

# Identidad, competitividad y creación de empleo: retos para una nueva fiscalidad de las cooperativas de trabajo asociado

Identity, competitiveness and job creation:  
challenges for worker cooperatives taxation

Eva Alonso Rodrigo<sup>1</sup>  
Universidad de Barcelona (España)

Iñaki Santa Cruz Ayo<sup>2</sup>  
Universidad Autónoma de Barcelona (España)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp73-101>

Recibido: 31.05.2016  
Aceptado: 30.09.2016

---

**Sumario:** I. Introducción: un nuevo contexto para el tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas. II. El papel de las operaciones con terceros en la evolución del régimen fiscal de cooperativas. III. El papel de las operaciones con terceros en el régimen fiscal vigente para las cooperativas de trabajo asociado. IV. Los retos de la modernización de la fiscalidad de las cooperativas de trabajo asociado: el difícil equilibrio entre la identidad, la competitividad y la creación de empleo. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

**Summary:** I. Introduction: a new context for the tax treatment of cooperative societies. II. The role of transactions with non-members in the evolution of taxation of cooperatives. III. The role of operations with non-members in the current tax regime for worker cooperatives. IV. The challenges of modernization of the taxation of worker cooperatives: the difficult balance between identity, competitiveness and job creation. V. Conclusions. VI. Bibliography.

**Resumen:** Siguiendo la línea mantenida tradicionalmente, la Decisión de la Comisión Europea de 2009 sobre la compatibilidad entre el régimen fiscal especial de las cooperativas y el régimen de ayudas de Estado, sigue considerando la prohibición o la limitación de las operaciones con terceros no socios por parte de estas sociedades como uno de los elementos determinantes para la aceptación de su tributación diferenciada. En el caso de las cooperativas de trabajo asociado, la actividad cooperativizada es el propio trabajo aportado por los socios, por lo que, en ellas los «terceros» son los trabajadores contratados

---

<sup>1</sup> Correo electrónico: [eva.alonso@ub.edu](mailto:eva.alonso@ub.edu)

<sup>2</sup> Correo electrónico: [lnaki.SantaCruz@uab.cat](mailto:lnaki.SantaCruz@uab.cat)

no socios. Parece necesario revisar la aplicación de esta limitación a las cooperativas de trabajo en la medida en que una excesiva rigidez en su exigencia puede influir en sus niveles de competitividad y creación de empleo.

**Palabras clave:** Cooperativas de trabajo asociado, fiscalidad, mutualismo.

**Abstract:** In accordance with traditional positions, the European Commission decision about compatibility between cooperatives special taxation system in Spain and state aid EU regulations, considers the prohibition or restriction in operations developed with non-member third parties as an important element in order to accept different taxation for these companies. In worker cooperatives, the aim of the company is to put partners' work in common, so the third parties in them are those workers who are not partners in the cooperative. This affirmation means that the volume of work developed by those non-member third parties must be considered to be affected by the rules of prohibition or limitation, if the cooperative wants to enter the special cooperative taxation system. A revision of this aspect is required for worker cooperatives as far as it has a direct relationship with its competitiveness and its position as a job creation agent.

**Key words:** Worker cooperatives, taxation, mutuality.

---

## I. Introducción: un nuevo contexto para el tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas

En el siglo XXI las cooperativas son, ante todo, una forma jurídica de empresa, diferente en muchos aspectos a las demás, pero inevitablemente presente en el mercado junto al resto. El régimen fiscal especial que tradicionalmente se les ha reconocido, no sólo en el marco jurídico español, sino también en muchos otros Estados, se ha venido apoyando, como mínimo, en cinco argumentos.

En primer lugar, el argumento clave que es el de la especificidad cooperativa: aunque funcione en el mercado, la cooperativa es una empresa distinta a las demás. El Impuesto sobre Sociedades como gravamen sobre los beneficios obtenidos por las empresas, está diseñado a partir de la estructura característica de las sociedades convencionales de capital, por lo que parece lógico que se deban ajustar sus previsiones en el momento de aplicarlo a un modelo societario, el cooperativo, que funciona con parámetros y reglas de funcionamiento diferenciados (carácter instrumental del capital, protagonismo de las personas y participación democrática, fondos de dotación obligatoria que quedan cautivos para uso de la cooperativa o incluso fines sociales y educativos...).

Un segundo argumento que justifica su fiscalidad especial es la función social que, con base precisamente en estas reglas especiales de funcionamiento, persigue la cooperativa: creación y mantenimiento del empleo como objetivo prioritario frente a la generación de beneficios para el capital, modelo de empresa vigente, a menudo, en entornos desfavorecidos o entre personas con dificultades de inserción laboral, obligatorio destino de recursos a educación y desarrollo social a través del Fondo de Educación y Promoción... Parece lógico compensar esta función social con una tributación más favorable (Alonso 2001).

Como tercer y cuarto argumento, se podría plantear que, en muchas ocasiones, el movimiento cooperativo viene conformado por empresas más bien pequeñas y que además desarrollan su actividad en sectores más tradicionales y poco atractivos, como la agricultura o la pesca. Se ha alegado, por último, que las cooperativas son entidades con menor capacidad económica, por lo que también les corresponde pagar menos impuestos.

El régimen fiscal de cooperativas vigente sigue amparándose en muchos casos en estos argumentos, por ello, los cambios operados en sus características y en sus reglas de funcionamiento (reparto de fondos tradicionalmente irrepartibles, acceso a la condición de socio sin participar en la actividad cooperativizada...), sirven a menudo como base para el ataque frontal a su régimen especial y como punto de par-

tida para plantear, en aras de la necesaria neutralidad fiscal, su sometimiento al régimen tributario general.

Con estos o diferentes fundamentos, lo cierto es que, ciñéndonos, ahora sí, al caso español, las cooperativas han vivido más de un siglo sometidas a ciertas previsiones fiscales específicas y, en muchos casos, beneficiosas. Igualmente puede sostenerse que, tradicionalmente, se ha considerado a las cooperativas, como regla general, entidades pequeñas, que actuaban en sectores marginales y que tenían un ámbito de actuación tan limitado, que no suponían una amenaza para el resto de empresas actuantes en el mercado, por lo que dotarles de una fiscalidad beneficiosa podía interpretarse más como un mecanismo para garantizar su supervivencia, que como una herramienta para mejorar su competitividad en el mercado.

En los años 80 y 90, consecuencia de la modernización de las empresas, de la sociedad y de la economía que afecta a todos sus agentes, se cambia el paradigma que venía definiendo este papel secundario de las cooperativas, y se las comienza a tomar en consideración como empresas que deben poder actuar en el mercado sin las limitaciones, a menudo anacrónicas, que la anterior legislación cooperativa imponía. En coherencia con este planteamiento, la Ley 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas de Euskadi, en primer lugar, y a continuación otras leyes cooperativas autonómicas, así como la Ley 27/1999, de 16 de julio, General de Cooperativas, comienzan a incorporar medidas flexibilizadoras y modernizadoras del funcionamiento de estas sociedades que, en cierta medida, constituyen el marco legal necesario para garantizar su supervivencia y crecimiento en un entorno económico moderno, diferente al que vio nacer el cooperativismo en el siglo XIX.

Una de las brechas que se abre con esta legislación es precisamente la que aquí nos interesa: la nueva consideración de las operaciones con terceros que realiza la cooperativa. Quizá la limitación o prohibición de las operaciones con terceros fue el precio que tuvieron que pagar las cooperativas a cambio de obtener un trato fiscal diferenciado, por lo que su posición como un agente más en competencia sirve ahora de base para eliminarlo. Así, es en este contexto de reformas legislativas orientadas a la flexibilidad, y por tanto, a mejorar la posición de las cooperativas en el mercado, cuando en el marco europeo comienza a cuestionarse la legitimidad de los regímenes fiscales especiales previstos para estas sociedades por algunas legislaciones nacionales como, por ejemplo, la Italiana.

