

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association
of Cooperative Law Journal

www.baidc.deusto.es

index: SCOPUS, Latindex – 17815-E, CSIC: ISOC-Derecho, DICE, DIALNET, DOAJ, MIAR, EBSCO

2016 - *Régimen fiscal de las cooperativas*

Artículos

La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma

Marta Montero Simó

El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea

Marina Aguilar Rubio

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

Eva Alonso Rodrigo e
Iñaki Santa Cruz Ayo

Cooperativas de producción en México y reformas fiscales

Martha E. Izquierdo Muciño

Fiscalidad de las cooperativas en Centroamérica. Alternativas: exenciones e incentivos

Roxana Sánchez Boza

Entre el adecuado tratamiento fiscal y el tratamiento fiscal privilegiado: una propuesta de inmunidad tributaria a las sociedades cooperativas en razón de la causa del cooperativismo

José Eduardo de Miranda
y Leonardo Rafael de Souza

Un acercamiento al régimen tributario de las cooperativas no agropecuarias en Cuba. Propuestas para su perfeccionamiento

Orestes Rodríguez Musa,
Orisel Hernández Aguilar y
Jorge Luis Dueñas Bejerano

Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre fiscalidade cooperativa: uma síntese crítica

Nina Aguiar

Cooperativas e madalenas

Guilherme Krueger

La identidad cooperativa como justificación de un tratamiento fiscal diferenciado

Alberto Atxabal Rada

O regime económico das cooperativas à luz do novo Código Cooperativo português

Deolinda A. Meira



Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law Journal

2016



Cargos de la Asociación:

Presidente: Dr. Javier Divar

Vicepresidente: Dr. Alberto Atxabal

Secretario General: Dr. Enrique Gadea

Presidentes de Honor: Dr. Dante Cracogna

Dr. Renato Dabormida

Dr. Tulio Rosembuj

Dr. Alejandro Martínez Charterina

**Grupo Internacional de Investigación en Derecho Cooperativo
(adscrito a la Universidad de Deusto):**

Coordinación: Dr. Enrique Gadea, Universidad de Deusto

Dr. Javier Divar, Universidad de Deusto

Dr. Alejandro Martínez Charterina, Universidad de Deusto

Dr. Alberto Atxabal, Universidad de Deusto

Dra. Vega María Arnáez Arce, Universidad de Deusto

Dr. Dante Cracogna, Universidad de Buenos Aires

Dra. Roxana Sánchez Bozas, Universidad Nacional de San José de Costa Rica

Dr. Siegbert Rippe, Universidad de Montevideo

Dr. Alberto García Müller, Universidad de los Andes, Venezuela

Dra. Martha Izquierdo, Universidad Autónoma del Estado de México

Dr. Lenio Streck, Universidad de Unisinos, Brasil

Dr. José Eduardo Miranda, UNICESUMAR, Brasil

Dr. Orestes Rodríguez Musa, Universidad de Pinar del Río, Cuba

Página web de la Asociación:

www.aidc.deusto.es

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law
Journal

n.º 50

2016

Régimen fiscal de las cooperativas
(Taxation of cooperatives)

Facultad de Derecho
Universidad de Deusto
Bilbao 2016

Cargos del *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo (BAIDC):*

Director

Alberto Atxabal Rada (Universidad de Deusto, España)

Director adjunto:

Enrique Gadea Soler (Universidad de Deusto, España)

Editora

Vega María Arnáez Arce (Universidad de Deusto, España)

Consejo de redacción

Iñigo Nagore Aparicio (abogado, España)

Fernando Sacristán Bergia (Universidad Rey Juan Carlos, España)

Carlos Vargas Vasserot (Universidad de Almería, España)

Vega María Arnáez Arce (Universidad de Deusto, España)

Martha E. Izquierdo (Universidad Autónoma del Estado de México, México)

Roxana Sánchez Bozas (Universidad Nacional de San José de Costa Rica, Costa Rica)

José Eduardo Miranda (UNICESUMAR, Brasil)

Consejo Asesor Internacional

Dante Cracogna (Universidad de Buenos Aires, Argentina)

Renato Dabormida (Universidad de Génova, Italia)

Tulio Rosembuj (Universidad de Barcelona, España)

Siegbert Rippe (Universidad de Montevideo, Uruguay)

Alberto García Müller (Universidad de los Andes, Colombia)

Lenio Streck (Universidad de Vale do Rio dos Sinos, Brasil)

Orestes Rodríguez Musa (Universidad de Pinar del Río, Cuba)

José María Pérez de Uralde (CIRIEC-España, España)

Fco. Javier Arrieta Idiakez (Universidad de Deusto, España)

Hagen Henry (Universidad de Helsinki, Finlandia)

Baleren Bakaikoa Azurmendi (EHU-Universidad del País Vasco, España)

Deolinda A. Meira (Instituto Politécnico do Porto, Portugal)

Antonio Fici (Universidad de Molise, Italia)

Francisco José Martínez Segovia (Universidad de Castilla-La Mancha, España)

Alfredo Muñoz García (Universidad Complutense de Madrid, España)

Gemma Fajardo García (Universidad de Valencia, España)

Isabel Tur Vilas (Universidad de Barcelona, España)

Javier Divar Garteiz-aurrecoa (Universidad de Deusto, España)

Alejandro Martínez Charterina (Universidad de Deusto, España)

Saioa Arando Lasagabaster (Universidad de Mondragón, España)

Dirección postal:

Facultad de Derecho

Universidad de Deusto

Apartado 1 (48080 Bilbao)

Tfno.: 944 139 000 ext. 3011

Fax: 944 139 099

Dirección electrónica:

Página web: www.baidc.deusto.es

e-mail: boletin.aidc@deusto.es

Colabora:

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

ENPLEGU ETA GIZARTE
POLITIKETAKO SAILA

DEPARTAMENTO DE EMPLEO
Y POLÍTICAS SOCIALES

© Publicaciones de la Universidad de Deusto

Apartado 1 - 48080 Bilbao

e-mail: publicaciones@deusto.es

ISSN: 1134-993X

ISSN-e: 2386-4893

Dépósito legal: BI - 568-95

Impreso en España/Printed in Spain

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law Journal

Sumario

- I. **Presentación de la AIDC** 9
- II. **Artículos**
1. La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma
Cooperatives taxation in the eyes of the new Corporate Tax. Proposals for a reform
Marta Montero Simó 17
2. El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea
Cooperative taxation and European Union Law
Marina Aguilar Rubio 49
3. 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 e Iñaki Santa Cruz Ayo 73
4. Cooperativas de producción en México y reformas fiscales
Worker cooperatives in Mexico and Tax reforms
Martha E. Izquierdo Muciño 103
5. Fiscalidad de las cooperativas en Centroamérica. Alternativas: exenciones e incentivos
Taxation of Cooperatives in Central America. Alternatives: exemptions and incentives
Roxana Sánchez Boza 127

| | |
|--|-----|
| 6. Entre el adecuado tratamiento fiscal y el tratamiento fiscal privilegiado: una propuesta de inmunidad tributaria a las sociedades cooperativas en razón de la causa del cooperativismo <i>Between the proper tax treatment and privileged tax treatment: a proposal of tax immunity for cooperative societies because of their cause</i> José Eduardo de Miranda y Leonardo Rafael de Souza | 161 |
| 7. Un acercamiento al régimen tributario de las cooperativas no agropecuarias en Cuba. Propuestas para su perfeccionamiento <i>An approach to taxation of non-agricultural cooperatives in Cuba. Proposals for improvement</i> Orestes Rodríguez Musa, Orisel Hernández Aguilar y Jorge Luis Dueñas Bejerano | 177 |
| 8. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre fiscalidade cooperativa: uma síntese crítica <i>The ECJ case law on taxation of cooperatives: a critical summary</i> Nina Aguiar | 203 |
| 9. Cooperativas e madalenas <i>Cooperatives and madeleines</i> Guilherme Krueger | 241 |
| 10. La identidad cooperativa como justificación de un tratamiento fiscal diferenciado <i>The cooperative identity as a justification for a different tax treatment</i> Alberto Atxabal Rada | 285 |
| 11. O regime económico das cooperativas à luz do novo Código Cooperativo português <i>The financial structure regime of cooperatives in the new portuguese cooperative code</i> Deolinda A. Meira | 309 |
| Jornada sobre <i>Justificación de un tratamiento fiscal para las cooperativas</i> | 349 |
| III. Listado de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo | 351 |
| Normas de publicación | 363 |
| Código ético | 364 |
| Relación de evaluadores | 367 |

Número 50

I

Presentación de la AIDC

**Asociación Internacional de Derecho Cooperativo (AIDC):
Red de comunicaciones e intercambio de experiencias
entre profesionales y estudiosos del Derecho Cooperativo
de todo el mundo**

Fundada el 28 de febrero de 1989

Sede: Facultad de Derecho
Universidad de Deusto
Apartado 1
E-48080 Bilbao (España)
E-mail: aidc@deusto.es

I. **Objetivos**

- Promover el progreso de los estudios jurídicos relacionados con las cooperativas.
- Propender al perfeccionamiento de la legislación cooperativa en los diferentes países.
- Difundir los estudios y avances realizados en la materia.
- Servir de nexo para el intercambio de información y experiencias entre los estudiosos de la disciplina.
- Mantener contacto con organismos y organizaciones cooperativas internacionales con miras a apoyar iniciativas vinculadas con el Derecho Cooperativo.
- Brindar apoyo a actividades académicas y de investigación sobre temas de la especialidad.

II. Realizaciones¹

Para el logro de sus objetivos, la AIDC:

- Edita regularmente un boletín de información legislativa, jurisprudencial y doctrinaria de todo el mundo.
- Apoya la constitución de secciones nacionales, las cuales ya existen en diversos países.
- Mantiene relaciones de colaboración y apoyo con la Organización de las Cooperativas de América (OCA) y la Alianza Cooperativa Internacional (ACI).
- En adhesión al Congreso del Centenario de la ACI, publicó un libro colectivo sobre los principios cooperativos y la legislación cooperativa en el mundo.
- Mantiene relaciones con instituciones, universidades y centros de estudio de todo el mundo interesados en el Derecho Cooperativo.

¹ Para el desarrollo de sus actividades, la IDC cuenta con el apoyo de la Dirección de Economía Social del Gobierno Vasco.

**International Association of Cooperative Law (AIDC):
Communications network and exchange
of experiences Among professionals and specialists
in Cooperative Law Around the world**

Founded on 28th of February 1989

Headquarters: Faculty of Law
University of Deusto
Apartado 1
48080 Bilbao (Spain)
E-mail: aidc@deusto.es

I. Objectives

- To promote the progress of legal studies related to cooperatives.
- To tend to the improvement of cooperative legislation in te different countries.
- To spread the studies and advances done in the subject.
- To serve as a link for the exchange of information and experiences among specialists in the subject.
- Keep up contacts with international cooperative bodies and organizations, with the aim of supporting initiatives related to Cooperative Law.
- To offer support to academic and investigation activities on subjects of the speciality.

II. Realizations¹

In order to achieve its objectives, the AIDC:

- Regularly publishes a journal on legislative, jurisprudential and doctrinaire information from the whole world.
- Supports the establishment of national sections, which already exist in various countries.
- Keeps in touch with the American Cooperative Organisation (OCA) and the International Cooperative Alliance (ACI), collaborating with them and supporting them.
- Sticking to the Congress of the ACI Centenary, it publishes a joint book on the cooperative principles and the cooperative legislation in the world.
- Is in touch with institutions, universities and study centers interested in Cooperative Law around the world.

¹ So as to develop its activities, the AIDC relies on the support of the Direction of Social Economy of the Basque Government.

II

Artículos

La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades.

Propuestas para una reforma

Cooperatives taxation in the eyes of the new Corporate Tax.
Proposals for a reform

Marta Montero Simó¹
Universidad Loyola Andalucía (España)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp17-47>

Recibido: 31.05.2016
Aceptado: 05.09.2016

Sumario: 1. Situación en la que se encuentra la fiscalidad de las cooperativas. 2. La necesaria revisión del régimen fiscal de las cooperativas tras la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades. 2.1. Medidas del régimen general del impuesto que afectan especialmente a las cooperativas. 2.2. Modificaciones a la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, introducidas en la Ley 27/2015, del Impuesto sobre Sociedades. 3. La evolución de la regulación del régimen económico en la legislación cooperativa. 3.1. Nuevos tipos de cooperativas que cuestionan la clasificación de cooperativas protegidas y especialmente protegidas. 3.2. Capital social y pasivo exigible. 3.3. Operaciones con terceros ¿flexibilización de las normas sustantivas? 4. Reformas del régimen fiscal de las cooperativas en territorios forales vascos. El tipo mínimo de gravamen. 5. Conclusiones y propuestas para una reforma. 6. Bibliografía.

Summary: 1. Nowadays situation of taxation of cooperatives. 2. The necessary review of the taxation of cooperatives after the new Corporate Income Tax law. 2.1. Measures of the tax general regime particularly affecting cooperatives. 2.2. Amendments to Law 20/1990 of Fiscal Regime of Cooperatives, settled by the Act 27/2015 of the Corporate Income Tax. 3. The evolution of regulation of the economic system in cooperative legislation. 3.1. New types of cooperatives which question the classification of protected and specially protected cooperatives. 3.2. Equity and current liabilities. 3.3. Transactions with non-members, are flexible substantive rules? 4. Reforms of the taxation of cooperatives in Basque territories. The minimum tax rate. 5. Conclusions and proposals for reform. 6. Bibliography.

¹ Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Correo electrónico: mmontero@uloyola.es

Resumen: La Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades ha introducido medidas como la reducción del tipo de gravamen general, la modificación del porcentaje de participación del socio en la sociedad para determinar el perímetro de vinculación, las reducciones por destinar resultados a fondo de capitalización o a fondo de nivelación, entre otras, que demandan una adaptación del régimen fiscal de las cooperativas al nuevo Impuesto sobre Sociedades. A lo que se unen las reformas operadas en las leyes cooperativas desde 1990. En el presente artículo se realiza una revisión de los mencionados cambios y se proponen posibles reformas al régimen fiscal vigente, atendiendo a su contenido esencial, el relativo al Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave: Fiscalidad, cooperativas, Impuesto sobre sociedades, beneficios fiscales

Abstract: The Act 27/2014, on Corporate Income Tax has introduced measures as the reduction of the tax rate, the amendment of the percentage of participation of the partner in the company in related-party transactions, the reductions in the tax base fund of capitalization and fund of leveling, between others, which demand adjustment of the fiscal regime of the cooperatives to the new regulation. It there join the reforms undertaken in the many cooperative laws from 1990. In the present article there is a review of the mentioned changes and there are reform proposals concerning cooperatives tax system, attending to his essential content, the relative one to the Corporate Income Tax.

Key words: Taxation, cooperatives, Corporation Income Tax, tax incentives

1. Situación en la que se encuentra la fiscalidad de las cooperativas

La existencia de un régimen fiscal específico para determinado tipo de sociedades sólo puede responder a que dichas sociedades presenten diferencias estructurales respecto a las sociedades a las que se le aplican las normas generales y que por lo tanto, deban establecerse normas especiales, que adapten las generales a estas entidades.

