

La identidad cooperativa como justificación de un tratamiento fiscal diferenciado

The cooperative identity as a justification for a different tax treatment

Alberto Atxabal Rada¹
Universidad de Deusto (España)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp285-307>

Recibido: 30.05.2016
Aceptado: 05.09.2016

Sumario: 1. Introducción. 1.1. Argumentos para el establecimiento de un régimen fiscal especial para las cooperativas. 1.2. Opciones para configurar un régimen fiscal especial de las cooperativas. 2. Dos valores identitarios: mutualismo y democracia. 2.1. El mutualismo. 2.2. La democracia. 3. El principio de igualdad tributario. 4. La democracia como justificación de un régimen fiscal para las cooperativas. 5. Conclusiones. 6. Bibliografía.

Summary: 1. Introduction. 1.1. Arguments for the establishment of a special taxation for cooperatives. 1.2. Options to set a special taxation for cooperatives. 2. Two identity values: mutuality and democracy. 2.1. Mutuality. 2.2. Democracy. 3. The principle of tax equality. 4. Democracy as a justification for a taxation for cooperatives. 5. Conclusions. 6. Bibliography.

Resumen: La sociedad cooperativa se inspira en unos principios de funcionamiento distintos a los que rigen en la sociedad de capitales, como la supeditación del capital al trabajo, la integración del hecho económico en el social y la gestión democrática. Los principios y las especiales reglas de funcionamiento cooperativo dificultan la aplicación a las cooperativas del modelo de tributación general previsto para las sociedades de capital, y puede explicar la necesidad de un régimen fiscal diferenciado. Propongo buscar entre los valores identitarios de las cooperativas, es decir, entre las características que definen y a su vez diferencian a las cooperativas de otras formas societarias, alguno que permita justificar el establecimiento de un régimen tributario diferenciado para las cooperativas, como pueden ser la autoayuda o mutualismo y la democracia.

Palabras clave: autoayuda, mutualismo, democracia, régimen tributario especial, igualdad.

¹ Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Correo electrónico: alberto.atxabal@deusto.es

Abstract: The cooperatives are based on different operating principles that rules in limited companies, such as the subordination of capital to labor, the economic fact integrated in the social and their democratic management. Those principles and the special rules of operating of the cooperatives make it difficult to apply to cooperatives the model planned for general taxation of limited companies, and may explain the need for a differentiated taxation for cooperatives. I propose to search for the identity values of cooperatives, ie, among the characteristics that define and, at the same time, differentiate cooperatives from other corporate forms. And try to find one value to justify a differentiated taxation for cooperatives, such as self-help or mutualism and democracy.

Key words: self-help, mutualism, democracy, special taxation, equality.

1. Introducción

Uno de los problemas que plantea la existencia de cualquier régimen tributario especial es, precisamente, el de su propia existencia. El reconocimiento constitucional de principios tributarios en el artículo 31 con carácter general parece vetar el establecimiento de regímenes tributarios especiales. Por ejemplo, el principio de igualdad ante la ley, el principio de generalidad, o el de capacidad económica impedirían, si se aplicasen de una manera absoluta, cualquier régimen tributario especial.

Esto es cierto pero no es toda la verdad. Porque junto a estos principios generales existen otros principios y reglas constitucionales donde puede justificarse un régimen fiscal especial; y de otro lado, como afirma una y otra vez el Tribunal Constitucional, el principio de igualdad exige que se trate de manera desigual los supuestos desiguales, esto es, tienen justificación constitucional los tratamientos desiguales que se basen en diferencias razonables.

Si trasladamos estas ideas al ámbito empresarial, se nos plantea la duda acerca de la constitucionalidad del establecimiento de un régimen fiscal para las sociedades cooperativas distinto al que rige para las sociedades capitalistas. Nuestro punto de partida en esta reflexión sería el siguiente. La sociedad cooperativa se inspira en unos principios de funcionamiento distintos a los que rigen en la sociedad de capitales, como la supeditación del capital al trabajo, la integración del hecho económico en el social y la gestión democrática. Los principios y las especiales reglas de funcionamiento cooperativo dificultan la aplicación a las cooperativas del modelo de tributación general previsto para las sociedades de capital, y puede explicar la necesidad de un régimen fiscal diferenciado (Alonso Rodrigo 2001: 13).

1.1. *Argumentos para el establecimiento de un régimen fiscal especial para las cooperativas*

Brevemente, se alegan distintas razones o argumentos que justifican un tratamiento fiscal diferenciado para las cooperativas sin que se incurra en vicio de inconstitucionalidad por la vulneración del principio de igualdad, sobre todo teniendo en cuenta que las cooperativas actúan en el mercado donde concurren con otras sociedades que no tienen derecho a esos beneficios fiscales. En palabras de ALONSO RODRIGO (2001: 42), son cinco los argumentos tradicionalmente esgrimidos para defender un tratamiento fiscal diferenciado para las coope-

rativas, a saber: el tipo de actividad que desarrollan, generalmente de gran necesidad; el protagonismo de las personas de los socios; las reglas especiales de funcionamiento de las cooperativas; el fomento de las cooperativas proclamado por el artículo 129 de la Constitución española; y la menor capacidad contributiva de las cooperativas. A los que se puede añadir el papel que juegan las cooperativas en la creación y el mantenimiento del empleo, principalmente, en las cooperativas de trabajo asociado (Alonso Rodrigo y Santa Cruz Ayo 2016: ¿?????).

Asimismo, en palabras de ROSEMBUJ ERUJIMOVICH², la protección fiscal de las cooperativas tiene otro sólido fundamento porque complementa, integra o sustituye la prestación de servicios sociales, culturales, económicos o públicos, que la ciudadanía demanda al Estado. Estas entidades están habilitadas, por su propia naturaleza, para apropiarse servicios públicos, o subrogarse en funciones a las que el Estado abandona o no llega. Se habla así del papel de las cooperativas en la configuración de la función social de la propiedad, el progreso social y económico con una equitativa distribución personal de la renta, la participación de todos en la vida económica y social, la creación de fondos sociales o su funcionamiento democrático trasladable a la vida política y social del socio cooperativista. De esta forma, la cooperativa contribuye a unas necesidades sociales que no tendrá que efectuar el Estado, con lo que se deja de gastar en las mismas. Un régimen fiscal más favorable, por tanto, otorga un trato proporcional al valor social que aporta la cooperativa (Sánchez Huete 2010: 80), siempre que ese trato no sea desmedido u otorgue una ventaja en la competencia con otras entidades.

