

Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social

Aspectos administrativos y fiscales

Dra. Vega M.^a Arnáez Arce

Profesora de Derecho Administrativo de la Universidad de Deusto

Dr. Alberto Atxabal Rada

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto

Recibido: 20.05.2013

Aceptado: 26.06.2013

Sumario: I. Contextualización: el tercer sector y las entidades que lo integran. 1.1. ¿Qué es el Tercer Sector?. 1.2. Enumeración de las características propias de las entidades que integran el tercer sector. 1.3. Clasificación de las entidades del tercer sector. II. La externalización de la actividad prestacional de las Administraciones Públicas. 2.1. Significado y alcance. 2.2. La participación del cooperativismo en la prestación de servicios públicos. III. Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social en la legislación vigente. 3.1. Las cooperativas sin ánimo de lucro y de iniciativa social en la legislación estatal. 3.2. Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social en la Comunidad Autónoma del País Vasco. 3.2.1. Régimen jurídico, concepto y características de las cooperativas de utilidad pública. 3.2.2. Régimen jurídico, concepto y características de las cooperativas de iniciativa social. IV. Régimen fiscal especial de las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. 4.1. Diferencias entre el régimen fiscal de territorio común y el de los territorios forales vascos. 4.2. Ámbito subjetivo del régimen fiscal especial. 4.3. Régimen fiscal de las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. 4.3.1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 4.3.2. El Impuesto sobre Sociedades. 4.3.3. Los donativos recibidos por las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. 4.3.4. Los tributos locales. 4.3.5. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

Resumen: En este trabajo se analiza el régimen jurídico administrativo de las cooperativas calificadas como de utilidad pública e iniciativa social, por la singularidad de su objeto, toda vez que se trata de cooperativas dedicadas a la prestación de servicios asistenciales y de atención a las personas. Entre otros, el desarrollo de actividades sanitarias, terapéuticas, educativas, culturales, recreativas, de integración laboral y de defensa de personas o colectivos con especiales dificultades de integración. Además, la concurrencia de un interés público hace que la tributación de estas cooperativas se aparte del régimen fiscal especial previsto para las cooperativas, y se les aplique otro régimen fiscal especial más beneficioso.

Palabras clave: utilidad pública, iniciativa social, fiscalidad, interés general, servicios públicos, participación

Abstract: This paper examines the administrative legal system of cooperatives classified as public benefit and social initiative, due to the uniqueness of their aim, as they are cooperatives devoted to providing people with care and support services. Some of these include the development of healthcare, therapeutic, educational, cultural and recreational activities, and others focused on labour market integration and defence of individuals or groups with special difficulties of integration. In addition, the concurrence of a public interest makes the taxation system of these cooperatives become apart from the special tax system for cooperatives, and apply a more beneficial, special tax system.

Key words: public benefit, social initiative, taxation, general interest, public services, participation

I. Contextualización: el tercer sector y las entidades que lo integran

1.1. *¿Qué es el Tercer Sector?*

Se puede definir el Tercer Sector como el espacio intermedio entre el sector público y el sector privado capitalista, compuesto por una diversidad de entidades y organizaciones que trabajan y desarrollan su actividad en un contexto especialmente cambiante, haciéndose cargo de los servicios tradicionalmente prestados en exclusiva por las Administraciones Públicas.

En relación con este concepto, debe ponerse de manifiesto que, aún no existiendo unanimidad ni consenso sobre su definición, se trata de un término aglutinador de las instituciones privadas no lucrativas como alternativa tanto al mundo empresarial como del Estado proveedor de bienes y servicios públicos y de interés general.

El estudio del tercer sector se ha abordado desde el punto de vista de la transición y evolución de los sujetos económicos hacia la incorporación de valores tales como la mutualidad económica, la gratuidad, la ausencia de intereses particulares y el ánimo de lucro.

En tal sentido, se distinguen dos planteamientos o enfoques para su estudio: el de las organizaciones no lucrativas y el de la llamada economía social.

En cuanto se refiere a las organizaciones sin ánimo de lucro, forman parte del tercer sector aquellas entidades de naturaleza privada, dotadas de personalidad jurídica propia y que estén formalmente organizadas, con una estructura interna y estabilidad en cuanto a desarrollo de actividades y objetivos no lucrativos y de interés general.

Según este concepto, formarían parte del tercer sector un amplio número de organizaciones, tales como las asociaciones comerciales y profesionales, las organizaciones benéficas tradicionales, las dedicadas al culto o a cuestiones religiosas, las conocidas popularmente como organizaciones no gubernamentales, las organizaciones de desarrollo popular y los movimientos sociales organizados.

Por otra parte, atendiendo al enfoque del tercer sector desde el enfoque de la economía social y la responsabilidad social corporativa, se le puede definir como el espacio intermedio que existe entre la gestión y la prestación pública de los servicios sociales y las sociedades mercantiles.

Se trata de un concepto que se utiliza, por lo tanto, como elemento aglutinador de las instituciones privadas no lucrativas, en cuanto alternativa al mundo de la empresa y al Estado, a través de sus poderes públicos, en cuanto proveedores de bienes y de servicios.

En este sentido, el tercer sector está formado por un conjunto de organizaciones de base privada y de participación voluntaria, dotadas de personalidad jurídica propia, con capacidad de autogobierno que están formalmente organizadas y que no tienen ánimo de lucro, o lo que es lo mismo, no aspiran al reparto entre sus miembros de los beneficios generados por su actividad y que tienen capacidad para autogobernarse y gestionarse de forma independiente.

Dentro de este concepto, destacan en su núcleo central la sociedades cooperativas, las mutualidades, las sociedades laborales, las asociaciones y las fundaciones, en cuanto empresas privadas caracterizadas por la primacía de las personas y de su objeto social frente al capital, de adhesión voluntaria y abierta, en las que los intereses de sus miembros y de sus usuarios, en cuanto a destinatarios o clientes de los bienes y servicios que producen, concurren con el interés general de todos los ciudadanos, al mismo tiempo que se trata de entidades autónomas e independiente respecto de los poderes públicos, que trabajan en defensa de la aplicación y realización de los principios de solidaridad y responsabilidad, mediante la aplicación o asignación de los excedentes de su actividad a fines sociales tales como la creación de empleo, el fomento de nuevas actividades empresariales, el retorno de capitales invertidos y el servicio a la comunidad, entre otros¹.

Desde un punto de vista científico, el reconocimiento del tercer sector como objeto de estudio doctrina tiene su origen en la década de los años sesenta, en un contexto caracterizado por la crisis del modelo económico de la sociedad industrial, al que se intenta dar respuesta mediante la definición de formas alternativas de organizar las relaciones socioeconómicas con las que superar los modelos preexistentes².

La fundamentación del tercer sector tiene su origen, por tanto, en el papel y en las funciones que viene desarrollando en la sociedad. Ello,

¹ SALAS, A., «El tercer sector en España», en *Gestión actual de una ONG*, MORO L. (coord.), LID editorial empresarial, Madrid, 2009, pp. 29-31.

² Desde un punto de vista histórico, es a mediados de los años sesenta, concretamente con ocasión de la promulgación y entrada en vigor de la Ley de Asociaciones en el año 1964, cuando tiene lugar el surgimiento de numerosas organizaciones preocupadas por trabajar en pro del bienestar social y del fomento de la participación ciudadana en un espacio donde la acción de los poderes públicos aún no llegaba, o no lo hacía de manera suficiente. Sin embargo, habrá que esperar hasta finales de los años ochenta y principios de los noventa para asistir a la consolidación del tercer sector, como consecuencia del crecimiento cuantitativo y cualitativo de las demandas sociales. A continuación, durante la década de los noventa, el tercer sector vivió un momento de crecimiento y expansión como consecuencia de la consolidación del Estado del Bienestar en el que, aunque la presencia del sector público iba creciendo, lo hacía a una velocidad menor a la del crecimiento de las demandas y las necesidades sociales.

toda vez que, a diferencia de lo que ocurre con las empresas con fines lucrativos, las entidades que trabajan en este sector actúan satisfaciendo fines intereses generales, dicho en otras palabras, satisfaciendo demandas que no se expresan en términos económicos o monetarios.