Si leemos la exposición de motivos de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, comprobaremos que los motivos por los que se acometió la reforma del régimen fiscal de estas sociedades en 1990, son idénticos a los que hoy nos animan a defender la necesaria revisión del régimen fiscal vigente. «Las profundas modificaciones experimentadas por el régimen jurídico sustantivo de las cooperativas, después de la aprobación de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas y de diversas leyes autonómicas...» así como las experimentadas por el sistema tributario «a raíz de la reforma fiscal iniciada por la Ley de Medidas Urgentes de 14 de noviembre de 1977 hacen absolutamente necesaria la promulgación de una nueva legislación sobre el régimen fiscal de las cooperativas sustitutiva de la vigente, la cual, ...adolece básicamente de una importante falta de adecuación a la nueva realidad jurídica de las cooperativas y del sistema tributario, lo que complica y dificulta el cumplimiento de las obligaciones tributarias a este tipo de entidades».

Sorprende que, desde enero de 1991, el régimen fiscal de las cooperativas en España no haya experimentado modificaciones importantes. Junto a adaptaciones consecuencia de cambios operados en la ley del Impuesto sobre Sociedades y en la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como son la eliminación de la deducción para eliminar la doble imposición cooperativa-socio persona física o la limitación cuantitativa en la compensación de cuotas negativas, se han realizado, en nuestra opinión, sólo dos modificaciones que obedecen a otros motivos. En 1995 se incluyó a las cooperativas agrarias, entre las cooperativas a las que no se les aplicaba la norma de valor de mercado en las operaciones que realizan con socios y en 2011 se suprimió la posibilidad que tenían, también las cooperativas agrarias, de vender gasóleo tipo B a terceros de forma ilimitada sin perder la condición de cooperativa protegida, ni la de especialmente protegida. Esta segunda medida vino impuesta en 2009 por la Deci-

sión de la Comisión Europea en aplicación del régimen de ayudas de Estado².

Si tenemos en cuenta las modificaciones que ha experimentado desde 1990 la regulación jurídico sustantiva de las cooperativas, tanto en la ley estatal como en las ya, dieciséis, leyes autonómicas y la reforma del Impuesto sobre Sociedades materializada en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, es evidente que se han producido cambios significativos tanto en las peculiaridades que justificaban en 1990 las normas de ajuste como en la normas del Impuesto sobre Sociedades que deben ser «ajustadas»³.

Entre los «objetivos» sobre los que se asienta el nuevo Impuesto sobre Sociedades, tienen especial incidencia a la hora de considerar la reforma del régimen fiscal de las cooperativas, el objetivo de «neutralidad, igualdad y justicia», y el de «necesaria adaptación al Derecho comunitario». Se persigue que el impuesto no genere alteraciones sustanciales en el comportamiento empresarial, para lo que se adoptan medidas como la aproximación del tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia, la aproximación entre el tipo de gravamen nominal y efectivo o la eliminación de beneficios fiscales⁴.

² Respecto a la Decisión de la Comisión (C22/2001, de 14 de Diciembre de 2009) y su impacto sobre la Ley de Régimen Fiscal de las cooperativas españolas, véase entre otros (Tejerizo López 2010, 60-65) (Alguacil Mari 2010, 37) y (Arana Landin 2011, 77-98).

³ (Paniagua Zurera y Jiménez Escobar 2014: 87-88) ponen de manifiesto con acierto, el mencionado distanciamiento entre el modelo de cooperativa vigente en 1990 y la realidad de la regulación cooperativa vigente: «La normativa aplicable a las cooperativas en España es disfuncional ya que provoca una serie de efectos indeseables —y comentamos los principales— en el seno de cualquier ordenamiento: 1.º) El contrasentido de que la Ley de Cooperativas (de 1999, formalmente vigente y con un modelo cooperativo economicista atemperado) haya quedado casi sin eficacia real pues resulta aplicable, en la mayoría de las ocasiones, la legislación autonómica. 2.º) Por su parte, la legislación tributaria vigente tiene como paradigma el modelo cooperativo de la ley estatal de 1987 (con un modelo social atemperado), con lo que está presidida por un modelo de sociedad cooperativa ya prácticamente inexistente en la realidad española. El resultado final es una contradicción entre la legislación de naturaleza tributaria y la legislación sustantiva realmente aplicable, provocando que actos u omisiones admitidos en la legislación sustantiva Estatal o autonómica no sean admitidos, so pena de perder los beneficios fiscales, por la legislación tributaria. 3.º) La paradoja de que una normativa de naturaleza adjetiva (la tributaria en este caso) sea la que está homogeneizando en la práctica, al ser la que tienen presente las sociedades cooperativas con el objeto de no perder los beneficios fiscales, elementos esenciales de la organización y el régimen económico de la sociedad cooperativa, lo que indudablemente debería constituir una tarea que corresponde a la legislación sustantiva».

⁴ Ambos expresamente previstos en la Exposición de motivos de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Sin lugar a dudas, la legislación cooperativa, la regulación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta, la prohibición de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado y el artículo 129.2 de la Constitución española constituyen el marco normativo delimitador y condicionante de la fiscalidad de las cooperativas.

Finalmente, es importante señalar como una cara más de ese marco pluridimensional que condiciona una reforma, el reconocimiento que las cooperativas reciben en la Unión europea. Son varios los documentos en los que reconoce su función económica y social y se destaca el papel que desempeña como agente colaborador de la Unión Europea en la consecución de los objetivos comunitarios⁵. La Comisión en 2004 ya invitaba a los Estados miembros a que atendieran a la naturaleza específica del capital de las cooperativas y a la de las reservas, debiendo respetar el principio de proporcionalidad de los beneficios concedidos a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a la fórmula cooperativa, evitando crear una fuente de competencia desleal⁶.

2. La necesaria revisión del régimen fiscal de las cooperativas tras la Ley del Impuesto sobre Sociedades

2.1. *Medidas del régimen general del impuesto que afectan especialmente a las cooperativas*

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, declara expresamente vigentes la Ley de Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas, la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y del Mecenazgo y la Ley Reguladora del Régimen Fiscal

⁵ Según la Comisión Europea, las cooperativas constituyen un ejemplo excelente de un tipo de empresa que responde simultáneamente a objetivos empresariales y sociales, de forma que estos se refuerzan mutuamente. Además, en el ámbito de la política de empresas, considera que las cooperativas desempeñan una función importante en la economía agrícola, para el desarrollo de regiones con dificultades económicas, en las que la estructura cooperativa resulta ideal para fomentar el empleo y la cohesión social.

La Comisión exhorta a que se divulgue la función y el potencial de las cooperativas, no solo por los beneficios inmediatos para las propias cooperativas, sino también por su vinculación con importantes políticas y objetivos. Véase *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y social europeo y al Comité de las Regiones sobre el fomento de las cooperativas en Europa*. Bruselas, 23.2.2004, COM (2004) 18 final.

⁶ Véase (Montero Simó 2007, 627-684).

de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario; si bien introduce dos modificaciones de poco calado en la Ley 20/1990.

Al ser de aplicación a las sociedades cooperativas con carácter subsidiario, el régimen general del Impuesto, la reforma llevada a cabo en el mismo también afecta a las cooperativas; pero no sólo eso, el hecho de no reformar el régimen fiscal especial de estas sociedades, implica ya indirectamente una reforma. El caso más llamativo lo tenemos en la existencia de un tipo de gravamen reducido aplicable a los resultados cooperativos que se mantiene en un 20%, mientras el tipo general del Impuesto se ha visto reducido de un 35%, en 1990 a un 25% tras la reforma operada en 2014.

a) PREVALENCIA DE LA CALIFICACIÓN JURÍDICO MERCANTIL SOBRE LA CONTABLE

El Plan General Contable de 2007 introdujo una novedad importante en relación con la contabilización de algunos instrumentos que venían considerándose instrumentos de patrimonio, en coherencia con la calificación mercantil, y que tenían una naturaleza muy próxima a los pasivos financieros. En concreto nos referimos a las acciones rescatables. Estos instrumentos pasaron a ser calificados desde el punto de vista contable, como pasivos financieros por dos motivos que los diferenciaban de las acciones ordinarias. Por una parte, el accionista tenía derecho a exigir el rescate o la sociedad la obligación de realizarlo y por otra, el accionista no adquiría estas acciones con vocación de permanencia en la sociedad, ni de participación en la gestión.

Estas acciones rescatables presentan cierto paralelismo con las participaciones de los socios en sociedades cooperativas. En el caso del capital de las cooperativas debido al carácter reembolsable de sus participaciones, directamente relacionado con el principio cooperativo de puertas abiertas, la CINIIF 2. Sobre aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares, reconoce en sus precedentes que «resulta difícil la aplicación de los criterios recogidos en la NIC 32» y establece que «las aportaciones de los socios serán considerados patrimonio neto si la entidad tiene derecho incondicional a rechazar el rescate (apartado 7). No obstante lo anterior, la prohibición incondicional podría ser absoluta de manera que los rescates están prohibidos, o podría ser parcial, de manera que se vete el rescate de las aportaciones de los socios si el mismo diese lugar a que el número de aportaciones o el capital desembolsado que representan cayese por debajo de un determinado nivel. En este caso, las aportaciones de los socios por encima

del nivel a partir del cual se aplique la prohibición de rescate serán pasivo».

A partir de 2007, para evitar que el capital de la cooperativa fuera calificado como pasivo exigible, fueron muchas las leyes cooperativas que modificaron el derecho de reembolso por baja de los socios⁷, creándose un nuevo tipo de participaciones no reembolsables. El cambio en la legislación cooperativa se produjo ante el miedo a las posibles dificultades para acceder a la financiación ajena, entre otras consecuencias derivadas del cambio de calificación.

¿Qué consecuencias tuvo sobre la tributación de los rendimientos de los cooperativos? ¿Se calificaron de distinta forma tanto en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad como en el Impuesto sobre la Renta del socio, estos rendimientos cuando procedían de participaciones reembolsables y no reembolsables respectivamente? ¿Se admitió la deducibilidad para la cooperativa de los retornos cooperativos directamente relacionados con las participaciones reembolsables, al ser calificadas desde 2007 contablemente como pasivo exigible?

El artículo 10.3 del antiguo Texto Refundido que regulaba el Impuesto sobre Sociedades establecía que en aplicación del método de estimación directa, «la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». En consecuencia, se tenía que admitir la deducibilidad de los gastos financieros que generaran los pasivos financieros de los que venimos hablando. Los dividendos satisfechos a accionistas titulares de acciones rescatables eran deducibles, debiendo cumplir con los requisitos relativos a la imputación del gasto y sometidos a la limitación relativa a la

⁷ En 2008 se modificó la Ley 27/1999, de cooperativas de Estado, previendo en su artículo 45 lo siguiente:

1. El capital social estará constituido por las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios, que podrán ser:
 - a) aportaciones con derecho de reembolso en caso de baja.
 - b) aportaciones cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector.

La transformación obligatoria de las aportaciones con derecho de reembolso en caso de baja en aportaciones cuyo reembolso pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector, o la transformación inversa, requerirá el acuerdo de la Asamblea General, adoptado por la mayoría exigida para la modificación de los estatutos. El socio disconforme podrá darse de baja, calificándose ésta como justificada.

deducibilidad de los gastos financieros⁸, realidad que era extensible a los retornos cooperativos relativos a participaciones reembolsables. Por lo tanto, desde la entrada en vigor de la mencionada norma del Plan General de Contabilidad en 2011 hasta 2014, las cooperativas podían considerar los retornos cooperativos, relativos a aportaciones a capital reembolsables, gastos cooperativos deducibles.

No hubo ninguna reacción del legislador y la Ley 20/1990 de régimen fiscal de las cooperativas, mantuvo silencio, por lo que no se pasaron a reconocer los retornos cooperativos (en el supuesto planteado) entre los gastos cooperativos previstos en su artículo 18.3, en el que se prevén entre otros gastos, expresamente, los intereses pagados a socios y asociados por sus aportaciones obligatorias y voluntarias a capital social. En nuestra opinión, la calificación de dicho gasto sería la de gasto cooperativo, al tratarse de la remuneración de un pasivo exigible con socios.

La Ley 27/2014 reguladora del Impuesto sobre Sociedades, introduce un cambio importante en su artículo 15 en el que regula los gastos no deducibles. Se trata de un paso hacia atrás respecto a la aplicación del principio básico de prevalencia del fondo sobre la forma, presente en la norma contable. Define de forma expresa la retribución a fondos propios como la correspondiente a «los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable» y pasa a prohibir en el apartado a) de dicho artículo 15, la deducibilidad de los gastos que representen retribución a fondos propios.

El artículo 15 de la Ley 27/2014 se aparta del criterio contable y por lo tanto, de la norma general prevista en el artículo 10.3 de esa misma Ley y excluye la deducibilidad de la retribución a las acciones sin voto o acciones rescatables, consideradas contablemente como pasivos financieros, así como la deducibilidad de los retornos satisfechos a aportaciones reembolsables, en casos de baja o separación del socio de la cooperativa.

Pensamos que el cambio operado no ha tenido presente el tratamiento de los retornos cooperativos, máxime existiendo una norma

⁸ Así se pone de manifiesto en la Consulta Tributaria V0991-14. La entidad consultante había distribuido anualmente desde 2008 un dividendo mínimo a una determinada serie de participaciones sin derecho a voto, a las que les corresponde el 5% sobre el nominal con independencia del dividendo ordinario que en su caso les pudiera corresponder. La entidad había contabilizado, por error esos dividendos como el resto. La Administración tributaria admite la deducibilidad en el supuesto en que la entidad los contabilice como gastos, imputándolos a un ejercicio posterior a aquél en el que se generaron.

específica reguladora del régimen fiscal de las cooperativas que se entiende debe regular aquello que es específico de la cooperativa. Recobra especial interés el artículo 18.3 de la Ley 20/1990, en el que se prevé la deducibilidad de los intereses satisfechos por la cooperativa a los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social, siempre que el interés no exceda del básico del Banco de España incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para asociados⁹. Claramente se trata de una excepción a la prohibición introducida en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de la deducibilidad de la retribución de fondos propios que ¿debería extenderse a los retornos satisfechos por aportaciones reembolsables en caso de baja o separación del socio?

b) REDUCCIÓN DEL PERÍMETRO DE VINCULACIÓN EN LA REGULACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

El artículo 15 de la Ley 20/1990 contempla una norma de valoración, mediante la que se adapta la regulación prevista con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades para las operaciones vinculadas, a las operaciones que la cooperativa realiza con sus socios. Establece como norma general, que las operaciones que la cooperativa realiza con sus socios deberán valorarse a valor de mercado, como si se tratara de una operación más realizada entre sujetos vinculados.

Es cierto que el mismo artículo 15 pasa a establecer excepciones a esa norma general, que justifican que hablemos de una norma de

⁹ Artículo 48 de la Ley 27/1999, de Cooperativas del Estado. «Remuneración de las aportaciones.

1. Los Estatutos establecerán si las aportaciones obligatorias al capital social dan derecho al devengo de intereses por la parte efectivamente desembolsada, y en el caso de las aportaciones voluntarias será el acuerdo de admisión el que fije esta remuneración o el procedimiento para determinarla.

2. La remuneración de las aportaciones al capital social estará condicionada a la existencia en el ejercicio económico de resultados positivos previos a su reparto, limitándose el importe máximo de las retribuciones al citado resultado positivo y, en ningún caso, excederá en más de seis puntos del interés legal del dinero.

3. En la cuenta de resultados se indicará explícitamente el resultado antes de incorporar las remuneraciones a que se ha hecho referencia en los puntos anteriores, y el que se obtiene una vez computadas las mismas.

