

Deusto Estudios Cooperativos

Revista del Instituto de Estudios Cooperativos
de la Facultad de Derecho de la Universidad de Deusto

N.º 25 (2025)

doi: <https://doi.org/10.18543/dec252025>

La identidad cooperativa en el régimen tributario de los territorios históricos del País Vasco

The cooperative identity in the tax system of the historical territories of the Basque Country

Marina Aguilar Rubio

doi: <https://doi.org/10.18543/dec.3289>

Recibido: 9 de mayo de 2025 • Aceptado: 28 de mayo de 2025 • Publicado en línea: junio de 2025

Derechos de autor (©)

La revista *Deusto Estudios Cooperativos* es una revista de acceso abierto lo que significa que es de libre acceso en su integridad inmediatamente después de la publicación de cada número. Se permite su lectura, la búsqueda, descarga, distribución y reutilización legal en cualquier tipo de soporte sólo para fines no comerciales y según lo previsto por la ley; sin la previa autorización de la Editorial (Universidad de Deusto) o el autor, siempre que la obra original sea debidamente citada (número, año, páginas y DOI si procede) y cualquier cambio en el original esté claramente indicado.

Copyright (©)

The *Deusto Journal of Cooperative Studies* is an Open Access journal which means that it is free for full and immediate access, reading, search, download, distribution, and lawful reuse in any medium only for non-commercial purposes, without prior permission from the Publisher or the author; provided the original work is properly cited and any changes to the original are clearly indicated.

La identidad cooperativa en el régimen tributario de los territorios históricos del País Vasco¹

The cooperative identity in the tax system of the historical territories of the Basque Country

Marina Aguilar Rubio

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Almería

doi: <https://doi.org/10.18543/dec.3289>

Recibido: 9 de mayo de 2025
Aceptado: 28 de mayo de 2025
Publicado en línea: junio de 2025

Sumario: 1. Introducción.—2. Las cooperativas como obligado tributario diferenciado.—3. Los principios cooperativos en el sistema tributario. 3.1. Principio de adhesión voluntaria y abierta. 3.2. Principio de participación económica por parte de los socios. 3.3. Principio de educación, formación e información. 3.4. Principio de cooperación entre cooperativas. 3.5. Principio cooperativo de interés por la comunidad. 3.6. Otros principios cooperativos.—4. El papel de la fiscalidad para incentivar el modelo cooperativo.—Bibliografía.

Summary: 1. Introduction.—2. Cooperatives as a separate tax entity.—3. Cooperative principles in the tax system. 3.1. Principle of voluntary and open membership. 3.2. Principle of economic participation by members. 3.3. Principle of education, training and information. 3.4. Principle of cooperation between cooperatives. 3.5. Cooperative principle of community interest. 3.6. Other cooperative principles.—4. The role of taxation in incentivising the cooperative model.—Bibliography.

Resumen: El presente estudio incide el papel de la fiscalidad como incentivo de políticas relacionadas con los principios inherentes a las cooperativas y que se reconocen en la Ley de Cooperativas del País Vasco. El cooperativismo vasco se ha distinguido, fundamentalmente, por generar trabajo de calidad y los propios cooperativistas vascos reconocen esa función social y la distribución de riqueza que ello ha generado. Por ello, y por sus características especiales

¹ Estudio realizado en el marco del Proyecto de I+D+i PID2020-119473GBI00 orientado a Retos de la Sociedad, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación, titulado las empresas sociales. Identidad, reconocimiento de su estatuto legal en Europa y propuestas para su regulación en España, concedido al centro de investigación Cides de la Universidad de Almería.

de funcionamiento, las sociedades cooperativas han sido siempre objeto de un especial tratamiento por parte del legislador fiscal, actualmente contenido en las normas forales sobre el régimen fiscal de las cooperativas de los Territorios Históricos del País Vasco.

Palabras clave: identidad cooperativa, principios cooperativos, sistema tributario, normas forales.

Abstract: This paper focuses on the role of taxation as an incentive for policies related to the principles inherent to cooperatives and which are recognised in the Basque Country's Cooperatives Act. Basque cooperativism has distinguished itself, fundamentally, for generating quality work and the Basque cooperative members themselves recognise this social function and the distribution of wealth that this has generated. For this reason, and because of their special operating characteristics, cooperative societies have always been the subject of special treatment by the tax legislator, currently contained in the *foral* regulations on the tax regime for cooperatives in the Historical Territories of the Basque Country.

Key words: co-operative identity, co-operative principles, tax system, *foral* rules.

1. Introducción

La sociedad cooperativa ha sido siempre objeto de un especial tratamiento por parte del legislador fiscal. Ello se debe a sus particulares características, centradas en su vertiente de asociación de personas con intereses socioeconómicos comunes más que en la puramente empresarial. Las cooperativas están concebidas como entidades asociativas que intervienen en el proceso productivo pero cuya base organizativa gira en torno al control democrático y no al capital.

La cooperativa nace como un modelo de empresa que respeta los principios de ayuda mutua y sostenibilidad controlado por las personas de la comunidad, con participación democrática, justicia y transparencia. Estos principios se convirtieron después en los principios cooperativos formulados —y revisados cada cierto tiempo— por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI). Desde la Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre Identidad Cooperativa de Manchester de 1995, se enumeran siete principios que pretenden poner de relieve la coincidencia sustancial del fenómeno cooperativo con independencia del ámbito territorial donde tenga lugar. Los tres primeros principios organizan la dinámica interna típica cooperativa. Son los relativos a la adhesión voluntaria y abierta, a la gestión democrática por parte de los socios y a la participación económica de los socios. Los cuatro últimos se refieren tanto al funcionamiento interno como a las relaciones externas de las cooperativas. Estos son los principios de autonomía e independencia, de educación, formación e información, de cooperación entre cooperativas y de interés por la comunidad².

En términos generales, las cooperativas representan una forma societaria responsable en la medida en que realizan funciones públicas y que, haciéndolo, coadyuvan al sostenimiento de los gastos públicos. La función social de las cooperativas se manifiesta en que son instrumentos básicos de desarrollo social y económico colaborando eficazmente en la consecución de ciertos objetivos constitucionales como el del pleno empleo, el acceso a la vivienda digna, o la mejora de la cohesión social y territorial y favoreciendo la redistribución de la renta y el acceso de distintas clases sociales a los medios de producción y al consumo, conforme a los principios de puerta abierta, voto democrático o reparto de retornos en proporción a las operaciones cooperativizadas.

² La propia Declaración de la ACI afirma que los principios cooperativos no son independientes entre sí, sino que están unidos sutilmente y, cuando uno se pasa por alto, todos se resienten. Es decir, todos los principios han de respetarse y han de estar presentes en las actuaciones de las cooperativas.

En la medida en que la consecución de estos objetivos puede lograrse mediante adecuadas políticas de estímulo fiscal, las actuaciones tributarias que trataran de incentivarlos quedarían legitimadas³. Por 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 general⁴. A mi parecer, el interés 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 corresponde⁵.

³ María del Carmen Pastor del Pino, «Las cooperativas como sujetos de protección fiscal». *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 28 (2016): 250.

⁴ 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.

⁵ Siguiendo a Eva Alonso Rodrigo, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. (Barcelona, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 2001), 53. Para Hernández Cáceres, comprobar si una cooperativa respeta y aplica los principios cooperativos puede ser una tarea relativamente sencilla con respecto a algunos de ellos como el de puertas abiertas, gestión democrática o participación económica, puesto que están presentes casi desde la creación de la misma ACI. Por ello, han sido objeto de numerosos pronunciamientos que han supuesto su modificación y reinterpretación a lo largo de su historia, y han sido ampliamente estudiados por la doctrina. «Sin embargo, no ocurre lo mismo con el principio de interés por la comunidad debido, en primer lugar, a su relativa «juventud», tratándose de un principio que, aunque la ACI advierte que al igual que el resto de principios está presente en el cooperativismo desde sus inicios, fue reconocido por primera vez como principio autónomo e independiente en esa Declaración de 1995. Y en segundo lugar, por la escasa relevancia que ha adquirido tanto para la ACI, la cual ya desde un momento inicial en el mismo informe que acompaña a la Declaración, únicamente le dedica un párrafo a ampliar y clarificar la interpretación de dicho principio, mientras que al resto de principios le dedica como mínimo una página completa; como para la comunidad científica, donde apenas existen estudios doctrinales sobre el mismo. La ausencia de estudios doctrinales con respecto al interés por la comunidad contrasta con la numerosa cantidad de literatura científica que se ha publicado en los últimos años sobre la responsabilidad social corporativa (RSC), la cual guarda una estrecha relación con este principio cooperativo. Esta falta de atención tanto por parte de la ACI, como de la comunidad científica puede generar un grave problema, ya que si no se estudia este principio es probable no se aplique adecuadamente en las coopera-

Por otro lado, 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, la imputación de resultados derivados de las operaciones con terceros, las reservas obligatorias específicas e irrepartibles en ciertos casos, etc. Gran parte de la doctrina fiscalista española defiende una fiscalidad específica que mitigue las cargas parafiscales que supone su régimen jurídico sustantivo⁶ —como es un sujeto pasivo diferente no se puede hablar de discriminación positiva frente al resto de entidades— pero esto no supondría necesariamente la regulación de beneficios fiscales, sino la adaptación de un sistema impositivo pensado para hacer tributar a las sociedades de capital tradicionales y que no se ajusta adecuadamente a las características del régimen económico de las cooperativas. Esto es, las especiales características socioeconómicas que presentan imponen un tratamiento fiscal diferente que, mediante las denominadas normas de ajuste, adecue el deber de contribuir a su verdadera capacidad económica a fin de que el reparto justo de la carga tributaria se ajuste a la verdadera realidad económica del sujeto gravado.