En la actualidad, en el contexto de crisis económica y social en el que nos vemos inmersos, y en un momento en el que se cuestiona desde todos los puntos de vista el papel del Estado en la planificación y en la ejecución de las políticas públicas, las Administraciones reclaman, cada vez más, el auxilio, la intervención y la colaboración activa del denominado tercer sector como agente de innovación que trabaja para la satisfacción eficaz y eficiente de las demandas sociales.

Asistimos, en definitiva, a un momento de impulso y fomento del papel del tercer sector y sus organizaciones en el diseño, la planificación, la ejecución y la evaluación de las políticas y de los servicios públicos, en colaboración con la actividad que en tales materias desarrollan las Administraciones Públicas³.

1.2. *Enumeración de las características propias de las entidades que integran el tercer sector*

Las diversas entidades que integran el tercer sector, con independencia de cuál sea su concreta naturaleza o personificación jurídica, forman parte de la denominada economía social, entendida como un conjunto de organizaciones que, dotadas de personalidad jurídica propia, representan el protagonismo creciente de la participación ciudadana y de la sociedad civil en la tarea de atención y satisfacción de las necesidades sociales más acuciantes, al margen tanto de las opciones políticas como de los intereses económicos privados.

Se trata de un conjunto de organizaciones que trabajan por y para la prestación de servicios relacionados directa y personalmente con sus beneficiarios, realizando tareas de prestación, asistencia, garantía y promoción de los valores sociales como cauce institucionalizado para el ejercicio de la solidaridad voluntaria de muchos ciudadanos⁴.

³ Ello, como consecuencia de la reestructuración del Estado del bienestar en la que el tercer sector y las entidades que lo integran completan con su actividad la función atribuida a los poderes públicos de satisfacción de las demandas y necesidades sociales, en contribución tanto a la mejora de las condiciones de vida de los ciudadanos como a la búsqueda de mayores cotas de bienestar social.

⁴ Véase en JIMÉNEZ ESCOBAR, J.; MORALES GUTIÉRREZ, A.C., *Dirección de entidades no lucrativas. Marco jurídico, análisis estratégico y gestión*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pp. 21-22.

En definitiva, el espacio social del denominado tercer sector está representado por un conjunto de entidades no lucrativas que actúan y trabajan como mediadoras entre los individuos en su esfera privada y la complejidad del sector público, con el fin de aportar a la sociedad valores y servicios distintos, y al mismo tiempo complementarios, a los que aportan las Administraciones Públicas por una parte y las sociedades mercantiles, por otra⁵.

Partiendo de tales consideraciones, se pueden distinguir como rasgos básicos y esenciales de las entidades que componen el tercer sector, las cuatro características siguientes: su organización formal, su naturaleza privada, su carácter participativo y de adhesión voluntaria y su finalidad solidaria.

A) ORGANIZACIÓN FORMAL

El carácter formal de las entidades del tercer sector se concreta en la necesaria existencia en las mismas de unos órganos de gobierno, una división y organización del trabajo y determinados sistemas o procedimientos de planificación y de coordinación de la totalidad de su ámbito de actuación. Y ello, mediante la dotación de una estructura interna determinada y estable, en definitiva, mediante el reconocimiento de su personalidad jurídica y capacidad de obrar plenas.

B) NATURALEZA JURÍDICA PRIVADA

Se trata de organizaciones creadas y compuestas por sujetos privados y que, por lo tanto, se rigen por las normas propias del derecho privado en cuanto a su organización, estructura interna y funcionamiento.

Debe significarse a tal efecto, su carácter independiente y separado, estructural y jurídicamente, de las Administraciones Públicas, aún cuando realicen actividades de interés general.

C) CARÁCTER PARTICIPATIVO

La participación voluntaria de sus miembros es un rasgo característico esencial de las entidades y organizaciones que integran el tercer sector. Esta característica se pone de manifiesto mediante el trabajo voluntario de las personas que las componen, su gestión abierta y la organización democrática de su actividad, desde su base hasta los órganos de gobierno.

⁵ JIMÉNEZ ESCOBAR, J.; MORALES GUTIÉRREZ, A.C., «Las entidades no lucrativas: concepto, caracteres y especificidad en la gestión», en *op. cit.*, p. 30.

Este carácter participativo evidencia, asimismo, la conjunción de los intereses de la organización, los de sus miembros y usuarios con el interés general de todos los ciudadanos, así como la defensa y el trabajo por la realización de los principios de solidaridad y responsabilidad⁶.

D) FINALIDAD MISIONERA Y ADHESIÓN VOLUNTARIA

Otra de las características esenciales de las entidades que integran el tercer sector es su misión, o ideario propio que está en el origen de la organización desde el momento de su constitución como tal y que incorpora postulados de todo tipo: axiológicos, ideológicos y religiosos.

Pues bien, es precisamente esta característica la que define la esencia y la razón de la propia existencia de estas entidades, en cuanto elemento aglutinante y diferenciador que permite que sus miembros trabajen y se impliquen en su gestión al margen de criterios económicos o remuneratorios⁷.

1.3. Clasificación de las entidades del tercer sector

El carácter multidisciplinar y pluridimensional del tercer sector se pone asimismo de manifiesto en la diversificación de las entidades que lo integran, como un cuerpo formalmente organizado de personas jurídicas de diversos tipos y naturalezas.

Una visión completa del sector no lucrativo actual comprende, siguiendo al profesor RUÍZ OLABUÉNAGA⁸, los siguientes tipos de entidades u organizaciones: las organizaciones no lucrativas de acción social, las organizaciones no gubernamentales para el desarrollo, las empresas de inserción social, las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública y las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social.

⁶ Y ello es así, en la medida en que se trata de entidades de naturaleza privada que se han creado con la finalidad de satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando y en las que la distribución del beneficio y la toma de decisiones no están ligadas directamente al capital aportado inicialmente, sino que en ellas cada uno de sus miembros representa a un voto, con independencia de las aportaciones efectuadas para su incorporación.

⁷ Se puede afirmar que, lo que, en definitiva, identifica y determina la esencia de estas entidades es, en palabras del profesor RUÍZ OLABUÉNAGA «su capacidad para canalizar la dinámica de la solidaridad voluntaria», en *El sector no lucrativo en España. Una visión reciente*, Fundación BBVA, Bilbao, 2006, p. 13.

⁸ RUÍZ OLABUÉNAGA, J.L., *El sector no lucrativo en España...*, op. cit., pp. 23-35.

Analizamos, a continuación y brevemente, los rasgos definitorios de cada una de estas entidades en general, para centrarnos después en el régimen jurídico propio de las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social.

A) LAS ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS DE ACCIÓN SOCIAL

Las organizaciones no lucrativas de acción social se caracterizan esencialmente por su diversidad, en múltiples aspectos: en sus objetivos o finalidades, en su dimensión, en su estilo de gestión y en sus fuentes de financiación, entre otros.

Ello se debe a que se trata de entidades que realizan actividades heterogéneas y entre sí mismas diferentes, y que están presentes en todos los ámbitos de actuación tales como las asociaciones de determinados colectivos sociales, las que trabajan en defensa del medio ambiente, las que promueven valores culturales, de acción social, de cooperación al desarrollo, de acogida a inmigrantes, de atención a personas dependientes y discapacitadas.

B) LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES DE COOPERACIÓN AL DESARROLLO

La Ley de Cooperación Internacional para el desarrollo de 7 de julio de 1998, en su artículo 32 define a las organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo como «aquellas entidades de derecho privado, legalmente constituidas y sin ánimo de lucro, que tengan entre sus fines o como objetivo expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo»⁹.

C) LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN

Las empresas de inserción se caracterizan porque su constitución responde a la finalidad de facilitar y favorecer la inserción social y laboral

⁹ Como ejemplos más significativos y pioneros de esta clase de entidades en España destacan, entre otras, Caritas Española (1942), Misión y Desarrollo-Intermon- (1956), Manos Unidas (1960), Médicos Mundi (1962). Estas entidades representan los inicios de las organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo cuya expansión y consolidación tuvo lugar durante la segunda mitad de la década de los ochenta y a principios de los años noventa como consecuencia de la consolidación del Estado autonómico y el incremento de fondos procedentes de la cooperación descentralizada, así como de los procedentes de las subvenciones públicas.

de los colectivos de personas que tienen dificultades para integrarse en el mercado laboral. Desde un punto de vista funcional, estas empresas tienen un funcionamiento similar al de cualquier otra mercantil: venden los bienes y servicios que producen y contratan a sus trabajadores según establezca el convenio del sector correspondiente a su actividad.

Lo que diferencia, singulariza y cualifica a las empresas de inserción es el hecho de que ocupan la mayor parte de los puestos de su plantilla con personas pertenecientes a colectivos con problemas y dificultades para su inserción en el mercado laboral. La finalidad y el objetivo de estas empresas consiste en que, tras un periodo determinado de aprendizaje en un puesto de trabajo real, las personas en proceso de inserción puedan acreditar su formación y capacitación para acceder a un puesto de trabajo «normalizado».

D) LAS FUNDACIONES Y ASOCIACIONES

Las fundaciones son un tipo de organización que tienen por finalidad la gestión de un determinado patrimonio económico destinado a la satisfacción de fines no lucrativos y de interés general, que se caracterizan como instituciones ajenas, tanto a las Administraciones Públicas, como a los intereses económicos del mercado.

Junto con las fundaciones, destacan asimismo las asociaciones de utilidad pública como forma jurídica que adoptan las organizaciones sin ánimo de lucro para adquirir su personalidad jurídica y plena capacidad de obrar. Participan de tal naturaleza jurídica asociativa todas las agrupaciones de personas que, dotadas de una estructura organizativa estable de base democrática e independiente del Estado, de los poderes públicos y del sector económico privado, se relacionan voluntariamente con el compromiso y la finalidad de llevar a cabo una actividad colectiva estable, sin ánimo de lucro¹⁰.

El rasgo esencial y distintivo de las asociaciones de utilidad pública es su capacidad como organizaciones que permiten a sus miembros reconocerse en sus convicciones, perseguir activamente sus ideales, cumplir tareas útiles, encontrar su ubicación en la sociedad, hacerse oír, ejercer algún tipo de influencia, provocar cambios sociales y contribuir a la preservación de la diversidad cultural.

¹⁰ El rasgo esencial y distintivo de las asociaciones de utilidad pública es su capacidad como organizaciones que permiten a sus miembros reconocerse en sus convicciones, perseguir activamente sus ideales, cumplir tareas útiles, encontrar su ubicación en la sociedad, hacerse oír, ejercer algún tipo de influencia, provocar cambios sociales y contribuir a la preservación de la diversidad cultural.

E) LAS COOPERATIVAS DE UTILIDAD PÚBLICA E INICIATIVA SOCIAL

Las cooperativas de utilidad pública son aquellas sociedades cooperativas que, con su actuación y funcionamiento, contribuyen a la realización de fines de interés general, a su promoción y protección efectiva en sectores tan trascendentes como la industria, la enseñanza, la vivienda y la asistencia, entre otros.

En este sentido, debe ponerse de manifiesto la importancia del reconocimiento de la condición de utilidad pública para una sociedad cooperativa en cuanto se refiere a sus potencialidades de crecimiento y desarrollo, el acceso a las ayudas y protección de las entidades públicas, así como el reconocimiento del servicio que presta el movimiento cooperativista no sólo a sus asociados, sino también al conjunto de la sociedad en general.

Las cooperativas de iniciativa social, por su parte, son aquellas que, sin ánimo de lucro tienen por objeto social tanto la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, como el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas en riesgo de exclusión y con dificultades para ser absorbidas por el mercado laboral.

II. La externalización de la actuación de las Administraciones Públicas

2.1. Significado y alcance

En la actualidad, se puede afirmar que la simplificación o desburocratización de la organización y del funcionamiento de las Administraciones Públicas constituye el reto más importante y el objetivo más inmediato del Derecho administrativo, esencial para la construcción de un nuevo modelo de Administración Pública que garantice el servicio objetivo a los intereses generales y la realización efectiva —en cuanto eficaz y eficiente— de los servicios públicos, acorde con los principios constitucionales de la organización y la actuación administrativas proclamados en el Artículo 103 de nuestra Norma Fundamental¹¹.

¹¹ PALOMAR OLMEDA, A., «Simplificación administrativa», en *La Ordenación de las actividades de servicios: Comentarios a la Ley 17/2009, de 23 de noviembre*, QUADRA-SALCEDO FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T. (dir.), Aranzadi, Pamplona, 2010, pp. 338-345.

En este sentido, merecen significarse las reflexiones del profesor SEBASTIÁN MARTÍN-RETORTILLO calificando la simplificación administrativa como una necesidad inmediata de nuestras Administraciones Públicas que «[...] se enuncia siempre con un significado dinámico y operativo; en definitiva, como tarea a realizar que, según se verá, se proyecta en ámbitos muy distintos. En todo caso, y como punto de partida, parece obligado reconocer la necesidad de llevarla a cabo. Es algo que no cabe cuestionar; tampoco que haya que hacerlo en términos rigurosos y que no admiten demora [...]»¹².

Así pues, el fenómeno de la externalización o gestión de los servicios públicos a través de personas jurídicas de base privada se configura en el Derecho administrativo actual como una tendencia imparable de transformación de las Administraciones Públicas que, impulsada por las corrientes doctrinales de la denominada *Nueva Gestión Pública*, facilita y favorece la incorporación de los conocimientos técnicos, así como de las destrezas y habilidades materiales, imprescindibles para garantizar una gestión y una prestación eficaz y eficiente de los servicios públicos.

En definitiva, el fenómeno de la externalización de la gestión de los servicios públicos se ha convertido en un elemento clave de la transformación de la organización y el funcionamiento de las Administraciones Públicas de nuestros días, dirigido a materializar y consagrar la realización del Principio constitucional de eficacia de la actuación administrativa¹³.

La externalización de la actuación de las Administraciones Públicas ha provocado la pérdida del carácter orgánico del concepto de servicio público que pasa a configurarse y definirse a partir su elemento sustantivo o material, relativo a los aspectos o a las técnicas jurídicas propias del Derecho Privado y que son gestionadas tanto por los Poderes Públicos como por los particulares¹⁴.

Desde los primeros años del siglo XXI, vivimos inmersos en un entorno cada vez más cambiante, en el que se vienen sucediendo importantes transformaciones económicas, sociales y también políticas, que llevan implícitas una necesidad inminente y creciente de reconfiguración de las Administraciones Públicas, de su organización y de su funcionamiento¹⁵.

¹² MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «De la simplificación de la Administración Pública», *Revista de Administración Pública*, núm. 147, 1998, p. 7.

¹³ SOSA WAGNER, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, Civitas, Madrid, 5.ª ed. 2002, p. 62.