TEJERIZO LÓPEZ (2008: 64-65) insiste en la misma idea. Las cooperativas deben tener un régimen fiscal especial por causa de sus especiales características. No es posible aplicar sin más las normas tributarias diseñadas para las sociedades mercantiles. En su opinión, esa adecuación de las normas tributarias a las características de las cooperativas no supone colisionar con los principios de igualdad y generalidad porque la desigualdad se prohíbe cuando está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y el principio de igualdad exige tratamientos diferenciados ante supuestos de hecho diferentes. Hay que buscar el fundamento del régimen especial de las cooperativas en los principios de justicia material, a través de la valoración que la Constitución española hace de la sociedad cooperativa como instrumento especialmente

² Rosembuj Erujimovich 2000b: 3; Alonso Rodrigo 2001: 53-54; Ekai Center 2011: 3; Sánchez Huete 2010: 80.

idóneo para la consecución de determinados fines de política social y económica (fomento del empleo, desarrollo sostenible, apoyo a las actividades agrarias, acceso a los bienes de consumo necesarios, apoyo a las PYMEs, búsqueda de la igualdad de las mujeres...) que constituyen una exigencia de la justicia inspirada en el principio de solidaridad, y en razón de lo cual ordena su fomento.

En este sentido, el destino de los Fondos de reserva obligatorios y el Fondo de Educación y Promoción a finalidades públicas y la imposibilidad legal de su reparto entre los socios cooperativistas, en palabras de TEJERIZO LÓPEZ³, parece justificar sobradamente el tratamiento fiscal diferenciado de las cooperativas en relación con las sociedades mercantiles, que pueden disponer libremente de su patrimonio.

Todas ellas son razones válidas para justificar un tratamiento diferenciado de la norma tributaria cuando grava a las cooperativas. Sin embargo, el objetivo de este trabajo persigue otra explicación. Se quiere indagar si la existencia de alguno de los valores identitarios de las cooperativas permitiría justificar o no ese régimen tributario especial para las cooperativas sin violentar el marco constitucional tributario. Por consiguiente, no voy a analizar los argumentos anteriores que, como digo, pueden refrendar la presencia de unas reglas fiscales diferenciadas para las cooperativas.

1.2. *Opciones para configurar un régimen fiscal especial de las cooperativas*

Lo cierto es que se han realizado propuestas de diversa índole acerca de cuál debería ser el tratamiento fiscal más adecuado para las cooperativas.

Dejando a un lado la posible no sujeción del beneficio de la cooperativa al Impuesto de Sociedades que se ha defendido en ocasiones (Alonso Rodrigo 2001: 118), pero que no tiene mucho recorrido en un sistema tributario moderno que grava la obtención de renta por la entidad, una fórmula que se defiende con gran intensidad es la exención del beneficio societario. La tesis favorable a la exención se fundamenta en la función social que las cooperativas cumplen, y se encuentra bastante extendida por numerosos ordenamientos jurídicos (Alonso Rodrigo 2001: 120). Esta postura defiende la no tributación por el ahorro que supone la actividad de las cooperativas en la minoración del gasto

³ Tejerizo López 2008: 64. En el mismo sentido, Rosembuj Erujimovich 2000b: 3.

público, sobre todo en los países en vías de desarrollo donde muchas cooperativas llevan a cabo actividades que suplen la incapacidad o inactividad del Estado.

Por ejemplo, en el caso de Honduras, el Congreso aprobó el 29 de abril de 2015 una ley que exime a las cooperativas del pago del Impuesto sobre la Renta (ISR), pero a cambio, las cooperativas deben realizar una «contribución social del sector cooperativo» por un importe del 15% de los excedentes brutos de la cooperativa. Más que de una verdadera exención, se determina una fórmula de estimación objetiva de la cuota impositiva.

Incluso se llega a justificar (Ekai Center 2011: 6) la exención impositiva y su sustitución por la obligatoriedad de la creación de fondos propios cooperativos e irrepantibles que persiguen fines de interés público y cohesión social, y que denominan «impuesto cooperativo».

En su defecto, se propone el reconocimiento de carácter tributario a las aportaciones a los fondos propios sociales (Ekai Center, 2011: 7), con la consiguiente minoración de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades en el importe de la dotación efectuada. Sin embargo, este planteamiento es de difícil defensa dentro de la Unión Europea y del mecanismo de ayudas de Estado incompatibles con el Derecho comunitario. No resulta sencillo explicar la razón por la que una aportación de capital a una cooperativa pueda minorarse de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, mientras que la aportación al capital social de una sociedad capitalista no pueda deducirse, si ambas aportaciones serán objeto de devolución al socio el día que éste abandone el capital de la sociedad.

Otra fórmula que se empleó y se derogó en su día fue el establecimiento de un régimen de transparencia fiscal voluntaria hace algunos años. Esta opción no tuvo gran éxito⁴. Y en la actualidad, no se aplica la transparencia fiscal de la cooperativa y la imputación individual al socio del beneficio obtenido mediante la cooperativa. Con esta fórmula se niega la personalidad fiscal de la sociedad, gravándose a los socios por los resultados obtenidos por ésta, hayan sido o no repartidos. La transparencia fiscal implicaría la imputación de los rendimientos positivos y negativos al socio y la no sujeción de la cooperativa al Impuesto sobre Sociedades. Esto podría menoscabar el interés fiscal y aumentar

⁴ No tuvo éxito debido a su mayor complejidad y costes indirectos, así como a un mayor gravamen en los socios por la progresividad del impuesto personal sobre la renta frente al tipo impositivo proporcional aplicable a las entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, los cooperativistas debían tributar por los resultados de la cooperativa independientemente de que les fueran repartidos o no, lo que conducía a la aprobación de su reparto en la mayoría de las ocasiones (Alonso Rodrigo 2001: 126).

las hipótesis de fraude de Ley, por lo que se suprimió esta opción⁵. No parece existir otra explicación que la del mero interés fiscal y recaudatorio.