4. Si la Asamblea General acuerda devengar intereses para las aportaciones al capital social o repartir retornos, las aportaciones previstas en el artículo 45.1.b) de los socios que hayan causado baja en la cooperativa y cuyo reembolso haya sido rehusado por el Consejo Rector, tendrán preferencia para percibir la remuneración que se establezca en los estatutos, sin que el importe total de las remuneraciones al capital social pueda ser superior a los resultados positivos del ejercicio».

ajuste. Las operaciones realizadas por las cooperativas de consumidores y usuarios, de viviendas, agrarias y cualquiera, que conforme a sus estatutos realicen servicios o suministros a socios, computaran al precio por el que efectivamente se hubieran realizado, admitiendo que dicho precio sea distinto al de mercado y siempre que no sea inferior al coste de tales servicios o suministros. En el caso de las cooperativas agrarias se aplicará dicha limitación también para los servicios que la cooperativa realice a sus socios.

Realmente, el valor de mercado solo es exigible respecto a los anticipos laborales y a las operaciones de prestación de servicios o entregas de bienes de los socios a la cooperativa, excepto a las cooperativas agrarias.

Sin embargo, desde el punto de vista contable, la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, admite que las operaciones que la cooperativa realiza con socios no se identifican como transacciones entre partes vinculadas. Pone de manifiesto en su introducción que «El precio de los bienes y servicios que socio y sociedad intercambian están fijados en su conjunto en términos de valor de mercado siempre que la lógica económica presente en la actividad de la cooperativa ponga de manifiesto que su objeto social se configura como medio para canalizar la actividad del cooperativista en el mercado y, en consecuencia, que en el citado contexto, un mercado singular, los citados precios constituyen la mejor estimación del valor razonable de estas operaciones. En este sentido, la mayoría de las leyes autonómicas establecen como límite del precio que puede abonar la cooperativa al cooperativista el propio precio de mercado o de liquidación frente a terceros, asumiendo que la lógica del ánimo de lucro inherente a cualquier actividad empresarial y el correspondiente valor añadido, en estos casos, se desplaza de la sociedad al cooperativista».

Como indican Polo Garrido y Sarasa Cortina, con ello las normas han venido por un lado, a reconocer la existencia de unos precios internos (precios de liquidación) y por otro, a conciliarlos con el valor razonable del llamado por la norma contable «mercado singular» que constituye la cooperativa¹⁰. Estas transacciones no se identifican como transacciones entre partes vinculadas.

La reforma operada en la ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, sobre el perímetro de vinculación y más en concreto, el incremento del porcentaje de participación exigido al socio, para que se considere la

¹⁰ Ver (Polo Garrido y Sarasa Cortina 2013: 87-107).

operación como operación vinculada, que se incrementa de un 5% a un 25%, junto al reconocimiento de la norma contable, de que nos hallamos ante operaciones que quedan fuera del ámbito de las operaciones vinculadas, hace que nos cuestionemos la norma de valor de mercado para las operaciones que comportan un gasto para la cooperativa.

Son varias las dudas relacionadas con este tema, que nos suscita la reforma operada en el Impuesto sobre Sociedades:

Si se aplica el artículo 15 de la Ley 20/1990, a las cooperativas de segundo y ulterior grado y por lo tanto cualquier operación que realicen con socios que comporte un gasto para la cooperativa, se valora a valor de mercado ¿no existe un trato discriminatorio respecto a las operaciones que esa misma cooperativa realiza con sociedades mercantiles a las que se aplicará el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y por lo tanto, solo serán partes vinculadas cuando la participación sea del 25%?

¿A cualquier operación realizada por la cooperativa y sus socios al margen del desarrollo de sus fines sociales, se le aplica el art. 18 de la ley del impuesto sobre sociedades y por lo tanto el requisito de participación del 25%?

¿No están obligados los socios a realizar operaciones económicas con la cooperativa a diferencia de lo que ocurre con las sociedades mercantiles en las que la realización de operaciones es casual?¹¹.

En definitiva, ¿qué sentido tiene mantener una norma que no deja de ser una norma anti elusión para las operaciones que la cooperativa realiza con los socios que además, es más desfavorable que la prevista en el régimen general cuando la razón de ser de las cooperativas es realizar operaciones con sus socios? Recordemos que las leyes cooperativas sustantivas no limitan el valor de la operación salvo en contadas excepciones.

C) APROXIMACIÓN DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LA DEUDA Y DEL CAPITAL. REDUCCIONES POR CREACIÓN DE FONDO DE RESERVA DE CAPITALIZACIÓN Y FONDO DE NIVELACIÓN

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ha introducido dos incentivos fiscales vinculados al incremento del patrimonio neto, uno en

¹¹ (Arana Landín 2010: 145) afirma, en este sentido, «nos planteamos si no resulta extraño a la naturaleza mutual esta obligación de aplicar el valor de mercado»... «tal vez hay que hacerse la pregunta de si tiene sentido la diferencia de valoración de los productos entre socio y cooperativa dependiendo del tipo de cooperativa de que se trata o, si por el contrario, dicha excepción debería resultar con carácter general».

el régimen general y otro, en el régimen de empresas de reducida dimensión. Se trata respectivamente, de la reducción por reserva de capitalización y la reducción por fondo de nivelación. Ambos incentivos sustituyen a otros dos incentivos previstos en el Impuesto, la deducción por reinversión y la deducción por inversión de beneficios, aplicable esta última exclusivamente a las empresas de reducida dimensión.

El objetivo de las dos deducciones que han sido suprimidas, era incentivar la capitalización de la sociedad. En ambas se exigía la inversión en elementos nuevos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, todos ellos afectos a la actividad económica de la sociedad. También se requería en ambos casos el mantenimiento de la inversión en un plazo de 5 años.

La deducción por inversión de beneficios no era aplicable a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas por disfrutar éstas de un tipo reducido aplicable a los resultados cooperativos. Se trataba de una forma de evitar que disminuyera el tipo efectivo de las cooperativas, al disfrutar éstas de un tipo ya reducido.

Las nuevas reducciones persiguen potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, e incentivar el saneamiento de las empresas¹², sin necesidad de que se lleven a cabo inversiones específicas. Además tratan de aproximar el tratamiento fiscal de la financiación ajena frente a la financiación propia.

La reducción por reserva de capitalización es aplicable a los contribuyentes que tributen a los tipos previstos en los números 1 y 6 del artículo 29 de la ley del Impuesto sobre Sociedades. Las cooperativas protegidas y especialmente protegidas tributan según lo previsto, en el número 2 del artículo 29, al 20%, excepto los resultados cooperativos que tributan al tipo general. Por lo tanto la reducción no es aplicable a cooperativas que disfruten de la condición de protegidas o especialmente protegidas, pero sí lo es para las cooperativas que tributen al tipo general. Exactamente igual ocurre con la reducción por reserva de nivelación.

Entendemos que el motivo por el cual se ha excluido de la aplicación de esta reducción a las cooperativas es el hecho de que los resultados que se podrían destinar temporalmente a la reserva de capitalización, tributen al 20%. Al respecto hay que decir, en primer lugar, que no van a tributar necesariamente, a un tipo reducido, ya que si se trata de resultados extracooperativos (no todas las leyes cooperativas obli-

¹² Tal y como se indica en la exposición de motivos de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

gan a destinar el 100% de los resultados extracooperativos, a fondos de reserva obligatorios) tributan al tipo general y además, aun tratándose de resultados cooperativos el tipo efectivo se vería reducido tan sólo a un 18%.

Si tenemos en cuenta, que las cooperativas mantienen el tipo del 20% desde 1990, cuando el tipo general era un 35% y éste se ha reducido a un 25%; permitir que disfrutaran de este incentivo implicaría reducir el tipo efectivo, lo que estaría justificado en términos comparativos, y además se fomentaría la capitalización.

Respecto a la aplicación de la reducción por reserva de nivelación, que supone un diferimiento de impuesto, se niega a las cooperativas. Entendemos que de mantener la compensación en cuota, se puede entender que se está anticipando de alguna manera, la compensación de resultados negativos con positivos de distinta naturaleza, al permitir compensar cuotas integras extracooperativas y cooperativas, entre sí. Quizás este haya sido el motivo por el que se ha excluido de su aplicación a las cooperativas.

Sin lugar a dudas, su aplicación para las cooperativas requeriría de una norma de ajuste, pero, entendemos, sería una oportunidad para permitir a las cooperativas de reducida dimensión, disfrutar de todos los beneficios fiscales de los que disfrutaban el resto de entidades que reciben la misma calificación.

d) SUSTITUCIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS DE FUENTE INTERNA POR LA EXENCIÓN POR DIVIDENDOS

El artículo 21 de la ley del Impuesto sobre Sociedades, prevé una exención para evitar la doble imposición de dividendos, tanto de fuente extranjera como de fuente interna, exigiéndose que la participación sea al menos del 5% o bien que el valor de la participación supere 20 millones de euros. La exención por dividendos de fuente interna sustituye la deducción por doble imposición de dividendos que preveía el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Sin embargo la ley 20/1990 mantiene en su artículo 25 la deducción por doble imposición de retornos cooperativos. La deducción es del 10% del retorno para socios de cooperativas protegidas, y del 5% para socios de cooperativas especialmente protegidas. Ello implica que la cooperativa socia pueda deducir tan sólo el 50% del gravamen que soporta por la percepción del retorno, lo que implica una adaptación de la ya derogada deducción por doble imposición de dividendos de fuente interna.

Sin lugar a dudas carece de sentido que se elimine totalmente la doble imposición entre dos sociedades de capital, cuando la participación supere un 5% y no se elimine la doble imposición entre dos cooperativas, sea cual fuera la participación.

¿Es posible mantener esta diferencia de trato sin vulnerar el principio de igualdad?

e) APROXIMACIÓN DEL TIPO GENERAL DEL IMPUESTO AL TIPO EFECTIVO:

REDUCCIÓN DEL TIPO GENERAL A UN 25% Y ELIMINACIÓN DE DEDUCCIONES

El tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades se ha reducido de un 30% a un 25%, eliminándose el tipo reducido aplicable a empresas de reducida dimensión, al equipararse el general a éste. La reducción del tipo general va unida a un ensanchamiento de la base imponible con medidas como la limitación de la deducción de gastos financieros, la prohibición de deducción de ciertos gastos o la limitación en la compensación de bases imponibles negativas, entre otras. A ello hay que unir la eliminación de algunas deducciones. Todo ello provoca que finalmente el tipo efectivo de gravamen no se vea reducido en misma proporción que el tipo nominal.

El problema es que las cooperativas han visto ensanchada su base imponible al aplicarse con carácter subsidiario, el régimen general del impuesto, han visto reducidas las deducciones aplicables, no pueden disfrutar de nuevos incentivos, como son la reducción por reserva de capitalización y por reserva de nivelación, precisamente por disfrutar de un «tipo incentivado» del 20%, exclusivo para resultados cooperativos que no se ha reducido desde 1990.

1.2. *Modificaciones a la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas introducidas en la ley 27/2015, del Impuesto sobre Sociedades*

Son dos las modificaciones realizadas por la ley 27/2015. Se trata en ambos casos de normas de ajuste que adaptan el régimen fiscal de las cooperativas a cambios operados por normas del régimen general.

La primera de ellas es la adaptación de la nueva regulación de la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a la compensación a nivel de cuota con la que cuentan las cooperativas. El nuevo artículo 24 de la Ley 20/1990 prevé que, si la suma algebraica de las dos cuotas del ejer-

cicio resultase negativa, ésta podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas positivas de ejercicios posteriores, con el límite del 70% de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la cooperativa.

La segunda es una adaptación del tratamiento fiscal otorgado a determinados activos por impuesto diferido, según la regulación prevista en el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Adaptación del Derecho Español a la Normativa de la Unión Europea en Materia de Supervisión y Solvencia de Entidades Financieras¹³.

3. La evolución de la regulación del régimen económico en la legislación cooperativa

3.1. *Nuevos tipos de cooperativas que cuestionan la clasificación de cooperativas protegidas y especialmente protegidas*

Desde 1990 la tipología de cooperativas previstas en las leyes sustantivas ha experimentado importantes cambios. Quizás uno de los más destacados es la irrupción de cooperativas que no encajan en ninguno de los tipos previstos en las clasificaciones de las distintas leyes sustantivas.

La Ley estatal de cooperativas prevé doce clases de cooperativas distintas que pueden ser calificadas como de segundo grado, si estas se integran por cooperativas de la misma clase¹⁴. Como señala (Morillas

¹³ Ambas modificaciones están previstas en la Disposición Adicional Primera de la Ley 27/2014.

¹⁴ El artículo 6 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, clasifica las cooperativas:

1. Las sociedades cooperativas de primer grado podrán clasificarse de la siguiente forma:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.
- Cooperativas de viviendas.
- Cooperativas agroalimentarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Cooperativas de servicios.
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de transportistas.
- Cooperativas de seguros.

Jarillo 2013, 135)¹⁵ la necesaria flexibilización de este régimen legal sobre la base de un catálogo limitado de tipos independientes, viene de la mano, fundamentalmente de la legislación autonómica. Se ha ido admitiendo la constitución de cooperativas que no se ajustan a ninguno de los tipos previstos, se permite la realización de actividades simultáneas que son propias de otras clases y se establece que, a las cooperativas ubicadas principalmente dentro de una clase, se les aplicarán las normas destinadas a otra que fueran compatibles. De esta forma, son muchas las leyes sustantivas que actualmente contemplan las cooperativas con objeto plural bajo las denominaciones de cooperativas integrales, cooperativas mixtas o cooperativas polivalentes¹⁶. La Disposición Adicional octava de la Ley de cooperativas estatal prevé que se considerarán especialmente protegidas las cooperativas integrales cuando, respecto a todas y cada una de sus actividades, se cumplan los requisitos exigidos para ser consideradas especialmente protegidas.

En nuestra opinión los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas deben ir directamente relacionados con el cumplimiento o desarrollo de actividades que promuevan los fines económicos y sociales previstos en la Constitución, para lo que debe exigirse el cumplimiento exclusivamente de requisitos que incidan sobre ellos.

Dichos incentivos fiscales deben ser compartidos con otras entidades que adopten formas jurídicas distintas, pero que persigan o coadyuven a la consecución de dichos objetivos. Las peculiaridades que presentan las cooperativas, inherentes a su forma jurídica, deben ser consideradas mediante normas de ajuste.

Otro cambio esencial es la regulación de las denominadas cooperativas sin ánimo de lucro, calificación que puede ostentar cualquier

-
- Cooperativas sanitarias.
 - Cooperativas de enseñanza.
 - Cooperativas de crédito.

2. Los Estatutos de las cooperativas de segundo grado podrán calificar a estas conforme a la clasificación del apartado anterior, siempre que todas las cooperativas socias pertenezcan a la misma clase, añadiendo en tal caso la expresión «de segundo grado».

¹⁵ (Morillas Jarillo 2013, 135).

¹⁶ La Ley 27/1999, de 16 de julio de cooperativas estatal regula en su artículo 105 las cooperativas integrales, definiéndolas en los siguientes términos: «Se denominarán cooperativas integrales aquellas que, con independencia de su clase, su actividad cooperativizada es doble o plural, cumpliendo las finalidades propias de diferentes clases de cooperativas en una misma sociedad, según acuerdo de sus Estatutos y con observancia de lo regulado para cada una de dichas actividades. En dichos casos, su objeto social será plural y se beneficiará del tratamiento legal que le corresponda por el cumplimiento de dichos fines».

cooperativa si cumple determinados requisitos. Se prohíbe que los resultados positivos que se produzcan en el ejercicio no sean distribuidos entre los socios, que el interés satisfecho por la cooperativa a las aportaciones de los socios al capital social no supere un interés superior al legal de dinero; se exige el carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector y que las retribuciones a socios de trabajo o trabajadores no superen el 150% de las retribuciones que se establezcan en convenio colectivo¹⁷.