En el caso español, la crisis estalla con la aprobación del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte. Esta norma viene a in-

corporar dos novedades en el régimen fiscal especial previsto por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, para las cooperativas agrarias. Por una parte, ya no será necesario que constituyan una entidad diferenciada para poder dedicarse a la distribución de gasóleo, sino que la cooperativa agraria podrá englobar esta actividad como una más de las que desarrolle. Por otra, se les permite mantener la condición de cooperativa protegida fiscalmente, con acceso, por tanto, a ciertos beneficios fiscales, a pesar de superar el límite del 50% de operaciones con terceros. Como es sabido, la norma es impugnada y se dicta una primera Decisión de la Comisión, la Decisión 2003/293/CE, de 11 de diciembre de 2002, para estudiar si estas medidas novedosas podían calificarse como ayudas de Estado. La Comisión concluye inicialmente que no lo son, con base principalmente en tres argumentos. Primero, que para concluir la existencia de beneficio fiscal no se ha de estar únicamente a la tributación de la sociedad sino a la tributación global que afronta la cooperativa sumada a la de sus socios, y compararla con la que afronta la sociedad de capital convencional y sus socios. De esta comparación, entiende la Comisión que la valoración conjunta de la tributación de la cooperativa y sus socios no resulta más beneficiosa que la aplicable a la sociedad de capital y sus socios. Segundo, la tributación favorable dispensada a las cooperativas queda compensada con la imposición de reglas de funcionamiento específico para ellas. En tercer y último lugar, las operaciones que la cooperativa desarrolla no tributan todas al mismo tipo impositivo, sino que los resultados obtenidos con terceros tributan a un tipo de gravamen mayor, el previsto por la normativa fiscal con carácter general, que el previsto para los resultados de las operaciones con los socios, que es inferior a dicho tipo general.

Esta Decisión de la Comisión de 2003 es recurrida al considerarse, al margen de estos argumentos, que la nueva normativa coloca a las cooperativas en una posición más favorable en el mercado que al resto de sociedades, proceso que acaba con la Resolución del Tribunal de Justicia de la UE que anula la Decisión de 2003 mediante Sentencia de 12 de diciembre de 2006.

La Comisión dicta una nueva Decisión el 15 de diciembre de 2009<sup>3</sup> (2010/473/UE), relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste de combustible, en que cambia de criterio y califica estas previsiones como ayudas de Estado con

---

<sup>3</sup> Un análisis pormenorizado del proceso y contenido de la Decisión se puede ver, entre otros, en Alguacil 2010 (a) y en Arana 2011.

base en otros argumentos distintos a los esgrimidos en 2003. De ellos, en relación a la problemática objeto de análisis en el presente trabajo, nos interesa sobre todo hacer referencia ahora a dos: la calificación de la medida como una ventaja para sus beneficiarios, por una parte, y su carácter selectivo, por otra.

En relación al primer argumento, considera la Comisión que, si bien es cierto que los resultados obtenidos por la cooperativa con terceros, tributan al tipo de gravamen general y no a un tipo de gravamen más bajo, esto no hace desaparecer la ventaja comparativa que supone frente a otras sociedades, ya que, en otros tributos, o en otros ámbitos, la cooperativa sí que disfrutará de beneficios fiscales que la colocarán en posición de ventaja respecto a sus competidores.

En referencia al carácter selectivo de la medida, hace hincapié la Comisión que, al favorecer esta medida sólo a ciertas empresas, las que adopten forma cooperativa, se está falseando o se puede producir una amenaza de falsear la competencia.

Esta idea del carácter «selectivo» de la medida, la diferenciación que realiza entre empresas que acceden a los beneficios y las que no, es pieza central en el análisis que realiza la Comisión, y para ello, comienza este organismo por diferenciar entre la Cooperativa Mutualista Pura y el resto. Para la Comisión, la Cooperativa Mutualista Pura es aquella que cumple básicamente tres características: a) desarrolla una relación específica con sus miembros, de manera que cada socio tiene un voto, las decisiones se adoptan por mayoría, y también la mayoría elige a la Dirección; b) los resultados se reparten de manera equitativa entre los socios; y c) la que ahora nos interesa especialmente: considera la Comisión que la Cooperativa Mutualista Pura sólo y exclusivamente opera con sus socios.

A partir de esta configuración, considera la Comisión que la Cooperativa Mutualista Pura no se encuentra en la misma situación fáctica y jurídica que el resto de sociedades respecto al Impuesto de Sociedades, por lo que prever ciertas medidas favorables en el impuesto que no se contemplan para otras formas de empresa, no puede calificarse como ayuda de Estado, ya que no puede considerarse como una previsión «selectiva». No sucede así con las cooperativas agrarias que operan de acuerdo con el nuevo régimen de venta de gasóleo a terceros: estas cooperativas no pueden calificarse como Cooperativas Mutualistas Puras, y en consecuencia, sí que están en posición comparable con las sociedades de capital convencionales, por lo que, el hecho de que el régimen fiscal especial sólo se aplique a las cooperativas y no a las sociedades de capital, debe considerarse una medida «selectiva» y que, además, no viene justificada por la naturaleza y economía del sis-

tema fiscal, por lo que, en consecuencia, debe calificarse como «ayuda de Estado» prohibida por el ordenamiento europeo. Con ello, abre la puerta a la reconsideración de estas medidas tributarias para que puedan encajar en la normativa europea y la interpretación que, de la misma, realiza la Comisión.

La Comisión concluye tajantemente que «toda posible excepción en materia de política de ayudas estatales destinada a las cooperativas agrarias debe favorecer las actuaciones y medidas directamente vinculadas a sus principios mutualistas. Además, debe circunscribirse a las actuaciones de la cooperativa con sus socios.»

Esta breve referencia a los ejes sobre los que pivota la Decisión de la Comisión de 2009, y que a su vez es la base sobre la que, todo apunta, se deberá construir paulatinamente un tratamiento fiscal moderno para las cooperativas, ya deja patente el protagonismo que la operativa o no con terceros por parte de las cooperativas ha de tener en el diseño de su régimen fiscal.

## II. El papel de las operaciones con terceros en la evolución del régimen fiscal de cooperativas

El origen de toda cooperativa lo encontramos en la voluntad de un grupo de personas de unirse para dar satisfacción a las necesidades que les son comunes. Así se ha mantenido a lo largo de la historia y doctrina cooperativas, como por ejemplo, afirmaba Calvert (1921, 13) «la esencia de la cooperación es que cada uno trabajará para todos y todos trabajarán para cada uno en la satisfacción de las necesidades comunes» ya a principios del siglo xx en referencia a la Cooperative Societies Act de 1912, o ha mantenido la Alianza Cooperativa Internacional (1975, 57) a lo largo de su historia al referirse al objeto del nacimiento del cooperativismo: «objetivo inmediato del esfuerzo cooperativo entre ellos fue el de abaratar los bienes para satisfacer las necesidades vitales de los consumidores o procurar una vida decente de los productores» .

Se puede identificar una diferencia clara entre este proceso de gestación del cooperativismo, nacido del pueblo con el objetivo de solucionar los problemas generados por las nuevas técnicas de producción y explotación del capitalismo, frente al origen del modelo de sociedad de capital, vinculada a la explosión colonial y comercial que requiere una fuerte acumulación de recursos, de donde surge la idea de crear iniciativas con el capital aportado por diferentes sujetos, que se repartirían los beneficios precisamente en función del capital aportado. Como ha

señalado profusamente la doctrina, las iniciativas cooperativas de trabajo nacieron, básicamente mediante la creación de estructuras de trabajo en común en que los trabajadores eran también los propietarios de la empresa (Kaplan de Drimer y Drimer 1981; Mladenatz 1969), y siempre a través de iniciativas en que los trabajadores participan en su gestión (Wolff 2012) mediante fórmulas democráticas (Divar 2014). Así los Pioneros de Rochdale declaraban que era el principio de justicia, y no el de egoísmo, el que debía guiar los negocios de la cooperativa (Holyoake 1982) y desde entonces siempre se han gobernado por ideas de justicia y equidad (Sánchez y Roelants 2013), intentando combinar los intereses sociales y económicos (Kaplan de Drimer y Drimer 1981). El cooperativismo es un modelo en que, siempre partiendo del concepto de autoayuda, un grupo de personas decide colectivamente el proyecto empresarial que quiere llevar a cabo y lo dirige aplicando fórmulas participativas (Campbell 2011). Estas premisas asociacionistas y humanistas se van consolidando en un sistema de principios que Javier Divar denomina la «tecnificación del cooperativismo» (Divar 1980, 82) y que han llegado hasta nuestros días.

Esta idea de unión con un objetivo común a los partícipes se ha interpretado a menudo en el sentido de que la cooperativa sólo puede actuar exclusivamente con sus socios y ha venido identificada tradicionalmente como «mutualismo cooperativo». Sin embargo, el concepto es más complejo que esta mera limitación a operar con sus socios, ya que puede implicar otros elementos, como la propia Comisión señala en su Decisión de 2009, al desarrollar el concepto de Sociedad Mutualista Pura, en que incorpora requisitos relativos a la forma de distribución de resultados entre los socios o a la configuración del derecho de voto.