No voy a profundizar en el análisis de estas opciones porque mi objetivo es otro y porque son alternativas al régimen fiscal vigente para las cooperativas que ni dispone su exención del Impuesto sobre Sociedades en España, ni establece una transparencia fiscal con imputación de la renta obtenida por la cooperativa a su socio, sino que prevé unas normas de ajuste, algunas deducciones sobre la cuota y unos tipos de gravamen menos onerosos para configurar su régimen fiscal especial.

Mi reflexión va dirigida a buscar entre los valores identitarios de las cooperativas, es decir, entre las características que definen y a su vez diferencian a las cooperativas de otras formas societarias, alguno que permita justificar la existencia de un régimen tributario diferenciado para las cooperativas, en relación con las sociedades capitalistas fundamentalmente.

2. Dos valores identitarios: mutualismo y democracia

Para ello, en primer lugar, debemos concretar cuál es el elemento (o los elementos) que sustenta la identidad de la cooperativa frente a las demás formas de empresa. En mi opinión, el elemento distintivo debemos buscarlo entre los principios y valores de las cooperativas. En el Congreso de la Alianza Cooperativa Internacional celebrado en la ciudad de Manchester (Reino Unido) en septiembre de 1995⁶ se aprobó la Declaración sobre la Identidad Cooperativa⁷ donde se define por primera vez en la historia de la ACI lo que es una cooperativa⁸, y al mismo

⁵ Si la sociedad carece de la capacidad económica de las sociedades mercantiles, resulta coherente entender que la piedra de toque de la tributación de la cooperativa no debería ser otra que el transportar a cada socio los beneficios o pérdidas que se obtienen, porque se trata de una sociedad de personas y cuyo núcleo económico es la operación cooperativizada (Rosembuj Erujimovich 2000a: 37).

⁶ Para los participantes el propósito del Congreso fue claro: extraer de una prolongada tradición la idea de qué es una cooperativa, para actualizarla y revitalizar el movimiento cooperativo dándole alguna dirección para el futuro (Birchall 2005: 1).

⁷ La propia Alianza decide sustituir los principios cooperativos, enunciados por los pioneros de Rochdale, reformulados en el XXIII Congreso de la ACI celebrado en Viena (Austria) en 1966 (Alianza Cooperativa Internacional 1996: 11).

⁸ Una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática (Alianza Cooperativa Internacional 1996: 17).

tiempo enumera los principios y valores cooperativos que quiere promover y salvaguardar la ACI desde sus orígenes, allá por su fundación en 1895, como una guía para las organizaciones cooperativas del siglo XXI. La enumeración de los valores y principios cooperativos pretende ser universal, de tal forma que sirvan para toda cooperativa sin importar lo que hacen ni dónde existen. Se presume que la existencia de estos valores cooperativos contribuye a diferenciar las cooperativas de otras formas de sociedades o de empresas⁹.

Entre los valores que promueve la Alianza Cooperativa Internacional como propios de las cooperativas, aquéllos que podemos calificar como identitarios y que nos permitirían diferenciar al empresario cooperativo del resto de empresarios serían los valores de autoayuda y de democracia, que se corresponden con los rasgos tipológicos de las cooperativas¹⁰. Vamos a centrarnos, pues, en la mutualidad como sinónimo del valor autoayuda y en la democracia, para confrontar hasta qué punto pueden justificar un tratamiento fiscal diferenciado para las cooperativas.

La principal crítica al tratamiento fiscal diferenciado para las cooperativas se centra en la posible competencia desleal que esta menor carga tributaria puede implicar (Alonso Rodrigo 2001: 115-116), puesto que las cooperativas compiten en un mismo mercado con las sociedades de capitales. Esta posición, no obstante, desconoce las especiales reglas de funcionamiento de las cooperativas que persiguen unos fines distintos a la sociedad de capitales. Esta misma cuestión se le ha planteado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en referencia al régimen tributario especial de las cooperativas italianas que suponía una clara reducción de la carga impositiva que soportaban las mismas respecto a otros tipos de sociedad.

El asunto deriva de una cuestión prejudicial que la Corte di Cassazione italiana presentó ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El tribunal italiano cuestionaba el régimen fiscal de las cooperativas en Italia en su conjunto como una ayuda de Estado incompatible con el Derecho comunitario, por contravenir las reglas de la libre competencia en el Mercado único. Tras las Conclusiones del Abogado Ge-

⁹ Hay voces críticas que quieren ver la presencia de estos valores en otro tipo de organizaciones o empresas (Somerville 2007: 7).

¹⁰ El resto de valores ni son esenciales para que exista una cooperativa, pues la transparencia o la responsabilidad social pueden faltar en una cooperativa sin que pierda esta condición, ni son exclusivos de las mismas, pues concurren o pueden concurrir en empresas sociales, en sociedades mercantiles o en fundaciones y asociaciones que desarrollan actividades económicas (Santos Domínguez 2014: 264-265).

neral¹¹ que entendían compatibles ambas normativas, el Tribunal dictó Sentencia el 8 de septiembre de 2011¹², tomando como base de su argumentación el Reglamento (CE) 1435/2003, de 18 de agosto, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) y la Comunicación de la Comisión Europea sobre fomento de las cooperativas en Europa, de 23 de febrero de 2004¹³.

A este respecto, el Tribunal de Justicia realizó algunas afirmaciones en este pronunciamiento para justificar que la diferencia de trato fiscal a las cooperativas italianas era conforme con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado. El Tribunal estima que las sociedades cooperativas se rigen por principios de funcionamiento particulares que las diferencian claramente del resto de los operadores económicos. Dichas características consisten esencialmente en el principio de primacía de la persona, que se refleja en disposiciones específicas relativas a las condiciones de adhesión, renuncia y exclusión de los socios. Además, el activo neto y las reservas se adjudicarán, en caso de disolución, a otra entidad cooperativa que persiga objetivos similares de interés general.

Por lo que respecta a la gestión de las sociedades cooperativas, debe señalarse que éstas no se gestionan en interés de inversores externos. El control de la sociedad es asumido por sus socios a partes iguales, reflejando así la regla «un hombre, un voto». Las reservas y los activos son, por tanto, comunes e indivisibles y deben dedicarse al interés común de sus socios.