El establecimiento de un sistema tributario propio para esta figura empresarial —que tenga en cuenta su valor social y sus limitaciones económicas frente a otros modelos de empresa— es el objeto de las Normas Forales sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Las razones que avalarían no sólo una fiscalidad específica sino también de carácter incentivador, para las entidades de economía social en general y para las cooperativas en particular son: en primer lugar, la obligación constitucional de fomento de las cooperativas⁷; en segundo lugar, el papel que tienen las instituciones europeas de promover la política social y de buscar la cohe-

tivas, y si no se aplica, el resto de los principios se resiente, provocando el problema de identidad anteriormente descrito» (Daniel Hernández Cáceres, «Origen y desarrollo del principio cooperativo de interés por la comunidad». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 139 (2021): 22) Estas reflexiones resultan relevantes si hacemos pivotar los beneficios fiscales de las cooperativas en la función social que cumplen.

⁶ Entre otros muchos, Rafael Calvo Ortega, «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica». AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de economía social* (Pamplona, Thomson-Civitas, 2005); José Manuel Tejerizo López, «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas». *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 69 (2010); o yo misma en Marina Aguilar Rubio, «Los principios cooperativos y la legislación tributaria». *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 27 (2015), entre otros.

⁷ El fomento y la protección de las cooperativas que propugna el art. 129.2 de la Constitución Española (CE) establece que «los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas».

sión social y económica⁸; en tercer lugar, por las actividades que realizan estas entidades de economía social, que se enmarcan dentro de estas finalidades y que tienen un interés general⁹; y, en fin, por las limitaciones en gestión y disposición de los bienes y los recursos que generan estas entidades respecto de las sociedades mercantiles¹⁰.

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 mercado¹¹. 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 internacional¹².

El presente estudio pretende incidir en el papel que la fiscalidad desempeña en el área de la incentivación de políticas relacionadas con los principios inherentes a las cooperativas y que se manifiestan en el régimen jurídico de estas sociedades en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Desde el punto de vista tributario, cada uno de los tres Territorios Históricos del País Vasco (junto con la Comunidad Foral de Navarra) disfrutaban de un sistema de financiación se caracteriza porque y tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario. Ello implica que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de la mayoría de los impuestos estatales¹³. La re-

⁸ La política de cohesión es la principal política de inversión de la Unión Europea. Favorece el crecimiento económico, la creación de empleo, la competitividad empresarial, el desarrollo sostenible y la protección del medio ambiente (artículos 174 a 178 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

⁹ La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social la define como el conjunto de actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los siguientes principios, persiguen el interés general económico o social, o ambos (art. 2).

¹⁰ Rafael Calvo Ortega «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica». AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de economía social* (Pamplona, Thomson-Civitas, 2005), 35-36.

¹¹ No obstante, este tipo de medidas presenta importantes problemas de legitimidad, relacionados no sólo con sus efectos propios como técnica de carácter desgravatorio con fin extrafiscal, sino también con sus efectos externos de distorsión de la competencia (María del Carmen Pastor del Pino, «Las cooperativas como sujetos de protección fiscal». *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 28 (2016): 252).

¹² María Pilar Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 102 (2010): 26.

¹³ Actualmente todos, excepto los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

caudación de estos impuestos queda en poder de dichos territorios y por su parte, la Comunidad Autónoma contribuye a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas a través de una cantidad denominada «cupo» o «aportación». Y desde la perspectiva del cooperativismo como herramienta fundamental para la solución de necesidades humanas y sociales, en el País Vasco ha tenido una labor histórica muy concreta, generar trabajo de calidad¹⁴. Aunque existen cooperativas de consumo, de crédito o mutualidades, el cooperativismo vasco se ha diferenciado de otros entornos precisamente por su capacidad de generar empleo en amplias capas de la sociedad¹⁵. Los propios cooperativistas vascos reconocen esa función social y la distribución de riqueza que ello ha generado¹⁶.

2. Las cooperativas como obligado tributario diferenciado

Las cooperativas han gozado en el País Vasco de un régimen fiscal propio, arraigado en el tiempo¹⁷, que actualmente se encuentra re-

¹⁴ Para Ahedo Gurrutxaga, el objetivo principal de las cooperativas que se crean desde los 70 es claro: garantizar el empleo y el trabajo (Igor Ahedo Gurrutxaga, *El viaje de la identidad y el nacionalismo vasco en Iparalde (1789-2005)* (Vol. II). Vitoria-Gasteiz: Eusko Jauriaritzaren Argitalpen Zerbitzu Nagusia/ Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco (2006), 448). La propia Norma Foral 6/2018, de 12 de diciembre, sobre régimen fiscal de cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, la más reciente de las tres, destaca el rol de las cooperativas en este ámbito en su preámbulo del siguiente modo: «Las características singulares de las sociedades cooperativas que facilitan la integración económica y laboral de los ciudadanos y ciudadanas en el mercado, haciéndola compatible con la rentabilidad y competitividad exigidas por el mismo, así como el destacado protagonismo que ha tenido el movimiento cooperativo en la realidad económica del Territorio Histórico de Bizkaia, contribuyendo a la creación y consolidación de empleo y a su desarrollo económico, han provocado que las Instituciones competentes del citado territorio hayan tradicionalmente procurado su fomento y protección reforzando el espíritu de cooperativismo, mediante la regulación de un régimen fiscal propio, en atención a sus peculiaridades o características específicas».

¹⁵ Mondragón destaca como el gran representante de esta función social pero no ha sido el único. Desde los inicios del movimiento en el siglo XIX, la cooperación ha sido el instrumento adecuado para asegurar el empleo de calidad y arraigado en el territorio.

¹⁶ Miguel de la Fuente Cosgaya, «La Identidad cooperativa vasca y los procesos de desafección: Una perspectiva histórica», *33.º Congreso Internacional del CIRIEC, nuevas dinámicas mundiales en la era Post-COVID; desafíos para la economía pública, social y cooperativa*, (Valencia, 13-15 junio 2022): 12-13.

¹⁷ El tratamiento fiscal diferenciado viene de lejos. Ya en la Ley de Sindicatos Agrícolas de 28 de enero de 1906, se preveían exenciones fiscales para las «Instituciones de cooperación». El Decreto-Ley de 4 de julio de 1931 se estableció la aplicación de las exenciones, excepciones, facultades y beneficios a las cooperativas y a sus obras socia-

cogido en la Normas Forales sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (NFRFC) de Araba (16/1997, de 9 de junio), Bizkaia (6/2018, de 12 de diciembre) y Gipuzkoa (2/1997, de 22 de mayo) y que, aparentemente, resulta beneficioso para ellas. No obstante, estas normas no contienen la totalidad de los aspectos tributarios referidos a este modelo social, sino que se limitan a establecer determinadas e importantes particularidades, remitiéndose en lo no previsto por ellas a las normas tributarias generales del Territorio Histórico que corresponda (art. 1.2 en las tres NFRFC)¹⁸.