¹⁴ SOSA WAGNER, F.: *La gestión de los servicios...*, op. cit., p. 74.

¹⁵ MIR PUIG, O., *Globalización, Estado y Derecho. Las transformaciones recientes del Derecho administrativo*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 19.

En este sentido, existe en la actualidad una estrategia clara, a nivel internacional, europeo, estatal y autonómico, que trabaja por la innovación de las Administraciones Públicas como elemento clave para potenciar su competitividad, eficacia y eficiencia y que apuesta por la interacción con los ciudadanos que demandan, cada vez más, un papel activo y mayor participación en la planificación, la ejecución y la evaluación de las políticas públicas.

2.2. *La participación del cooperativismo en la prestación de servicios públicos*

Como ejemplo de participación y gestión democrática, destaca el fenómeno cooperativista, basado en los valores de solidaridad, democracia, igualdad, equidad, autoayuda y auto-responsabilidad, hasta el punto de poderse afirmar que lo que singulariza a las entidades cooperativas no es su objeto social o la concreta actividad que desarrollan, sino su esencia y principios rectores e inspiradores básicos. Concretamente, los siguientes: la adhesión voluntaria y abierta de sus miembros, su gestión democrática y la participación económica de sus socios, su autonomía e independencia, la educación, formación e información y, finalmente, la cooperación entre cooperativas junto con el interés por la comunidad que les sirve de base¹⁶.

Una cooperativa se puede definir, por lo tanto, más que como una empresa, como una empresa en la que se participa. Se trata de una fórmula organizativa que tiene como rasgo diferencial la participación democrática y económica de sus miembros, cuyo estudio y análisis en profundidad permite explicar muchos otros fenómenos participativos¹⁷.

En este contexto, debe significarse el protagonismo o, cuando menos la importancia creciente, de las sociedades cooperativas en el ámbito de la actividad prestacional, a las personas y a la Comunidad, derivado de su vocación social y comunitaria¹⁸.

¹⁶ GADEA SOLER, E., «Estudio sobre el concepto de cooperativas: referencia a los principios cooperativos y su discutida vigencia», *JADO. Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm. 17, 2009, pp. 177-183.

¹⁷ Véanse en este sentido, las reflexiones de COQUE MARTÍNEZ, J. en cuanto afirma que tal conceptualización del cooperativismo «[...] permite distinguir entre cooperativas-empresas donde se participa- y no cooperativas-empresas donde no se hace o se hace deficientemente-, en *Compartir soluciones: las cooperativas como factor de desarrollo en zonas desfavorecidas*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2005, pp. 18-21.

¹⁸ En palabras de ARGUDO PÉRIZ «[...] las cooperativas se encontraron de nuevo en una zona intermedia, en la que no se valoraba su posible intervención por su considera-

III. Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social en la legislación vigente

Tanto la Ley estatal de Cooperativas como la práctica totalidad de la legislación autonómica vigente regula las cooperativas de iniciativa social bajo diferentes denominaciones, tales como cooperativas «de bienestar social», «de interés social», «de integración social», entre otras¹⁹.

3.1. Las cooperativas sin ánimo de lucro y de iniciativa social en la legislación estatal

La Ley estatal de cooperativas regula las cooperativas de iniciativa social e interés general al amparo de su calificación formal como «cooperativas sin ánimo de lucro»²⁰.

El artículo 106 de la precitada ley estatal se refiere expresamente a las denominadas cooperativas de iniciativa social y las define como aquellas que tienen por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza, o 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 que no son atendidas ni por el mercado ni por la Administración Pública.

A continuación, en su Disposición Adicional Sexta, la referida norma legal establece que tendrán naturaleza de cooperativas «sin ánimo de lucro» cualquier clase de sociedad cooperativa que tenga por objeto la

ción empresarial y no pertenecer al grupo de las entidades sin fines lucrativos de tipología legal, pero también por los recelos de no pertenecer a las sociedades mercantiles de capitales, paradigma tradicional de la eficiencia empresarial. La vocación social y comunitaria de la economía social y el desarrollo del cooperativismo en el sector servicios, determinaba necesariamente una confluencia en el campo de los servicios a las personas y a la comunidad, que se atendieron a través de cooperativas de trabajo y servicio sin ninguna especialidad salvo la que facilitaba la adaptación estatutaria [...], en ARGUDO PE-
RÍZ, J.L., «Las Cooperativas sin ánimo de lucro: ¿vuelta a los orígenes o respuesta a nuevas necesidades sociales?», *Revista vasca de economía social*, núm. 3, 2007, p. 182.

¹⁹ Véanse el artículo 106 de la Ley estatal de Cooperativas, artículos 128 y 129 de la LSCA, artículos 78 y 88 de la LCCPV, artículos 153 a 156 de la LSCEX, artículos 125 y 126 de la LCG, artículos 107 y 121 de la LCCM, artículo 74 de la LFCN, artículo 129 de la LCLR, artículo 98 de la LCCV, artículos 138 y 139 de la LCIB, artículos 125 y 126 de la LCCLM.

²⁰ DÍAZ DE LA ROSA, A., «Las cooperativas de iniciativa social», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Coruña*, La Coruña, núm. 11, 2007, p. 206.

gestión de servicios de interés general o de titularidad pública, así como de las que realicen actividades económicas que procuren la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social.

Por lo tanto, para que una sociedad cooperativa sea calificada como «sin ánimo de lucro», en los términos establecidos en la Disposición Adicional Sexta de la Ley estatal de cooperativas, es necesario que sus Estatutos recojan expresamente lo siguiente²¹:

- a) Los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios.
- b) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de los mismos.
- c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del consejo rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes de los gastos en que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones.
- d) Las retribuciones de los socios trabajadores o en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 50% de las retribuciones que, en función de la actividad y la categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

En definitiva, de acuerdo con la legislación estatal vigente, se puede concluir que las cooperativas sin ánimo de lucro, cuyo referente más destacado son las calificadas como de iniciativa social, no constituyen una nueva clase de sociedades cooperativas sino una especificidad o especialidad que pueden adoptar cualquier tipo de cooperativa, como consecuencia de la especialidad del objeto al que se dedican²².

3.2. *Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social en la Comunidad Autónoma del País Vasco*

La Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco²³ fue la primera que reguló en su artículo 137.2 el reconocimiento o la po-

²¹ Véase en MONTERO SIMÓ, M., «La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, p. 168.

²² ARGUDO PÉRIZ, J.L., «Las cooperativas sin ánimo de lucro...», *op. cit.*, p. 183.

²³ *BOPV*, núm. 135, de 19 de julio de 1993.

sible calificación de las sociedades cooperativas como de «utilidad pública» cuando promuevan mediante su actividad el desarrollo y la realización de fines de interés general. A tal efecto, se considera que sirven al interés general todas aquellas en cuyo objeto social sean prioritarios fines tales como, entre otros, la asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos y de investigación, deportivos, sanitarios, de cooperación al desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social, de promoción y protección de la paz social y ciudadana²⁴.

En desarrollo de las determinaciones de la Ley Vasca de Cooperativas, se aprobaron los Decretos 64/1999, de 2 de febrero y 61/2000, de 4 de abril por los que se establece el régimen jurídico de las cooperativas de utilidad pública y de iniciativa social respectivamente y que analizamos a continuación.

3.2.1. RÉGIMEN JURÍDICO, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LAS COOPERATIVAS DE UTILIDAD PÚBLICA

El punto de partida de la regulación de las cooperativas de utilidad pública en el País Vasco se encuentra en el Título III, artículo 137 de la Ley Cooperativas del País Vasco, en el que se prevé tal reconocimiento o clasificación para todas aquellas sociedades cooperativas que, como hemos dicho, contribuyan a la promoción del interés general de Euskadi.