Por lo que atañe al funcionamiento de las sociedades cooperativas, continua el Tribunal de Justicia, es preciso subrayar que, habida cuenta de la primacía de la persona, estas tienen como finalidad, el beneficio mutuo de sus socios, que son al mismo tiempo, usuarios, clientes o proveedores, de modo que cada uno de ellos se beneficia de las actividades de la cooperativa en función de su participación en ella y de sus transacciones con esta sociedad.

Por consiguiente, el margen de beneficio de este tipo específico de sociedad es claramente inferior al de las sociedades de capital, que pueden adaptarse mejor a las exigencias del mercado.

¹¹ Conclusiones del Abogado General Niilo Jääskine de 8 de julio de 2010, en el asunto acumulado C-78/08 a C-80/08.

¹² Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 8 de septiembre de 2011, en los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08.

¹³ Comunicación de la Comisión de 23 de febrero de 2004 al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, sobre fomento de las cooperativas en Europa (Doc. COM/2004/18 final).

Aunque matiza el Tribunal de Justicia que las sociedades cooperativas que presentasen características diferentes de las inherentes a ese tipo de sociedad no perseguirían verdaderamente una finalidad mutualista y deberían, por tanto, considerarse distintas del modelo descrito en la Comunicación de la Comisión sobre fomento de las cooperativas en Europa¹⁴. Esto supone desconocer otras características diferenciales de las cooperativas, limitando su especialidad respecto a las sociedades de capital al porcentaje de operaciones realizadas con sus socios.

En forma atécnica, y con falta de justificación en los hechos, en las leyes y en los principios que las presiden, así como en la doctrina científica y en la jurisprudencial, los órganos comunitarios afirman que los resultados de la actividad de la cooperativa con terceros se aleja de la naturaleza cooperativista. Y sostiene que las reservas cooperativas son comparables a las reservas de las sociedades de capital, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

De esta reflexión previa, el Tribunal establece dos elementos esenciales de las sociedades cooperativas¹⁵, cuya existencia permite un tratamiento fiscal diferenciado para las mismas: la mutualidad y la participación democrática. Como ha afirmado el Tribunal, no puede considerarse que las sociedades cooperativas se encuentren en una situación de hecho y de Derecho comparable a las de las sociedades comerciales, dado que las sociedades cooperativas actúan persiguiendo el interés económico de sus socios y mantienen con éstos una relación no meramente comercial, sino personal particular, en la que los socios están activamente implicados y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos. Centrémonos, en primer lugar, en el aspecto mutuo de la cooperativa.

¹⁴ Tal como se desprende del punto 25 de la Comunicación relativa a la fiscalidad directa de las empresas, la Comisión considera que la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional puede invocarse válidamente para justificar que las sociedades cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios no estén gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros. Ahora bien, una medida nacional no puede verse válidamente justificada por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal de que se trate si permite la exención del impuesto sobre los beneficios procedentes de intercambios con terceros no socios de la cooperativa o la deducción de importes abonados a estos últimos en concepto de remuneraciones (Aguacil Marí 2010: 42-46).

En cualquier caso, para que estas exenciones fiscales puedan verse justificadas por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal del Estado miembro afectado, todavía habrá que comprobar que son conformes al principio de proporcionalidad y no exceden los límites de lo necesario, en el sentido de que el objetivo legítimo perseguido no podría lograrse mediante medidas de menor alcance.

¹⁵ Santos Domínguez 2014: 227; Fici 2015: 83.

2.1. *El mutualismo*

La actividad cooperativa se concreta en muchas ocasiones en la satisfacción de las necesidades de los socios, esto es, una organización de ayuda mutua, una mutualidad. La cooperativa tiene una base mutualista puesto que ejerce una actividad económica con el fin de satisfacer unas necesidades comunes de los socios¹⁶. Pero es evidente que las sociedades anónimas o capitalistas también pueden servir de instrumento para lograr fines mutualistas. Ahora bien, en las sociedades capitalistas, como en cualquier otra entidad con ánimo de lucro, la actividad económica es simplemente un medio para conseguir los objetivos finales del ente, y es irrelevante si esta actividad se desarrolla con los socios, ni si los socios tienen derecho a un tratamiento mejor que los terceros no socios. Por el contrario, las cooperativas son establecidas y existen para conducir una empresa que pueda satisfacer directamente los intereses de sus socios-consumidores/proveedores/trabajadores.

Sin embargo, el concepto de mutualidad o ayuda mutua que definiendo en este trabajo no se circunscribe a una sociedad cerrada que sólo se relaciona con sus miembros o socios, como se ha predicado por razones históricas de las cooperativas durante mucho tiempo. La mutualidad hace referencia a la finalidad perseguida mediante la constitución de la cooperativa en beneficio de los socios cooperativistas, sin prejuzgar que la cooperativa pueda realizar operaciones con terceros no socios. Respecto a las actividades económicas que la cooperativa realiza con terceros no socios, la cooperativa funciona como una sociedad no mutualista.

La cooperativa es una empresa abierta, que puede operar con socios y con terceros no socios, y su rasgo distintivo sobre las sociedades capitalistas parte de la noción de participación democrática. Insistimos en que la doctrina italiana y española, hasta fechas relativamente recientes, han defendido que el principio mutualista (Paniagua Zurera 1997: 334) impedía a la cooperativa prestar servicios a terceros no socios¹⁷. En

¹⁶ Una parte de la doctrina aboga por una mutualidad neutral consistente en la organización de una empresa para la satisfacción de las necesidades económicas de los socios, con independencia de cuál sea la actividad de la empresa y de cuáles sean las finalidades perseguidas por los socios con la misma (Santos Domínguez 2014: 272).

¹⁷ En España, debido a la tradicional confusión entre cooperativismo y mutualidad está muy extendida la idea (hasta el punto de que se recoge a nivel legal) de que las cooperativas sólo pueden realizar el volumen mínimo de operaciones con terceros para asegurar su viabilidad económica. Este error de planteamiento ha supuesto un obstáculo para que las cooperativas cumplan su verdadera función (Vargas Vasserot, Gadea Soler y Sacristán Bergia 2015: 25).

mi opinión, esta concepción de la mutualidad que pudo tener su justificación en los orígenes del cooperativismo moderno no es acorde con la cooperativa en la actualidad. Incluso, me atrevo a decir que esta postura contrasta con los orígenes mismos del cooperativismo, puesto que la cooperativa de consumo de Rochdale ya preveía, de forma realista, la existencia de intercambios con terceros no socios.