les. La Ley, de 27 de octubre de 1938, de Cooperativas no alteró nada relativo al tratamiento fiscal de estas entidades. Tras la guerra civil, tanto la Ley, de 2 de enero de 1942, de Cooperación, como su reglamento de desarrollo (aprobado por Decreto, de 11 de noviembre de 1943), dieron continuidad a «los beneficios de orden fiscal y exenciones de cualquier clase que tuvieren concedidos», siempre que se hubieran constituido con «fines propios a los que caracterizan a las mismas» (arts. 31 de la Ley y 21 del Reglamento). La Orden del Ministerio de Hacienda, de 27 de enero de 1948, por su parte, reconoció las exenciones fiscales a favor de los sindicatos agrícolas, a las cooperativas del campo y sus cajas rurales; a las cooperativas y a sus cajas de crédito, y a las cooperativas de cualquier otra clase formadas exclusivamente por obreros, empleados, artesanos o funcionarios públicos. La distinción entre cooperativas protegidas y no protegidas viene de la mano del Decreto, de 9 de abril de 1954, por el que se reglamenta las exenciones fiscales de las Sociedades Cooperativas, fijando para las primeras una serie de exenciones y, para las segundas, su sujeción al régimen tributario general. La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, en su artículo 230.6, determinó que se estableciera un nuevo Estatuto fiscal de las entidades cooperativas, acomodando a su especial naturaleza los preceptos de esa Ley. En cumplimiento del citado mandato, se promulgó el Estatuto fiscal de las Cooperativas por Decreto 888/1969, de 9 de mayo, donde se mantiene la diferenciación entre cooperativas protegidas y las no protegidas, desarrollando las primeras de acuerdo con la clase de cooperativa de que se trate, y previendo las causas para la pérdida de los beneficios fiscales (Véase Miguel Crespo Miegimolle: *Régimen Fiscal de las Cooperativas* (Aranzadi, Pamplona, 1999), 193 y ss e Iván Zaldúa Azkuenaga, «Principales diferencias de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en el territorio de régimen común y en los territorios históricos del País Vasco. Algunas reflexiones y propuestas», *BAIDC Boletín de la Asociación internacional de Derecho Cooperativo*, 64 (2024): 114 y s). Los Territorios Históricos del País Vasco no contaban con Normas Forales específicas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas. Incluso, de acuerdo con lo previsto en la Disposición Adicional Primera del Concierto Económico y en la Norma Foral General Tributaria, se venía aplicando con carácter supletorio la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas, que vino a sustituir al citado Estatuto Fiscal de las Cooperativas ³asi bien con algunas especialidades forales, concretamente el tratamiento de las cantidades destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio y las relativas a los beneficios fiscales en materia de tributación local³ hasta la aprobación de los propias NFRFC en la primera mitad de los años 90.

¹⁸ Nos vamos a centrar en este tributo, dado que es al que se refieren las principales especialidades del régimen tributario aplicable a las cooperativas, aunque las NFRFC establecen beneficios fiscales para este tipo social en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en algunos tributos municipales.

Si atendemos a la exposición de motivos de las NFRFC, el régimen fiscal especial resultante responde, en términos generales, a las motivaciones de fomentar las cooperativas en atención a su función social, actividades y características; de coordinar su fiscalidad con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas; y de reconocer los principios esenciales de la institución cooperativa. Las NFRFC de Araba y Gipuzkoa datan del año 1997 y se aprobaron bajo la vigencia de Normas Forales sobre el IS del año anterior ya derogadas y actualmente conviven con normas del IS mucho más modernas, del 2013 y 2014 respectivamente. Solo la NFRFC de Bizkaia es posterior a la del IS, y será la que tomemos como referencia para nuestro análisis, apuntando lo que se establece en los anteriores regímenes forales solo cuando la diferencia de regulación así lo recomiende.

Como vemos, solo Bizkaia tiene una NFRFC relativamente actual, puesto que las otras cuentan ya más de un cuarto de siglo de vigencia, solo algo menos que la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRF), que rige en las autonomías de régimen común. Y si no se ha abordado una completa y significativa reforma del régimen fiscal de cooperativas no es por su pacífica aceptación, sino por los temores y reticencias del sector cooperativo de no obtener una mejora en las condiciones tributarias de las cooperativas¹⁹ y por una dejación por parte de los sucesivos gobiernos que no han dado la importancia que merece al tratamiento fiscal de las cooperativas.

El ámbito de aplicación del régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas se diferencia en función de su clasificación en uno de estos grupos (art. 2 de las tres NFRFC). Primero, el de las cooperativas no protegidas, que serán las que tributen por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Y segundo, el de las cooperativas fiscalmente protegidas, compuesto, de un lado, por las cooperativas (meramente) protegidas, es decir, aquellas que se ajustan a los principios y disposiciones de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas del País Vasco (LCPV) y no incurran en ninguna de las causas previstas en el art. 12 de las tres NFRFC sobre pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y, de otro, por las cooperativas especialmente protegidas que son las cooperativas de trabajo asociado; cooperativas agrarias y alimentarias; cooperativas de explotación comunitaria;

¹⁹ Rodrigo Ruiz se hizo eco de las voces que abogan «por conservar la regulación fiscal vigente todo el tiempo que sea posible, ante el riesgo de que cualquier modificación agrave el actual status» (Marco Antonio Rodrigo Ruiz, «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales líneas de reforma», *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 69 (2010): 16).

cooperativas de consumo; cooperativas de enseñanza y cooperativas de vivienda (art. 5.1 de las NFRFC²⁰) que cumplan los requisitos que se exigen a cada tipo específico, regulados en los arts. 5 a 10 NFRFC de Bizkaia y 6 a 10 bis de las otras dos²¹. También puede haber cooperativas no protegidas, que son aquellas que incumplan algún precepto de los establecidos en el citado art. 13. Dentro de estos grupos pueden estar los ocho tipos de cooperativas, para las que hay requisitos generales, pero también reglas específicas, y compete a la Administración tributaria la comprobación acerca de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en la Ley.

El régimen fiscal de las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades se caracteriza por contener dos tipos de normas: en primer lugar, normas técnicas o de ajuste, que no suponen la existencia de beneficio fiscal alguno, sino que pretenden adaptar las normas contenidas en las leyes tributarias, elaboradas tomando como referencia el modelo societario de capital, a la especial idiosincrasia de las cooperativas y aplicables a todas ellas; y en segundo lugar, normas de incentivo fiscal, que regulan bonificaciones para las sociedades cooperativas, y que se encuentran regulados, por un lado, en el art. 26 de las NFRFC de Araba y Gipuzkoa para las cooperativas protegidas y en el art. 34 de las mismas NF para cooperativas especialmente protegidas. La NFRFC de Bizkaia ha dejado de reproducir este esquema, que venía de la regulación contenida en la LRFC y ha optado regular las normas de ajuste y los beneficios fiscales de manera conjunta en el capítulo V, dedicado a las reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades.

De la conjunción de ambos tipos de normas —cuya distinción entre unas y otras no está clara en muchos casos—, surge el régimen especial de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades que, como hemos comentado, ha recibido duras críticas desde el principio. Y estas no se centran solo en que el régimen fiscal especial de las cooperativas ya no sea tan favorable como pudo serlo en los noventa, sino también en que el disfrute de los regímenes de protección fiscal está sometido a unas exigencias tan duras que, paradójicamente, resultan desincentiva-

²⁰ Estas clases no coinciden exactamente con las que incluye la LRFC en la categoría, puesto que incluye a las del mar, pero no enumera las de enseñanza ni las de vivienda.

²¹ También las cooperativas protegidas de segundo y ulterior grado que asocien exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas. Si asocian tanto a cooperativas protegidas como especialmente protegidas, los beneficios fiscales que corresponden a estas últimas se aplicarán en la proporción de los resultados que provengan de ellas (art. 42.2 y 3 NFRFC de Bizkaia y 28.2 y 3 de las otras dos).

doras de la toma de iniciativas empresariales, sociales o laborales²². No obstante, en el ámbito vasco, el ordenamiento jurídico cooperativo ha sido más flexible²³

La protección fiscal de las cooperativas no puede obviar la búsqueda de la eficacia económica que toda empresa persigue cuando actúa en un mercado competitivo y, debe garantizar el equilibrio entre la especialidad fiscal y el mantenimiento de las condiciones de competencia en el mercado. Por supuesto, este resultado es compatible con el fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada a tenor del artículo 129.2 CE²⁴.

3. Los principios cooperativos en el sistema tributario vasco

Los principios cooperativos formulados por la ACI constituyen pautas flexibles mediante las que se delimita la naturaleza democrática de las cooperativas, el papel de los diferentes participantes y la forma de distribuir

²² Entre otros, María Pilar Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 102 (2010): 43-44; Marco Antonio Rodrigo Ruiz, «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma». *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 69 (2010): 12-14; o José Manuel Tejerizo López, «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas». *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 69 (2010): 53-72).

²³ Por ejemplo, no exige la fragmentación de la base imponible, que somete a tipos distintos los resultados cooperativos y extracooperativos y que genera una laboriosa gestión contable, así como controversias para distinguir los resultados de operaciones con socios y no socios, que desoyen en cierto modo los fines sociales de la cooperativa y no constituye ni una adecuada norma de ajuste, ni tampoco un beneficio para la cooperativa. Por ello, las cooperativas protegidas y especialmente protegidas vascas pueden aplicar el tipo reducido del 20% sobre la base imponible general sin distinción entre los resultados. Además, tomando como referencia la NFRFC de Bizkaia, se regula un tipo de gravamen del 18% para las cooperativas de reducida dimensión que cumplan los requisitos del art. 13 de la misma norma y una bonificación del 90% durante cinco años a las cooperativas que integren al menos, un 50% de personas socias con discapacidad que al momento de constituirse las cooperativas se hallaban en situación de desempleo. Asimismo, se establece una cuota efectiva no inferior al 9% de la base imponible, que será del 8% para las de reducida dimensión. Ambos porcentajes se reducen en un par de puntos cuando la cooperativa mantiene o incrementa su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al del ejercicio anterior. Así también, Alberto Atxabal Rada, «El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150 (2021):126.