En desarrollo de tal previsión legislativa, el Departamento de Justicia, Trabajo y Seguridad del Gobierno Vasco dictó el Decreto núm. 64/1999, de 2 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento de sociedades cooperativas de utilidad pública del País Vasco²⁵, en cuyo artículo 3 se las define como todas «aquellas en cuyo objeto social sean primordiales los siguientes fines: asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos y de investigación, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, defensa del medio ambiente, fomento de la economía social, fomento de la paz social y ciudadana, o cualesquiera otros fines de naturaleza análoga».

Debe significarse a tal efecto, el importante papel desarrollado por el movimiento cooperativo vasco en sectores socioeconómicos tales como la industria, la enseñanza, la vivienda, la asistencia y, en definitiva, su más que notable contribución a la realización de fines públicos y de servicio a la sociedad.

²⁴ MONTERO SIMÓ, M., «La fiscalidad de las cooperativas...», *op. cit.*, p. 167.

²⁵ BOPV, núm. 33, de 17 de febrero de 1999.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 del precitado Reglamento, las sociedades cooperativas que obtengan la declaración de utilidad pública tendrán derecho a utilizar, a continuación del nombre de la entidad, la mención «declarada de utilidad pública».

Asimismo, serán oídas, a través de las Federaciones o Confederaciones correspondientes, en la elaboración de disposiciones generales relacionadas directamente con las materias de su actividad, así como en la elaboración de programas de transcendencia para las mismas y gozarán de las exenciones, bonificaciones, subvenciones y demás beneficios de carácter económico, fiscal y administrativo que encada caso se acuerden.

Para que una cooperativa pueda ser declarada de utilidad pública debe cumplir cuatro requisitos siguientes, regulados en el artículo 5 del Reglamento:

1. Que sus fines estatutarios sean alguno de los citados en el artículo 3 del reglamento
2. Que carezcan de ánimo de lucro. A estos efectos serán consideradas como Sociedades Cooperativas sin ánimo de lucro las que en sus Estatutos recojan expresamente:
 - Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios
 - Que las aportaciones de los socios al capital social, tanto las obligatorias como las voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas
 - El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los Consejeros en el desempeño de sus funciones
 - Que las retribuciones de los socios trabajadores, o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150% de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector
3. Que se encuentren constituidas, debidamente inscritas en el Registro de Cooperativas de Euskadi, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, de forma ininterrumpida durante al menos dos años inmediatamente anteriores a la fecha de presentación de la solicitud de declaración de utilidad pública.
4. Que, en el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, acredi-

ten ante el Departamento de Justicia, Trabajo y Seguridad Social, la existencia de dichas participaciones, así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines expresados en el artículo 3 del reglamento.

Para la obtención de la declaración de utilidad pública, las Sociedades Cooperativas interesadas deberán presentar su solicitud ante la Dirección de Economía Social del Departamento de Justicia, Trabajo y Seguridad Social del Gobierno Vasco.

Una vez presentada la solicitud y previa tramitación del procedimiento administrativo regulado en los artículos 7 a 12 del Reglamento, se producirá la declaración de utilidad pública, o la denegación en su caso, mediante Orden del Consejero de Justicia, Trabajo y Seguridad Social, que se publicará en el Boletín Oficial del País Vasco y producirá efectos a partir del día al de su publicación.

Finalmente, el artículo 13 del Reglamento de cooperativas de utilidad pública del país vasco establece diferentes supuestos de revocación y pérdida de tal condición, como consecuencia del incumplimiento o la pérdida de los requisitos exigidos para ellos, la disolución de la sociedad, su descalificación como cooperativa o su transformación en sociedad de otra naturaleza, la fusión de dos más cooperativas preexistentes o su segregación.

3.2.2. RÉGIMEN JURÍDICO, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL

El régimen jurídico de las cooperativas de iniciativa social en el País Vasco está regulado en el Decreto 61/2000, de 4 de abril, de Cooperativas de Iniciativa Social, completado por lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley de Cooperativas del País Vasco, relativo a las denominadas cooperativas de «integración social».

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 del referido Decreto, las cooperativas de iniciativa social son aquellas que, sin ánimo de lucro y con independencia de clase, tienen por objeto social tanto la prestación de servicios asistenciales, mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado²⁶.

²⁶ Del mismo modo que ocurría respecto de las cooperativas de utilidad pública, el artículo 2 del Decreto 61/2000, regulador de las cooperativas de iniciativa social establece que tendrán la consideración de cooperativas sin ánimo de lucro, todas aquellas en las que sus Estatutos recojan expresamente lo siguientes:

Por lo que se refiere a la normativa aplicable, las cooperativas de iniciativa social se rigen por las normas propias y características de la concreta clase de cooperativa en la que, en cada caso, esté encuadrada la actividad de interés general a la que se dediquen.

En relación con las cooperativas de iniciativa social, debe ponerse de manifiesto no sólo el gran desarrollo social y empresarial del cooperativismo vasco, sino la variedad de sus formas y ámbitos de actuación sectorial y su creciente aportación a la satisfacción de necesidades colectivas diversas de toda índole en relación con la educación, la defensa y la protección del medio ambiente, la vivienda, la sanidad y la asistencia, entre otras.

IV. Régimen fiscal especial de las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social

Las normativas fiscales alavesa, guipuzcoana y vizcaína establecen un régimen tributario especial para las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Este régimen especial no coincide con el establecido para las sociedades cooperativas con carácter general sino que es incluso más beneficioso, como veremos a continuación. En realidad, las normas forales de los tres Territorios Históricos que regulan el régimen fiscal de las cooperativas se remiten en bloque al régimen fiscal previsto para las entidades sin fines lucrativos y se lo aplican a las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Fuera de los territorios forales vascos, en territorio común, la normativa fiscal no realiza esta equiparación sino que obliga a aplicar el régimen fiscal previsto para todas las cooperativas.

«a) Que los resultados positivos de que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios

b) Que las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas

c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los Consejeros en el desempeño de sus funciones

d) Que las retribuciones de los socios trabajadores, o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el ciento cincuenta por ciento de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el Convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.»

4.1. *Diferencias entre el régimen fiscal de territorio común y el de los territorios forales vascos*

Una vez reguladas sustantivamente ambas figuras por sendos Decretos del Gobierno Vasco en 1999 y 2000, como hemos tenido ocasión de estudiar con anterioridad, las Haciendas Forales y las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa aprobaron un régimen fiscal especial para las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social en 2002, que se incorporó a sus normativas ya existentes sobre el régimen fiscal especial de las cooperativas²⁷. La modificación fiscal se aprobó a lo largo del año 2002 pero con efectos a uno de enero de ese año en los tres Territorios Históricos²⁸. Y en 2004 se le da la redacción actual²⁹, con un pequeño retoque en 2009, adaptando la normativa fiscal de las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social a la regulación del mecenazgo que vivió en ese año una gran modificación.

En territorio común, sin embargo, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas³⁰, no recoge estas dos categorías sino otra categoría más amplia, las cooperativas calificadas sin ánimo de lucro. La misma Ley del ámbito mercantil determina su régimen fiscal y les remite a la normativa fiscal de las cooperativas, de tal forma que las cooperativas calificadas sin ánimo de lucro tienen el mismo régimen fiscal que cualquier otra cooperativa³¹, por lo que carece de interés para nuestro estudio. Es decir, la Ley estatal de cooperativas reconoce la categoría de cooperativa sin ánimo de lucro pero no le otorga ningún régimen fiscal especial³², salvo el régimen propio de las cooperativas. Y todo ello sin perjuicio de que alguna Comunidad Autónoma regule o pueda regular las cooperativas sin ánimo de lucro u otra categoría similar como las de

²⁷ En Álava, la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (*BOTHA*, núm. 68, de 18 de junio de 1997, Suplemento); en Bizkaia, la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (*BOB*, núm. 211, de 3 de noviembre de 1997), y en Gipuzkoa, la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (*BOG*, núm. 101, de 30 de mayo de 1997).