Estas reflexiones anteriores nos obligan a matizar el carácter mutua de las cooperativas en la actualidad. Es evidente la evolución de la función social de las cooperativas, que hoy se convierten en un instrumento técnico al servicio de cualquier emprendedor, dejando a los sujetos la opción de utilizarla para el desarrollo de actividades económicas lícitas sobre la base de una democracia rigurosamente personal, sin tomar en consideración la participación en el capital de cada socio. Es decir, lo que caracteriza a las cooperativas es el objetivo de satisfacer necesidades a través de una empresa de propiedad conjunta y gestión democrática (Vargas Vasserot, Gadea Soler y Sacristán Bergia 2015: 21-23).

En definitiva, el hecho específico de la cooperativa no es la gestión mutua de la empresa, sino la participación democrática de los socios, tanto en las reglas internas de funcionamiento como en la distribución del excedente, mediante la recuperación de la empresa personalista (Vargas Vasserot, Gadea Soler y Sacristán Bergia 2015: 27).

En ocasiones se ha justificado un trato fiscal favorable para las cooperativas porque tienen limitadas sus operaciones con terceros no socios, es decir, por su carácter mutualista. Sin embargo, este argumento puede resultar arriesgado (Alonso Rodrigo 2001: 44) debido a la tendencia de las normativas españolas sobre cooperativas hacia una mayor permisibilidad de las operaciones con terceros y a una menor ortodoxia de esta característica originaria de las cooperativas. Este argumento se ha empleado en el análisis del régimen fiscal italiano puesto que en ese país los beneficios fiscales se vinculan a la mutualidad de la cooperativa. Sin embargo, la globalización de los mercados obliga a difuminar o a reformular el carácter mutua de la cooperativa como regla general, y en consecuencia, también en el ámbito fiscal.

Y a pesar de todo ello, se aprecia que la razón del régimen tributario de las cooperativas tiene que ver con aspectos mutuales y participativos (Santos Domínguez 2014: 217), también en el ordenamiento jurídico tributario interno, no solo a nivel comunitario. La referencia a la mutualidad que justifique un tratamiento tributario más beneficioso se refleja en el acceso de los trabajadores a los medios de producción, objetivo que se consigue con la mutualidad de una cooperativa de trabajo asociado, y en el reconocimiento de unos mayores beneficios fiscales a

las cooperativas especialmente protegidas debido a su mayor acercamiento al principio mutualista¹⁸.

Como hemos visto, no se pone en cuestión la avenencia de un régimen fiscal de las cooperativas con el Derecho comunitario cuando se aplica a operaciones cooperativizadas. Por el contrario, si las cooperativas realizan un porcentaje importante de sus operaciones con terceros no socios pueden quedar excluidas del régimen fiscal (Hinojosa Torralvo 2011: 106), porque el fundamento de la compatibilidad con el Derecho comunitario descansa en el carácter mutualista o no de las operaciones. Y esta misma conclusión es trasladable al ámbito interno cuando se limitan las operaciones con terceros no socios para aplicar el régimen fiscal más beneficioso como cooperativa protegida o especialmente protegida.

Como afirman PANIAGUA y JIMÉNEZ¹⁹, de nada sirve a la Comisión Europea y al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la mutualidad (la exclusividad) no esté en el origen de la cooperación ni en los principios cooperativos de la ACI, sino en una imposición estatal demandada por los empresarios capitalistas tradicionales para evitar la competencia económica de las empresas cooperativas, propósito y eje impulsor de la actuación de los órganos comunitarios.

Para PANIAGUA y JIMÉNEZ (2014: 79), este celoso redescubrimiento de la mutualidad conduce al movimiento cooperativo a dos salidas. La primera es a su marginalidad empresarial, esto es, a un cooperativismo de baja o reducida potencialidad económica, como ocurrió bajo el liberalismo sin trabas decimonónico. La segunda es la huida del movimiento cooperativo, es decir, la emulación del modelo empresarial capitalista.

En suma, el TJUE parte de los valores y principios cooperativos para, a continuación, al valorar la regulación fiscal sobre los beneficios cooperativos, tomar acriticamente (Paniagua y Jiménez 2014: 83) conclusiones de la Comisión Europea, para acabar deduciendo que se calificarán como ayudas de Estado prohibidas todas las medidas que se apliquen más allá de las relaciones cooperativas entre la empresa cooperativa y sus socios.

¹⁸ La mayor parte de los requisitos para atribuir a una cooperativa la calificación de especialmente protegida giran en torno a la limitación de las operaciones con terceros no socios. Lo mismo sucede con las causas de pérdida de los beneficios fiscales por las cooperativas (Santos Domínguez 2014: 217).

¹⁹ Tampoco le sirve a la Comisión Europea la evolución legislativa que ha eliminado (donde existía) la prohibición de operar con terceros o en el mercado, sin que ello desnaturalice ninguna esencia cooperativa (2014: 78).

La mutualidad entendida como la necesidad de realizar todas las operaciones entre la cooperativa y sus socios, sin la participación o intervención de terceros no socios no nos sirve, por tanto, para justificar un régimen fiscal diferenciado para la mayoría de las sociedades cooperativas porque no responden a ese modelo cerrado de empresa. Y nos vemos obligados a descartar este argumento en la búsqueda de un valor identitario de la cooperativa que justifique un régimen fiscal adecuado para las cooperativas.

2.2. *La democracia*

De la definición de cooperativa, quisiera destacar la referencia a las cooperativas como empresas de propiedad conjunta y de gestión democrática. Esta organización empresarial está basada en unos valores, entre los que brilla la democracia como valor cooperativo (Alianza Cooperativa Internacional 1996: 17). Estos valores cooperativos²⁰, y la democracia entre ellos, son permanentes, están presentes en el movimiento cooperativo desde sus inicios hasta la actualidad.