A pesar de que fue una de las características que definió en sus inicios a muchas cooperativas, esta idea de operativa exclusiva con los socios se fue paulatinamente flexibilizando, admitiéndose cada vez un mayor porcentaje de operaciones con terceros por parte de las cooperativas, única vía para mantenerse y crecer en un mercado cada vez más competitivo. Para el caso concreto de las cooperativas de trabajo asociado, la flexibilidad exigida por el modelo de producción y de oferta/demanda vigente obligaba a abrir la posibilidad de incorporar al proceso productivo a trabajadores no socios. En este contexto, no sobra recordar que la prohibición de operar con terceros no ha constituido nunca un principio cooperativo, lo que obliga a cuestionarse si esta flexibilización afecta a la denominada «identidad cooperativa» o hasta que punto debe exigirse para definir a estas entidades. De hecho, como sostiene Gadea (2009, 173) esta tradicional confusión entre Co-

perativismo y Mutualismo ha conducido a sostener incluso en algunas leyes »que las cooperativas sólo pueden realizar el volumen mínimo de operaciones con terceros para asegurar su viabilidad económica».

La legislación ha ido reflejando este proceso de creciente permisividad. Un somero recorrido sin ningún ánimo exhaustivo por algunos ejemplos de la legislación cooperativa española así lo deja patente. Así por ejemplo, a principios del pasado siglo, la Real Orden de 18 de noviembre de 1903, establecía: «Las sociedades cooperativas (...) no pueden (...) suministrar sus productos más que a sus asociados». Años más tarde, el Decreto de 4 de julio de 1931, regulador de las condiciones legales de las cooperativas, preveía en su artículo 25: «Las cooperativas de trabajadores no podrán emplear de un modo permanente otros trabajadores que sus mismos cooperadores». En la misma línea siguió la Ley de Cooperativas de 1942 que, por ejemplo, en su artículo 41, exigía a las cooperativas de viviendas que «se dedicaran a la construcción de casas exclusivamente para sus socios».

A partir de los años 80 y 90, los cambios sociales y económicos operados, obligan también a modernizar el funcionamiento de las cooperativas, y uno de los aspectos en que esto se observa es precisamente en esta regulación de las operaciones con terceros, que comienzan a aceptarse, pero siempre, dentro de unos límites legalmente establecidos. Tanto la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, como las normas autonómicas que van surgiendo y la posterior Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, superar la radicalidad en la redacción de esas normativas anteriores, e incorporan previsiones que van admitiendo este tipo de operaciones, pero dentro de los márgenes impuestos por ellas.

A nivel de la evolución de la legislación fiscal, igualmente encontramos este requisito de la operativa exclusivamente con los socios o de forma limitada con terceros, como condición para poder acceder al régimen fiscal especial previsto para estas entidades, a menudo así exigido por considerarse parte de su idiosincrasia, y ello a pesar de que, como hemos visto, no constituye un principio cooperativo. También se puede pensar que otra idea subyace tras esta exigencia, como, entre otros, ya destacó Paniagua Zurera (1997, 204) y que es que las empresas convencionales de capital ven en el reconocimiento de un tratamiento fiscal especial para las cooperativas una amenaza a su posición en el mercado, por lo que el Estado se ve obligado a plantear una especie de «cláusula transaccional según la cual los empresarios capitalistas toleran (...) una política legislativa con unas fuertes dosis de paternalismo formal hacia la cooperación —centrada sobre todo en la concesión de beneficios fiscales— a cambio de que los empresarios coope-

rativos acepten su papel de fenómeno empresarial de escasa o baja potencialidad económica». Con ello se pretendería evitar las acusaciones de competencia desleal vertidas a menudo sobre las cooperativas por disfrutar de estos beneficios fiscales (Munkner y Shah 1996).

Los orígenes de una fiscalidad especial para las sociedades cooperativas en la legislación española los podemos ubicar en los artículos 6 y 7 de la Ley de Sindicatos Agrícolas de 1906. Dicho artículo 6 ya hacía referencia a esta idea de funcionamiento mutualista al afirmar: «Las instituciones de (...) cooperación (...) basadas en la mutualidad dentro de los mismos, estarán sujetas al Impuesto de Utilidades solamente por los dividendos de beneficios ...» Por su parte, la Contribución de Utilidades por la Tarifa III preveía como indispensable para poder acceder a la exención para las cooperativas de crédito «el que no se realicen negocios activos sino con sus propios socios» o para las de producción que «no empleen de un modo permanente otras fuerzas de trabajo que las de sus mismos cooperadores» aunque se les permitía que «circunstancialmente emplearan personal técnico o pericial de comercio extraño a la sociedad, si su número no fuera mayor del siete por ciento del personal perteneciente a ésta».

El Decreto de 9 de abril de 1954 es la norma que quizá se puede calificar como primer estatuto fiscal de cooperativas, ya que recoge de forma bastante estructurada un régimen especial para éstas, régimen que fue después desarrollado y adaptado en el Estatuto Fiscal de 1969. El Estatuto Fiscal de 1954, al describir las cooperativas beneficiarias de su régimen fiscal especial, hacía referencia a aquéllas cuyos socios fueran «pequeños o medianos agricultores... obreros, pequeños artesanos» y que desarrollaran una «actividad sencilla» quedando excluidas del trato fiscal especial aquellas cooperativas que desarrollaran procesos industriales complicados, el suministro de productos de uso no corriente o la construcción de viviendas no económicas. Mantiene la línea anterior, e impone la exclusión total o la limitación estricta a las operaciones con terceros para poder acceder al régimen fiscal especial de las cooperativas.

El Estatuto Fiscal de Cooperativas de 1969, promulgado por el Decreto 888/1969, de 9 de mayo, por su parte, continúa también esta línea de favorecer a sociedades pequeñas con escasos medios, y por eso las cooperativas con acceso al régimen especial eran, por ejemplo, aquellas «compuestas por trabajadores que actúen por sí mismos con su personal trabajo, de carácter preponderantemente manual» o las constituidas por «pequeños artesanos ... que trabajen auxiliados únicamente por familiares que vivan bajo el mismo techo» o aquellas cooperativas de consumo que tengan por objeto procurar «artículos alimenticios y de uso y vestido corrientes».

En lo que aquí interesa, el Estatuto de 1969 incluye la realización de operaciones con terceros como causa de pérdida de la protección fiscal para las cooperativas como regla general. Además, y para cada categoría en concreto, incorporaba algunas matizaciones. Así, especificaba que las cooperativas de consumo debían tener por objeto «procurar artículos alimenticios y de uso y vestido corrientes para las necesidades de sus socios y familiares», las cooperativas de viviendas debían dedicarse a la construcción de viviendas «para uso exclusivo de los cooperativistas y sus familias» y para las cooperativas de producción, se mantenía la exigencia de operar sólo con el trabajo de sus socios como regla general, pero fijándose en un 5% el porcentaje de trabajadores con funciones administrativas o técnicas a que puede recurrir la cooperativa excepcionalmente sin perder la protección.

Se observa, por tanto, como uno de los aspectos comunes que comparten prácticamente todas estas normas reguladoras de la fiscalidad de cooperativas que se fueron sucediendo, es la imposición de una condición clave para acceder a los regímenes especiales que creaban: debía tratarse de cooperativas que, o bien, no operaran en absoluto con terceros no socios en el desarrollo de su objeto social, o bien, que pudieran operar con terceros en dicho ámbito pero de forma muy limitada. Cuando creaba esta normativa especial, el legislador estaba pensando sobre todo en cooperativas pequeñas, de poco alcance, limitadas en su operativa a su entorno social y geográfico más cercano, pero también, de alguna manera, la imposición de estos requisitos podía conducir a las cooperativas a la «marginalidad económica, empresarial y social» (Rosembuj 1991, 15).

La tendencia se mantiene en la ley 20/1990 cuando, algunos de los requisitos exigidos para acceder a los beneficios fiscales que implica la categorización como cooperativa protegida o como cooperativa especialmente protegida, pasan por el cumplimiento de ciertas limitaciones en la operativa con terceros no socios.

Si se nos permite, quizá podría afirmarse que la lectura de la Decisión de la Comisión de 2009, y en concreto, la lectura de los requisitos que plantea para que una cooperativa pueda acceder al régimen fiscal especial, parece que nos traslada de nuevo a los contextos de la primera mitad del siglo xx a que hacían referencia las antiguas normas que hemos ido revisando. La defensa a ultranza de la libre competencia, eliminado de raíz el riesgo que sobre ésta pueda suponer la concurrencia de ayudas de Estado, conduce a la Comisión a condenar a las cooperativas a elegir entre dos opciones: o ser competitivas y adoptar fórmulas que les permitan crecer, sin que ello necesariamente haya de implicar la pérdida de su identidad, pero sí de su trato fiscal especial;

o por el contrario, quedar condenadas a un papel de mera marginalidad o supervivencia en un mercado en que, efectivamente, necesitarán ayuda (subvenciones, exenciones, ...) para mantenerse como cooperativas mutualistas puras, por las dificultades y limitaciones de funcionamiento que, en nuestra opinión, ello podría implicar.