La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, es la que regula por primera vez dicha calificación, indicando que serán cooperativas sin ánimo de lucro aquellas que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social, siempre y cuando cumplan los mencionados requisitos.

De forma específica la ley contempla las cooperativas de iniciativa social, que por definición son cooperativas sin ánimo de lucro. Es difícil pensar en términos de ley estatal, en cooperativas sin ánimo de lucro que no sean cooperativas de iniciativa social, ya que estas a su vez pueden ser de cualquier clase. De manera que, cualquier clase de cooperativa que persiga los fines de interés general señalados y no distribuya beneficio a sus socios cumpliendo con los requisitos y prohibiciones que establece la ley, será una cooperativa sin ánimo de lucro. Las leyes autonómicas contemplan distintos tipos de cooperativas sin ánimo de lucro, en la línea de la ley estatal, entre ellas se encuentran las cooperativas de interés social, de integración social, de iniciativa social o de inserción¹⁸.

Al no ser consideradas entidades sin fines lucrativos no sólo no disfrutan del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, para estas entidades y los posibles donantes o entidades colaboradoras, tampoco disfrutan de ningún incentivo al mecenazgo.

Por otra parte, la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas no exenta de problemas al hallarnos ante un régimen fiscal pensando para cooperativas cuyo objetivo es proporcionar beneficios económicos a los socios. Entre otros, se plantean los siguientes problemas: 1.º No aparecen incluidas entre las cooperativas especialmente protegidas, sólo lo serán si adoptan la forma de cooperativa de trabajo asociado o de consumidores y usuarios. 2.º Problemas relativos a la calificación

¹⁷ (Disposición Adicional Primera de la ley 27/1999 de cooperativas).

¹⁸ Sobre la tipología de las cooperativas que pueden ser calificadas según las leyes cooperativas, sin ánimo de lucro, véase (Montero Simó 2010, 164-171).

de rendimientos obtenidos. ¿Qué calificación reciben los donativos o las cantidades que la cooperativa sin ánimo de lucro reciba de empresas fruto de acuerdos de colaboración? Las plusvalías que se obtengan por la transmisión de elementos afectos al desarrollo del objeto social deberían ser calificadas como cooperativas en vez de extracooperativas.^{3.º} Las cantidades destinadas a fondos irrepartibles distintos del fondo de reserva obligatorio o el fondo de educación y promoción no son deducibles en base imponible e incluso las cantidades que se destinen al fondo de educación y promoción que superen el 30 % de los excedentes netos tampoco serán deducibles en base.

Sumando cambios experimentados por las leyes sustantivas a lo largo de estos años, encontramos la regulación de las denominadas microcooperativas en leyes como la de la Rioja y la de Castilla-La Mancha. Sólo se pueden considerar microcooperativas, cooperativas de trabajo asociado y de explotación comunitaria de la tierra¹⁹. El régimen fiscal especial de las cooperativas hace caso omiso a esta nueva calificación.

3.2. *Capital social y pasivo exigible*

El capital social de las sociedades cooperativas presenta importantes diferencias respecto al capital social de las sociedades mercantiles por multitud de motivos. Junto con el denominado capital estatutario, la cooperativa cuenta con un capital variable consecuencia de la entrada y salida de socios de la cooperativa, tal y como admite el principio de puerta abierta²⁰, las aportaciones a capital deben ser reembolsadas al socio en caso de baja, a no ser que, si la ley cooperativa aplicable se lo permite, se rehúse al derecho de reembolso, aspecto sobre el que hemos hablado anteriormente. A ello hay que unir que dichas aportaciones pueden devengar intereses para el socio, con independencia del derecho del socio al retorno cooperativo.

El socio también puede encontrar otros cauces para financiar a la cooperativa mediante aportaciones que no forman parte del capital social. Se trata de aportaciones incorporadas al pasivo exigible, de distinta naturaleza: cuotas de ingreso o periódicas de los socios, títulos partici-

¹⁹ Artículo 72.2 y 4 de la Ley de cooperativas de la Rioja y artículos 2.3, 10.2, 11.3 y disposición final 2.ª de la Ley de cooperativas de Castilla-La Mancha y la Ley 6/2008, de 25 de junio de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi.

²⁰ Sobre los caracteres de las aportaciones al capital social de las cooperativas y sus diferencias con el capital social de entidades mercantiles véase, entre otros (Pendón Meléndez 2013, 553) y (Fernández Guadaño 2006, 40-61).

pativos suscritos por socios o no socios, las participaciones especiales y los contratos de cuentas en participación.

Las leyes cooperativas contemplan los denominados títulos participativos; se trata de «instrumentos de financiación externa de las sociedades cooperativas que, a cambio de una aportación económica temporalmente predeterminada, no sólo proporcionan a sus titulares el derecho económico a obtener una remuneración en función de los resultados de la entidad, sino también ciertos derechos políticos como el de asistencia a la Asamblea General con voz pero sin voto»²¹.

Las participaciones especiales no están previstas en todas las leyes cooperativas. Se trata de deuda subordinada y en algún caso se prevé la posibilidad de que su vencimiento no tenga lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa emisora. El objeto de estas participaciones es paliar los inconvenientes derivados de la variabilidad del capital social consecuencia del ingreso y baja de los socios. La mayoría de las leyes prevén un plazo de vencimiento mínimo de 5 años desde su emisión, plazo que coincide con el máximo de permanencia exigible a los socios²². Las participaciones otorgan a su titular un derecho de reembolso y un derecho a obtener remuneración prefijada; junto a ello otorgan ciertos derechos políticos, como el de asistencia a la Asamblea General o el de información, sin que a diferencia de los títulos participativos, ello les resulte inherente. Las participaciones pueden ser suscritas por socios o terceros y en alguna ley cooperativa se exige que el 50% de las participaciones sean objeto de una oferta preferente de suscripción para socios y trabajadores asalariados.

Por una parte, las cooperativas cuentan con participaciones a capital social que no determinan la participación en beneficios y los retornos se distribuyen en función de la actividad económica del socio; por otra, existen participaciones que no forman parte del capital social y conceden a sus titulares (que no tienen que tener la condición de socios) derechos políticos y cuya retribución depende de los resultados positivos del ejercicio. Estas últimas se califican como pasivo exigible y los intereses satisfechos como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

²¹ (López Santana 2013, 631).

²² «...mediante la conjugación de ambas vías puede conseguirse robustecer la solvencia de la sociedad durante periodos temporales nada desdeñables e incluso, garantizar al menos en gran medida, la fijeza de u determinado importe en lo que se refiere a los fondos de los que puede disponer en cada momento la sociedad» (López Santana 2013, 637).

3.3. Operaciones con terceros ¿flexibilización en las normas sustantivas?

La Ley 20/1990 incluye entre las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida previstas en el artículo 13, la realización de operaciones cooperativizadas con terceros fuera de los casos permitidos por las leyes cooperativas. Se trata de un primer límite al que se suma un segundo: En ningún caso podrá la cooperativa un volumen de operaciones con terceros superior al 50% del total de las operaciones que realiza la cooperativa. La propia norma admite que, con carácter excepcional la cooperativa puede necesitar realizar operaciones con terceros más allá del mencionado 50% sin perder su condición de cooperativa protegida siempre que cuente con la autorización por escrito, del Delegado de Hacienda²³.

Desde el punto de vista de la tributación de los rendimientos de estas operaciones, no podemos olvidar que se trata de rendimientos extracooperativos que tributan al tipo general del impuesto. Según De Luis Esteban, «la Ley Fiscal considera tal posibilidad no como una situación normal cooperativa, tal y como parece presentarse en algunos casos por la doctrina, sino como excepción a un principio general que no altera de modo sustancial la esencia de la cooperativa, siempre que responda a una justificación objetiva generalizada a situaciones excepcionales previamente autorizadas»²⁴. No podemos olvidar que uno de los objetivos de la Ley 20/1990 era desenmascarar a las «falsas cooperativas» y otorgar beneficios fiscales exclusivamente a aquellas que cumplieran con el principio mutualista. De hecho, al regular las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida, en el artículo 13, se está configurando el modelo de cooperativa que va a ser protegido fiscalmente. Las operaciones con terceros parecen constituir para parte de la doctrina una amenaza al principio mutualista y para otra una actividad necesaria para el sostenimiento de la cooperativa.

Si comparamos las leyes sustantivas vigentes con las anteriores, es evidente que han incrementado los límites de las operaciones con terceros²⁵, lo que en nuestra opinión, responde al objetivo de flexibilización de las fuentes de financiación de las cooperativas.

²³ Artículo 14 de la Ley 20/1990.

²⁴ (De Luis Esteban 1996, 46).

²⁵ Véase a modo de ejemplo, un cuadro en el que se distinguen cada una de las clases de cooperativa y se comprueba cómo ha aumentado el límite de las operaciones con terceros comparando la Ley General de cooperativas de 1987 y la ley 27/1999, (Alguacil Mari 2010, 968).

En países europeos como Francia, Italia y Portugal el conocido principio de exclusividad se plasma en la legislación sustantiva de forma muy distinta. Mientras que en Francia el artículo 3 de la Ley 1947 se establece prácticamente la exclusividad en las

En nuestra opinión, la flexibilización del límite a las operaciones con terceros, por sí sola no cuestiona el principio mutualista, ni el tratamiento fiscal que debe otorgarse a las operaciones que la cooperativa realiza con socios. Cosa distinta es el tratamiento fiscal del resultado de estas operaciones, para cuya determinación debe tenerse en cuenta el destino de dichos rendimientos.

En el supuesto en que una cooperativa a la que se le aplique la ley estatal, opte por no contabilizar de forma separada los resultados extracooperativos de los cooperativos, al mantenerse el mismo porcentaje de dotación mínima a fondos obligatorios (artículo 57.4 Ley estatal) la distribución del beneficio económico al socio puede realizarse tanto por la vía del retorno como vía precio. Esta última circunstancia puede darse en aquellas comunidades autónomas en las que se admita el valor real de las operaciones que la cooperativa realiza con sus socios.

Si el socio se beneficia económicamente de forma directa, percibiendo retornos del resultado de operaciones con terceros. Dicho resultado debe gravarse al tipo general.

Aspectos como la limitación de operaciones con terceros, el obligatorio destino de los resultados de dichas operaciones a fondos irrepartibles y por lo tanto, la inaccesibilidad de los socios a dichos beneficios, así como la contabilización separada de los resultados como método garante de los anteriores presupuestos, constituyen aspectos esenciales de la cooperativa a los que obedece, sin lugar a dudas, el régimen fiscal vigente.

En las leyes cooperativas, la regulación de muchos de estos aspectos ha cambiado. No podemos hablar de un modelo de cooperativa uniforme en las distintas leyes cooperativas, ni tan siquiera podemos hablar de un solo modelo de cooperativa en cada una de ellas²⁶.

operaciones con socios, con algunas excepciones, en Italia y Portugal se debe operar básicamente con socios pero no se establece expresamente un límite concreto.

²⁶ Autores como (Alonso Rodrigo 1999: 293-309) (Alguacil Mari 2001: 915-986) (Vicent Chuliá 1998: 7-33) entre otros, advierten de la posible desmutualización o aproximación al modelo patrimonial de la sociedad cooperativa, con evidentes consecuencias en el tratamiento tributario de estas entidades. Según (Alonso Rodrigo 1999, 295-300), las normas cooperativas más recientes potencian y facilitan la posición competitiva de la cooperativa en el mercado, relegando a un segundo plano e incluso sacrificando en gran medida los principios cooperativos y los valores sociales que siempre caracterizaron a este modelo societario y se encuentran en el fundamento último de su nacimiento. La medidas adoptadas por la Ley estatal de cooperativas que favorecen la generación de lucro para la cooperativa y para sus socios son: a) posibilidad de repartir entre socios resultados obtenidos de operaciones con terceros; b) elevación del límite del interés de las aportaciones al capital; c) contabilización conjunta unida al incremento de la dotación a Fondos de reservas obligatorios; d) repartibilidad parcial del FRO; e) ampliación de las aplicaciones del FEP.

4. Reformas del régimen fiscal de las cooperativas en territorios forales vascos. El tipo mínimo de gravamen para las cooperativas

Los territorios forales vascos cuentan con sus propias normas sobre fiscalidad de las sociedades cooperativas²⁷ que se apartan del régimen previsto en la norma estatal. Las modificaciones experimentadas en las normas forales desde 1990 han sido de calado. A día de hoy, ofrecen un régimen fiscal más acorde con la regulación sustantiva. Pasamos a describir algunas de las peculiaridades.

- 1.º En la clasificación de las cooperativas especialmente protegidas, Incluyen las cooperativas de enseñanza.
- 2.º No admiten la deducibilidad de las cantidades destinadas a retribuir participaciones especiales que tengan la consideración de capital social, cuyos titulares no sean socios o asociados.
- 3.º Las cantidades que las cooperativas aporten a las instituciones de cooperación intercooperativa destinadas al saneamiento financiero o a la promoción y desarrollo de nuevas cooperativas o de nuevas actividades serán deducibles en la base imponible. Para ello es necesario que la Administración Tributaria expresa y previamente a la aportación haya reconocido tal carácter a la mencionada institución.
- 4.º No existe la diferenciación de resultados cooperativos y extra-cooperativos. Se aplica un tipo único reducido. Aunque existen dos bases imponibles, general y especial.
- 5.º Prevén un tipo reducido del 18% para las cooperativas microempresas y un tipo del 21% con carácter general.
- 6.º Respecto a los mecanismos para evitar la doble imposición de los retornos percibidos por cooperativas, prevén una exención cuando la cooperativa que los distribuye es cooperativa protegida y en el supuesto en que sea especialmente protegida la exención será tan sólo del 50% del importe del retorno²⁸.

²⁷ Norma foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas en Bizkaia, Norma foral 16/1997, de 19 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas en Álava y Norma foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Gipuzkoa.

²⁸ El artículo 24 apartado 1 de las tres normas forales sobre régimen fiscal de las cooperativas, se remite al artículo 33 apartado 1 y 2 de la Norma foral impuesto sobre Sociedades en los que se prevé una exención del 100% del dividendo de fuente interna o un 50% respectivamente. En este último caso, el contribuyente deberá incluir en la base imponible el 50 por 100 de su importe.

- 7.º Las cooperativas especialmente protegidas cuentan con una deducción del 50% de la cuota líquida, en vez de una bonificación sobre la cuota íntegra.
- 8.º Respecto a las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida, en lo relativo a las operaciones con terceros no socios, incluyen la realización de operaciones con terceros fuera de los casos permitidos por las leyes. No se establece un límite específico, a diferencia de Ley 20/1990, relativo al 50% del volumen total de las operaciones realizadas por la cooperativa.
- 9.º Los límites de participación en entidades no cooperativas son superiores a los de la Ley 20/1990, son del 25% el general y del 50% cuando se trate de entidades que ejerzan actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la cooperativa.
- 10.º A las cooperativas de utilidad social y de iniciativa pública se les aplican las normas forales de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. También se aplican los incentivos fiscales previstos en esa norma a los donativos o convenios de colaboración.