²⁴ María Pilar Alguacil Marí, «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley Estatal 27/1999», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 202 (2001): 958.

los excedentes creados. Su importancia dogmática es evidente, puesto que determinan las cualidades esenciales que hacen que las cooperativas sean diferentes a los otros tipos de empresa y que el movimiento cooperativo sea valioso, aunque su trascendencia jurídica depende de los términos en que hayan sido incorporados en las respectivas legislaciones internas²⁵. Están formulados como mandamientos que deben ser seguidos por las cooperativas en su actividad habitual y que no deben considerarse de forma independiente, sino que están unidos de tal forma que «cuando uno se pasa por alto, todos se resienten»²⁶.

Las propias NFRFC de Araba y de Gipuzkoa parecen afirmar que el régimen fiscal especial que regulan responde, aunque no exclusivamente, al reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa. Así, justifican la necesidad de la elaboración de una Norma Foral que regule su régimen fiscal, en primer lugar, en «la propia realidad del cooperativismo en general, con sus beneficiosos efectos sociales y económicos para la sociedad en general ya hacían procedente dicha regulación»²⁷, realidad intrínsecamente conectada con la identidad cooperativa basada en sus principios propios. La NFRFC de Bizkaia no contiene referencia alguna a los principios cooperativos pero también establece su régimen tributario particular en consideración a su función social, actividades y características y los principios cooperativos son los que distinguen a estas entidades y determinan sus actividades. En cualquier caso, el acceso al régimen fiscal especial para cooperativas, protegidas o especialmente protegidas que estas normas contienen exige cumplir con lo dispuesto en la LCPV que, en su exposición de motivos (I), dispone que conviene tener en presentes los valores y principios cooperativos que establece la Alianza Cooperativa Internacional como institución que une y representa a todas las cooperativas del mundo.

Veamos hasta qué punto es esto cierto. No forma parte de este trabajo explicar el contenido de cada uno de los principios cooperativos, pero sí en qué medida han sido incorporados para regular el sistema tributario de las cooperativas en los territorios forales. Y esto es necesario porque, como tan acertadamente ha señalado la doctrina, estamos ante un nuevo modelo de cooperativismo que, en parte, está pensado para

²⁵ Carlos Vargas Vasserot *et al*, *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales* (La Ley, Madrid, 2015), 29-30.

²⁶ Enrique Gadea Soler, «Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia», *JADO. Boletín de la Academia Vasca de Derecho*. Año VII, 17 (2009): 173.

²⁷ Exposición de motivos de ambas NF.

que las cooperativas consigan sus objetivos en un mercado muy competitivo y, por ello, parece que externamente han renunciado a la pureza de sus principios y, singularmente, a la solidaridad y los fines sociales²⁸.

3.1. Principio de adhesión voluntaria y abierta

En nuestro país las cooperativas sólo pueden realizar un volumen mínimo de operaciones con terceros para asegurar su viabilidad económica. Una de las notas distintivas de las sociedades cooperativas respecto de otros tipos sociales es que desarrollan una actividad económica orientada a la satisfacción de determinadas necesidades de sus socios, idea íntimamente ligada al carácter mutualista de esta clase de sociedades²⁹. Con base en el principio de adhesión voluntaria y abierta, los terceros, si lo desean, tienen expedito el camino para ingresar en cualquier momento en la esfera societaria y con ello satisfacer sus intereses y necesidades como socios³⁰.

Aunque las cooperativas deben actuar principalmente a favor de sus socios, no existe ningún problema en permitir que las cooperativas realicen operaciones con terceros, dentro de ciertos límites al volumen de estas operaciones³¹, como todavía podemos observar en la legisla-

²⁸ Carlos Vargas Vasserot *et al.* (La Ley, Madrid, 2015), 35.

²⁹ No obstante, ya hemos señalado en trabajos anteriores que no se debe confundir la mutualidad, como fenómeno caracterizado por la reciprocidad de prestaciones entre el socio y la sociedad, con cooperativa, que supone una cooperación y operatividad con sus socios. En las cooperativas no se puede tomar un concepto estricto del término mutuo —que en rigor significa recíproco—, ya que en este tipo de sociedades no hay, de forma general, obligaciones recíprocas entre los socios, ni entre los socios y la sociedad, en el sentido de identidad de las prestaciones de las partes y que el interés de cada una de las mismas consista en recibir lo mismo que se obliga a dar. Carlos Vargas Vasserot y Marina Aguilar Rubio, «Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, 83 (2004): 117.

³⁰ Enrique Gadea Soler, «Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia». *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*. Año VII, 17 (2009): 173.

³¹ En cuanto a la actividad con no socios en los principios cooperativos de la ACI hay que señalar que, si bien la primera lista presentada en el XIII Congreso de Viena (1930) incluía el principio de «venta exclusiva» a los socios, en la formulación de dichos principios en el XV Congreso de París (1937) ya no aparece como uno de los principios esenciales del cooperativismo. Es más, la segunda formulación de los principios cooperativos aprobada por la ACI en su XXIII Congreso de Viena (1966) expresamente se declara que en la actuación cooperativa con terceros no socios, dentro de ciertos límites y condicionamientos, no solo no choca con los principios cooperativos sino que es cohe-

ción española tanto sustantiva como tributaria ya que este tipo de operaciones tributa al tipo general. En efecto, el art. 12.10 de las NFRC establece como causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida «la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes»³². A este respecto, la LCPV mantiene la regulación general de operaciones con terceras personas no socias, pero deberán prevalecer las transacciones cooperativas con las personas socias (art. 5), aunque se flexibilizan los requisitos para las cooperativas agrarias y alimentarias con su motivación y cautelas propias (art. 113).

Pero esta no es la única causa de pérdida de la protección fiscal que tiene que ver con el incumplimiento del principio mutua. Aquí se cuentan también participar en sociedades no cooperativas en cuantía superior al 25% del capital social de tales entidades o del 50% si son actividades preparatorias, complementarias o subordinadas (aunque el conjunto no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa). La persona titular de la Dirección General de Hacienda puede autorizar participaciones superiores (ap. 9); así como emplear a más trabajadores del número permitido legalmente (ap. 11), puesto que lo que se promueve es que los trabajadores sean, principalmente, socios. Así, en el supuesto más representativo, las cooperativas de trabajo asociado, cuya finalidad es la prestación de trabajo de las personas socias, proporcionándoles empleo, se permite que las personas trabajadoras asalariadas alcancen el 30% del total de horas año de trabajo realizadas por las percheronas socias trabajadoras. Se regula, como excepción, que por necesidades objetivas de la empresa, se pueda superar este porcentaje en un periodo que no exceda de tres meses. Motivadamente, se podrá solicitar una ampliación de dicho plazo al departa-

rente con los objetivos y contenidos axiológicos de la cooperación y que el carácter mutualista de la entidad no debe ser entendido en el sentido de exclusividad de las relaciones cooperativas con los socios, sino en el significado de ayuda mutua para satisfacer las necesidades socioeconómicas de los socios y los intereses más amplios de la comunidad donde la cooperativa actúa.

³² Aunque esta previsión es la misma que contiene el art. 13.10 de la LRFC, la diferencia es notable cuando añade que «ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida». Según esto, aunque se remita a los porcentajes regulados en las normas sustantivas que resulten de aplicación («fuera de los casos permitidos en las leyes»), esta remisión solo será operativa cuando este sea inferior al 50 por ciento del total, dado que acto seguido, afirma categóricamente (aunque se formula en sentido negativo) que superar ese volumen de operaciones significará la exclusión de la cooperativa de la protección fiscal.

mento del gobierno vasco competente en materia de trabajo que tendrá 15 días para resolver, siendo el silencio positivo.

3.2. *Principio de participación económica por parte de los socios*

Si hay un elemento determinante para la comprensión de la interacción entre el régimen sustantivo y el régimen tributario de las sociedades cooperativas, que responde a este tercer principio cooperativo es la existencia de determinadas obligaciones financieras que, por un lado, inmovilizan recursos y los convierten en irrepartibles, como es la constitución de los fondos sociales obligatorios (que suponen que una porción de lo que cada socio reparte a la empresa nunca lo va a recuperar y que parte de los excedentes empresariales quedan inmovilizados) y, por otro lado, asignan los excedentes a determinados fines limitando los retornos a los socios.

El principio, que describe tanto cómo participan los socios en el capital como la forma en que deben distribuirse los excedentes, se ha formulado por la ACI del siguiente modo: «Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es propiedad común de la cooperativa. De ordinario los socios reciben una compensación, si la hay, limitada, sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes para todos o algunos de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente constituyendo reservas, de las que una parte por lo menos serían irrepartibles; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y el apoyo de otras actividades aprobadas por los socios».