En particular, la democracia como valor se concreta en el segundo principio que se refiere a la gestión democrática por parte de los socios y en el tercer principio relativo a la participación económica de los socios. Si bien el cuarto principio²¹ también aplica indirectamente la democracia como valor, cuando exige que los socios deben mantener el control democrático de la cooperativa cualesquiera que sean los acuerdos que se firmen con otras organizaciones o gobiernos, e independientemente de las fuentes de financiación externa de la cooperativa.

La democracia es uno de los valores consustanciales a la naturaleza de las cooperativas, desde una doble dimensión: hacia dentro de la cooperativa, donde la propiedad, el control y la gestión de las cooperativas se lleva a cabo por los socios de manera democrática; y hacia

²⁰ Las cooperativas están basadas en los valores de la autoayuda, la autorresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad. Siguiendo la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación sociales (Alianza Cooperativa Internacional 1996: 17)

²¹ El cuarto principio cooperativo proclama al autonomía y la independencia de la cooperativa en los siguientes términos: «Las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa» (Alianza Cooperativa Internacional 1996: 19).

afuera de la cooperativa, donde el socio cooperativista participa en la economía y organiza los factores de producción a través de una empresa basada en la persona y no en el capital. La cooperativa aporta al socio un elemento adicional que excede el ámbito empresarial. La cooperativa permite al socio una fórmula democrática para participar en la economía y en la sociedad. Ahí es donde brilla un valor como la democracia, predicable no ya sólo en la gestión o participación en la empresa cooperativa, sino en su extensión a todos los aspectos de la vida del socio a nivel social y como miembro de una comunidad más amplia²².

El reconocimiento de un tratamiento fiscal diferenciado podría girar en torno a la participación orgánica, tal vez como reflejo de la mutualidad (Santos Domínguez 2014: 218). Los socios tienen derecho a su participación en la gestión de la cooperativa, como complemento a la realización de actividades cooperativizadas con la cooperativa. El propio Tribunal Supremo²³ ha destacado esta participación de los socios y su autogestión como un elemento que justifica un tratamiento fiscal diferenciado, eliminando el régimen fiscal más beneficioso sobre las operaciones con terceros no socios, que supondría un beneficio fiscal injustificado.

Es más, la Orden de Hacienda EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, se hace eco de la necesidad de un régimen tributario diferenciado para las cooperativas por sus características identitarias. Así, en el preámbulo de la Orden se apunta que «mientras las sociedades capitalistas, especialmente las sociedades anónimas, no toman en cuenta las condiciones personales de los socios, sino su aportación de capital, en las sociedades cooperativas su propia finalidad de satisfacer las necesidades socio-económicas de los socios convierte en obligatoria la participación del socio en la actividad empresarial que desarrolla la cooperativa. Esta diferencia es fundamental en la medida en que, mientras el socio capitalistas percibe un dividendo proporcional a su aportación al capital social, el cooperativista percibirá, en su caso,

²² La participación democrática de los ciudadanos no se circunscribe solamente al ámbito político, sino que se amplía a la vida económica. Como afirma DIVAR, no cabe sostener la democracia política y evitar la económica. Por ello, para coadyuvar con la participación democrática, y al efecto de ir paulatinamente hacia una economía democrática y social, se arguye la necesidad de retomar formas empresariales basadas en la solidaridad económica (Divar Garteiz-Aurrecoa 2013: 71 y 107; Fici 2015: 90).

²³ STS 6135/2013, de 20 de diciembre de 2013, F.J. 3.º, núm. recurso 2943/2010 (RJ 2014, 212).

un retorno cooperativo en proporción a la actividad desplegada en la cooperativa».

Debemos indagar, por tanto, si la democracia y su reflejo en los distintos principios cooperativos pueden justificar el establecimiento de un régimen jurídico especial para las cooperativas que sea compatible con el principio de igualdad en el ámbito tributario.

3. El principio de igualdad tributario

Las sociedades cooperativas poseen unas características especiales de funcionamiento que justifican plenamente su tributación especial (Alonso Rodrigo 2001: 46 y 124). Entre estas características se comprenden su gestión democrática, el interés limitado al capital o la retribución de los socios en función de la actividad cooperativizada²⁴ y no en función del capital aportado. Es precisamente este hecho de tratarse de un sujeto especial diferente lo que evita hablar de discriminación positiva frente al resto de entidades, discriminación en la que se incurriría de no haber causa alguna que justificara este régimen especial. Así se llega a afirmar (Sánchez Huete 2010: 80) que el régimen fiscal más favorable supone un trato igualitario, dado los diferentes presupuestos de los que se parte en relación a las sociedades capitalistas.

No está claro, sin embargo, que un régimen fiscal más favorable sea consecuencia de la aplicación del principio de igualdad. Sino más bien al contrario: la igualdad tributaria proscribía los regímenes fiscales especiales, que deben buscar su justificación en otros principios o valores, también protegidos por la Constitución. Debemos, por tanto, analizar el contenido del principio de igualdad proclamado por la Constitución para verificar si un régimen tributario especial tiene cabida o no en el texto constitucional.

Como reiteradamente ha señalado el Tribunal Constitucional²⁵, el principio de igualdad impone al legislador el deber de dispensar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que carezca de justifica-

²⁴ Las operaciones con los socios son genuinas en las cooperativas y entran dentro del curso normal del negocio, no guardando relación con las operaciones vinculadas, que persiguen disminuir la tributación. El precio utilizado en las operaciones con socios de cooperativas, por tanto, normalmente difiere del de mercado, ya que éste es el objetivo específico de la cooperativa (Alguacil Marí y Bonet Sánchez 2015: 8).

²⁵ STC 77/2015, de 27 de abril, f.j. 3.º; STC 295/2006, de 11 de octubre, f.j. 5.º; STC 19/2012, de 15 de febrero, f.j. 5.º.

ción objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación a dicha justificación²⁶.

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley el Tribunal Constitucional²⁷ ha elaborado en numerosas sentencias²⁸ una doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse de la siguiente manera:

- a) No toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.
- b) El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.
- c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- d) Por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Esta diferencia de trato debe situarse en el ámbito del artículo 31.1 de la Constitución, precepto que conecta de manera inescindible la

²⁶ Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se derivan de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos. STC 77/2015, de 27 de abril, f.j. 3.º.