Junto a las diferencias señaladas, las normas forales han importado de la regulación del impuesto sobre sociedades prevén la existencia de una cuota efectiva y la consiguiente tributación mínima, tanto para las sociedades en régimen general²⁹ como para las sociedades cooperativas. Con ello se limita la aplicación de bonificaciones y deducciones en el ejercicio garantizando una cuota mínima. La cuota efectiva es igual a la base imponible por el tipo efectivo de gravamen.

Ello implica que, salvo por las deducciones de I+D+i, la aplicación de deducciones sobre la cuota no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea con carácter general, inferior a un tipo de gravamen «mínimo» que se aplica sobre la base imponible.

En las tres normas los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades, general y aplicable a micro y pequeñas empresas, son el 28% y el 24% respectivamente, siendo el tipo de tributación mínima general el 13%, el aplicable a pequeñas y microempresas el 11%, el de entidades parcialmente exentas el 9,75% y el de entidades de hidrocarburos el

²⁹ Artículo 59 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013, de 5 de diciembre, de Bizcaia. Artículo 59 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 37/2013, del 13 de diciembre, de Álava.

Artículo 59 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 2/2014, de 17 de enero, de Guipuzkoa.

16,25%. También prevén un tipo reducido de tributación mínima para el supuesto en que las empresas mantengan o incrementen su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al del ejercicio anterior igual al 11%, 9%, 7,75% y 14,25% en cada uno de los casos anteriores.

El alcance de esta nueva regla es limitado ya que no afecta a la eliminación de la doble imposición económica ni a los incentivos fiscales vinculados a la dotación de reservas indisponibles ya que ambos operan en la base imponible. Por otra parte, tampoco afecta a la deducción por I+D+i que se aplica después de la tributación mínima y puede absorber la totalidad de la cuota líquida.

Las deducciones que se pueden ver afectadas por la tributación mínima son la deducción por inversiones en activos no corrientes, la deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos de desarrollo sostenible, conservación y mejora del medioambiente y aprovechamiento de fuentes de energía, deducción por creación de empleo y deducción por producciones cinematográficas. Hay que tener en cuenta que estas deducciones cuentan con una limitación en cuota específica; no pueden superar el 45% de la cuota líquida, ello implica que en ningún caso el tipo nominal puede ser inferior a un 55% del mismo, por ejemplo el tipo del 28% aplicando el límite del 45% no podría ser inferior a un 15,4%. Si el tipo mínimo para sociedades que tributan al 28% es el 13%, éste solo operará cuando las mencionadas deducciones concurren con la deducción para evitar doble imposición internacional, lo que nos hace pensar en una eficacia limitada.

Las cooperativas también cuentan con tributación mínima. En términos generales, la tributación de las cooperativas en las normas forales de los territorios vascos, presentan diferencias importantes respecto a la Ley 20/1990. Entre otras, se prevé una base imponible general integrada por prácticamente todos los rendimientos, en la que se incluyen tanto rendimientos cooperativos como resultados extracooperativos. La otra base imponible, la denominada especial está constituida por rendimientos de capital mobiliario (artículo 13 bis).

Las cooperativas protegidas cuentan con dos tipos de gravamen reducidos aplicables a la base imponible general, el 20% y para las cooperativas microempresas el 18%, siendo la cuota efectiva en el primer caso es de un 9% y en el segundo de un 8%. Estos porcentajes se ven reducidos a un 7% y 6% respectivamente, si la cooperativa mantiene o incrementa su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al ejercicio anterior.

La aplicación de la tributación mínima, aunque ya hemos dicho que presenta un alcance limitado, tiene especial incidencia en las cooperativas especialmente protegidas que cuentan con una deducción en la

cuota igual al 50% de la cuota líquida. Hasta 2014 (se modifica la Norma Foral 2/1999), las cooperativas especialmente protegidas contaban con la bonificación en la cuota que ha sido sustituida por una deducción.

La deducción, a diferencia de lo que ocurre con la bonificación en la cuota prevista en la Ley 20/1990, se calcula sobre el importe de cuota líquida. La cuota efectiva no podrá ser inferior al 9% de la base imponible general. Teniendo en cuenta que las deducciones generales también aplicables a las cooperativas podrían minorar la cuota hasta dejarla en un 55%, y que esa cuota se reduciría en un 50% (por la mencionada deducción de las cooperativas especialmente protegidas) la cuota se podría reducir en ese caso hasta un 25,5%; ello implicaría que el tipo de gravamen efectivo sería un 5,1%. En el supuesto en que se aplicaran deducciones para evitar la doble imposición internacional todavía el tipo de gravamen efectivo sería aún más bajo.

5. Conclusiones y propuestas para una reforma

Es casi unánime en la doctrina la opinión de que el régimen fiscal de las cooperativas debe ser objeto de revisión. Como señala (Tejerizo López 2010: 69) «el régimen fiscal de las cooperativas ya no es tan favorable como pudo serlo en 1990, sobre todo porque la tributación de las sociedades en España se ha aligerado hasta equipararse casi a la de las sociedades. Más aun, en algunos extremos sería más beneficioso para ellas que se les aplicara el régimen general, sobre todo el de las empresas de reducida dimensión dentro de cuyos parámetros se encuentran la mayoría de ellas». La perdurabilidad de la Ley 20/1990 no significa que el texto mantenga hoy en día el mismo alcance que cuando entró en vigor; todo lo contrario los incentivos fiscales previstos han perdido con el paso del tiempo su eficacia inicial (Rodrigo Ruiz 2010: 15).

La reforma del régimen fiscal de las cooperativas puede plantearse bien como una adaptación de la ley vigente a los cambios operados en el régimen general del impuesto sobre sociedades en los términos que hemos planteado en epígrafes anteriores³⁰ o bien como una auténtica reforma que modifique los aspectos básicos del régimen actual.

³⁰ Hemos planteado la necesaria revisión del tipo de gravamen, la aplicabilidad de las reducciones por reserva de capitalización y de nivelación, la modificación de la aplicación de la norma de valoración de las operaciones de la cooperativa con sus socios, la reducción de las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida, la revisión de las actuales cooperativas especialmente protegidas y la aplicación del régimen especial para entidades sin fines lucrativos a las cooperativas sin ánimo de lucro.

Esa reforma debería asentarse en primer lugar, en el mandato de fomento del artículo 129.2 de la Constitución cuyo desarrollo cuenta con un claro límite: la prohibición de que el Estado español otorgue ayudas de Estado selectivas a las cooperativas³¹. El mandato de fomento no se traduce de forma necesaria en beneficios fiscales, de forma ineludible la norma tributaria debe reconocer las peculiaridades de la cooperativa frente a otras formas sociales y efectuar la consiguiente adaptación de la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, a estas entidades.

En segundo lugar, las cooperativas deberían disfrutar de los beneficios fiscales aplicables a entidades con las que compartan características y objetivos. Beneficios fiscales que no deben venir determinados por la forma jurídica sino por los objetivos constitucionales y comunitarios que se materialicen en estas y otras entidades.

En este sentido, consideramos que el régimen fiscal debe descansar en normas de ajuste que constituyan un suelo común a todas las cooperativas y en beneficios fiscales compartidos con otras entidades (de reducida dimensión o con las que compartan objetivos constitucionales, como es la creación de empleo, la participación de los trabajadores en los medios de producción, etc.).

Si atendemos al contexto europeo, el tratamiento fiscal otorgado en los distintos estados miembros no es homogéneo. Respecto a las normas de ajuste del Impuesto sobre Sociedades, que afectan al beneficio cooperativo, siguiendo a (Alguacil Mari 2001, 138-150) podemos agrupar las soluciones adoptadas por los distintos sistemas tributarios europeos, en cuatro grandes bloques: 1.º Aquellos regímenes que aplican a las cooperativas el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin tener en cuenta sus peculiaridades, como es el caso de Irlanda y Austria; 2.º Los que aplican el método de exención en la cooperativa de los resultados obtenidos con socios. La exención se combina, bien con un sistema de transparencia fiscal o de imputación de resultados

³¹ Según (Hinojosa Torralvo 2010: 88), «si las cooperativas consiguen alcanzar cotas de competitividad elevadas con otros operadores económicos, el estado actual de la Unión Europea no les permitirá otra cosa que plegarse a las consecuencias de competencia neutral. En un escenario de competencia neutral habría que replantearse las limitaciones inherentes a la esencia misma de los regímenes jurídico y económico propios de estas entidades, pues difícilmente lo que las regulan actualmente podrán dotarlas de la agilidad que se precisa para competir de hecho en igualdad de condiciones. Una alternativa razonable es la de dotar de una vez por todas a las entidades de economía social de un régimen que las distinga en lo que tienen de distinto y que sea lo suficiente claro y preciso —y aun comprometido— como para ser aceptado pacíficamente y no puesto continuamente en cuestión».

a los socios o bien, con la tributación por parte del socio del beneficio percibido vía dividendo. Se suele dar sólo para determinadas cooperativas, en países como Grecia, Alemania, Portugal, entre otros. 3.º Los que deducen el retorno de la base imponible de la cooperativa como ocurre en Italia y Gran Bretaña para las cooperativas que se acogen a la *Industrial and Provident Societies Act* y 4.º Los que conceden a los beneficios distribuidos, el tratamiento de dividendo y aplican a la cooperativa un tipo de gravamen más bajo, entre los que se encuentran España y Portugal.

Proponemos como elementos configuradores de una posible reforma³², entre otros, los siguientes:

- 1.º El régimen especial de las sociedades cooperativas debe descansar en normas de ajuste que reconozcan la necesaria adaptación del impuesto sobre sociedades a estas sociedades.
- 2.º Eliminación de la clasificación fiscal existente. Las normas de ajustes deberán aplicarse a toda cooperativa y los beneficios fiscales deberán aplicarse en función de las características que compartan con otras entidades de la economía social o sociedades mercantiles, pudiendo tratarse de características relativas al tamaño de la cooperativa o al papel que ésta juega en la consecución de objetivos constitucionales (creación de empleo, protección de los consumidores, fomento de los modelos empresariales de participación de los trabajadores en los medios de producción, necesaria capitalización etc.)³³.
- 3.º La norma fiscal sólo debe exigir aquellos requisitos que justifiquen la norma de ajuste aplicable o el beneficio fiscal concreto. Por ejemplo, para admitir la deducibilidad de las cantidades destinadas a fondos de reserva obligatorios, se debería exigir que la cooperativa cumpla con las dotaciones legales y además, que esos fondos sean irrepartibles. El incumplimiento de los requisitos no debe implicar la expulsión del régimen fiscal, tan sólo debe implicar la pérdida del derecho a aplicar la norma de ajuste.

³² Parte de las propuestas que se formulan se recogieron en un informe realizado por un grupo de trabajo de CEPES-España en 2008 al que pertenecía la autora de este artículo. Puede consultarse en <http://www.agro-alimentarias.coop/ficheros/doc/02727.pdf>

³³ Para (Pastor Del Pino 2012: 98) hace falta replantearse la justificación de un trato fiscal diferenciado en función, exclusivamente, del tipo o modelo social.

4.º No debe tributar en la cooperativa el beneficio que esta obtenga de las operaciones con socios y de las directamente relacionadas con éstas.

El régimen fiscal especial vigente descansa en la tributación a tipo reducido del rendimiento de operaciones cooperativizadas, fundamentalmente operaciones con socios, en la tributación del rendimiento de las operaciones con terceros al tipo general del impuesto y en el caso de las cooperativas especialmente protegidas de una bonificación en la cuota del 50%.

Es importante tener en cuenta, en primer lugar, que hay muchas cooperativas que son simplemente protegidas o incluso no protegidas fiscalmente y en segundo lugar, que en la bonificación actual del 50% de la cuota íntegra, aplicable sólo a las cooperativas especialmente protegidas, subyace la lógica de la no tributación de los resultados de operaciones con socios. Si observamos, la propia Ley 20/1990 establece que las operaciones con terceros no pueden superar en ningún caso el 50% del volumen total del operaciones, lo que en cierto modo, nos está indicando que un 50% de la cuota íntegra, que como mínimo procederá de operaciones con socios, no va a tributar. Es cierto que se permite compensar la cuota íntegra cooperativa con la cuota íntegra extracooperativa, en el caso en que alguna sea negativa, pero esta compensación, no modifica la conclusión anterior. Lo que implica para la cooperativa es un diferimiento de impuesto vía anticipación de compensación con cuotas positivas de ejercicios posteriores.

El retorno cooperativo, en la parte en que no proceda de operaciones con terceros, debe ser gasto deducible. Creemos que esta medida debe constituir el centro de la fiscalidad de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades³⁴.

El retorno distribuido, como ocurre en Italia, se concibe como devolución de parte del precio de los bienes o servicios adqui-

³⁴ (Rodrigo Ruiz 2010, 21) propone «declarar exentos en el impuesto sobre sociedades a los retornos cooperativos y un tipo de gravamen reducido, por cuanto la Comisión Europea parece reconocer que estas percepciones, en razón de su carácter mutua, pueden limitar su tributación a la que corresponda en la imposición personal de los socios perceptores (donde en ningún caso deberían gravarse los retornos no distribuidos imputables a los socios)». Considera que de «esta manera se tendrían en cuenta de un lado, por vía de exención, los rasgos específicos inherentes a la mutualidad, mientras el tipo de gravamen reducido compensaría por otro, la carga patrimonial añadida que la irrepertibilidad de los fondos conlleva, a la par que permitiría introducir también, superrando la mera compensación, una medida de auténtico fomento».

- ridos por el socio o una mayor remuneración de las aportaciones realizadas por éste³⁵, por lo que debería tributar en el IRPF del socio como renta de idéntica naturaleza a la recibida por las operaciones que el socio realiza con la sociedad.
- 5.º Consecuencia de lo anterior es la eliminación del doble tipo de gravamen y de la consiguiente fragmentación de la base imponible. La cooperativa debería tributar al tipo general del 25% o al 15% aplicable a las sociedades de nueva creación, en su caso.
 - 6.º Respecto a la deducción de las cantidades destinadas al Fondo de Educación y Promoción deberían seguir constituyendo gasto deducible y ampliarse la reducción en base imponible al 100% de las cantidades destinadas al Fondo de reserva obligatorio siempre que este sea irrepartible o en la proporción en que lo sea.
 - 7.º Las operaciones que la cooperativa realice con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales se valorarán según el precio que efectivamente se haya pagado. La norma fiscal no debería permitir la no tributación de los beneficios de las operaciones con terceros, que se podría producir al traspasar el beneficio de dichas operaciones vendiendo a los socios por debajo del coste o comprándole a éstos con pérdidas

Consideramos que, si bien se debe admitir el precio efectivo por el que la operación se haya realizado, éste debe limitarse en dos sentidos. Cuando la cooperativa preste un servicio o suministre bienes al socio, el precio no podrá ser inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En el caso en que la cooperativa sea la que pague el bien o servicio recibido, el precio no podrá ser superior a los precios de venta obtenidos menos los gastos directos e indirectos para la gestión de la cooperativa. En nuestra opinión, es la ley cooperativa aplicable y las normas contables las que deben determinar si la cooperativa tiene o no que valorar estas operaciones a valor de mercado.

³⁵ Sobre el régimen fiscal de los retornos en Italia, véase (Maurizio Messina 2010, 119-134).