La mayoría de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida que enumera el art. 12 de las NFRFC están relacionadas con estas cuestiones. Así, tendríamos las causas relativas a la dotación de fondos obligatorios: no efectuar las dotaciones obligatorias al FRO y a la contribución obligatoria para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público (que abreviaremos genéricamente como COFIP) (ap. 1); repartir entre los socios los fondos que tengan el carácter de irrepartibles y el activo sobrante en el momento de su liquidación (ap. 2); aplicar el COFIP a finalidades distintas a las que le son propias de acuerdo con las previsiones legales (ap. 3). También las que se consideran relativas al régimen económico: incumplir la normativa sobre el destino del resultado de la regularización de balances o actualización de aportaciones de los socios al capital social (ap. 4); no imputar las pérdidas del ejercicio económico o hacerlo vul-

nerando la ley, los estatutos o los acuerdos de la asamblea (ap. 7). Y, junto a estas, las causas relativas al papel secundario del capital, a saber: retribuir las aportaciones al capital social con intereses superiores a los autorizados o superar tales límites en el abono de intereses de demora en el supuesto de reembolso de dichas participaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un fondo especial. (ap. 5); acreditar retornos sociales en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o distribuirlos a terceros no socios (ap. 6); y permitir que las aportaciones de los socios sobrepasen los límites (ap. 8).

El objeto de una cooperativa consiste en el ejercicio en común de una actividad económica. Y como cualquier otra empresa, su actuación no puede perder de vista el mercado, dado que, incluso, en aquellos casos en que la sociedad se configura, porque así lo exija la naturaleza de la actividad o la voluntad de sus miembros, para prestaciones sólo entre socios, estará directamente mediatizada por las pautas del éste ya que, si no presenta una estructura competitiva y proporciona las prestaciones que constituyen su objeto en mejores condiciones que en aquél, no podrá cumplir el fin social y, por tanto, perderá su razón de ser³³.

El legislador no debe reprobar que una cooperativa, al igual que cualquier sociedad lucrativa, obtenga beneficios sociales de su actividad. Lo que diferencia a la cooperativa es la forma de distribución de estos beneficios: si en las sociedades de capital, la distribución a los socios se realizará en función del capital aportado, en las cooperativas, después de atender los fondos obligatorios, la adjudicación a sus miembros se realizará en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno en la entidad.

Como vemos, el principio cooperativo que recoge de forma clara y directa la legislación tributaria es el relativo a la participación económica por parte de los socios. Esto tiene sentido, en la medida en que las normas financieras inciden sobre la esfera económica y patrimonial de los sujetos que devienen obligados por ellas.

3.3. Principio de educación, formación e información

También se promueve desde el ámbito fiscal el quinto principio cooperativo, relativo a la educación y formación que las cooperativas proporcionarán a sus miembros, empleados y directivos y a la promo-

³³ Carlos Vargas Vasserot *et al.* (La Ley, Madrid, 2015), 26.

ción de la naturaleza y beneficios de la cooperación entre el gran público. Esto se pone de manifiesto en los requisitos que exigen hacer las dotaciones a las contribuciones obligatorias para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público en los supuestos, condiciones y cuantías previstas en las disposiciones cooperativas, así como aplicar el mismo a las finalidades previstas por la Ley, so pena de perder la protección fiscal.

La contribución obligatoria para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público (COFIP) constituye un fondo obligatorio destinado a contribuir al desarrollo, no solo del mandato contenido en el quinto principio, sino también en los principios sexto y séptimo, como se muestra en los fines para los que ha sido regulado este instrumento singular y exclusivo de las cooperativas³⁴. Así, en aplicación de las líneas maestras fijadas en los estatutos o por la asamblea, debe ponerse, al menos, al servicio de la formación del colectivo, la intercooperación, el fomento del cooperativismo o la mejora de la comunidad y del medioambiente.

El COFIP se dota a partir del excedente y/o beneficio de la cooperativa en la proporción que señale la ley sustantiva aplicable, los estatutos o la asamblea. Pero también se destinan a este fondo lo que se recaude por sanciones a los socios, ayudas y rendimientos de bienes afectos a sus fines. En general, el importe de este fondo es inembargable, salvo por deudas contraídas para el cumplimiento de sus fines, e irrepartible entre sus socios, por estar afecto a su propia finalidad, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa³⁵. Lo que prevé el ordenamiento cooperativo es su aplicación a los fines establecidos en el plan de ejecución del COFIP en la anualidad siguiente a aquella en que se dotó y, en caso de no realizarse total o parcialmente, lo que reste deberá ir a depósitos bancarios o Deuda Pública. Para evitar desvíos de las partidas del fondo por esta vía, la mayoría de las leyes cooperativas

³⁴ Las leyes cooperativas autonómicas regulan las funciones del conocido en general como Fondo de Educación y Promoción (FEP) en términos similares aunque su denominación, como vemos, puede variar de una a otra así como incluir otras actividades concretas en la misma línea (contribuir a la investigación y desarrollo, fomentar la igualdad de género y la sostenibilidad, etc.).

³⁵ Así es en el caso vasco, que establece expresamente que «la cooperativa no tiene poder de disposición sobre esta contribución, más allá de destinarla a las finalidades de interés público indicadas, por lo que es, en consecuencia, inembargable y debe figurar en el pasivo del balance» (art. 72.3). Para los supuestos de liquidación, por su parte, la LCPV establece que el COFIP tendrá la aplicación estatutariamente prevista y, en su defecto, se pondrá a disposición del Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi (art. 89.4 *in fine* con art. 98.2.a).

prohíben que estos instrumentos puedan ser pignorados, o afectados a préstamos o cuentas de crédito.

La dotación y aplicación del COFIP puede afectar a la tributación de las cooperativas de dos formas distintas:

En primer término, podría afectar a la calificación fiscal de la cooperativa como protegida o especialmente protegidas, pasando a ser una cooperativa no protegida fiscalmente en caso de pérdida de la calificación. En las NFRFC vascas se prevén tres causas de pérdida de protección fiscal para las cooperativas asociadas al incumplimiento del régimen jurídico del fondo: la primera sería no dotar el fondo correctamente según supuestos, condiciones y por la cuantía exigida por la LCPV (art. 12.1); la segunda, repartir los fondos que legalmente resulten irrepartibles (art. 12.2); y la tercera, aplicar los importes a finalidades distintas de las previstas para el COFIP (art. 12.3). Por este motivo, desde la perspectiva tributaria, es muy importante cumplir con las reglas de uso del COFIP.

El destino de los fondos, que es lo que mayores problemas de interpretación origina en las comunidades autónomas de régimen común³⁶, resulta menos problemático en el ámbito vasco, puesto que el art. 72 LCPV concreta las finalidades de interés público a las que pueden dedicarse una vez concretadas por los estatutos o la asamblea general, y prevé que pueda canalizarse a través de entidades, sinónimo de lucro o entidades de intercooperación para las finalidades indicadas en su apartado 1.

En todo caso, la aplicación del COFIP a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar, además de a la pérdida de la calificación fiscal que proceda, a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca del importe indebidamente aplicado.

En segundo término, en atención a lo dispuesto en el art. 18.2 de la NFRFC de Bizkaia (art. 16 en las de Álava y Gipuzkoa), las cantidades que las cooperativas destinen obligatoriamente al COFIP son un su-

³⁶ Cada cooperativa tiene que acudir a la Ley de Cooperativas que se le aplique para saber cómo puede utilizar este Fondo pero, por lo general éstas no concretan los destinos, sino que marcan líneas de actuación de carácter general, lo que redundará en cierta inseguridad. El sector cooperativo valenciano, por ejemplo, se está planteando la posibilidad de trabajar en un manual de buenas prácticas de uso del Fondo de Formación y Promoción Cooperativa (como lo denomina la Ley valenciana) que tenga el beneplácito de la Conselleria competente, con la intención de conseguir algo de seguridad jurídica al respecto (según FEVECTA). Las consultas tributarias de los arts. 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, son una herramienta útil a efectos para conocer la interpretación que hará la Administración tributaria en cuanto al destino de los fondos.

puesto especial de gasto deducible para el cálculo de la base imponible cooperativa en el Impuesto de Sociedades, cuando cumplan los requisitos legales. Esta es una norma de ajuste que se aplicable a todas las cooperativas independientemente de su calificación fiscal. Se trata de compensar de algún modo a las cooperativas por la exigencia legal de invertir parte de su beneficio en los fines propios del COFIP.

Así, las dotaciones al COFIP que tengan carácter obligatorio reducirán la base imponible del resultado cooperativo con el límite máximo del 30% del excedente³⁷ (art. 19.1NRFRC de Bizkaia y 17.1 en las de Álava y Gipuzkoa). Evidentemente, la Asamblea General puede decidir cada año realizar dotaciones a esta contribución superiores a las exigidas en la Ley o en sus Estatutos, y contablemente serán un gasto, pero lo que se dote por encima de lo exigido no será deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Y las dotaciones al COFIP, así como las aplicaciones que requiera el plan, sea de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo (art. 19.2 y 17.2 respectivamente).

3.4. *Sexto principio cooperativo: cooperación entre cooperativas*

La cooperación entre cooperativas, el sexto principio cooperativo, también se refleja en el sistema fiscal. La LCPV, como la mayoría de las leyes cooperativas autonómicas españolas, regula la posibilidad de celebrar acuerdos intercooperativos con otras cooperativas para el cumplimiento de sus fines sociales. En virtud de estos acuerdos, la cooperativa y sus socios pueden realizar operaciones de suministro, entregas de productos o servicios en la otra cooperativa firmante del acuerdo, teniendo estos hechos el mismo tratamiento que las operaciones cooperativas con los propios socios, por lo que, tendrán el mismo tratamiento fiscal (art. 153).

