 125).

---

<sup>15</sup> Por ejemplo: Américas: EE.UU., Canadá, Brasil, Chile; Asia - Pacífico: Japón, Nueva Zelanda; Europa: Italia, Alemania, Francia, Bélgica, Países Bajos, Noruega, España, Reino Unido (para las cooperativas que se apoyan mutuamente).

<sup>16</sup> Por ejemplo Italia, Alemania, Nepal, Japón.

<sup>17</sup> Por ejemplo, en Bulgaria en el caso de los dividendos de los consumidores.

<sup>18</sup> A título indicativo: Américas: Colombia: se grava la asignación de ingresos a fondos de reserva. Sin embargo, dicha asignación (por ejemplo, a diversas reservas, incluida la reserva legal, el fondo de educación y el fondo de solidaridad) es un requisito para que los ingresos totales de las cooperativas estén sujetos a un tipo impositivo especial (20%), inferior al de las sociedades comerciales (35%); Asia - Pacífico: Corea: deducción fiscal de los ingresos destinados a fondos mutuales (disposición de las pequeñas y medianas empresas aplicable a las cooperativas), Nepal: los ingresos asignados al fondo de reserva, al fondo de amortización de capital garantizado y al fondo de promoción de las cooperativas están exentos de impuestos; Europa: España: deducción fiscal de los ingresos destinados a la reserva obligatoria de las cooperativas protegidas, Italia (exención fiscal parcial de las reservas indivisibles, incluida la reserva legal, deducción fiscal de los fondos de inversión), Portugal: deducción fiscal de los ingresos destinados a la educación.

A este respecto, Italia presenta un caso interesante, ya que las recientes reformas fiscales parecen haber sido dictadas por el restablecimiento de la competencia y la sustitución de la exención fiscal total de las reservas indivisibles por una exención fiscal parcial. Cabe señalar que la Constitución italiana, que protege el objetivo mutualista de las cooperativas y prescribe la promoción estatal de las cooperativas, puede haber impedido la abolición total de la disposición anterior, en la que todos los ingresos asignados a las reservas indivisibles pueden haber ser sujetos a las disposiciones generales del impuesto sobre la renta. Esto último es indicativo de cómo la constitución, al regular el sector de las cooperativas y su identidad, por un lado, sirve de brújula legislativa para el legislador, así como de garantía para evitar la dilución de la identidad cooperativa a lo largo de los años (Grau Ruiz, 2022).

#### 4. CONCLUSIONES

En este estudio hemos investigado los impuestos sobre los ingresos de las cooperativas en 50 países de África, de las Américas, de Asia - Pacífico, de las Américas y del Europa. A partir de la comparación entre estos países, nuestros resultados preliminares no han confirmado la creencia popular de que las cooperativas son “los hijos favorables” del legislador.

In particular, la mayoría de los países estudiados han seguido un enfoque jurídico mixto, en el que las cooperativas son sujetas, en principio, al régimen fiscal general de las sociedades, con una serie de disposiciones especiales que reflejan en parte sus particularidades. De lo anterior parece que el legislador intenta mantener un frágil equilibrio entre evitar cualquier práctica que distorsione la competencia y, por otro lado, preservar la identidad cooperativa.

En cuanto al contenido de las leyes fiscales estudiadas, observamos que una característica común entre ellas es el hecho de que la fuente de ingresos es un factor decisivo para la tributación de las cooperativas. En particular, los ingresos procedentes de las transacciones entre la cooperativa y sus miembros suelen ser sujetos a una deducción o exención fiscal parcial o total. En cambio, los ingresos procedentes de transacciones con terceros suelen ser sujetos a las mismas normas que los ingresos de las sociedades.

Otra tendencia dominante entre los países estudiados es la falta de consideración del destino del resultado económico anual de las cooperativas como factor decisivo para la definición de la tasa imponible de sus rentas o del tipo impositivo de las mismas o la aplicación de medidas fiscales especiales. En los pocos casos en los que el legislador tributario sí tiene en cuenta el destino de

dicho resultado, suele manifestarse en una diferenciación entre los pagos de retorno, sometiénolos a reglas fiscales especiales, y los dividendos, sometiénolos al régimen fiscal general de las empresas con ánimo de lucro. En un número aún menor de países hemos observado medidas fiscales especiales para la asignación de beneficios a reservas legales o a cualquier otro tipo de reservas (divisibles o indivisibles) por razones de solidez educativa u otras razones sociales y societarias.

En general, aunque el legislador fiscal tiene en cuenta, en menor o mayor grado, el origen de los ingresos de las cooperativas, tiende a permanecer indiferente sobre cómo se asignan dentro de la cooperativa. En consecuencia, la mayoría de los países estudiados han introducido normas fiscales especiales para las cooperativas, pero éstas no reflejan la identidad cooperativa de manera satisfactoria.