6. Bibliografía

- ALGUACIL MARI, Pilar. 2014. «El tratamiento en el impuesto sobre sociedades del fondo de educación y promoción de las cooperativas», *Quincena Fiscal*, n.º 12: 21-41.
- ALGUACIL MARI, Pilar. 2003. «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europea de ayudas de Estado *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, n.º 14: 131.
- ALGUACIL MARI, Pilar. 2001. «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley estatal 27/1999», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 262: 915-986.
- ALONSO RODRIGO, Eva. 1999. «Reflexiones sobre las posibles implicaciones fiscales de la nueva legislación cooperativa», *Boletín Asociación Internacional de Derecho cooperativo*, vol. I, núm.32: 293-309.
- ARANA LANDÍN, Sofía. 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.
- ARANA LANDÍN, Sofía. 2010. «La nueva regulación sobre operaciones vinculadas y su incidencia en las cooperativas», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69: 135-159.
- BAHÍA ALMANSA, Belén. 2012. «El régimen fiscal especial de las cooperativas y su compatibilidad con la normativa sobre ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista jurídica* n.º 23: 151-180.
- DE LUIS ESTEBAN, José Manuel. 1996. «El impuesto sobre sociedades y la fiscalidad de las cooperativas: Reforma y continuidad», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º23: 33-46.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. 1989. «Delimitación conceptual en el ámbito tributario de los retornos cooperativos», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 61: 51-66.
- FERNÁNDEZ GUADAÑO, Josefina. 2006. «Diferentes consideraciones entorno al capital social de las sociedades cooperativas», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 88:40-61.
- HERRERO BLASCO, Aurelio. 2015. «El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 84: 279-300.
- HINOJOSA TORRALVO, Juan José. 2010. «Fiscalidad y financiación de las cooperativas ¿A qué juega la Unión Europea? *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69: 73-90.
- LÓPEZ SANTANA, Nieves. 2013. «Régimen económico», *Tratado de Derecho de cooperativas*, Tomo I, 624-642, Valencia: Tirant Lo Blanch.
- MAURIZIO MESSINA, Sebastiano. 2010. «Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69: 119-134.
- MONTERO SIMÓ, Marta. 2010. «La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69: 161-190.

- MONTERO SIMÓ, Marta. 2007. «Régimen fiscal de las sociedades cooperativas. Cuestiones en revisión». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 135: 627-684.
- MONTERO SIMÓ, Marta. 2005, *Análisis jurídico-tributario de la sociedad cooperativa*, Bilbao: Desclee De Brouwer.
- MORILLAS JARILLO, M.ª José. 2013, «Concepto y clases de cooperativas», *Tratado de Derecho de Cooperativas*, tomo I, Tirant Lo Blanch, p. 135-139.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel y Jiménez Escobar, Julio. 2014. «La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 81: 61-93.
- PASTOR DEL PINO, Carmen. 2012. «Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos», *CIRIEC-España, Revista jurídica* n.º 23: 97-120.
- PENDÓN MELÉNDEZ, Miguel Angel. 2013. «Régimen económico», *Tratado de Derecho de cooperativas*, Tomo I, 553-560. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- POLO GARRIDO, Fernando y Sarasa Cortina, Cristina. 2013. «Las operaciones vinculadas y las operaciones cooperativizadas bajo normas internacionales de información financiera, reflexiones para el marco contable español», *CIRIEC-España, Revista de Economía Social, Pública y Cooperativa*, n.º 77: 87-107.
- RODRIGO RUIZ, 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: 9-26.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. 2010. «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, núm. 69: 53-71.
- VICENT CHULIÁ, Francisco. 1998. «Mercado, principios cooperativos y reforma de la legislación cooperativa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y cooperativa*, núm.29: 7-33.
- Informe realizado por un grupo de trabajo de CEPES-España. 2008. Consultado en mayo de 2016. <http://www.agro-alimentarias.coop/ficheros/doc/02727.pdf>
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y social europeo y al Comité de las regiones sobre el fomento de las cooperativas en Europa. Bruselas, 23.2.2004, COM (2004) 18 final. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A52004DC0018>

El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea¹

Cooperative taxation and European Union Law

Marina Aguilar Rubio²
Universidad de Almería (España)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp49-71>

Recibido: 10.06.2016
Aceptado: 30.09.2016

Sumario: I. Introducción. II. La justificación de los beneficios fiscales al cooperativismo en reconocimiento a las limitaciones de su régimen jurídico y económico y a su función social. III. La revisión de los beneficios fiscales aplicables a las cooperativas en virtud del régimen de ayudas de Estado de la Unión Europea. IV. Las bases para un cambio de tendencia: la sentencia del TJUE en el caso de las cooperativas italianas y la resolución del caso español. V. Notas conclusivas. VI. Bibliografía.

Summary: I. Introduction. II. The justification of tax benefits to cooperatives in recognition of the limitations of their legal and economic system and its social function. III. The review of tax benefits applicable to cooperatives under state aid scheme of the European Union. IV. The basis for a turnaround: the ECJ ruling in the case of Italian cooperatives and resolution of the Spanish case. V. Concluding remarks. VI. Bibliography.

Resumen: El régimen jurídico y económico de las cooperativas presenta una serie de limitaciones que, en gran medida, derivan del respeto a los principios cooperativos y de concepciones restrictivas del concepto de cooperativa y de cooperativismo. En atención a sus particularidades, las legislaciones de algunos Estados miembros de la Unión Europea contienen una fiscalidad de todas o algunas cooperativas que toma en consideración esta realidad. Esto ha generado algunas controversias con la interpretación del Derecho de la Unión Europea realizada por algunas Instituciones.

El estudio realiza un recorrido sobre las actuaciones de las Instituciones de la Unión Europea en relación con las medidas fiscales específicas de las coope-

¹ Estudio realizado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio de Economía y Competitividad: «Integración cooperativa y reestructuraciones socialmente responsables. Mecanismo de creación e empleo e incremento de productividad empresarial» (DER2013-48864-C2-1-P).

² Profesora Contratada Doctora (acreditada a Titular de Universidad) de Derecho Financiero y Tributario. Correo electrónico: magui@ual.es

rativas con objeto de enmarcar correctamente la situación jurídica actual de estas sociedades y valorar la necesidad de reforma de su régimen legal y, en su caso, los términos de la misma.

Palabras clave: Tributación, Cooperativas, Unión Europea, Reforma legal.

Abstract: The cooperative legal and economic system has a number of limitations that, largely, derive from respect to cooperative principles and restrictive conceptions of cooperative and cooperativism concepts. In view of their particularities, the laws of some Member States of the European Union contain a taxation of all or some cooperatives which takes into account this reality. This has generated some controversy with the interpretation of European Union law by some Institutions.

The study addresses the position of the Institutions of the European Union regarding the specific tax measures applicable to cooperatives in order to properly frame the current status of these societies and consider the need to reform its legal system and, where appropriate, the terms of it.

Key words: Taxation, Cooperatives, European Union, Legal Reform.

I. Introducción

El régimen jurídico y económico de las cooperativas presenta una serie de limitaciones que, en gran medida, derivan del respeto a los principios cooperativos y de concepciones restrictivas del concepto de cooperativa y de cooperativismo³. Sobre el sector cooperativo pesan además determinadas cargas fiscales y parafiscales que suponen una evidente rémora para sus sociedades que, en muchas ocasiones, no resulta compensada por el trato fiscal especial, pero cada vez menos privilegiado, del que disfrutaban.

España no es el único país que regula un régimen fiscal específico para las cooperativas. Las legislaciones de algunos Estados miembros de la Unión Europea contienen una fiscalidad de todas o algunas cooperativas más favorable que la de las sociedades de capital. La posibilidad de establecer un régimen fiscal *privilegiado* se ha asociado tradicionalmente a la naturaleza singular del capital y de los beneficios cooperativos. Pero no sólo su especialidad, derivada del diferente régimen económico, político y social de las cooperativas respecto al del resto de las sociedades de nuestro ordenamiento, justifica la necesidad de un tratamiento diferenciado para este tipo de sociedades. Éste responde también al mandato constitucional a los poderes públicos de fomentar mediante una legislación adecuada las sociedades cooperativas y, como no, a su función social, en particular, en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuada formación de los mismos a través de las correspondientes dotaciones de fondos realizadas con esta finalidad. Dicho de otro modo, «ya que buena parte del patrimonio social obtenido con el esfuerzo particular de sus miembros termina revertiendo a la comunidad, parece lógico que las cooperativas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas destinando un menor porcentaje de sus beneficios regulares o periódicos al pago de impuestos» (Rodrigo Ruiz 2010, 12-13).

Estas consideraciones llevaron a la promulgación de normas fiscales especiales, que se materializaron, primero, en el Estatuto Fiscal de las Cooperativas, aprobado por Decreto 888/1969, de 9 de mayo en la etapa preconstitucional y, después, en la vigente Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas (junto a las leyes forales sobre la materia: Ley Foral 9/1994, de Régimen Fiscal de las Cooperativas Navarras; Ley Foral 2/1997, de Régimen Fiscal de las

³ Para profundizar en esta cuestión, Marina Aguilar Rubio, Los principios cooperativos en la legislación tributaria (*CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 27, 2015) *passim*.

Cooperativas del territorio histórico de Guipúzcoa; Ley Foral 9/1997, de Régimen Fiscal de las Cooperativas del territorio histórico de Vizcaya y Ley Foral 16/1997, de Régimen Fiscal de las Cooperativas del territorio histórico de Álava).

Esta Ley, como su propia exposición de motivos indica, contiene dos tipos esenciales de normas que explican el verdadero tratamiento fiscal de estas sociedades: por una parte, existen normas incentivadoras que establecen beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas «protegidas» y «especialmente protegidas» (arts. 33 y ss.); y por otra parte, hay normas técnicas o de ajuste que adaptan las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas y que se engloban bajo la rúbrica de «Reglas especiales aplicables al Impuesto sobre Sociedades» (arts. 15 y ss.)

El régimen ha recibido duras críticas desde el principio, pues el disfrute de los regímenes de protección fiscal y, sobre todo, de especial protección fiscal, está sometido a unas exigencias tan duras que las más de las veces resultan paradójicamente desincentivadoras de la toma de iniciativas empresariales, sociales o laborales (Rodrigo Ruiz 2010, 11; Hinojosa Torralvo 2010, 75-76). Ello ha llevado a algún sector de doctrina muy autorizado a plantear, desde hace ya muchos años, la necesidad de un cambio profundo en el mencionado régimen fiscal (Alguacil Marí, 2003, *passim*).

En España, la protección fiscal que reciben las cooperativas se anuda directamente con el elemento mutual inherente a dichas entidades.

Por un lado, el art. 13 Ley 20/1990 impone como requisito para mantener la condición de cooperativa fiscalmente protegida no superar el 50% del volumen total de operaciones de la cooperativa en operaciones con terceros no socios.

Por otro lado, solo los resultados denominados cooperativos —los provenientes de la actividad cooperativa o cooperativizada— tienen establecido un tipo de gravamen bonificado en el Impuesto sobre Sociedades, que es donde se concentra el grueso de las bonificaciones más relevantes. Ello implica al menos dos consecuencias: una, que los resultados extracooperativos tributarán al tipo de gravamen general establecido en cada momento en el Impuesto sobre Sociedades (25% desde el presente ejercicio) y ello a pesar de que se destinen por imperativo legal a dotar los fondos irrepantibles de las cooperativas —Fondo de Reserva Obligatoria (FRO) y Fondo de Educación y Promoción (FEP)— por lo que soportan una carga económica añadida derivada de las restricciones en el poder de disposición que la irrepantibilidad de dichos fondos comporta; y otra, que la base imponible del Impuesto sobre So-

ciudades se desdobra para las cooperativas en dos clases de resultados —los cooperativos y los extracooperativos— sometidos a tipos de gravamen distintos —20% y 25% respectivamente—, lo que conduce a un régimen aplicable caracterizado por su alta complejidad y por las diferencias que guarda respecto a la regulación general.

Y por último, las cooperativas especialmente protegidas, las únicas que disfrutaban de una bonificación sustancial del 50% en la cuota íntegra, deben cumplir con unas rigurosas exigencias de carácter mutual en el desarrollo de su actividad.

Pero es que, además, buena parte de los incentivos fiscales regulados en la Ley 20/1990 ha perdido el alcance y los efectos que tenía inicialmente. Así, la extensión de la exención por operaciones societarias a múltiples y nuevos supuestos en virtud de otras normas fiscales o la exoneración tributaria generalizada en el Impuesto sobre Actividades Económicas —que solo excluye a personas jurídicas con un volumen de negocio superior a un millón de euros—, relativizan en gran medida el alcance de los incentivos recogidos en la citada Ley. A mayor abundamiento, la rebaja generalizada que los tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades que se produjo a partir del ejercicio 2008 (del 35% al 30%) y que no se ha extendido a las cooperativas, cuyo tipo reducido de gravamen se ha mantenido, supone la restricción más significativa desde un punto de vista comparativo. Tal es su alcance, que muchas cooperativas se inclinan por no aplicar el régimen fiscal de las cooperativas, por considerarlo perjudicial, y cumplen sus obligaciones tributarias por este impuesto con arreglo al régimen general, mediante la simple argucia de no realizar contabilidad separada de las operaciones con terceros no socios, lo que se considera causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (LCOOP). Esto es, tributan en el Impuesto sobre Sociedades en pie de igualdad con el resto de entidades no cooperativas en cuanto a las denominadas normas de incentivo, aunque observando, en todo caso, las normas técnicas o de ajuste fijadas en la Ley 20/1990.

Hace ya algún tiempo que desde el sector se demandan sociedades simples, flexibles, competitivas y modernas que ofrezcan suficientes garantías en el tráfico mercantil, como requisitos imprescindibles para la pervivencia y viabilidad económica de las cooperativas. Pero ello debe combinarse con el debido respeto a los principios cooperativos, lo que obviamente hace que la tarea no sea fácil (Vargas Vasserot 2009, 61-63). Algunos legisladores autonómicos, que se han atrevido a abordar la cuestión, han llevado a cabo una profunda adaptación del modelo cooperativo a los nuevos tiempos, aun a sabiendas de que ello com-

porta la exclusión del régimen fiscal aplicable a las cooperativas. Este ejemplo, como algunos otros que iremos destacando, pone de manifiesto que el ejercicio de las competencias normativas autonómicas está desviando el régimen jurídico de las cooperativas del que existía en los años noventa del pasado siglo y ello tendría que tener reflejo en el régimen fiscal correspondiente.

Por si las críticas desde el propio sector no fueran suficientes, las Instituciones de la Unión Europea han desarrollado diversas actuaciones contra ciertas medidas fiscales de protección a las cooperativas adoptadas por algunos de sus Estados miembros, entre los que se encuentra España, por entender que podrían constituir ayudas de Estado prohibidas por el art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Estas actuaciones, que en principio se abrieron frente a aspectos tributarios particulares y específicos que afectaban a las cooperativas, pasaron a adquirir tintes más preocupantes, pues amenazaron con cuestionar la globalidad del régimen fiscal especial que tienen las cooperativas de algunos Estados de la Unión Europea. De las diferentes Decisiones y Sentencias de la Unión Europea que se han dictado nos ocupamos en este trabajo para conocer la diversidad de criterios que en dicho ámbito han ido desplegando las Instituciones.