²⁷ STC 10/2005, de 20 de enero, f.j. 5.º.

²⁸ Por todas, STC 3/1983, de 25 de enero, f.j. 3.º y STC 193/2004, de 4 de noviembre, f.j. 3.º.

igualdad con los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad²⁹. Desde esta perspectiva la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida³⁰ siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etcétera), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica³¹, no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable, y por tanto, incompatible con un sistema tributario justo, como el que la Constitución consagra en el artículo 31 de la Constitución³².

En palabras del Tribunal Constitucional³³, el principio de igualdad exige que la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica. Por consiguiente, la definición de esta capacidad económica y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, cuando aquella condición no es un elemento determinante del impuesto.

4. La democracia como justificación de un régimen fiscal para las cooperativas

Llegados a este punto, debemos valorar si la democracia como elemento identitario y diferencial de las cooperativas conlleva una justificación objetiva y razonable para el establecimiento de un régimen tributario diferenciado a la luz del concepto de igualdad tributaria proclamado por la Constitución.

²⁹ Entre muchas, véanse las STC 46/2000, de 17 de febrero, f.j. 4.º; STC 255/2004, de 23 de diciembre, f.j. 4.º; STC 10/2005, de 20 de enero, f.j. 5.º; STC 57/2005, de 14 de marzo, f.j. 3.º; STC 33/2006, de 13 de febrero, f.j. 3.º; STC 54/2006, de 27 de febrero, f.j. 7.º; y STC 295/2006, de 11 de octubre, f.j. 5.º.

³⁰ STC 10/2005, de 20 de enero, f.j. 5.º.

³¹ STC 96/2002, de 25 de abril, f.j. 7.º.

³² STC 134/1996, de 22 de julio, f.j. 8.º.

³³ STC 45/1989, de 20 de febrero (pleno), f.j. 4.º.

La vinculación del principio de igualdad con la capacidad económica del contribuyente parece alejar a las reglas democráticas del parámetro de medida de la igualdad, salvo que entendamos que las reglas de organización democrática de las cooperativas afectan a la capacidad económica de las cooperativas y merman esta capacidad por las cargas propias de los entes públicos que asumen las cooperativas. En este caso, si así fuera, se podría apelar a la igualdad en sentido material para que se admita un trato fiscal diferente basado en dicho principio. Esta perspectiva podría justificar, por ejemplo, las normas de ajuste aplicables a todas las cooperativas. Sin embargo, no resulta sencillo ligar la democracia como valor identitario de la cooperativa con una menor capacidad económica de la misma.

Si analizamos los tres principios cooperativos en que se sustancia la democracia como valor cooperativo, no se puede deducir que sean principios que afecten o condicionen la capacidad económica de la cooperativa, al menos de forma directa. En primer lugar, el principio de gestión democrática de la cooperativa por sus socios, nos remite a la forma de organización interna de la cooperativa o a los métodos de adopción de los acuerdos sociales (siguiendo la máxima de un socio, un voto, como principal referencia) pero no modula ni condiciona la obtención del beneficio en la actividad económica de la cooperativa.

En segundo lugar, el principio de participación económica de los socios en función de las actividades que el socio realiza con la cooperativa, y no en función del capital aportado por cada socio como en las sociedades capitalistas, tampoco incide directamente en el beneficio obtenido por la cooperativa. Es cierto que las relaciones entre el socio y la cooperativa condicionarán de manera indirecta el importe final del beneficio social, aunque ese condicionamiento no viene dado porque la participación del socio lo sea conforme a criterios democráticos sino por el volumen y valoración de las actividades entre el socio y la cooperativa.

Por último, el principio de independencia de la cooperativa y su control democrático por sus socios no se refiere a la capacidad económica de la cooperativa.

Todo ello sin perjuicio de que este valor sea unas de las razones que soportan la justificación de una política de fomento de las sociedades cooperativas, tal y como preconiza el artículo 129 de la Constitución española. No cabe duda de que las consecuencias de la adopción de un valor como la democracia para la gestión y participación económica de los socios en su cooperativa son queridas por el ordenamiento jurídico. El reflejo social hacia el exterior de un funcionamiento interno democrático y la participación de los socios en la propiedad de

los medios de producción de una manera democrática e igualitaria son elementos que los poderes públicos deben promover según la Constitución. Y una de las posibles fórmulas de promoción de estos valores sería el establecimiento de un régimen fiscal adecuado a esa diferente realidad que conforman las cooperativas.

Pero, insisto, la justificación del tratamiento diferenciado de las cooperativas no se va a encontrar en el principio de igualdad, sino en la política de fomento consagrada constitucionalmente.

5. Conclusiones

Las cooperativas poseen unas características diferentes a las sociedades capitalistas, diferencias que permiten plantear la existencia de un régimen fiscal adecuado a sus circunstancias, que no coinciden con las demás formas empresariales. Su función social, su resistencia en contextos de crisis, su contribución en la solución de situaciones económicas precarias de sus socios, son todas ellas características distintivas de las cooperativas.

Igualmente, las cooperativas funcionan en base a unos valores exclusivos que las distinguen de las sociedades capitalistas. Entre estos valores identitarios destacamos dos: la autoayuda o mutualismo y la democracia.

La autoayuda, la atención a las necesidades de los socios a través de la cooperativa, está presente desde los orígenes del movimiento cooperativo a mediados del siglo XIX hasta nuestros días. Esta finalidad mutual ha llevado a los ordenamientos tributarios, sobre todo del sur de Europa, a conceder una serie de beneficios fiscales para aquellas cooperativas que no realizaban operaciones con terceros no socios, o que sí lo hacían de manera tangencial. Este mutualismo cerrado ha permitido que las instituciones europeas reconozcan ese régimen fiscal diferenciado para las cooperativas siempre que no operen con terceros no socios. Sin embargo, este planteamiento no es útil en la actualidad porque no responde a la realidad cooperativa que precisa del establecimiento de relaciones con los socios pero también con terceros no socios. Por consiguiente, debemos descartar el valor autoayuda como justificación de un régimen fiscal adecuado para las cooperativas si se vincula a una sociedad cerrada que solo se relaciona con sus socios.