Quizá nos encontramos de nuevo ante esa moneda de cambio que pudo diseñar la fiscalidad cooperativa: trato fiscal especial a cambio de no competir en el mercado. En una sociedad capitalista, regida por políticas capitalistas, y dominada por las formas societarias que colocan el capital en el centro de su organización, es cierto que las cooperativas se integran en el sistema junto a ellas y con ellas compiten, pero los valores que aportan, como por ejemplo, el protagonismo de las personas en la organización o su estructura participativa (Alguacil 2010, b), pueden constituir argumentos suficientes para ver en ellas «empresas diferentes».

### III. El papel de las operaciones con terceros en el régimen fiscal vigente para las cooperativas de trabajo asociado

La legislación fiscal especial para las cooperativas vigente viene constituida por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas, para el conjunto del territorio del Estado Español, y por las Normas Forales que recogen el Régimen Fiscal Foral vigente para las Cooperativas en Bizkaia (Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre), Álava (Norma Foral, 16/1997, de 9 de junio) y Gipuzkoa (Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo), así como por la Ley de Régimen Fiscal para cooperativas vigente en Navarra (Ley Foral 9/1994, de 21 de junio). En el presente trabajo nos vamos a centrar en el régimen previsto por la Ley 20/1990, cuya regulación básica en el tema que interesa, fiscalidad especial de las cooperativas de trabajo asociado, resumimos a continuación.

La Ley 20/1990 comienza por dividir las cooperativas en tres grupos a efectos de su calificación fiscal: cooperativas protegidas, que son las que cumplen con su normativa sustantiva y no incurrir en ninguna causa de pérdida de la protección<sup>4</sup>; las especialmente protegidas, que pertenecen a algunas de las clases de cooperativas que pueden acceder a esta categoría (trabajo, agroalimentarias, de pesca, de consumo y

---

<sup>4</sup> Un análisis sobre como las diferencias de regulación sustantiva pueden desembocar, por tanto, en diferencias de tratamiento fiscal se puede ver en Romero-Civera y Alguacil 2013.

de explotación comunitaria de la tierra) y además cumplen los requisitos adicionales que se les imponen y; las no protegidas que, o bien no cumplen con su normativa cooperativa reguladora básica, o bien han incurrido en alguna causa de pérdida de la protección fiscal.

A continuación, la Ley 20/1990 plantea dos tipos de normas: las normas de ajuste, aplicables a todas las cooperativas, ya que su objetivo es adaptar la regulación general fiscal aplicable a las sociedades mercantiles en el Impuesto sobre Sociedades, a las especialidades de funcionamiento de las cooperativas, y que por tanto, en puridad, no implican un trato fiscal favorable; y los beneficios fiscales, sólo aplicables a las cooperativas que puedan calificarse como protegidas y especialmente protegidas, y que, estos sí, incorporar medidas de tributación más favorables para ellas que para el resto de las empresas.

Por tanto, a la hora de plantearse el régimen fiscal vigente para las cooperativas con base en si pueden implicar o no una ayuda de Estado o trato favorable respecto a sus competidoras, no se deberían poner en cuestión las normas de ajuste, que no constituyen técnicamente «beneficios fiscales» sino que se limitan a crear reglas para adaptar el régimen general a las especialidades cooperativas, sino que la discusión se tendría que circunscribir exclusivamente a los beneficios fiscales. No obstante, lo cierto es que tienden a menudo a mezclarse ambos conceptos y cuestionarse la propia existencia del régimen fiscal especial, sin entrar a discernir entre las normas de ajuste y los beneficios fiscales que lo integran.

Haremos a continuación una breve referencia a las previsiones de la Ley 20/1990 que están relacionadas con esta operativa con terceros de las Cooperativas de Trabajo Asociado, a modo de base descriptiva previa sobre la que desarrollar su comentario crítico.

#### a) *Cooperativas de Trabajo Asociado protegidas y especialmente protegidas*

Para poder calificarse como cooperativas protegidas, las Cooperativas de Trabajo Asociado han de cumplir con dos grandes condicionantes.

En primer lugar, han de respetar las reglas de funcionamiento impuestas por su ley sustantiva reguladora, es decir, la norma autonómica (o si se diera el caso, la ley estatal) que les resulte aplicable. Todas estas normas establecen generalmente limitaciones a las operaciones con terceros que pueden realizar estas cooperativas, lo que supone, en el caso de las de trabajo asociado, restringir las posibilidades de contratar

trabajadores para la cooperativa que no sean socios, ya que, como veremos enseguida, son precisamente éstos, los trabajadores no socios, los que se consideran «terceros» en ellas. La cooperativa de trabajo, por tanto, si quiere ser protegida y acceder a los beneficios fiscales, sólo podrá contar de forma limitada con el trabajo de no socios para desarrollar su actividad cooperativizada.

Pero además, en segundo lugar, acceder a esta calificación como cooperativa protegida implica no incurrir en ninguna de las causas de pérdida de protección que, en el caso que nos ocupa, consistiría en la realización de operaciones con terceros fuera de los casos permitidos por las leyes, o contratar trabajadores asalariados por encima del máximo permitido, y en todo caso, no realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50% del total de las de la cooperativa.

Junto a todo lo anterior, aquellas cooperativas de trabajo asociado que, además, quieran acceder a la categoría de especialmente protegidas, deberán cumplir las siguientes previsiones contempladas por el artículo 8 en materia de contratación laboral: «Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 por 100 del total de sus socios. Sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado. El cálculo de este porcentaje se realizará en función del número de socios y trabajadores asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su permanencia efectiva en la misma.

La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.

Para el cómputo de estos porcentajes no se tomarán en consideración: a) Los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes. b) Los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan. c) Aquellos trabajadores asalariados que una cooperativa deba contratar por tiempo indefinido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, en los casos expresamente autorizados. d) Los socios en situación de prueba.»

## b) *Tributación de los resultados obtenidos en las operaciones con terceros*

En la división de resultados cooperativos y extracooperativos que impone la Ley 20/1990, los obtenidos en las operaciones con terceros se califican como extracooperativos<sup>5</sup>. En la medida en que las operaciones con terceros en las cooperativas de trabajo asociado son las aportaciones de trabajo realizadas por trabajadores contratados no socios, esto obliga a distinguir dentro de la cifra total de resultados, los que han sido fruto (real o proporcionalmente) del trabajo aportado por los socios, y los que lo son del trabajo de contratados laborales no socios.

De acuerdo con la Ley 20/1990, los resultados extracooperativos tributan al tipo general previsto por el Impuesto sobre Sociedades, mientras que los resultados cooperativos lo hacen a un tipo de gravamen inferior. Para poder centrarnos en el análisis de la fiscalidad prevista para las operaciones con terceros, obviaremos el destino que algunas legislaciones cooperativas imponen para estos resultados al Fondo de Reserva Obligatorio que, a su vez, tiene su propio porcentaje deducible como gasto en la base del impuesto. Nuestro modesto objetivo es acercarnos al análisis del tratamiento vigente para estas operaciones y sus posibles líneas de revisión, para llamar la atención sobre los riesgos que implica esta defensa a ultranza del mutualismo puro en el caso de las cooperativas de trabajo asociado.

## IV. **Los retos de la modernización de la fiscalidad de las cooperativas de trabajo asociado: el difícil equilibrio entre la identidad, la competitividad y la creación de empleo**

La propia esencia del cooperativismo es diversa. A diferencia de otras formas jurídicas societarias que son indiferentes al objeto social concreto que desarrollan, de manera que, por ejemplo, las reglas de funcionamiento mercantil de las sociedades limitadas son iguales independientemente de la actividad que tenga como objeto social, en la cooperativa no sucede lo mismo. La finalidad con la que se crea, el objetivo que persiguen sus socios al formarla, determina su tipología

---

<sup>5</sup> Uno de los avances mejor recibidos que incorporan las Normas Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, es la unicidad de resultados y bases en la cooperativa, superando la regla de distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos que impone la ley estatal y sobre la que la doctrina se ha mostrado crítica por la complicación y presión fiscal indirecta que implica (entre otros, Rodrigo Ruiz 2010 y Alonso 1998).