II. La justificación de los beneficios fiscales al cooperativismo en reconocimiento a las limitaciones de su régimen jurídico y económico y a su función social

Las Instituciones de la Unión Europea han reconocido reiteradamente en varios de sus textos el papel que desarrollan las cooperativas dentro del tejido social y productivo y también las limitaciones de su modelo jurídico. Por ejemplo, en el documento *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, de 7 de diciembre de 2001, la Comisión entendió que existían diferencias significativas entre las sociedades cooperativas y las sociedades típicamente capitalistas. Estas diferencias encontraron cabida y amparo en el Reglamento (CE) 1435/2003, Consejo, de 18 de agosto de 2003, del Estatuto de la sociedad cooperativa europea, hasta el punto que en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el fomento de las cooperativas en Europa, de 23 de febrero de 2004, la propia Comisión entendió que tales diferencias podrían justificar un tratamiento fiscal específico, siempre y cuando, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas, se respetase el principio según el cual cualquier protección o bene-

ficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula societaria y no debe ser, en ningún caso, una fuente de competencia desleal. Asimismo, en el *Dictamen sobre distintos tipos de empresa*, aprobado por el Consejo Económico y Social Europeo el 1 de diciembre de 2009, se aboga por la introducción de medidas fiscales sectoriales que compensen a estas empresas sobre la base de su utilidad pública comprobada o de su contribución constatada al desarrollo regional (apartado 4.5.1.)

No obstante lo anterior, la posibilidad de aplicar un régimen fiscal específico y diferenciado para las cooperativas en la Unión Europea se encuentra sometido a grandes inconvenientes. Ello es así porque la Comisión empezó a enfocar la cuestión de su régimen fiscal desde la perspectiva de su compatibilidad con las ayudas de Estado prohibidas por el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) —ahora, como hemos visto, art. 107 TFUE— y sus trabajos hasta la fecha han apuntado hacia la aplicación de una concepción muy amplia del carácter selectivo de las medidas, que podría perjudicar seriamente las expectativas (inicialmente creadas) sobre la compatibilidad de ciertos regímenes fiscales especiales y el Derecho de la Unión Europea.

El régimen fiscal de las cooperativas en España comenzó a cuestionarse ante la Unión Europea en el año 2000, a raíz de la denuncia presentada por las asociaciones de empresarios de estaciones de servicio de Madrid y de Cataluña contra algunas medidas introducidas por el Real Decreto Ley 10/2000, de 6 de octubre; en particular, este Real Decreto Ley eliminó la prohibición hasta entonces establecida de distribuir gasóleo B a terceros no socios por parte de las cooperativas agrarias.

En un primer momento, la Comisión, en la Decisión 2003/293/CE, relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes, de 11 de diciembre de 2002 (a la que nos referiremos también como decisión inicial), asoció los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas españolas con la naturaleza y la economía del sistema, dado que los retornos cooperativos soportaban una carga fiscal mayor que la de los dividendos de las sociedades mercantiles como consecuencia, por un lado, de las dotaciones obligatorias al FRO y al FEP y, por otro, del deficiente modelo de corrección de la doble imposición entre sociedad cooperativa y socio. Esta posición se correspondía con la postura mantenida en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación del régimen de ayudas de Estado a las medidas de fiscalidad directa de las empresas (DOCE C 384, 10 de diciembre de 1998), que había establecido que estas ven-

tajas constituían un beneficio excepcional al régimen general excluido del artículo 87 TCE (Hinojosa Torralvo, 2010, 81).

La Decisión de 11 de diciembre de 2002 fue recurrida, por lo que inició el procedimiento T-146/03, que concluyó mediante Sentencia dictada por el Tribunal de Primera Instancia (TPI) el 12 de diciembre de 2006, por la que anuló el artículo 1 de la Decisión en la medida en que declaró que las modificaciones del Real Decreto Ley 10/2000 no constituían una ayuda de Estado conforme al artículo 87.1 TCE.

De la resolución cabe destacar: en primer lugar, que no rechazó el régimen fiscal español aplicable a las cooperativas —obviamente, puesto que no era eso lo que se cuestionaba en el asunto, al menos de modo directo—; y en segundo lugar, que la causa de la anulación de la disposición de la Comisión, en la que se afirma que la medidas fiscales más beneficiosas de las cooperativas en el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles no tenían carácter selectivo a efectos de su caracterización como ayuda de Estado, es la falta de razonamiento suficientemente, por lo que su motivación fue puramente formalista (Hinojosa Torralvo, 2010, 81).

En consecuencia, hubiera bastado una justificación del carácter no selectivo de estas medidas fiscales a los efectos de no ser caracterizadas como ayudas de Estado, pero las cosas no discurrieron de este modo. El Proyecto de Decisión, fechado el 14 de abril de 2008, no resultó nada halagüeño para los intereses de las cooperativas y menos aún lo ha sido la definitiva Decisión de 15 de diciembre de 2009, que supone un radical viraje de la posición que la Comisión mantuvo en su Decisión inicial sobre el asunto en la que avaló y consideró plenamente acorde al Derecho de la Unión Europea la norma cuestionada. Por tanto, tomaremos esta Decisión como punto de partida de una nueva etapa en cuanto a la posición de la Comisión frente al régimen fiscal especial de las cooperativas.

III. La revisión de los beneficios fiscales aplicables a las cooperativas en virtud del régimen de ayudas de Estado de la Unión Europea

Como vemos, hasta no hace mucho tiempo el grado de tranquilidad en el sector de las cooperativas era elevado. Por todos es sabido que la existencia de regímenes fiscales preferentes para las cooperativas no era una novedad en Europa y, sin embargo, la Unión Europea no se había preocupado mucho, diríamos que casi nada, de examinarlos a la

luz del régimen comunitario de ayudas de Estado, por lo que en muchos casos este examen versará sobre «ayudas existentes», y, por ello se van a encontrar con que los Estados miembros opondrán el principio de confianza legítima, si lo que pretendiera finalmente la Comisión, aunque ahora no lo parece, es que las cooperativas beneficiarias de las ayudas devolvieran las ya disfrutadas (Merino Jara 2009, 122).

El Borrador de Decisión de 14 abril de 2008 supuso, fuera de toda duda, un cambio de tendencia por cuanto en él se puso de manifiesto. La Comisión afirmó en este documento que la ampliación de las operaciones de las cooperativas con terceros sin perder los beneficios fiscales era una ayuda de Estado de carácter fiscal porque suponía necesariamente una pérdida de ingresos fiscales para el Estado correlativa con una menor tributación de las beneficiadas, que obtendrían así una ventaja impositiva. Continuó diciendo que esta ayuda fiscal afectaba a la competencia dentro de la Unión, porque las cooperativas agrarias realizan una actividad económica que consiste, en gran parte, en intercambios entre operadores económicos de los Estados miembros. Ello llevó a considerar, siempre de acuerdo con la Comisión, que las ayudas en cuestión tenían carácter selectivo, porque en relación a los impuestos propios de su régimen fiscal (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Bienes Inmuebles) la situación jurídica de las cooperativas no difería sustancialmente del resto de sociedades sujetas al régimen general, de modo que el beneficio era específico de las cooperativas por exclusión del resto de entidades.

Tocaba entonces analizar su posible justificación al amparo del art. 87.3 TCE. A este respecto, la Comisión llegó a la conclusión de que no podía justificarse que la medida estuviera motivada por las distorsiones del mercado producidas por la subida de los carburantes, esto es, que los apartados a) y b) del artículo 87.3 TCE no resultaban aplicables a este caso. Por otro lado, no cabía plantearse su justificación por los motivos de la letra d) y de la letra e) que ni siquiera habían sido contemplados⁴, por lo que solo quedaba su justificación al amparo de la letra c) —«las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas

⁴ Art. 87.3 TCE. Podrán considerarse compatibles con el mercado común:

- a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;
- b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;

actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común»—. Entendió la Comisión que este precepto podría aplicarse en la medida en que las cooperativas cumplen los objetivos de política agrícola común del art. 33 del Tratado y, por tanto, contribuyen al interés general, pero para ello necesitan ser proporcionadas, en el sentido recogido en la Comunicación sobre el fomento de las cooperativas, de 23 de febrero de 2004. Es decir, que sólo las medidas que se enmarcaban en el carácter mutualista estaban justificadas, mientras que las que afectaban a operaciones realizadas con no socios solamente resultarían compatibles con el Tratado si tenían un impacto inapreciable sobre la competencia y esto se produciría, según la propia Comisión, cuando las cooperativas cumplieran las condiciones necesarias para ser consideradas como pequeñas o medianas empresas.

La Decisión definitiva, recaída el 15 de diciembre de 2009 (2010/473/UE) no sólo ha mantenido el carácter selectivo del régimen fiscal de las cooperativas españolas sino que ha ido más allá. La Comisión ha entendido que:

Por una parte, las medidas de favor se van a entender justificadas o no en virtud del criterio del «mutualismo puro». Esto es, sólo serán aceptables dichas medidas favorables respecto de las actividades de las cooperativas con sus propios socios, mientras que en las operaciones no mutualistas, la cooperativa actúa como las otras empresas y, por tanto, no merece trato alguno de favor en la imposición sobre sociedades.

Por otra parte, el régimen es una ayuda de Estado y además ilegal, por no haberse comunicado su elaboración a la Comisión, lo que obliga a su devolución. En este sentido, la recuperación de la ayuda tendría por objeto las ventajas fiscales concedidas por la parte de las actividades extracooperativas de las cooperativas que venden gasóleo B rebasando el límite del 50%, sin constituir una entidad jurídica distinta. Las ayudas deberían recuperarse de inmediato, a excepción de las ayudas concedidas a proyectos específicos que cumplieran todas las condi-

-
- c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;
 - d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común;
 - e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión.

ciones establecidas en el Reglamento *de minimis* en el momento en que se concedieron, según nota de la propia Comisión.

Al margen de los excesos en que incurre la Decisión mencionada, que analizaremos seguidamente al hilo del recurso interpuesto contra la misma, parece conveniente reparar en el instrumento jurídico que utiliza la Comisión Europea —las normas que prohíben las ayudas de Estado— a fin de enjuiciar el régimen fiscal de las cooperativas establecido en algunos de los Estados miembros. Resulta reprobable la utilización de ésta una vía indirecta para lograr la armonización fiscal en la imposición directa y, en particular, de eliminar bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que supone reconocer de manera implícita el fracaso de las vías específicamente dirigidas a tal fin (Rodrigo Ruiz 2010, 18).

La decisión fue recurrida con fecha 4 de abril de 2010 por Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES-España) y por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España (CCAE) ante el Tribunal General, lo que ha dado lugar a la causa T-156/10. El recurso se fundamenta en cuatro motivos principales:

- 1.º La violación del derecho de las partes interesadas en el procedimiento a ser oídas, al haber adoptado la Comisión la Decisión impugnada, que presenta conclusiones diametralmente distintas a las contenidas en la Decisión inicial, sin haber reabierto el procedimiento formal ni dado a las partes interesadas ocasión de presentar sus observaciones.
- 2.º La infracción de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima de las partes interesadas, al apartarse la Comisión del mandato de la Sentencia dictada en el asunto T-146/03, que sancionaba únicamente la ausencia de motivación suficiente en ciertos aspectos de la Decisión inicial y, en lugar de corregir dichos extremos, procede a revisar elementos de su Decisión Inicial no cuestionados por el juzgador
- 3.º La incorrección de la consideración de la calificación de la medida como ayuda de Estado, en la medida en que se entiende que no basta afirmar que, por tener una fiscalidad diferente a las sociedades, las cooperativas agrarias que no siguen un modelo cooperativo mutualista puro disfrutaban de una «ventaja», ignorando con ello que cooperativas y sociedades de capital no se encuentran en una situación ni fáctica ni jurídica similar. Y junto a esto, la consideración de que, incluso aceptando esta comparación, el régimen fiscal de las cooperativas no suponía una ventaja, sino diferencias justificadas por la economía y naturaleza del sistema fiscal español, como la propia Comisión

había reconocido en la Decisión Inicial, no cuestionada en este punto por la sentencia de 12 de diciembre de 2006.

- 4.º La insuficiente motivación y lo errado del análisis de la medida, a la luz de lo dispuesto en el artículo 107.3.c) TFUE (como sabemos, equivalente al art. 87.3.c) TCE), por lo que dicha medida hubiera debido declararse compatible.

Dejando a un lado estos fundamentos en los que se basa el recurso, no es de extrañar que se haya puesto de manifiesto la gran batería de razones que avalan una frontal oposición a la decisión, entre ellas su carácter incongruente, en sentido procesal y procedimental (porque no responde a las exigencias planteadas por la sentencia del TPI de la que trae causa) y la inseguridad jurídica en la que se ha producido; también el rechazo al criterio del mutualismo puro (que choca frontalmente con la realidad actual del modelo cooperativo y no está basado en ninguna norma europea, ni siquiera de *soft law*); y el desconocimiento que supone de la realidad cooperativa española (Hinojosa Torralvo 2010 83; Arana Landín 2010, 140).

Resulta imposible no destacar que no se pone en cuestión la avenencia del régimen fiscal de las cooperativas con el Tratado cuando se aplica a operaciones cooperativizadas. Desde esta perspectiva, no debería suscitar ningún problema el encaje de un régimen fiscal de este tenor con la normativa europea, cuando se reconoce por la propia Comisión que los criterios de orden mutua pueden respaldar un trato tributario diferenciado. Ahora bien, la justificación de este trato diferenciado y más favorable se sustenta también en otros argumentos igualmente poderosos y que no podemos obviar.

IV. Las bases para un cambio de tendencia: la sentencia del TJUE en el caso de las cooperativas italianas y la *resolución del caso español*

El día 8 de septiembre de 2011 recayó al fin Sentencia del TJUE en las tres causas acumuladas (C-78/08 a C-80/08) que se han seguido a instancias de la *Corte di Cassazione* italiana, que cuestionó ante el órgano europeo si la regulación italiana de beneficios tributarios para las cooperativas, vigente hasta 2004, constituía una ayuda de Estado ilegítima que obligara a su devolución y si la utilización de la forma jurídica societaria de cooperativa constituía un abuso de derecho.

La sentencia nos ilustra acerca del marco jurídico nacional puesto en cuestión. Las cooperativas italianas se consideran sociedades de capital y están sujetas a una imposición sobre la renta estatal y a otra lo-

cal. La imposición general sobre las sociedades de capital en Italia se basaba en el llamado principio de imposición única, según el cual los beneficios de la sociedad se gravaban en el impuesto de ésta (IRPEG) a tipos proporcionales así como a un impuesto local sobre la renta (ILOR), pero los útiles distribuidos a los socios se gravaban al tipo progresivo del impuesto personal de éstos (IRPEF); la doble imposición que pudiera producirse se eliminaba mediante un crédito de impuesto concedido al socio en su impuesto personal, crédito igual a la cantidad correspondiente pagada por los útiles por él recibidos en el impuesto societario. En la actualidad, los beneficios de las sociedades de capital se sujetan también a un impuesto proporcional (IRES) y los útiles distribuidos se siguen sometiendo al IRPEF: como quiera que el tipo en éste es de un 40%, se ha introducido una exención del 60% para los útiles y dividendos de los socios de personas jurídicas ya sometidas al impuesto societario. A partir de 1973, las rentas de las cooperativas de producción y de trabajo regidas por principios mutualistas y sus consorcios quedaron exentas de la imposición sobre la renta, tanto estatal como local, siempre que la suma de las retribuciones efectivamente satisfechas a los socios no fueran inferiores al 60% de la suma total de los gastos, excepto los correspondientes a materias primas y asimilados. La exención se reducía a la mitad si esa relación bajaba del 60% pero no era inferior al 40% (arts. 11 a 14 del Decreto del Presidente de la República 601/1973, de 29 de septiembre).