²⁸ En el caso de Bizkaia, se hizo mediante el artículo 5, apartado seis, de la Norma Foral 5/2002, de 30 de abril, de Medidas Tributarias. *BOB*, núm. 95, de 21 de mayo de 2002.

²⁹ En el caso de Bizkaia, se hizo mediante la Disposición Adicional decimoprimer a de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *BOB*, núm. 49, de 11 de marzo de 2004.

³⁰ *BOE*, núm. 170, de 17 de julio.

³¹ Véase la Disposición adicional novena de la Ley 27/1999.

³² ARGUDO PERÍZ, J.L., «Las Cooperativas sin ánimo de lucro...», *op. cit.*, p. 185.

utilidad pública o de iniciativa social. En este caso, sin embargo, como las Comunidades Autónomas de territorio común no tienen competencias legislativas en materia tributaria³³ para aprobar o modificar la normativa fiscal de las cooperativas, deberán aplicar, directamente o por vía analógica, la remisión a la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas³⁴, ley que no recoge ninguna especificidad para las cooperativas sin ánimo de lucro.

En palabras de MONTERO SIMÓ³⁵, la aplicación de la Ley 20/1990 a las cooperativas sin ánimo de lucro no está exenta de problemas por tratarse de un régimen fiscal pensado para otro tipo de entidades que no ha introducido ninguna adaptación para las cooperativas sin ánimo de lucro. A lo anterior se une el hecho de la penalización fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones que la cooperativa pueda obtener mediante la acción altruista de terceros. La autora propone *de lege ferenda*³⁶ la aplicación de la normativa fiscal prevista para las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, esto es, la solución que adoptan las regulaciones fiscales de los tres Territorios Históricos.

4.2. *Ámbito subjetivo del régimen fiscal especial*

Como afirma ARGUDO PERÍZ³⁷, las normas fiscales vascas retoman la posibilidad de considerar las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social como entidades sin fines lucrativos también a efectos fiscales, posibilidad de la que se aparta la ley estatal en su disposición adicional novena, modelo que el País Vasco no ha seguido al conceder una mayor protección a estas cooperativas sin ánimo de lucro, otorgándoles, en uso de sus competencias, los beneficios fiscales de las entidades sin fines lucrativos.

³³ Es cierto que algunas leyes autonómicas de algunas Comunidades Autónomas como la catalana, la madrileña o la valenciana, prevén la equiparación fiscal de las cooperativas sin ánimo de lucro con las entidades sin fines lucrativos, pero no es menos cierto que esa previsión legal carece de contenido puesto que dichas Comunidades no tienen competencias normativas en materia tributaria. MONTERO SIMÓ, M., «La fiscalidad de las cooperativas...», *op. cit.*, pp. 170-171; ARGUDO PERÍZ, J.L., «Las Cooperativas sin ánimo de lucro...», *op. cit.*, p. 200.

³⁴ BOE, núm. 304, de 20 de diciembre de 1990.

³⁵ MONTERO SIMÓ, M., «La fiscalidad de las cooperativas...», *op. cit.*, p. 164.

³⁶ MONTERO SIMÓ, M., «La fiscalidad de las cooperativas...», *op. cit.*, p. 189.

³⁷ ARGUDO PERÍZ, J.L., «Las Cooperativas sin ánimo de lucro...», *op. cit.*, p. 191.

Así, en la normativa fiscal de los tres Territorios Históricos vascos se contemplan las cooperativas de utilidad pública³⁸ y de iniciativa social³⁹, y para obtener los beneficios fiscales previstos se exigen los requisitos de irrepartibilidad de los resultados económicos positivos, la gratuidad de cargos del Consejo Rector, y la limitación de retribuciones a socios y trabajadores. En la normativa fiscal no se menciona el requisito contemplado en los Decretos 94/1999 y 61/2000 de limitación del interés de las aportaciones de los socios, pero se agrega otro requisito⁴⁰ consistente en que los socios, personas o entidades vinculadas a la coope-

³⁸ Artículo 40 de la Norma Foral 9/1997 de Bizkaia. Definición de las cooperativas de utilidad pública.

A efectos tributarios se considerarán cooperativas de utilidad pública aquellas que, habiendo obtenido tal calificación de conformidad con el Decreto 64/1999, de 2 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento sobre procedimiento y requisitos de las sociedades cooperativas de utilidad pública, cumplan con los siguientes requisitos:

a) Que los resultados positivos que eventualmente se produzcan no puedan ser distribuidos entre sus socios, debiendo destinarse a la realización de sus fines.

b) Que el desempeño de los cargos del Consejo Rector tenga carácter gratuito.

c) Que los socios o personas y entidades que tengan con los mismos una relación de vinculación que, en su caso, pudiera encuadrarse en el apartado 2 del artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, no sean los destinatarios principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los servicios.

³⁹ Artículo 41 de la Norma Foral 9/1997 de Bizkaia. Definición de las Cooperativas de Iniciativa Social.

1. A efectos tributarios, se considerarán cooperativas de iniciativa social aquellas 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, o 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.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior se considerarán 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, debiendo aquéllos destinarse a la realización de sus fines.

b) Que el desempeño de los cargos del Consejo Rector tenga el carácter de gratuitos.

c) Que las retribuciones de los socios trabajadores, o en su caso de los socios de trabajo, y de los trabajadores 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 o personas y entidades que tengan con los mismos una relación de vinculación que, en su caso, pudiera encuadrarse en el apartado 2 del artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, no sean los destinatarios principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los servicios.

⁴⁰ ARGUDO PERÍZ, J.L., «Las Cooperativas sin ánimo de lucro...», *op. cit.*, p. 190.

rativa no sean los destinatarios principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los servicios⁴¹.

4.3. Régimen fiscal de las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social

Las normas tributarias de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa recogen una serie de beneficios fiscales en favor de las cooperativas de utilidad pública y de las cooperativas de iniciativa social. Estos beneficios fiscales suponen, en la práctica, la aplicación del régimen fiscal especial previsto para las entidades sin fines lucrativos a estas cooperativas. Ahora bien, en el caso de las cooperativas de utilidad pública y las cooperativas de iniciativa social no deben cumplir los requisitos de las entidades sin fines lucrativos para que se les aplique el régimen especial previsto para estas últimas. En otras palabras, la aplicación del régimen fiscal especial a las entidades sin fines lucrativos exige de éstas el cumplimiento de una serie de requisitos establecidos por la norma fiscal y, en caso de incumplimiento, impide su aplicación por lo que a aquellas entidades sin ánimo de lucro que no cumplan los requisitos se les aplica el régimen fiscal especial del Impuesto sobre Sociedades para las entidades parcialmente exentas, que resulta algo más gravoso. Pues bien, a las cooperativas de utilidad pública y de iniciativa social se les aplica directamente el régimen fiscal especial sin que sea necesario convalidar el cumplimiento de los requisitos previstos en la norma fiscal, y en ningún caso se les aplicará el régimen fiscal especial previsto para las entidades parcialmente exentas.

No obstante, la pérdida de la calificación de utilidad pública o el incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos para el reconocimiento de la condición de cooperativa de utilidad pública o iniciativa social, respectivamente, determinará la privación de dichos beneficios fiscales, sin perjuicio de la posible comisión de infracciones e imposición de sanciones tributarias e intereses de demora, en su caso.