Por eso es muy necesario un cambio de paradigma en el ámbito de la legislación fiscal (Garroy, 2022). Esto último implicaría un cambio de enfoque del legislador fiscal, que pasaría de la actividad (generación de beneficios) a tener en cuenta la fuente y la finalidad de beneficios. Este cambio de paradigma no sólo es pertinente y necesario para el tratamiento fiscal adecuado de las cooperativas, sino también para las empresas sociales, otras organizaciones sin ánimo de lucro y otras entidades híbridas que realizan actividades económico-comerciales para perseguir su objetivo social general. De hecho, la marcada dicotomía entre el modelo tradicional de empresa que realiza actividades económico-comerciales, generando beneficios que son imponibles, ya se ha quedado obsoleta. Por eso, es necesario reflexionar sobre los conceptos clave que contribuyen a una teoría jurídica sobre el trato adecuado de las rentas de las cooperativas de acuerdo con la identidad cooperativa.

## 5. BIBLIOGRAFIA

- Aguilar Rubio, M. (2022). Models for direct taxation of cooperatives under comparative law. *International Journal of Cooperative Law*, 4, 105-130.
- Apps, A. (2020). *Legal Framework Analysis: National report of Fiji*. ICA.
- Bouchard, M. J. & Rousselière, D. (2017). *Conceptual framework on measurement of cooperatives and its operationalization*. COPAC Technical Working Group on Cooperative Statistics Meeting.
- Cracogna, D. (s.f.). *Las cooperativas frente al régimen tributario*. ACI Americas.
- Cracogna, D., Fici, A. & Henry, H. (Ed.) (2013). *International handbook of cooperative law*, Springer.

- Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C., Ramalho R. & Andrei Shleifer. (2010). The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship. *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2 (3): 31-64.
- Fici, A., (2013). Italy. En D. Cracogna, A. Fici & H. Henry (Ed.), *International handbook of cooperative law* (pp. 479-502). Springer.
- Fontanari, E. & Borzaga, C. (2015). *Do co-operatives really pay less in taxes?* EURICSE.
- Garroy, S. (2022). Cooperatives in Belgium in the era of the code of companies and associations: current dynamics and prospects for tax law and non-tax law. *International Journal of Cooperative Law*, 4, 260 - 277.
- Grau Ruiz, M.A. (2022). The timeliness of a revision of the tax status of cooperatives based on a comparative law analysis in the light of sustainable development goals. *International Journal of Cooperative Law*, 4, 2022, 14-63.
- Henry, (2021). *Cooperative law - the translation of the cooperative principles into legal rules which respect the legal concept of sustainable development*. The Role of Cooperatives in Economic and Social Development: Recover Better from the Covid-19 Pandemic, 2 y 4 del junio. United Nations Department of Economic and Social Affairs Virtual Expert Group Meeting.
- Henry, H. (2012). *Guidelines for cooperative legislation*. International Labour Organization.
- Henry, H. (2022). *The corporate income tax regime of cooperatives*, working paper.
- Hibbs, D.A. & Piculescu, V. (2010). Tax toleration and tax compliance: how government affects the propensity of firms to enter the unofficial economy. *American Journal of Political Science*, 54 (1), 18-33.
- ICA (s.f.), *Legal framework analysis: national and regional reports*. ICA.
- Kornhauser, M.E. (1990). Corporate regulation and the origins of the corporate income tax. *Indiana Law Journal*, 6 (1), 53-136.
- Kwon, M.M. (2019). To tax or not to tax social enterprises. *Transactions: the Tennessee Journal of Business Law*, 20, 815-826.
- Meira, D. (2014). *The Portuguese law on social economy*. Working paper (n. 12), CIRIEC.
- Münkner, H.H. (2015). *Co-operative principles and cooperative law* (2nd ed.). LIT.
- Münkner, H.H. (1991). *African co-operatives and the state in the 90s*. Institute for Co-operation in developing countries.
- Samson, W.D. (2002). History of Taxation. En: A. Lymer & J. Hasseldine (Ed.). *The International Taxation System*. Springer.
- Slemrod, J. & Venkatesh, V. (2002). *The income tax compliance cost of large and mid-size businesses* (n. 914), Ross School of Business.
- Stiglitz, J. (2009), Moving beyond market fundamentalism to a more balanced economy. *Annals of public and cooperative economics*, 80(3), 345-360.

- Weichenrieder, A.J. (2007). *Survey on the taxation of small and medium-sized enterprises: draft report on responses to the questionnaire*. Centre for Tax Policy and Administration.
- World Bank Group & PwC. (2020). *Paying taxes 2020: The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*.