(cooperativa agraria, de consumidores, de trabajo, ...) y las relaciones básicas que se desarrollarán a nivel interno, es decir, las relaciones cooperativa-socio, así como a nivel externo, las relaciones cooperativa-terceros no socios. Precisamente son estas operaciones internas y externas las que estamos viendo que pueden venir a marcar la línea de la tributación de las cooperativas a partir de la interpretación de los conceptos de «mutualidad pura» y «mutualidad prevalente» utilizados por la Comisión de la Unión Europea al fundamentar su Decisión y concluir calificando como ayuda de Estado ciertas reglas de fiscalidad especial para aquellas cooperativas que, entre otras características, operan con terceros a ciertos niveles.

Decimos esto porque, a menudo, nos referimos al régimen especial fiscal de las cooperativas y sus problemáticas, sin recalcar en las diferencias que puedan existir entre las propias tipologías de cooperativas y su diferente posicionamiento respecto a cuestiones como ésta que nos ocupa: las operaciones con no socios y su trascendencia fiscal.

En su versión más pura, los pioneros de Rochdale se agruparon en torno a una cooperativa de consumo para obtener unos beneficios precios más bajos a partir de la compra en común. Es evidente que las operaciones con terceros son aquí las ventas a no socios. Las cooperativas agrarias, en el ojo del huracán en tanto que generadoras de la Decisión de la Comisión, y con ella, del debate sobre la reforma de la fiscalidad que nos ocupa, pueden funcionar como agrupaciones de productores que ponen en común su producción y se benefician de maquinarias y recursos comunes. Como el objeto cooperativizado es la producción en común, en nada debería afectar a su fiscalidad la venta a terceros de los productos agrícolas, ya que es éste su destino natural. Los terceros en este caso son aquéllos que pueden participar de los procesos o recursos de la cooperativa sin ser socios. O los terceros pueden ser también aquéllos a que la cooperativa vende suministros adquiridos para uso o compra de los socios, entrando entonces en competencia con otros suministradores del mercado, como sucede precisamente el caso de la venta de gasóleo por parte de las cooperativas agrarias a terceros, cuya admisión constituyó el origen del proceso que llevó a la, tantas veces referida, Decisión de la Comisión de 2009.

Pero ¿qué sucede con las cooperativas de trabajo asociado? En las cooperativas de trabajo asociado el objeto cooperativizado, lo que los socios aportan a la cooperativa para ponerlo en común es, precisamente, su trabajo. En su versión más clásica, los socios cooperativos son los que aportan, simultáneamente y de forma conjunta, capital y trabajo para desarrollar una actividad económica que les solucione su necesidad común de acceso a un puesto de trabajo. Así conside-

rada la aportación de trabajo como la actividad cooperativizada en las cooperativas de trabajo asociado, se ha asumido tradicionalmente, y así lo consideran las instancias tributarias (por ejemplo, respuestas de la Dirección General de Tributos a las consultas vinculantes V1077-97, V1184-00 y V0480-04), que, en estas cooperativas, las operaciones con terceros vienen constituidas por las aportaciones de trabajo que realizan terceros contratados laboralmente y que no son socios de la cooperativa. Resulta erróneo, por tanto, considerar que una cooperativa de trabajo asociado que vende sus productos en el mercado está operando con terceros porque está vendiendo a no socios.

Esta realidad coloca en un plano de gran interés la conexión entre fiscalidad especial y mutualidad, en el sentido de operación exclusiva o mayoritaria con los socios, para el caso de estas cooperativas. E incluso nos aventuramos a decir que justifica por sí mismo, una reflexión en torno al necesario tratamiento separado de estas cooperativas a la hora de reconsiderar su tratamiento tributario. Una cooperativa de trabajo mutualista pura, de acuerdo con el concepto que incorpora la Comisión, sería aquella en que, además de cumplir otros requisitos, exclusivamente trabajan socios. Así parece que debe interpretarse la rotunda afirmación que plantea en su Decisión al referirse a las operaciones con terceros: «las cooperativas mutualistas puras realizan intercambios comerciales exclusivamente con sus miembros, aunque eso no impida a los miembros de la cooperativa implicarse en la producción.»

Sin embargo, como acabamos de afirmar, la venta al mercado en el caso de las cooperativas de trabajo nada tiene que ver con operar con terceros, al contrario, esta venta se presupone, y de hecho, se incorpora en la propia definición de esta modalidad cooperativa en muchos casos, como así lo hace la propia Ley 20/1990, cuando, al referirse a los requisitos que las cooperativas de trabajo deben cumplir para calificarse como especialmente protegidas, las define como sociedades «que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros». El planteamiento se ha de trasladar para el caso de esta modalidad cooperativa a la participación de no socios en el proceso productivo.

Acostumbrados como estamos a una Ley 20/1990 que habla con carácter general de la fiscalidad de cooperativas, y sólo en contados casos va desgranando previsiones concretas para las problemáticas concretas que algunas tipologías cooperativas puedan plantear, creemos que la incorporación del criterio de respeto o no al funcionamiento mutualista que la Comisión vuelve a poner sobre la mesa, obliga a diferenciar entre tipologías cooperativas, como mínimo en algunos casos, a la hora de replantear nuevos regímenes fiscales para éstas. Considera-

mos que el análisis de las cooperativas de trabajo asociado en relación a este aspecto, debe abordarse separado del resto, ya que incorporar el criterio de la operativa exclusiva o mayoritaria con los socios como clave para determinar si la situación de una cooperativa de trabajo asociado es o no comparable a la de sus empresas competidoras, o si el mantenimiento de una fiscalidad especial a pesar de contratar trabajadores constituye ayuda de Estado o supone un ataque a la neutralidad fiscal, puede conducir a situaciones curiosas, e incluso, contradictorias.

En primer lugar, trasladar el razonamiento de la «situación comparable», podría conducir a entender que, cuando la cooperativa de trabajo asociado acude al mercado laboral para contratar terceros, lo hace en posición competitiva ventajosa respecto a otras empresas que acuden igualmente a buscar sus trabajadores en el mercado, y ello por los beneficios fiscales disfrutados por la cooperativa. Traslada literalmente la vinculación con la configuración de las ayudas de Estado que incorpora el artículo 107 del TFUE, se podría entender que mantener estas medidas fiscales especiales a la vez que se admite ese acceso al mercado para la contratación de trabajadores, puede constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior en la medida en que «falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas».

A nuestro parecer, el argumento de la ventaja competitiva de la cooperativa en este caso carece de sentido. La única vía de entrada a la competencia sería pensar que, en situación de menores costes fiscales, podría la cooperativa ofrecer salarios más elevados, lo que le podría permitir acceder a trabajadores más cualificados.

En segundo lugar, se podría interpretar que esta cooperativa que contrata trabajadores en el mercado ha de perder su trato fiscal diferenciado en orden a que pueda competir en igualdad de condiciones en dicho mercado. Pero, ¿a qué debe entenderse referida esta competencia en igualdad de condiciones en el mercado cuando de lo que se trata es de contratar trabajadores?: ¿Quizá a que el hecho de disfrutar de un trato fiscal diferente le permita a una cooperativa competitiva pagar salarios más altos por el mismo trabajo? Esto debería considerarse una ventaja para los trabajadores, no para la cooperativa, y en cualquier caso, algo beneficioso para el grupo social. ¿O acaso debe entenderse en el sentido de que ese ahorro de costes le permita contratar más trabajadores?: esto resulta igualmente beneficioso para los trabajadores y para el grupo social. Como los lectores apreciarán, resulta complicado conjugar trato fiscal diferenciado y posición competitiva en el mercado cuando el razonamiento, con la posición de la Comisión en la mano, parece conducir a que, a mayor participación

de terceros, es decir, mayor contratación de trabajadores, menos justificado está el trato fiscal especial para la cooperativa. Sobre todo en un momento económico en que la creación de puestos de trabajo, sea para otros o como profesional autónomo, constituye un objetivo de primer orden compensado con recursos públicos a través de bonificaciones en la Seguridad Social, por ejemplo. Resulta contradictorio que lo que para otras empresas supone un premio en forma de rebaja de costes laborales, para las cooperativas pueda suponer un castigo en forma de pérdida de beneficios fiscales.

Como el lector probablemente está intuyendo, estas preguntas que resultan del todo chocantes al establecer el paralelismo entre el mercado de trabajo como «tercero» para la cooperativa de trabajo, y el mercado de productos y servicios como «tercero» para las cooperativas de otra clase, no hacen sino demostrar que, diseñar una fiscalidad especial de las cooperativas de trabajo asociado a partir del tamiz de la idea de mutualidad pura, de la exclusividad del trabajo de sus socios, es en puridad un objetivo loable, a menudo sostenido en la identidad cooperativa —a pesar de que, como ya hemos visto, nunca se plasmó en sus Principios— pero que puede implicar un enfrentamiento evidente con los objetivos de competitividad de estas cooperativas y con el objetivo general de creación de puestos de trabajo.