³⁷ La Ley 20/1990 no permite reducir la base imponible extracooperativa por las dotaciones al FEP a partir de este tipo de resultados. La consideración como gasto deducible de las dotaciones al FEP se establece únicamente a los efectos del cálculo de la base imponible de los resultados cooperativos (María Pilar Alguacil Mari y Fernando Sacristán Bergia, «El Fondo de Educación y Promoción: cuestiones sobre su aplicación y fiscalidad», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, 53 (2022): 208) Apuntamos esta cuestión porque, como se ve, cada vez es más habitual que las legislaciones cooperativas obliguen a realizar dotaciones al FEP a partir de los resultados extracooperativos o extraordinarios. Por este motivo, la reforma de la Ley 20/1990 en la trabaja el sector plantea la introducción de este supuesto como gasto deducible en la base extracooperativa.

Esto es, las operaciones de las cooperativas que hayan suscrito acuerdos intercooperativos no computarán a los efectos del art. 12.10 de las NFRFC que establecen como causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios fuera de los casos permitidos en las Leyes.

3.5. *Principio de interés por la comunidad*

Este papel de la fiscalidad como instrumento para el fomento y desarrollo del modelo cooperativo entronca perfectamente con el séptimo principio cooperativo relativo a la preocupación de las cooperativas por la comunidad. Formulado del siguiente modo: «Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios», deja clara la implicación social y económica de las cooperativas con su entorno, que lleva a muchas de ellas a coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos en la medida en que realizan funciones que corresponderían a la Administración.

La existencia misma de un régimen fiscal especial para las cooperativas responde a la necesidad de un tratamiento diferente a las mismas en razón de su función social, del mandato constitucional a los poderes públicos de fomentar mediante una legislación adecuada este tipo social y de su diferente régimen económico financiero respecto al resto de sociedades de nuestro ordenamiento jurídico.

Un paso más allá en este principio lo dan las cooperativas de integración social, de interés social o de profesionales, de iniciativa social, de servicios sociales, incluso de servicios sociales, según su regulación en la ley estatal o en las leyes autonómicas de cooperativas. Estas cooperativas sociales son referentes del desarrollo sostenible del principio cooperativo de interés por la comunidad que, de acuerdo con la interpretación de la ACI, engloba tres ámbitos diferenciados: el ecológico, el social y el económico³⁸.

Esta clase de cooperativas incorpora el principio cooperativo de interés por la comunidad en su propio objeto social y, a través de la producción de bienes o la prestación de servicios de interés general, 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. También

³⁸ ACI: *Notas de orientación para los principios Cooperativos* (2016) 94.

están sometidas a un régimen económico estricto que les orienta a la consecución de esos mismos fines sociales de interés general³⁹.

Además de por tener esta particular denominación (o denominaciones), en su conjunto, se caracterizan por la actividad que realizan y por su especie. Suelen ser cooperativas de trabajadores o consumidores y usuarios que se dedican a prestar servicios sociales o públicos, o llevar a cabo la integración laboral de una actividad económica⁴⁰. Las leyes sustantivas de cooperativas generalmente establecen los requisitos que tienen que cumplir para poder ser calificadas como entidades sin fines de lucro.

El art. 156.3 de la LCPV las define como «las entidades cooperativas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tengan por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado»⁴¹.

Pues bien, detectamos aquí una diferencia de trato con otras entidades sin fines de lucro puesto que las cooperativas de esta clase en el régimen común no pueden aplicarse el régimen de exención previsto en la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de entidades sin fin de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, sino que tributarán de acuerdo con la Ley 20/1990, en la consideración de que es la norma especial que les resulta de aplicación, por contener un sistema tributario propio para las cooperativas. Esto significa que a las cooperativas de carácter social tri-

³⁹ Hernández Cáceres, D.: «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», Aguilar Rubio, M. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Madrid, Marcial Pons, 2022), 80.

⁴⁰ Más detalladamente, la Organización Internacional de Cooperativas Industriales y de Servicios (CICOPA *World Standards of Social Cooperatives*, 2004), organización sectorial de la ACI, identificó cinco rasgos comunes en las cooperativas sociales: 1) misión explícita de interés general; 2) carácter no estatal; 3) estructura de múltiples partes interesadas; 4) representación sustancial de los socios trabajadores en todos los niveles posibles de la estructura de gobierno, y 5) no distribución o distribución limitada de los excedentes. Citado en Daniel Hernández Cáceres (Madrid, Marcial Pons, 2022), 82.

⁴¹ Estas cooperativas, en la medida que contribuyan a la promoción del interés general mediante el desarrollo de sus funciones, podrán ser reconocidas de utilidad pública por el Gobierno Vasco conforme al procedimiento, régimen y requisitos establecidos reglamentariamente y gozar de las exenciones, bonificaciones, subvenciones y demás beneficios de carácter económico, fiscal y administrativo que en cada caso se acuerden.

butarán en el Impuesto sobre Sociedades con las especialidades diseñadas para promover el funcionamiento mutual y no las actividades de interés general. No tendrán acceso al sistema de patrocinio y mecenazgo fiscalmente estimulado, lo que complicará que puedan financiar sus actividades mediante contribuciones del sector privado. Más aun, los donativos o liberalidades que pudieran recibir de particulares tendrán la consideración de ingresos extracooperativos, por lo que se gravarán al tipo general del impuesto y no al reducido que corresponde a los resultados de la actividad cooperativizada.

La regulación del País Vasco es particular en este punto, ya que no se regulan las condiciones de las cooperativas sin ánimo de lucro en su ley de cooperativas, sino que se recogen en la normativa fiscal de las entidades, que concreta el régimen de las cooperativas de iniciativa social. Y la NFRFC de Bizkaia ha recogido el guante⁴² al establecer, en su art. 52.2, que «las sociedades cooperativas carecen de ánimo de lucro cuando cumplan los siguientes requisitos: a) Que los resultados positivos que eventualmente se produzcan no puedan ser distribuidos entre sus socios y socias, debiendo aquellos destinarse a la realización de sus fines. b) Que el desempeño de los cargos del Consejo Rector tenga el carácter de gratuito. c) Que las retribuciones de las personas socias trabajadoras, o en su caso de las personas socias de trabajo, y de las personas trabajadoras por cuenta ajena no superen el 150 por 100 de las retribuciones que, en función de la actividad y categoría profesional, establezca el Convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector. d) Que los socios, socias, o personas y entidades que tengan con los mismos una relación de vinculación que, en su caso, pudiera encuadrarse en el art. 42.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, no sean personas destinatarias principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los servicios. Y, en el artículo siguiente, con el título «Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas de utilidad pública y a las cooperativas de iniciativa social» (art. 53), dispone que estas cooperativas tributan con las siguientes especialidades:

1. En el ITPAJD, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; b) La constitución y cancelación de préstamos y créditos, incluso los representados por obligaciones; c) Las adquisiciones de bienes y derechos a que se destine

⁴² Esta regulación solo está contenida en esta Norma Foral.

la contribución establecida en el art. 72 de la Ley 11/2019 de Cooperativas de Euskadi, para el cumplimiento de las finalidades previstas en dicho artículo; y *d)* Las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

2. En el IS el régimen tributario aplicable será el establecido Norma Foral 4/2019 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (arts. 7-17), norma que también se aplicará a los donativos y aportaciones efectuadas por personas jurídicas o a los convenios de colaboración empresarial realizados a favor de estas entidades (art. 28).
3. En los tributos locales también se le aplicará el régimen tributario establecido en la Norma Foral 4/2019 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (art. 18).

En consecuencia, en nuestra opinión, el régimen tributario de las cooperativas de carácter social, principales abanderadas del séptimo principio, debería seguir la estela de la NFRFC de Bizkaia y aplicarles el régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, de tal forma que la mayoría de sus ingresos están exentos en el Impuesto sobre Sociedades (salvo los procedentes de las explotaciones económicas que no estén exentas y que tributarán al 9%)⁴³, puesto que el régimen fiscal de las cooperativas no las protege suficientemente, a pesar de que, como hemos defendido, la justificación fundamental de la existencia de beneficios fiscales para las cooperativas se basa en la función social que cumplen, así como los ajustes técnicos se sustentan en la limitación de su régimen económico. Así, mayor función social y mayores limitaciones de su régimen jurídico, mejores condiciones fiscales deberían gozar. O, al menos, las mismas que resultan aplicables a otro tipo de formas societarias o asociativas con idénticas finalidades.