El otro valor identitario de la cooperativa es la democracia que se incardina en la gestión de la cooperativa y en la participación económica de sus socios. La democracia, sin embargo, no permite la justificación de un régimen tributario especial para las cooperativas porque no

explica suficientemente la necesidad de un trato desigual en el ámbito tributario desde el momento en que el principio de igualdad tributaria que consagra el artículo 31 de la Constitución se basa en la capacidad económica del obligado tributario. Los principios cooperativos basados en la democracia no condicionan la capacidad económica de la cooperativa hasta el punto de que se pudieran establecer unas reglas fiscales diferenciadas para las cooperativas. En otras palabras, la diferencia debida al funcionamiento democrático de las cooperativas respecto a las sociedades capitalistas no permite justificar la fijación de un trato fiscal diferenciado puesto que la igualdad tributaria se vincula con la capacidad económica de la cooperativa y la democracia no afecta a esa capacidad económica. La igualdad tributaria, por tanto, no es la justificación del régimen fiscal diferenciado para las cooperativas, ni la democracia como valor cooperativo sustenta esa diferencia de trato fiscal.

El funcionamiento democrático, no obstante, permite justificar, parcialmente, la política de fomento de las cooperativas que proclama el artículo 129 de la Constitución, y al mismo tiempo, permite justificar el establecimiento del régimen fiscal especial para las cooperativas. Pero este régimen fiscal diferenciado, acorde con principios constitucionales, responderá a principios ajenos a los regulados en el artículo 31 de la Constitución para el establecimiento del sistema tributario.

6. Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, María Pilar, 2010. «Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de las cooperativas». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 69: 27-52.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar y BONET SÁNCHEZ, María Pilar, 2015. «Tratamiento fiscal de las operaciones de las cooperativas con sus miembros». *XV Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa*, 1-19. Santander: CIRIEC.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar y ROMERO CIVERA, Agustín, 2013. «Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 110: 7-42.
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL, 1996. *Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la identidad cooperativa. Los principios cooperativos*. Vitoria-Gasteiz: Consejo Superior de Cooperativas de Euzkadi.
- ALONSO RODRIGO, Eva, 2001. *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Barcelona: Generalitat de Catalunya.
- ALONSO RODRIGO, Eva y SANTA CRUZ AYO, Iñaki, 2016. «Retos para la modernización del tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas de trabajo

- asociado: identidad cooperativa, competitividad en el mercado y creación de empleo para la sociedad». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 50: 73-101.
- ARNÁEZ ARCE, Vega María, 2014. «La participación ciudadana en la prestación de servicios públicos. El supuesto de las cooperativas de utilidad pública en la Comunidad Autónoma del País Vasco». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 116: 7-32.
- ARNÁEZ ARCE, Vega María y ATXABAL RADA, Alberto, 2013. «Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Aspectos administrativos y fiscales». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 47: 199-228.
- BIRCHALL, Johnston, 2005. «Los principios cooperativos, diez años después». *Revista de la Cooperación Internacional* 2: 1-16.
- DIVAR GARTEIZ-AURRECOA, Javier, 2013. *Economía y democracia*. Madrid: Dykinson.
- EKAI CENTER, 14 de abril de 2011. «Hacia un impuesto cooperativo en Europa. Sobre la contribución de las cooperativas al interés público», 1-8.
- FICI, Antonio, 2015. «La función social de las cooperativas: notas de derecho comparado». *REVESCO. Revista de estudios cooperativos* 117: 77-98.
- HERRERO BLASCO, Aurelio, 2015. «El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 84: 279-300.
- HINOJOSA TORRALVO, Juan José, 2001. «Acerca de la revisión del régimen fiscal de las cooperativas: entre las necesidades internas y las exigencias comunitarias». *Gezki* 7: 99-110.
- MARTÍNEZ VARGAS, Julián, CARMONA IBÁÑEZ, Pedro y POZUELO CAMPILLO, José, 2015. «La presión fiscal de las cooperativas: una valoración por tamaños, comunidades y sectores para el periodo 2008-2011». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 119: 132-158.
- MONTERO SIMÓ, Marta, 2016. «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 50: 17-47.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel, 1997. *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*. Madrid: McGraw-Hill.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel y JIMÉNEZ ESCOBAR, Julio, 2014. «La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 81: 61-93.
- PORTILLO NAVARRO, María José, 2014. «La recaudación tributaria y los beneficios fiscales de las cooperativas en el IS. Análisis y evolución». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 82: 253-286.
- ROMERO CIVERA, Agustín y MARI VIDAL, Sergio, 2015. «Algunos aspectos críticos en la aplicación del Impuesto de Sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 118: 7-30.

- ROSEMBUJ ERUIMOVICH, Tulio, 2000a. «La pérdida de beneficios fiscales de la cooperativa». *El Fisco* 35: 33-38.
- , 2000b. «No hay bien que por lucro no venga». *El Fisco* 35: 3-4.
- RUEDA CRUZ, Diego y MOLINA MILANÉS, Joaquín, 2000. «Explotaciones económicas de entidades sin ánimo de lucro». *El Fisco* 35: 5-7.
- SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel, 2010. «Aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas». *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 21: 59-86.
- SANTOS DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, 2014. *El poder de decisión del socio en las sociedades cooperativas: la asamblea general*. Madrid: Civitas-Thomson Reuters.
- SOMERVILLE, Peter, 2007. «Co-operative Identity». *Journal of Co-operative Studies* 40, 1: 5-17.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, 2008. «El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales». *GEZKI* 4: 41-78.
- VARGAS VASSEROT, Carlos; GADEA SOLER, Enrique; SACRISTÁN BERGIA, Fernando, 2015. *Derecho de sociedades cooperativas. Introducción, estatuto del socio y órganos sociales*. Madrid: La Ley.
- ZUBIAURRE, Miguel Ángel, ANDICOECHEA, Lorea y SAITUA, Ainhoa, 2016. «Sociedades cooperativas de trabajo asociado versus sociedades de capital. Análisis comparado de fortaleza financiera y rentabilidad en el País Vasco». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 86: 155-194.

Derechos de autor

El *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 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 *International Association of Cooperative Law Journal* 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.