⁴¹ La Hacienda Foral de Bizkaia entiende que no pueden ser consideradas como cooperativas de utilidad pública a efectos fiscales las cooperativas de enseñanza que agrupen a los alumnos y / o a sus padres, o a éstos y a los trabajadores del centro, ya que en este caso, los destinatarios principales de los servicios de la cooperativa son los propios socios. Véase la Consulta núm. 5492, de 29 de marzo de 2010, de la Hacienda Foral de Bizkaia.

4.3.1. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se declara la exención del Impuesto por cualquiera de sus modalidades, salvo la cuota fija de los Documentos Notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, 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, incluso los representados por obligaciones.
- c) Las adquisiciones de bienes y derechos a que se destine la contribución *para educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público*.
- d) Las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

Serán los supuestos contemplados en tercer y cuarto lugar los que resulten más provechosos para las cooperativas de utilidad pública y de iniciativa social, puesto que el primer supuesto es una exención hoy día generalizada para este tipo de operaciones societarias, sea cual sea la forma jurídica que adopte la sociedad que se constituye o cuyo capital se amplía, y el segundo supuesto es de escasa aplicación práctica puesto que los préstamos suelen estar sujetos al IVA y no a este impuesto.

4.3.2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En este impuesto, la mayoría de las rentas obtenidas por las cooperativas de utilidad pública y las cooperativas de iniciativa social están exentas. Así se declara la exención de los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, las cuotas satisfechas por los socios cooperativistas, las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas. También se declara la exención de las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres; las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad. E incluso están exentas las rentas obtenidas en el ejercicio de algunas explotaciones económicas⁴², siem-

⁴² 1.º Las que procedan de las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

pre que estén subordinadas a la finalidad de la cooperativa o sean de carácter auxiliar o complementario⁴³.

Las demás rentas no exentas que pueda obtener la cooperativa de utilidad pública o la cooperativa de iniciativa social se someterán a un tipo de gravamen del 10%.

4.3.3. LOS DONATIVOS RECIBIDOS POR LAS COOPERATIVAS DE UTILIDAD PÚBLICA E INICIATIVA SOCIAL

La aportación a favor de una cooperativa de utilidad pública o una cooperativa de iniciativa social tiene efectos favorables para dicha organización, como es evidente. Pero, al mismo tiempo, se regulan una serie de beneficios fiscales que podrá aplicar quien realiza el donativo en su impuesto personal sobre la renta. Estos beneficios fiscales consisten básicamente en dos incentivos: la aplicación de deducciones y la exención en la renta aflorada por la transmisión del bien aportado.

En el caso de las cooperativas de utilidad pública y las cooperativas de iniciativa social sólo se prevén los beneficios fiscales para los donativos y aportaciones efectuadas por personas jurídicas⁴⁴, quedando al

2.º Las que procedan de las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la cooperativa de utilidad pública o de iniciativa social.

No se considerará que las explotaciones económicas tengan un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el volumen de operaciones del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 25 por 100 del volumen de operaciones total de la entidad.

3.º Las que procedan de las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquéllas cuyo volumen de operaciones del ejercicio no supere en conjunto 30.000 euros.

⁴³ Véase la consulta de 16 de diciembre de 2008 de la Hacienda Foral de Bizkaia. En este supuesto una cooperativa de utilidad pública del ámbito de la enseñanza realizaba actividades auxiliares de la explotación económica principal. La Hacienda considera exentas las rentas que se obtengan de las explotaciones económicas que desarrolle en cumplimiento de su finalidad específica (enseñanza), así como las derivadas de las explotaciones económicas, distintas de las anteriores, pero que tengan un carácter auxiliar o complementario de las mismas (comedor, transporte escolar, actividades deportivas, extraescolares, etc.). Incluso, las explotaciones que no se encuentran dentro de su objeto social o finalidad específica, como la venta de material escolar o de ropa deportiva para actividades extraescolares, también se encuentra exenta si su volumen de operaciones conjunto no supera el 25% del volumen de operaciones total de la entidad, al tratarse, en todo caso, de explotaciones que coadyuvan, facilitan o complementan la realización de la actividad que constituye el objeto social.

⁴⁴ Véanse la consulta vinculante 2005-6, de 28 de febrero de 2005, del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y la consulta de 15 de abril de 2005 de la Hacienda Foral de Bizkaia.

margen las aportaciones realizadas por personas físicas que, en consecuencia, carecen de incentivo fiscal alguno.

Por tanto, las personas jurídicas aportantes podrán, a efectos de la determinación de su base imponible del Impuesto sobre Sociedades, considerar como gasto deducible el importe de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios. Y además, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades que grave la renta del donante o aportante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a favor de las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social.

También las cantidades satisfechas o los gastos realizados en el marco de los convenios de colaboración empresarial realizados a favor de las cooperativas de utilidad pública y las cooperativas de iniciativa social tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora.

4.3.4. LOS TRIBUTOS LOCALES

Se declara la exención en varios impuestos municipales. Por ejemplo, estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares estas cooperativas, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Se debe comunicar al Ayuntamiento donde esté ubicado el inmueble justificando la aplicación del régimen especial de las entidades sin fines lucrativos.

Las cooperativas de utilidad pública y de iniciativa social también están exentas en el Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este Impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

Por último, estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho Impuesto recaiga sobre una de estas cooperativas. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La aplicación de las exenciones previstas en estos impuestos estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen a la

Administración tributaria correspondiente, Ayuntamiento competente o Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral, el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y al cumplimiento de los requisitos de dicho régimen.

4.3.5. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Respecto a la tributación en el IVA, se plantea la aplicabilidad de algunas exenciones previstas en el artículo 20 de la normativa del IVA⁴⁵, y que se conceden a las entidades o establecimientos de carácter social⁴⁶, denominación que no se haya vinculada a ninguna forma jurídica concreta. El Tribunal Supremo en sentencia de 14 de junio de 2013 considera que las cooperativas no cumplen el requisito de carecer de ánimo de lucro y en consecuencia, no pueden ser calificadas como entidades de carácter social a efectos del IVA. BLÁZQUEZ LIDOY⁴⁷, sin embargo, entiende aplicable el derecho a la exención refiriéndose a las cooperativas sin ánimo de lucro. Centrándonos en el caso vasco, como los requisitos fiscales para ser calificadas como cooperativas de utilidad pública e iniciativa social coinciden exactamente con los requisitos exigidos por la normativa del IVA para reconocerles como entidades de carácter social, debemos deducir que estas cooperativas podrán aplicar la exención.

En muchas ocasiones las cooperativas de utilidad pública y las cooperativas de iniciativa social no están sujetas al impuesto, o estándolo, realizan actividades exentas en su mayoría por lo que no devengan IVA repercutido y no deben nada a la Hacienda Pública. En el caso de que no exista la exención correspondiente, generalmente las actividades de estas cooperativas suelen estar sometidas a un tipo reducido de gravamen del 10%. Así sucede con las prestaciones de servicios de asistencia social (cuando no estén exentas). Sin embargo, en las actividades deportivas no exentas se aplicará el tipo general del 21%. Por último, la mayor parte de las actividades culturales no exentas también tributan al 21%, quedando

⁴⁵ MONTERO SIMÓ, M., «La fiscalidad de las cooperativas...», *op. cit.*, pp. 178-179.

⁴⁶ El artículo 20.Tres de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del IVA exige el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) carecer de ánimo de lucro y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; b) los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos; y c) los socios o partícipes de estas entidades, cónyuges o parientes consanguíneos hasta segundo grado no podrán ser destinatarios de las operaciones exentas.

⁴⁷ BLÁZQUEZ LIDOY, A., «Relaciones entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 49/2002, del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro», *Revista de contabilidad y tributación, Centro de Estudios Financieros*, núm. 262, 2005, pp. 80-81.