Llevado al extremo, exigir un funcionamiento puramente mutualista mediante la prohibición de contratación de trabajadores no socios para poder acceder a un trato fiscal diferenciado o favorable, podría implicar tratar fiscalmente peor a aquellas cooperativas que resulten más dinámicas en la creación de puestos de trabajo, ya que son las que tendrán más posibilidades de incumplir esa pauta mutualista y, con ello, perder el acceso al régimen fiscal especial.

a) *La contratación de trabajadores no socios y las cuestiones de la identidad y la competitividad de las cooperativas*

Son numerosas las cuestiones que, desde la década de los 80 y 90, subyacían en el debate entre cooperativismo ortodoxo y las nuevas configuraciones cooperativas, más flexibles y modernas: ¿Podrán esas cooperativas que la normativa dibujaba pequeñas, de escasa capacidad económica, con dificultades de acceso a financiación, enraizadas en mercados locales... competir en un mercado global diseñado a medida de las grandes sociedades multinacionales que lo manejan? ¿Ser competitivo en el mercado global implica necesariamente perder la identidad cooperativa o son conceptos compatibles? De hecho nos po-

driamos plantear incluso ¿dónde empieza y acaba la identidad cooperativa?

Actualmente, y para el caso de las cooperativas de trabajo que nos ocupa, la complejidad de estas preguntas se magnifica, puesto que defender la identidad clásica a ultranza, eliminar o blindar la posibilidad de contratar trabajadores, no sólo afecta a la valoración sobre el «volumen de identidad» que posee una cooperativa, o la «flexibilidad sobre la identidad» que acepta una determinada legislación cooperativa, sino que entronca directamente con la cuestión de la creación de puestos de trabajo en su entorno social.

Preguntas para un debate que, por tanto, trasciende lo filosófico y conecta con el funcionamiento práctico diario de cientos de cooperativas que a lo largo de los años 90 ven como las reformas introducidas en la legislación cooperativa vigente hasta entonces les permiten modernizar y flexibilizar muchas de sus reglas de funcionamiento tradicionales para ayudarles no sólo a mantenerse, sino también a competir en el mercado a través de una fórmula societaria que intenta combinar su identidad propia con mecanismos propios de otras formas jurídicas. En esta línea, la legislación ha previsto y la doctrina ha estudiado otras tipologías de participantes que no comparten los requisitos tradicionalmente exigidos para ser socios/as trabajadores (Errasti et al. 2003), por ejemplo, los socios colaboradores que sólo aportan capital y no actividad a la organización pero pueden acceder al derecho de voto (Buendía 1994), el voto proporcional (Buendía 2000) o la previsión legal de tipologías específicas de cooperativas, como las cooperativas mixtas, en que se admite la participación de socios de capital de características concretas lo que está permitiendo la conversión de sociedades de capital en cooperativas con la incorporación de sus trabajadores como socios (Flecha y Ngai 2014).

En todos estos casos se intenta establecer mecanismos para garantizar la coherencia entre implicación en la actividad societaria y participación, así como para mantener la subordinación del capital en la organización cooperativa, es decir, para mantener los principios cooperativos en total vigencia, consiguiéndose por vías diversas como la limitación del porcentaje de votos que pueden corresponder a estas posiciones sociales que sólo aportan capital y que también ha sido objeto de análisis en el marco internacional (Chaddad y Cook 2003; Chaddad y Cook, 2004; Chaddad 2012; Stocki et al. 2012). Aun así, cierta doctrina ha criticado la crisis de identidad que estas nuevas vías generan en el propio movimiento cooperativo (Briganti 1991) caracterizado en su desarrollo por principios de justicia, equidad, igualdad, que siempre han venido diferenciando las cooperativas del resto

de modalidades empresariales como han defendido numerosos autores (Agilda 1964; Ballesteros 1990; Caletti 1983; Del Arco 1977; Lambert 1970; Watkins 1977).

Pero estas medidas que permiten aligerar la rigidez que, por definición, implica el cooperativismo puro, tienen como contrapartida el incremento de las voces que consideran que todas estas previsiones han convertido a la cooperativa en una sociedad equiparable a una sociedad de capital, y por tanto, se le debe negar cualquier tratamiento fiscal diferenciado que la coloque en posición ventajosa en el mercado frente al resto, idea que subyace como hemos visto en la posición de la Decisión de 2009.

En este contexto, el debate en torno al mantenimiento de la identidad cooperativa clásica o su modernización en aras de favorecer la competitividad cooperativa, entronca directamente con el debate sobre el mantenimiento de la fiscalidad especial para estas sociedades. La evolución desde las fórmulas de funcionamiento más tradicionales hasta las más modernas puede servir para poner sobre la mesa la tensión entre identidad y competitividad que subyace en cualquier posicionamiento sobre fiscalidad cooperativa, y que además, como hemos visto, en el caso de las cooperativas de trabajo incorpora un tercer elemento crucial que no debe pasarse por alto: la creación de empleo como objetivo esencial de política socioeconómica. En nuestra opinión, la reflexión sobre un nuevo modelo de fiscalidad para las cooperativas ha de afrontar el reto de sustentarlo en la combinación de estos tres pivotes: exigencia de identidad sí, pero exigencia de competitividad también, pues es precisamente la combinación de ambos elementos lo que puede conducir al objetivo de creación de empleo que, como finalidad social, constituye una de las causas que justifica en última instancia esa fiscalidad favorable reconocida a las cooperativas, sin olvidar, la implicaciones positivas que tiene la participación de los trabajadores en la empresa, como ha destacado Alguacil (2010,b).

En el marco de la búsqueda de competitividad, algunas cooperativas, por ejemplo, muchas de las integrantes del Grupo Mondragón que adoptan la forma de trabajo asociado, parece que mantienen su naturaleza cooperativa integrando la perspectiva internacional, la expansión a otros países, y con ello, la creación de puestos de trabajo en ellos, a pesar de las barreras (Flecha y Ngai 2014). En muchos casos, además, y en coherencia con los objetivos cooperativos, este proceso expansivo internacional se ha llevado a cabo mediante fórmulas de multilocalización, creando empresas en otros territorios sin cerrar las cooperativas de origen (Luzarraga 2008; Luzarraga e Irizar 2012; Luzarraga, Aranzadi y Irizar 2007) lo que diferencia este proceso de expansión inter-

nacional al desarrollado a menudo por las multinacionales capitalistas que propician su internacionalización a través de fórmulas de deslocalización, con lo que los puestos de trabajo en origen se eliminan. Por tanto, podría afirmarse que esta forma de internacionalización a través de la multilocalización, en tanto es coherente con el origen del cooperativismo, como es la creación y mantenimiento del puesto de trabajo de los socios, lejos de constituir una desviación de la identidad cooperativa en aras de conseguir mayor competitividad, podría considerarse un rasgo de su identidad, ya que la diferencia de los procesos de expansión de las sociedades de capital convencionales. Y sin embargo, esta práctica, puede suponer la pérdida del trato fiscal diferenciado.

Siguiendo con el caso paradigmático de Mondragón, en su más de medio siglo de vida, sus cooperativas se han ido adaptando a las nuevas formas de organización y funcionamiento, utilizando en la medida de lo posible las formas que ya la caracterizaban para adaptarse a las nuevas realidades del mercado y la economía (Moye 1993; Azkarraga, Cheney y Udaondo 2012) a la vista de, como es sabido, lo difícil que puede resultar combinar la competitividad en un mercado globalizado con el mantenimiento de las reglas cooperativas tradicionales (Huet 2000). En opinión de algunos autores, este recurso a fórmulas más cercanas al capitalismo convencional puede conducir a las cooperativas a perder su esencia (Bakaikoa, Errasti y Begiristain 2004) o llevar a romper los valores tradicionales de la organización (Errasti et al. 2003).

Cheney (1999), en su análisis, llama la atención sobre como el conflicto entre principios y reglas tradicionales y nuevas formas de funcionamiento destapa también la contradicción entre los intereses sociales y económicos que siempre han estado en el punto de mira del cooperativismo. La aparente tensión identidad-competitividad puede aparecer para las cooperativas de trabajo en el momento en que el objetivo social (mantenimiento del empleo de los socios y, en su caso, creación de empleo adicional no cooperativo) sólo puede conseguirse a través de cambios en las reglas de funcionamiento económico (aceptación de socios que sólo aportan capital o fórmulas temporales o a tiempo parcial en la contratación laboral de terceros). En este planteamiento también subyace la idea de contradicción entre identidad y competitividad.