3.6. *Otros principios cooperativos*

El resto de los principios cooperativos también se incorporan al ordenamiento tributario, siquiera de manera indirecta, dado que resulta gene-

⁴³ Alberto Atxabal Rada, «El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150 (2021): 125-126.

ralizada la remisión a los límites, destinos y requisitos que establezcan las leyes cooperativas que son las normas que deben velar porque las figuras societarias se adapten a los principios de funcionamiento interno y de relaciones externas que distinguen a las cooperativas de otros modelos sociales. No obstante, en este punto, establecen diferencias importantes, debido a que las normas de segunda y tercera generación han tendido a flexibilizar estas obligaciones a fin de rebajar las cargas que tienen las cooperativas, sin parangón en relación a otros tipos sociales⁴⁴.

Y este es el caso de la LCPV, que ha buscado fórmulas para solventar las obsolescencias de determinados elementos, el coste y dificultad de su aplicación lo que dificulta el mantenimiento de las líneas definitorias de una sociedad cooperativa. Esto es, por un lado, garantizar su funcionamiento democrático y participativo, consiguiendo, además, una gestión y control eficaces; y, por otro, reforzar la seguridad jurídica, tanto las relaciones intracooperativas como en el tráfico jurídico externo. De modo que incorpora algunas normas que flexibilizan la rigidez del modelo cooperativo en aspectos como la limitación de la responsabilidad patrimonial de los socios a su aportación al capital social, quedando libre su patrimonio; la elevación del límite del porcentaje de empleados por cuenta ajena de las cooperativas; la introducción de la paridad entre hombre y mujeres, tanto entre personas socias como en el consejo rector, y de medidas dirigidas a la conciliación; la posibilidad de incorporación de personas que no sean socias al consejo rector; la posibilidad de que una cooperativa se pueda fusionar con cualquier tipo societario, civil o mercantil; o nuevos tipos de cooperativas.

4. El papel de la fiscalidad para incentivar del modelo cooperativo

La política fiscal puede ser un instrumento eficaz para fomentar y desarrollar el modelo cooperativo. Este tipo de medidas, que producen un ahorro de gastos fiscales para empresa, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de las cooperativas y de otras entidades de economía social y pueden ser un mecanismo eficaz para compensar la internacionalización de costes sociales en el seno de las mismas, a la vez que para fomentar su constitución y desarrollo⁴⁵.

⁴⁴ Carlos Vargas Vasserot *et al.* (La Ley, Madrid, 2015), 35 y ss.

⁴⁵ Juan José Hinojosa Torralvo, «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, 69 (2010): 76.

Dentro del panorama económico mundial, la fiscalidad ha recobrado un destacado papel como uno de los instrumentos paliativos para actuar sobre los efectos de ralentización del crecimiento económico⁴⁶. Desde esta perspectiva, la fiscalidad emerge como uno de los límites al beneficio económico —cuya búsqueda desmesurada se sitúa como una de las claves del origen de las crisis económicas— e implica que debe racionalizarse y reducirse en virtud de su gravamen, de forma que corresponsabilice a los sujetos causantes de los perjuicios ocasionados por el desarrollo de su actividad productiva⁴⁷.

En este contexto, las medidas de naturaleza fiscal tienen una función de promoción y desarrollo de la economía que se manifiesta en la configuración jurídica de los distintos tributos. Los tributos persiguen una función económica para la consecución de respuestas eficaces dirigidas hacia un crecimiento económico sostenible⁴⁸. Estamos ante una manifestación más del sostenimiento de la unidad del ordenamiento financiero basada en los principios de justicia en los ingresos y los gastos públicos, aspectos complementarios de una misma finalidad de cobertura de las necesidades sociales basada en la solidaridad. Resulta imprescindible recordar aquí la función redistributiva del tributo, que es esencial como instrumento para lograr la igualdad real y efectiva, en tanto puede materializar la distribución equitativa de la renta y riqueza y alcanzar así objetivos de política económica y social. Precisamente, valores éticos que están presentes en la obligación de solidaridad con el resto de la comunidad que conserva la tributación con fines incentivadores o desalentadores de conductas, que no se agota en la mera disponibilidad de ingresos para el ente

⁴⁶ Consideraciones de Patón García en relación con la crisis económica de 2008-2014 pero que entendemos plenamente vigentes en la situación actual (Gema Patón García, «La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible». *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, 72 (2014): 128).

⁴⁷ A través de: 1) el discurso de la responsabilidad social empresarial que parte del logro del beneficio a través de un beneficio compartido con la sociedad; 2) el capitalismo natural que pretende incorporar a los dos tipos de capital tradicionales, el dinero y los bienes producidos, otros dos que contribuyan al bienestar futuro como son los hombres y la naturaleza; y 3) la lucha contra el recalentamiento global, en conexión con el anterior, como barrera infranqueable (Luis María Cazorla Prieto, *Crisis económica y transformación del Estado* (Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2009) 89-90).

⁴⁸ Esta misma perspectiva es la que fundamenta claramente el concepto de desarrollo sostenible que fue empleado por primera vez en 1987 en la Comisión de Medio Ambiente de la ONU, donde se señaló que por desarrollo sostenible debe entenderse el «desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades».

público, sino que también abarca la función de permitir alcanzar los intereses colectivos⁴⁹.

La doctrina ha señalado reiteradamente que el impulso de las sociedades cooperativas a través del sistema tributario de beneficio fiscal debe revisarse en su conjunto. Pastor del Pino ha abogado por concretar los objetivos específicos que han de legitimar en cada caso el beneficio tributario, como puede ser la potenciación del pleno empleo, la contribución a la cohesión social o territorial, para los que cooperativas u otras entidades de economía social están plenamente capacitadas, puesto que forman parte de su propia naturaleza o esencia⁵⁰. Delimitados los objetivos, procedería valorar las medidas tributarias más idóneas desde una perspectiva técnico-jurídica y económica los tributos más apropiados para lograrlos. Esto supone analizar las fórmulas más apropiadas: exenciones en hechos imposables, las reducciones en bases imposables, los tipos impositivos reducidos, o las deducciones y bonificaciones en las cuotas, así como los impuestos en los que resultarían más oportunas, sin desvirtuar la naturaleza jurídica del propio sistema tributario. En todo caso, será imprescindible realizar el seguimiento de las medidas implementadas para comprobar su verdadera eficacia, pues ésta será la que justifique el gasto indirecto generado⁵¹.

El modelo actual de incentivo tributario para las sociedades cooperativas adolece, en consecuencia, de importantes defectos desde la perspectiva financiero-tributaria. Legitimado sobre la base constitucional de la labor de fomento de este tipo social, no ha obtenido los objetivos deseados, entre otras razones, por los importantes inconvenientes surgidos del modelo articulado sobre la simple forma jurídica de las sociedades cooperativas. Los principios cooperativos han sido tomados como referencia para delimitar el ámbito conceptual de la economía social, concepto que integra la actividad económica desarrollada por entidades privadas basadas en la asociación de personas y que comparten estas características: 1) primacía de la persona y del objeto social sobre el capital; 2) adhesión voluntaria y abierta; 3) control democrático por sus miembros (a excepción de las fundaciones); 4) conjunción de los intere-

⁴⁹ Gema Patón García, «La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible», *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, 72 (2014): 129.

⁵⁰ María del Carmen Pastor del Pino, «Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 23 (2012): 119.

⁵¹ María del Carmen Pastor del Pino, «Las cooperativas como sujetos de protección fiscal», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 28 (2016): 276.

ses de sus miembros y el interés general; 5) defensa y aplicación de los principios de solidaridad y de responsabilidad; 6) autonomía de gestión e independencia de los poderes públicos; y 7) destino de la mayor parte de los excedentes a la consecución de objetivos relativos al desarrollo sostenible, en interés de los miembros y el interés social⁵².

Es evidente el creciente interés en los países de nuestro entorno, y en particular dentro de la Unión Europea, por la responsabilidad social empresarial —de la que las cooperativas deberían hacer gala por el mero hecho de serlo, si atendemos a los principios cooperativos— y por la economía sostenible, por un lado, desde la perspectiva de la ética fiscal en la empresa (como muestran los Códigos de conducta en materia de fiscalidad empresarial) y, por otro, como instrumento de lucha contra la competencia fiscal perniciosa⁵³. Las legislaciones de los Estados deben conseguir un modelo de fiscalidad de las cooperativas que sea más adecuado a los valores propios del desarrollo sostenible, desplazando la carga tributaria en atención a variables económicas, sociales y medioambientales y no estableciendo un sistema fiscal basado únicamente en el principio de capacidad económica. Y las Instituciones europeas deben ser consecuentes y comprometerse a apoyar su promoción y desarrollo eficaces en la Unión Europea y en los Estados miembros.

⁵² José Luis Monzón Campos, «Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector», *CIRIEC-España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, n.º 56 (2006): 9-24.