únicamente gravadas al 10% la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas. El tipo superreducido del 4% se aplicará a la venta de libros y revistas, aunque los ingresos principales provengan de patrocinadores y colaboradores.

Por consiguiente, las cooperativas de utilidad pública y de iniciativa social que realicen actividades exclusivamente gratuitas no están sujetas al IVA⁴⁸. Por tanto, si una organización sin ánimo de lucro no opera en el mercado y de forma ocasional realiza operaciones mercantiles, no deberá repercutir IVA a los destinatarios finales. Igualmente, la venta de elementos del activo no se sujeta a IVA porque en su adquisición no pudo deducirse el IVA soportado.

En cambio, si estas cooperativas desarrollan actividades exentas de IVA, como la prestación de servicios asistenciales o sociales a colectivos desfavorecidos, puede solicitar la exención del IVA con el consiguiente abaratamiento del precio final del servicio que presta. El inconveniente es que no podrá deducirse el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios para su actividad.

Por último, si una cooperativa de utilidad pública o una cooperativa de iniciativa social realiza, a su vez, actividades exentas y otras no exentas, se le permite deducirse una parte del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios para dichas actividades. La proporción del IVA soportado que se puede deducir se denomina prorrateada. La normativa prevé dos cálculos distintos de esta prorrateada: la prorrateada general y la prorrateada especial. La obtención de subvenciones también tiene su efecto en dicho cálculo⁴⁹.

⁴⁸ No es infrecuente que una entidad que actúa de manera exclusivamente gratuita venda elementos de su activo por un precio, por ejemplo, venda el inmueble donde realiza su actividad o transmita un vehículo del activo. En otras ocasiones, de forma esporádica cobre un precio por un servicio, organice un concierto para financiarse, venda una edición de libros, etc. Todas estas operaciones no están sujetas al IVA porque la definición de empresario sujeto al IVA exige la habitualidad.

⁴⁹ Respecto a las subvenciones, no se tendrán en cuenta las que financien las actividades exentas de la entidad, así como las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones (que se conceden en función del número de unidades vendidas o del volumen de servicios prestados, e integran la base imponible).

Respecto al resto de subvenciones, cuando sean subvenciones de explotación (para compensar déficits de explotación), su importe se integra en el denominador de la prorrateada siempre que la entidad deba calcular una prorrateada, es decir, que realice operaciones exentas (sin derecho a deducción) y otras no exentas (explotaciones económicas con derecho a deducción). El mero hecho de la obtención de las subvenciones no obliga a la aplicación de la regla de prorrateada. Como regla especial, cuando se trata de subvenciones de capital, a opción de la entidad, la subvención puede imputarse por quintas partes en el ejercicio en que se haya percibido y en los cuatro siguientes.

V. Conclusiones

Primera. En el contexto actual de crisis económica y social, en el que se pone en cuestión el funcionamiento y la validez del denominado Estado del Bienestar, las Administraciones Públicas necesitan, cada vez más, la cooperación y participación activa del tercer sector como agente de innovación que trabaja para la satisfacción eficaz y eficiente de las necesidades sociales asistenciales, que no se expresan en términos económicos o monetarios.

Segunda. El proceso de reestructuración, reforma e innovación de las Administraciones Públicas en clave de potenciar su competitividad, eficacia y eficiencia, apuesta por la interacción con los ciudadanos, quienes demandan un papel cada vez más activo en la planificación, la ejecución y la evaluación de las políticas públicas que tienen por objeto la prestación de servicios asistenciales a la población.

Tercera. El movimiento cooperativo, basado en los valores de solidaridad, democracia, equidad, igualdad, autoayuda y auto-responsabilidad, ha destacado desde su origen por su contribución a la promoción del desarrollo y realización de fines de interés general, de tal forma y manera que se presume que sirven al interés general todas aquellas sociedades cooperativas que integren en su objeto social fines prioritarios tales como la asistencia socio-sanitaria, la educación, la vivienda, la protección y defensa del medio ambiente, el fomento de la economía social y la protección de la paz social y ciudadana, entre otros.

Cuarta. La Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco fue la primera en regular el reconocimiento o la posible clasificación de las sociedades cooperativas como «de utilidad pública», cuando promuevan mediante su actividad el desarrollo y la realización de fines de interés general. En su desarrollo se aprobaron los Decretos 64/1999, de 2 de febrero y 61/2000, de 4 de abril, por los que se establece el régimen jurídico de las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social respectivamente.

Quinta. La normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa contempla un régimen tributario especial para las cooperativas de utilidad pública y las cooperativas de iniciativa social, a diferencia de lo que ocurre en territorio común donde la Ley fiscal estatal les aplica a las cooperativas sin ánimo de lucro el régimen fiscal previsto para cualquier cooperativa.

Sexta. El régimen fiscal especial consiste en la aplicación del régimen fiscal previsto para las entidades sin fines lucrativos a las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social, con la ventaja que ello su-

pone por tratarse de un régimen menos oneroso que el previsto para las cooperativas con carácter general.

Este régimen fiscal especial supone, en la práctica, la exención de las operaciones societarias habituales y de las transmisiones de bienes afectos a los fines de las cooperativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la exención en el Impuesto sobre Sociedades de la mayor parte de los ingresos o rentas que obtienen estas cooperativas y la tributación a un 10% del resto de las rentas no exentas, la aplicación de deducciones para los donativos realizados a las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social en el impuesto personal del aportante, la exención de varios impuestos municipales, y por último, la no sujeción o la exención del IVA en la mayoría de los casos por coincidir las finalidades perseguidas por las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social con las entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas o exentas.

VI. Bibliografía

- ARGUDO PERÍZ, J.L., «Las Cooperativas sin ánimo de lucro: ¿vuelta a los orígenes o respuesta a nuevas necesidades sociales?», *Revista vasca de economía social*, núm. 3, 2007, pp. 179-201.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., «Relaciones entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 49/2002, del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro», *Revista de contabilidad y tributación, Centro de Estudios Financieros*, núm. 262, 2005, pp. 73-103.
- COQUE MARTÍNEZ, J., *Compartir soluciones: las cooperativas como factor de desarrollo en zonas desfavorecidas*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2005.
- DÍAZ DE LA ROSA, A., «Las cooperativas de iniciativa social», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Coruña*, La Coruña, núm. 11, 2007, pp. 201-210.
- GADEA SOLER, E., «Estudio sobre el concepto de cooperativas: referencia a los principios cooperativos y su discutida vigencia», *JADO. Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, núm. 17, 2009, pp. 165-185.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J.; MORALES GUTIÉRREZ, A.C., *Dirección de entidades no lucrativas. Marco jurídico, análisis estratégico y gestión*, Aranzadi, Pamplona, 2006.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «De la simplificación de la Administración Pública», *Revista de Administración Pública*, núm. 147, 1998, pp. 7-38.
- MIR PUIG, O., *Globalización, Estado y Derecho. Las transformaciones recientes del Derecho administrativo*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- MONTERO SIMÓ, M., «La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 161-190.

- PALOMAR OLMEDA, A., «Simplificación administrativa», en *La Ordenación de las actividades de servicios: Comentarios a la Ley 17/2009, de 23 de noviembre*, QUADRA-SALCEDO FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T. (dir.), Aranzadi, Pamplona, 2010, pp. 331-362.
- RUIZ OLABUÉNAGA, J.L., *El sector no lucrativo en España. Una visión reciente*, Fundación BBVA, Bilbao, 2006.
- SALAS, A., «El tercer sector en España», en *Gestión actual de una ONG*, MORO L (coord.), LID editorial empresarial, Madrid, 2009, pp. 29-42.
- SOSA WAGNER, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, Civitas, Madrid, 5.ª ed. 2002.