Sin embargo, otras posiciones han considerado que, lejos de constituir una barrera, son los principios y las reglas que definen la identidad cooperativa, precisamente los que servirán para garantizar su pervivencia competitiva en el mercado (Elortza, Alzola y López 2012; De Miranda 2013) ya que favorecen su competitividad.

Lo que está claro es que, objetivamente, en el mercado actual, son evidentes las dificultades para competir que implica para una coopera-

tiva de trabajo asociado la prohibición o la limitación a ciertos niveles de contar con mano de obra temporal o indefinida de no socios.

b) *Operaciones con terceros en cooperativas de trabajo asociado: el tratamiento fiscal de las cooperativas que contratan trabajadores no socios*

Como se ha descrito en los primeros apartados del presente artículo, la ley 20/1990, de régimen fiscal de cooperativas, recoge una serie de previsiones en relación a la incidencia que tiene la contratación de trabajadores en la tributación de las cooperativas. Del análisis de estas previsiones, la conclusión a la que podemos llegar es que, con la ley en la mano, existe una posibilidad bastante certera de que una cooperativa, cuanto mayor número de puestos de trabajo cree fuera de la figura del socio, peor será su tratamiento fiscal (recordemos que no entramos ahora a valorar el destino de los resultados extracooperativos a un fondo irreplicable y su posible reducción en la base). Exactamente al revés que lo que parece recomendar la actual necesidad de creación de empleo.

¿Por qué sucede esto así? Porque en aras de salvaguardar el binomio: identidad cooperativa —trato fiscal especial, la ley penaliza aquellas cooperativas que lo rompen recurriendo al trabajo de terceros—. Un sencillo ejemplo ilustrará esta afirmación: en la Cooperativa A trabajan 100 socios trabajadores en el ejercicio normal de su actividad. Un día, la Cooperativa A recibe un pedido que requiere ampliar la producción y por tanto, contratar trabajadores no socios. La cooperativa A sabe que, si ha de contratar trabajadores para afrontar este pedido, debe calcular bien su número, pues si excede los límites impuestos por su legislación sustantiva y la fiscal, esta contratación puede conducirle a la pérdida de la condición de cooperativa protegida y con ello la pérdida de sus beneficios fiscales. Además, los resultados proporcionales imputables a estos trabajadores tributarán a un tipo de gravamen más elevado en el Impuesto sobre Sociedades, lo que unido al resto de limitaciones que implica su funcionamiento cooperativo, le obligará a tener que subir el precio para poder obtener un rendimiento similar al que en la misma operación podría obtener una empresa ordinaria. Las dificultades que implica el funcionamiento cooperativo son una de las causas que legitiman su fiscalidad favorable, por tanto, lo que no parece equitativo es mantener estas dificultades y eliminar beneficios fiscales como consecuencia de la consideración teórica de que, por poder contratar trabajadores no socios, la cooperativa se encuentra en idéntica posición

competitiva en el mercado que el resto de empresas, su situación es comparable, y por tanto, un trato fiscal beneficioso para ella debe ser calificado ayuda de Estado.

Las consecuencias negativas de la medida pueden venir, o bien porque la cooperativa decida no crear estos puestos de trabajo debido al coste fiscal que la decisión le supone, o bien que haya de incrementar su precio para recuperar el aumento de coste fiscal, con lo que pierde competitividad.

Por todo ello, creemos que la primera conclusión a la que podemos llegar es que el propio concepto de operaciones con terceros en la cooperativa de trabajo asociado no es comparable al mismo concepto de operaciones con terceros en el resto, por lo que esta modalidad cooperativa debería quedar excluida de cualquier régimen fiscal que implique la prohibición o limitación de dichas operaciones, ya que, por una parte, no parece que pueda afirmarse que la contratación de terceros no socios supone necesariamente una mejor posición competitiva para la cooperativa, y por otra, limitar o prohibir dicha contratación tiene serias consecuencias negativas en la creación de empleo.

Una segunda conclusión a la que llegamos es que, en aras de garantizar la máxima creación de empleo, los resultados imputables a los trabajadores no socios deberían calificarse también como resultados cooperativos, y quedar sometidos al tipo de gravamen bonificado en el Impuesto sobre Sociedades en el caso de que la cooperativa cumpla con el resto de requisitos exigidos para poder acceder a la protección fiscal. Por ejemplo, la ley 12/2015, de cooperativas de Cataluña, plantea a nivel contable (no puede hacerlo a nivel fiscal) esta calificación, y en su artículo 79 establece: «2. Son resultados cooperativos los que se derivan de: d) En el caso de las cooperativas de trabajo asociado, la actividad cooperativizada llevada a cabo por terceras personas no socias, si la cooperativa cumple los límites establecidos por la presente ley.» De esta manera, el gravamen en el Impuesto sobre Sociedades ya no se vería incrementado por el hecho de haber contratado trabajadores no socios.

La tercera y última conclusión que podemos aportar al debate a la vista de las consideraciones anteriores, tiene carácter esencialmente finalista. Si la finalidad última perseguida en la cooperativa de trabajo asociado es, incluso por encima de la creación de empleo, la creación de empleo cooperativo, que incorpora la idea de participación a todos los niveles (capital, gestión y resultados) frente a otras formas limitadas de participación de trabajadores en la empresa (Alonso 2015), el modelo de fiscalidad cooperativa podría, como mínimo, incorporar meca-

nismos orientados a reconocer la función social conseguida mediante la transformación de trabajo no cooperativo en trabajo cooperativo (Flecha y Santa Cruz 2011). Igual que a menudo sucede con ciertos beneficios fiscales o bonificaciones vinculadas a la contratación laboral, que se reconocen a la empresa y quedan condicionadas al cumplimiento, por ejemplo, del mantenimiento de dicha contratación durante un periodo de tiempo determinado, se podría mantener la protección fiscal y tributar en condiciones ventajosas a pesar de la contratación laboral de esos terceros, quedando condicionada la consolidación de dicho tratamiento fiscal beneficioso a la creación de trabajo cooperativo neto, en otras palabras, a que paulatinamente los trabajadores no socios se vayan incorporando como trabajadores socios.

## V. Conclusiones

Ante el reto que supone una reforma del régimen fiscal de cooperativas que nos ha acompañado desde 1990, el presente artículo pretende aportar una serie de reflexiones críticas sobre cuáles son las contradicciones que plantea el régimen actualmente vigente para las cooperativas de trabajo asociado, a partir de cómo afectan a esta tipología cooperativa las limitaciones en la libre operativa con terceros que impone para acceder al tratamiento fiscal beneficioso.

En la medida en que en las cooperativas de trabajo asociado son los trabajadores los terceros no socios, hemos intentado desgranar las implicaciones que tiene para la creación de empleo, la relación vigente entre esta limitación de las operaciones con terceros y el régimen fiscal especial. Una interpretación rígida de la norma podría llevar a concluir que una cooperativa de trabajo asociado puede perder su protección fiscal o tributar al tipo general en el Impuesto sobre Sociedades a pesar de ser competitiva y estar creando empleo, lo que no parece muy coherente con los objetivos socioeconómicos actuales.

Aislar a las cooperativas de trabajo asociado en la definición de medidas que combinen ambos elementos (limitación de operaciones con terceros y régimen fiscal beneficioso) parece una premisa necesaria para garantizar que el objetivo de creación de empleo, y las necesidades de flexibilidad que permitan la competitividad de la empresa, se consigan.

Otra opción que podría valorarse es sustituir el criterio vigente actualmente para determinar el acceso al trato fiscal diferenciado y que gira en torno a la relación porcentual de trabajadores o jornadas de trabajo realizadas por no socios, y sustituirlo por un nuevo criterio que

contemple la evolución de la cooperativa en la consolidación y crecimiento neto del empleo cooperativo, a través de la entrada de nuevos socios trabajadores o la conversión de no socios en socios.

Defendemos la necesidad de mantener los rasgos que han venido definiendo la identidad cooperativa a lo largo de su historia, pero creemos que, en aras de defender esta identidad, no puede caerse en la trampa de proteger y reconocer fiscalmente sólo un modelo de cooperativa anacrónico, como el que contemplaba la legislación de los años 40 y 50 del pasado siglo: un modelo de cooperativa pobre, pequeña, aislada, para la que el tratamiento fiscal diferenciado era más una forma de paternalismo necesario que un instrumento de apoyo a su competitividad.

El cooperativismo actual ha de plantearse ante el mercado como lo que a menudo es, un modelo de empresa diferente, alternativo al hegemónico capitalista, cuyos rasgos colaboran en la consecución de importantes objetivos sociales de creación de empleo o democratización social, y por ello el sistema fiscal debe compensarlo y apoyarlo reconociéndole un régimen que se adapte a sus especialidades y le ayude a crecer, no a desaparecer.