⁵³ Las premisas del desarrollo sostenible requieren de un nuevo modelo de desarrollo en el que la sociedad, la empresa y los poderes públicos han de cambiar sus pautas de actuación. Así, la actividad financiera se pone al servicio del desarrollo sostenible, de un lado, previniendo gastos públicos socialmente improductivos (en tanto son provocados por los agentes productivos cuando producen y/o consumen bienes de forma socialmente irresponsable), de otro, diseñando una política fiscal socialmente responsable que valore la contribución de los ciudadanos a la consecución de los fines públicos (Elisa Isabel García Luque, *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, (Madrid, Lex Nova, 2011) 229). En el ámbito internacional, este enfoque ha estado presente desde hace años en informes públicos y privados como Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales, o *Tax Heavens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*, publicado por Intermón-Oxfam en 2000. Estos documentos ponen de manifiesto la necesidad de que las empresas se esfuercen en la introducción de sistemas de control de gestión que desincentiven prácticas contables, fiscales o de auditoría reprobables y que contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida con el pago puntual de las deudas fiscales. Asimismo, ponen de manifiesto la demanda social de una mayor transparencia en las prácticas de planificación fiscal de las empresas y la denuncia de la utilización de los paraísos fiscales con el ánimo de optimizar los beneficios empresariales que tienen una incidencia negativa en la pérdida de ingresos para el conjunto de países en desarrollo.

Para nosotros, el régimen fiscal de las cooperativas que tendría que estar basado en normas de ajuste eficaces y actualizadas, que reconozcan la necesaria adaptación del IS a estas sociedades⁵⁴. Los incentivos fiscales deberán limitarse al cumplimiento de objetivos sociales (de beneficio social) delimitados y modulados cualitativa y cuantitativamente, que no serán específicamente para las cooperativas, sino que podrán cumplirse por otras formas jurídicas de empresa que, por tanto, podrán beneficiarse de ellos. Siguiendo este razonamiento, las cooperativas deberán poder aplicarse, en función de las características que compartan con otras entidades de la economía social o sociedades mercantiles, los incentivos fiscales previstos en el régimen general, sean del tipo que sean, por ejemplo en función del tamaño de la cooperativa o del papel que ésta juega en la consecución de objetivos constitucionales como creación de empleo o fomento de los modelos empresariales de participación de los trabajadores en los medios de producción, entre otros. Ello determinará la eliminación de la clasificación fiscal existente y con esta, del doble tipo de gravamen. También es importante que se exijan aquellos requisitos que justifiquen o bien la norma de ajuste o bien el beneficio fiscal concreto y el incumplimiento de los requisitos no debe implicar la expulsión del régimen fiscal, tan sólo debe implicar la pérdida del derecho a aplicar la norma de ajuste o el beneficio a que dan lugar. En este sentido, sería razonable ampliar la reducción en base imponible de las cantidades destinadas al Fondo de reserva obligatorio siempre que sean irrepartibles (o la proporción en que lo sean); que el retorno cooperativo, en la parte en que no proceda de operaciones con terceros, sea gasto deducible, a fin de no hacer tributar a la cooperativa por el beneficio que obtenga de las operaciones con socios y de las directamente relacionadas con éstas; y valorar las operaciones que la cooperativa realice con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales según el precio que efectivamente se haya pagado.⁵⁵

⁵⁴ Muchas de las propuestas se recogieron ya en 2008 en un informe realizado por un grupo de trabajo de CEPES-España disponible en <http://www.agro-alimentarias.coop/ficheros/doc/02727.pdf>.

⁵⁵ Para Montero Simó, la norma fiscal no debería permitir la no tributación de los beneficios de las operaciones con terceros, que se podría producir al traspasar el beneficio de dichas operaciones vendiendo a los socios por debajo del coste o comprándole a éstos con pérdidas. Considera que, si bien se debe admitir el precio efectivo por el que la operación se haya realizado, éste debe limitarse en dos sentidos: cuando la cooperativa preste un servicio o suministre bienes al socio, el precio no podrá ser inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad y en el caso en que la cooperativa sea la que pague el bien o servicio recibido, el precio no podrá ser superior a los precios de venta obtenidos menos los

Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, Marina. «Los principios cooperativos y la legislación tributaria». *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 27 (2015): 373-400.
- AHEDO GURRUTXAGA, Igor. *El viaje de la identidad y el nacionalismo vasco en Iparralde (1789-2005)* (Vol. II). Vitoria-Gasteiz: Eusko Jaurlaritzaren Argitalpen Zerbitzu Nagusia/ Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco (2006).
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar y SACRISTÁN BERGIA, Fernando. «El Fondo de Educación y Promoción: cuestiones sobre su aplicación y fiscalidad». *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 53 (2022): 199-219.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar y ROMERO CIVERA, Agustín. «Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 110 (2013): 7-42.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar. «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 102 (2010): 24-53.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar. «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley Estatal 27/1999». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 202 (2001): 915-986.
- Alianza Cooperativa Internacional: *Notas de orientación para los principios Cooperativos* (2016). Disponible en <https://www.ica.coop/sites/default/files/2021-11/Guidance%20Notes%20ES.pdf>
- ALONSO RODRIGO, Eva. *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Barcelona, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives (2001).
- ATXABAL RADA, Alberto. «El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150 (2021): 107-127.
- CALVO ORTEGA, Rafael. «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», en AA.VV.: *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Pamplona, Thomson-Civitas, (2005): 33-64.
- CANO LÓPEZ, Alfonso. «El Derecho de la Economía Social: entre la Constitución y el mercado, la equidad y la eficiencia». *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 18 (2007): 3-15.
- CAZORLA PRIETO, Luis María. *Crisis económica y transformación del Estado*. Pamplona, Thomson-Aranzadi (2009).
- CEPES-España: *Criterios para una propuesta de régimen fiscal de cooperativas* (2008). Disponible en <http://www.agro-alimentarias.coop/ficheros/doc/02727.pdf>

gastos directos e indirectos para la gestión de la cooperativa. Por tanto, sostiene que es la ley cooperativa aplicable y las normas contables las que deben determinar si la cooperativa tiene o no que valorar estas operaciones a valor de mercado (Marta Montero Simó, «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo: International Association of Cooperative Law Journal*, 50 (2016): 17-47).

- CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel. *Régimen Fiscal de las Cooperativas*. Aranzadi, Pamplona (1999).
- DE LA FUENTE COSGAYA, Miguel. «La Identidad cooperativa vasca y los procesos de desafección: Una perspectiva histórica», *33.º congreso Internacional del CIRIEC, nuevas dinámicas mundiales en la era Post-COVID; desafíos para la economía pública, social y cooperativa*, Valencia, CIRIEC (2022).
- GADEA SOLER, Enrique. «Fondos sociales obligatorios». VV.AA. *Memento Práctico Sociedades Cooperativas*, 21-22. Francis Lefevre (2021).
- GADEA SOLER, Enrique. «Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: Referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia», *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*. Año VII, n.º 17, (2009): 165-185.
- GARCÍA LUQUE, Elisa Isabel. *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*. Madrid, Lex Nova (2011).
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel. «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad». Aguilar Rubio, Marina. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Madrid, Marcial Pons (2022).
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel. «Origen y desarrollo del principio cooperativo de interés por la comunidad». *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 139 (2021): 21-30.
- HERRERO BLANCO, Aurelio. «El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España». *Ciriec. Revista de Economía pública, Social y Cooperativa*, n.º 84 (2015): 279-300.
- HINOJOSA TORRALVO, Juan José. «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*. n.º 69 (2010): 73-89.
- MACÍAS RUANO, Antonio José y MARRUECOS RUMÍ, Esther. «El valor cooperativo de la igualdad y su reflejo en la legislación española». Aguilar Rubio, Marina. (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Madrid, Marcial Pons (2022).
- MONTERO SIMÓ, Marta. «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo: International Association of Cooperative Law Journal*, n.º 50 (2016): 17-47.
- MONTESINOS OLTRA, Salvador. «Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales». *VII Congreso Internacional Rulescoop, Economía social: identidad, desafíos y estrategias* (2012) 5-15.
- MONZÓN CAMPOS, José Luis. «Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector». *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, n.º 56 (2006), 9-24.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel. «La evolución legislativa de las organizaciones de producción de participación». AA.VV.: *40 años de historia de las empresas de participación*. Madrid, Verbum (2012): 63-112.
- PASTOR DEL PINO, María del Carmen. «Las cooperativas como sujetos de protección fiscal». *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 28 (2016): 247-279.

- PASTOR DEL PINO, María del Carmen. «Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos». *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 23 (2012): 97-120.
- PATÓN GARCÍA, Gema. «La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible». *Revista de la Facultad de Derecho de PUCP*, n.º 72 (2014): 125-152.
- RODRIGO RUIZ, Marco Antonio. «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas problemas actuales y líneas de reforma», *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010): 9-25.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas». *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010): 53-72.
- VARGAS VASSEROT, Carlos y AGUILAR RUBIO, Marina. «Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 83 (2004): 115-140.
- VARGAS VASSEROT, Carlos, GADEA SOLER, Enrique y SACRISTÁN BERGIA, Fernando. *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, La Ley, Madrid (2015).
- ZALDUA AZKUENAGA, Iván. «Principales diferencias de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en territorio de régimen común y los territorios históricos del País Vasco. Algunas reflexiones y propuestas». *BAIDC. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 64 (2024): 110-133.