## VI. Bibliografía

- AGILDA, Enrique. 1964. *Cooperación, doctrina de armonía*. Buenos Aires: Intercoop.
- ALGUACIL, Pilar. 2010. (a) «Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas». *CIRIEC España-Revista de Economía pública, social y cooperativa*, n.º 69: 27-52.
- ALGUACIL, Pilar. 2010. (b) «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 102: 24-53.
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL. 1975. *Nuevos enfoques de los principios cooperativos en el mundo*. Argentina: Idelcoop.
- ALONSO, Eva. 2015. «Una organización participativa: El Grupo Mondragón». *Intangible Capital*, n.º 11, 2015 (3): 546-576.
- ALONSO, Eva. 2001. *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Barcelona: Generalitat de Catalunya.
- ALONSO, Eva. 1998. «Los criterios de división entre ingresos cooperativos y extracooperativos en la Ley 20/90, de régimen fiscal de cooperativas» *Anuario de Estudios Cooperativos*: 105-119.
- ARANA, Sofia. 2011. «El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español». *Gezki*, n.º 7: 77-98.

- AZKARRAGA, Joseba, George Cheney y Ainara Udaondo. 2012. «Workers participation in a globalized market: reflections on and from Mondragon». En *Alternative Work Organizations*, editado por Maurizio Atzeni, 76-102. New York: Palgrave Macmillan.
- BAKAIKOA, Baleren, Anjel Mari Errasti y Agurtzane Begiristain. 2004. «Gobierno y democracia en los Grupos Empresariales Cooperativos ante la Globalización: El Caso de Mondragon Corporación Cooperativa». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 48: 53-77.
- BALLESTERO, Enrique. 1990. *Economía social y empresas cooperativas*. Madrid: Alianza.
- BRIGANTI, Walter. 1991. «La crisis de la cooperación». *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 10: 175-190.
- BUENDIA, Inmaculada. 1994. «Las distorsiones en el funcionamiento democrático de las sociedades cooperativas». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 60: 167-174.
- BUENDIA, Inmaculada. 2000. «La participación democrática ¿un valor en extinción en las sociedades cooperativas?». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 34: 7-21.
- CALETTI, Alberto. 1983. *Iniciación, desarrollo y porvenir del cooperativismo*. Buenos Aires: Intercoop.
- CALVERT, H. 1921. *The law and principles of cooperation being the cooperative societies Act n.º 11 de 1912*. London: Thacker & Co.
- CAMPBELL, Al. 2011. «The role of workers in management: the case of Mondragon». *Review of Radical Political Economics*, n.º 43(3): 328-333.
- CHADDAD, Fabio R. 2012. «Advancing the theory of the cooperative organization: the cooperative as a true hybrid». *Annals of Public and Cooperative Economics* 83(4): 445-461. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-8292.2012.00472.x>
- CHADDAD, Fabio R. y Michael L. Cook. 2003. *The emergence of non-traditional cooperative structures: public and private policy issues*. Disponible online en: <http://www.agecon.kstate.edu/accc/Archives/ncr194/Events/2003meeting/ChaddadandCook.pdf>
- CHADDAD, Fabio R. y Michael L. Cook. 2004. «Understanding new cooperative models: An ownership-control rights typology». *Review of Agricultural Economics* 26(3): 348-360. doi: 10.1111/j.1467-9353.2004.00184.x
- CHENEY, George. 1999. «Values at work: employee participation meets market pressure at cooperatives: the case of the Mondragon Cooperative Corporation». *Annals of Public and Cooperative Economics*, n.º 74(4): 553-584.
- DE MIRANDA, José Eduardo. 2013. *De la crisis de identidad al rescate de la génesis del cooperativismo*. Madrid: Dykinson.
- DEL ARCO, José Luis. 1977. *Cooperativismo, una filosofía, una técnica*. Zaragoza: Centro Nacional de Educación Cooperativa.
- DIVAR, Javier. 2014. «Las cooperativas: una alternativa económica». En *Las cooperativas como alternativa económica: una visión de México y España*. Editado por Enrique Gadea, Alberto Atxabal y Martha Izquierdo, 13-18. Madrid: Dykinson.

- DIVAR, Javier. 1980. *La alternativa cooperativa*. Bilbao: Universidad de Deusto.
- ELORTZA, Naroa, Izaskun Alzola y Urko López. 2012. «La gestión de la crisis en la Corporación Mondragon». *Ekonomiaz*, n.º 79(1): 58-81.
- ERRASTI, Anjel, Iñaki Heras, Baleren Bakaikoa y Pilar Elgoibar. 2003. «The internationalisation of cooperatives: the case of the Mondragon Cooperative Corporation». *Annals of Public and Cooperative Economics*, n.º 74(4): 553-584.
- FLECHA, Ramón y Ngai, Pun. 2014. «The challenge for Mondragon: Searching for the cooperative values in times of internationalization». *Organization* 21(5): 666-682. doi: 10.1177/1350508414537625
- FLECHA, Ramón e Ignacio Santa Cruz. 2011. «Cooperation for Economic Success: The Mondragon Case». *Analyse & Kritik*. Special Issue on Work and Cooperation, n.º 33(1): 157-170.
- GADEA, Enrique. 2009. «Estudio sobre el Concepto de Cooperativa: referencia a los Principios Cooperativos y a su discutida vigencia». *Jado: boletín de la Academia Vasca de Derecho*, n.º 17: 165-185
- HOLYOAKE, Jorge Jacobo. 1982. *Història dels «equitables pioneers» de Rochdale*. Barcelona: Fundació Roca i Galés.
- HUET, Timothy. 2000. Can MCC go global?. *Peace Review*, n.º12(2): 283-286.
- KAPLAN DE DRIMER, Alicia y Bernardo Drimer. 1981. *Las cooperativas, fundamentos, historia y doctrina*. Buenos Aires: Intercoop.
- LAMBERT, Paul. 1970. *La doctrina cooperativa*. Buenos Aires: Intercoop.
- LUZARRAGA, Jose Mari. (2008). *Mondragon Multi-localisation Strategy: Innovating a Human Centered Globalisation*. PhD Thesis, Mondragon Unibertsitatea.
- LUZARRAGA, Jose Mari e Iñigo Irizar. 2012. «La Estrategia de Multilocalización Internacional de la Corporación Mondragon». *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n.º 79: 114-145.
- LUZARRAGA, Jose Mari, Dionisio Aranzadi e Iñazio Irizar. 2007. *Understanding Mondragon globalization process: local job creation through multi-localization*. Bilbao: Universidad de Mondragón y Universidad de Deusto.
- MLADENATZ, Gromoslav. 1969. *Historia de las doctrinas cooperativas*. Buenos Aires: intercoop.
- MOYE, A.Melissa. 1993. «Mondragon: Adapting Co-Operative Structures to Meet the Demands of a Changing Environment». *Economic and Industrial Democracy*, n.º 14(2): 251-276.
- MUNKNER, Hans H. y A. Shah. 1996. *Créer un environnement favorable au développement coopératif en Afrique*. Genève: Bureau International du Travail.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel. 1997. *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*. Madrid: McGraw Hill.
- RODRIGO, Marco Antonio. 2010. «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma.» *CIRIEC-España-Revista de Economía pública, social y cooperativa*, n.º 69: 9-25.
- ROMERO-CIVERA, Agustín y Maria Pilar Alguacil. 2013. «Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida». *Revista de Estudios Cooperativos*. n.º 1(110):7-42.

- ROSEMBUJ, Tulio. 1991. *Régimen fiscal de las cooperativas*. Barcelona: PPU.
- SÁNCHEZ, Claudia y Bruno Roelants. 2013. *Capital and the debt trap. Learning from cooperatives in the Global Crisis*. New York: Palgrave Macmillan.
- STOCKI, Ryszard, Piotr Prokopowicz y Sonja Novkovic. 2012. «Assessing participation in worker cooperatives: From theory to practice». En *The Cooperative Model in Practice: International perspectives*, editado por Diaruid McDonnell y Elisabeth Macknight. University of Aberdeen – Cooperative Education Trust Scotland. Disponible online en: [https://www.abdn.ac.uk/cets/documents/The%20Co-operative%20Model%20in%20Practice\\_International](https://www.abdn.ac.uk/cets/documents/The%20Co-operative%20Model%20in%20Practice_International)
- WATKINS, William P. 1977. *El movimiento cooperativo internacional*. Buenos Aires: Intercoop.
- WOLFF, Richard D. 2012. *Democracy at work*. Chicago: Haymarket books.

## **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.