La sentencia supuso una tranquilidad relativa para el sector cooperativo, muy alarmado por el alcance general de este procedimiento. En el mismo se acumulan las siguientes causas:

- a) Asunto C-78/08, que trata la denegación por parte de la Administración tributaria italiana del derecho de sociedad cooperativa *Paint Graphos* a las exenciones fiscales previstas por la normativa italiana en favor de las sociedades cooperativas por la vulneración y la aplicación errónea de los artículos 11 y 14 del DPR n.º 601/1973.
- b) Asunto C-79/08, que versa sobre la pérdida de las ventajas fiscales previstas en los artículos 10 y siguientes del DPR n.º 601/1973, el aumento de su renta imponible en el ejercicio 1993 y el incremento consecutivo del IRPEG y del ILOR a los que *Adige Carni*, sociedad cooperativa italiana, estaba sujeta.
- c) Asunto C-80/08, que discute, entre otras cuestiones relativas a las obligaciones fiscales de uno de sus socios, las exenciones concedidas en concepto del IRPEG referente a los años 1984 y 1985 a la cooperativa italiana *Maricoltori*.

El órgano jurisdiccional nacional pregunta, mediante sus dos primeras cuestiones prejudiciales que se plantearon al TJUE, si las ventajas fiscales que el Derecho interno de que se trata otorga a las sociedades cooperativas son compatibles con el Derecho de la Unión y, en particular, si dichas ventajas pueden calificarse de «ayudas de Estado» con arreglo al artículo 87.1 TCE. La tercera cuestión hace referencia a modificaciones legislativas que tuvieron lugar en 2004, después de producirse los hechos del litigio principal (reforma del derecho de Sociedades italiano, especialmente en materia de cooperativas denominadas *de mutualidad preponderante* y no totalmente mutualísticas). Y la cuarta cuestión prejudicial es la relativa al eventual abuso de derecho cometido por las sociedades de que se trata en los litigios principales, pero en relación a ventajas exclusivamente establecidas por el Derecho interno italiano y no por el Derecho de la Unión Europea.

Las cuestiones tercera y cuarta se inadmiten por incompetencia del TJUE para resolver sobre las mismas al no suponer vulneraciones del Derecho de la Unión. Por ello, el Tribunal resuelve exclusivamente en relación las dos primeras cuestiones prejudiciales, en las que decide entrar «para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido» dado que no es competente, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, para pronunciarse sobre la compatibilidad de las normas de Derecho interno con el Derecho de la Unión ni para interpretar disposiciones legales o reglamentarias nacionales (párrafo 34).

Por tanto, lo pertinente es proporcionar al órgano jurisdiccional remitente los elementos de interpretación necesarios de los requisitos a los que el artículo 87.1 TCE, que supedita la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado a: en primer lugar, la financiación de dicha medida por el Estado o mediante recursos estatales; en segundo lugar, la selectividad de tal medida; y en tercer lugar, la repercusión de ésta sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y la distorsión de la competencia resultante de la referida medida. Por tanto, procede a examinar sucesivamente esos tres requisitos y nosotros seguiremos el mismo esquema aunque aportando primero la conclusión a la que llega el Tribunal y después la argumentación que le conduce a la misma:

a) En cuanto al requisito de la financiación de la medida por el Estado o mediante recursos estatales: declara que la medida italiana constituye una financiación por el Estado.

Partiendo de la premisa de que el concepto de ayuda es más general que el de subvención (según reiterada jurisprudencia, en particular, las Sentencias de 8 de noviembre de 2001, as. *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99; de 15 de julio de 2004, as. *España v. Comisión*, C-501/00; y de 10 de enero de 2006, as. *Cassa di Risparmio di Firenze y otros*, C-222/04), se deduce que «una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios de dicha medida en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 87.1 TCE (párrafo 46).

b) Sobre el requisito de selectividad de la medida controvertida: declara que el órgano jurisdiccional remitente deberá apreciar si las ventajas fiscales previstas en favor de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo italianas se ven justificadas por la naturaleza y la economía general del sistema fiscal en cuestión.

Según el TJUE, a la luz del régimen fiscal común o «normal» aplicable, «debe apreciarse y determinarse el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate, demostrando que dicha medida supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable» (párrafo 49).

El Tribunal encuentra que el citado régimen fiscal común de referencia lo constituye la regulación de la imposición sobre sociedades que grava el beneficio neto resultante del ejercicio de la actividad de las mismas al final del año de imposición. Pues bien, como excepción a la regla generalmente aplicable a las personas jurídicas, los beneficios imponibles de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo de que se trata están exentos del impuesto sobre sociedades. Por tanto, esas sociedades cooperativas disfrutaban de una ventaja fiscal que se otorga en función de la forma jurídica de la empresa, (dependiendo que sea o no una sociedad cooperativa) (art. 11 del DPR n.º 601/1973).

Por tanto, de lo que se trata es de examinar si este tipo de exenciones fiscales pueden favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen de este impuesto sobre sociedades. A este respecto, los apartados 55 a 62 de la Sentencia dan buena cuenta de las caracterís-

ticas específicas propias de las sociedades cooperativas que, en principio, niegan que las sociedades cooperativas de producción y de trabajo como aquéllas de que se trata en los litigios principales se encuentren en una situación de hecho y de Derecho comparable a las de las sociedades comerciales, dado que las sociedades cooperativas actúan persiguiendo el interés económico de sus socios y mantienen con éstos una relación no meramente comercial, sino personal particular, en la que los socios están activamente implicados y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos.

Pero el TJUE va más allá al entender que, incluso, en el supuesto de que el juez nacional llegase a la conclusión de que, en los litigios de que conoce, esto efectivamente se cumple, «aún sería preciso determinar, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si las exenciones fiscales de que se trata en el litigio principal encuentran justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscriben» (párrafo 64).

Tras esta contextualización, los apartados 67 a 75 se dedican a proporcionar precisiones jurídicas al órgano remitente que le permitan pronunciarse sobre los litigios de que conoce. Estas precisiones son las siguientes:

- 1.^a La finalidad perseguida por las intervenciones estatales no basta para que, en principio, eviten la calificación de «ayudas» en el sentido del artículo 87 TCE.
- 2.^a El artículo 87.1 TCE no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos.
- 3.^a Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada si dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal.
- 4.^a Las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 87.1 TCE.
- 5.^a La Comisión considera que la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional puede invocarse válidamente para justificar que las sociedades cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios no estén gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros (tal como se desprende del punto 25 de la Comunicación relativa a la fiscalidad directa de las empresas).
- 6.^a La Comisión también considera que una medida nacional no puede verse válidamente justificada por la naturaleza o la eco-

nomía general del sistema fiscal de que se trate si permite la exención del impuesto sobre los beneficios procedentes de intercambios con terceros no socios de la cooperativa o la deducción de importes abonados a estos últimos en concepto de remuneraciones.

- 7.^a Debe velarse por el respeto de la exigencia de coherencia de una ventaja otorgada no sólo con las características inherentes del sistema fiscal de que se trate, sino también con la aplicación de dicho sistema.
- 8.^a Corresponde al Estado miembro de que se trate establecer y aplicar procedimientos de control y vigilancia apropiados a efectos de garantizar la coherencia de las medidas fiscales específicas adoptadas en favor de las sociedades cooperativas con la lógica y la economía general del sistema fiscal, así como evitar que las entidades económicas opten por esta forma jurídica específica con el único fin de disfrutar de las ventajas en materia de impuestos previstas para este tipo de sociedades.
- 9.^a Para que exenciones fiscales como aquéllas de que se trata en los litigios principales puedan verse justificadas por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal del Estado miembro afectado, todavía habrá que comprobar que son conformes al principio de proporcionalidad y no exceden los límites de lo necesario, en el sentido de que el objetivo legítimo perseguido no podría lograrse mediante medidas de menor alcance.

c) En lo tocante a los requisitos relativos a la repercusión sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y la distorsión de la competencia: declara que una ventaja fiscal como aquélla de que se trata en los litigios principales puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear la competencia en el sentido del artículo 87.1 TCE.

Esta conclusión se deduce partiendo de que, a los efectos de la calificación como ayuda de Estado de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (en reiterada jurisprudencia como la de las Sentencias de 29 de abril de 2004, *Italia/Comisión*, C-372/97; de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04; y *Cassa di Risparmio di Firenze y otros* ya citada.)

En virtud de todo lo expuesto, el fallo del TJUE declara que: «Las exenciones fiscales como aquéllas de que se trata en los litigios princi-

pales, otorgadas a las sociedades cooperativas de producción y de trabajo en virtud de una normativa nacional de las características de la del artículo 11 del Decreto del Presidente de la República n.º 601, de 29 de septiembre de 1973, por el que se regulan las ventajas fiscales, en su versión vigente de 1984 a 1993, sólo constituyen una «ayuda de Estado» con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1, cuando se cumplen todos los requisitos de aplicación de dicha disposición. Por lo que atañe a una situación como la que dio lugar a los litigios de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, corresponderá a éste apreciar más concretamente el carácter selectivo de las exenciones fiscales de que se trata, así como su eventual justificación por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional en el que se inscriben determinando, en particular, si las sociedades cooperativas de que se trata en los litigios principales se encuentran, de hecho, en una situación comparable a la de otros operadores constituidos como entidades jurídicas con ánimo de lucro y, si eso es efectivamente lo que ocurre, si el trato fiscal más favorable reservado a dichas sociedades cooperativas es, por una parte, inherente a los principios esenciales del sistema de imposición aplicable en el Estado miembro de que se trata y, por otra parte, conforme a los principios de coherencia y de proporcionalidad».

La importancia de este caso dentro de la Unión Europea en general, y para España en particular, es indudable, puesto que el TJUE deja la puerta abierta a la posible consideración del sistema italiano de beneficios fiscales a las cooperativas sea considerado una «ayuda de Estado» con arreglo al artículo 87 TCE. Hubiera sido deseable una mayor contundencia por parte del órgano jurisdiccional, como la que manifestó el Abogado general (AG) Niilo Jääskinen, en sus conclusiones del de 8 de julio de 2010, que nosotros suscribimos. De ellas se deduce que:

En primer término —después de un repaso a las notas características de las cooperativas y a su tratamiento fiscal, incluidas sugerentes reflexiones sobre el principio mutualista, el papel de los retornos cooperativos y la conexión entre el régimen fiscal específico que existe en distintos Estados miembros y la estructura de su capital, el sistema económico que les es propio y sus fines constitucionales (art. 45 Constitución italiana)—, que este tipo de sociedades operan en un ámbito jurídico y económico específico (párrafo 45).

En segundo término —tras un análisis formal pero exhaustivo de los requisitos de la noción de ventaja y de selectividad a efectos del art. 87.1 TCE (el propio AG aclara que utiliza la numeración correspondiente a este Tratado y no al TFUE) —, que las medidas italianas no son selectivas, porque las cooperativas italianas de producción y trabajo no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades con

ánimo de lucro ni a las de otras sociedades cooperativas no mutualistas (apartado 112).

Finalmente, concluye que no puede considerarse ayuda de Estado a efectos del art. 87.1 TCE un régimen fiscal de las cooperativas de producción y de trabajo cuyo contenido sea la exención de la renta correspondiente al beneficio obtenido con el trabajo de los socios, como el italiano de 1973, porque ese régimen deriva directamente de los principios fundadores del sistema fiscal aplicable a las sociedades cooperativas.

A nuestro entender, a partir de las conclusiones del AG se puede defender que las medidas que producen un ahorro de gastos fiscales para empresa, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de las cooperativas y de otras entidades de economía social y, por ende, que la política fiscal puede ser un instrumento eficaz para fomentar y desarrollar el modelo cooperativo.

En este contexto llega el Auto del Tribunal General que resuelve el recurso presentado por la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES-España) y por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España (CCA) ante el Tribunal General para anular la Decisión de la Comisión de 2010, aduciendo fundamentalmente:

- su carácter incongruente, porque excede el *petitum*, que nunca fue la ilegalidad del régimen fiscal de las cooperativas en su conjunto;
- el rechazo al criterio del mutualismo puro, que choca frontalmente con la realidad del modelo cooperativo y no está basado en ninguna norma europea, ni siquiera de *softlaw*;
- y también el desconocimiento que supone de la realidad cooperativa española, que solo establece beneficios fiscales para las operaciones de la cooperativa con sus socios.

Para entender la escasa repercusión que ha tenido esta resolución —a pesar de la gran expectación que el asunto despertó durante un tiempo—, hay que señalar dos cosas:

En cuanto al fondo, que las medidas controvertidas fueron modificadas por la disposición final cuadragésima segunda de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible. Así, a partir del 1 de enero de 2011 las cooperativas agrarias pueden distribuir productos petrolíferos a terceros sin perder la condición fiscal de «cooperativas especialmente protegidas» a condición de que tales operaciones no superen el 50% del volumen total de las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios. De este modo, cumpliendo la regulación actual no hay riesgo de supe-

rar el umbral de *minimis*⁵. Pero es que incluso durante la vigencia del RD Ley que permitió la venta de gasóleo B a terceros sin limitación, ninguna de las cooperativas beneficiadas por la medida superó ese umbral, tal y como informó el Estado español al Tribunal cuando inició el procedimiento de recuperación impuesto por la Decisión cuya anulación se pedía.

En cuanto a la forma, que el Tribunal no consideró a las demandantes legitimadas activamente para ejercitar la acción puesto que un recurso de anulación debe ser promovido por una persona física o jurídica en la medida en que tenga interés en obtener la anulación del acto impugnado. Y las demandantes ni siquiera demostraron, a juicio del Tribunal, que las cooperativas a las que representan fueran beneficiarias efectivas de las ayudas individuales concedidas en el marco de las medidas controvertidas. Ello determinó la inadmisión del recurso.

V. Notas conclusivas

No es baladí que recordemos que el movimiento cooperativo asienta sus raíces en un pueblo de Inglaterra llamado Rochdale, donde, en 1844, un grupo de trabajadores de la industria textil formaron una cooperativa llamada «la Sociedad Equitativa de Pioneros de Rochdale», tras vivir en carne propia el desamparo social. Una cooperativa, por tanto, es un tipo diferente de empresa, con unos valores y una ética distinta a la del mercado. Es un modelo de empresa que respeta los principios de ayuda mutua y sostenibilidad, controlado por las personas de la comunidad, con participación democrática, justicia y transparencia.

Pero esto ha de combinarse necesariamente con la articulación de sociedades cómodas y flexibles, que los socios no se vean encorsetados por un régimen económico, fiscal y social muy estricto y, sobre todo, que no sea un modelo transitorio para después transformar la cooperativa en una sociedad mercantil por las limitaciones de expansión empresarial que el régimen legal de aquéllas presenta. El legislador cooperativo debe combinar ambos aspectos: seguridad en el tráfico y tipos sociales dinámicos y todo eso con el obligado respeto de los principios cooperativos. Este equilibrio no es fácil de alcanzar como lo demuestra

⁵ El Reglamento (CE) n.º 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos [107 TFUE] y [108 TFUE] establece el umbral de *minimis* en el momento de su concesión en 200.000€ durante cualquier período de tres ejercicios fiscales.

la incesante labor de reforma de las leyes cooperativas españolas y el trabajo inacabado de las Instituciones europeas.

El sistema jurídico debe proteger la economía social puesto que las cooperativas en España son el motor del desarrollo regional en muchas zonas, de tal forma que, su posible desaparición generaría un gran trastorno en su entorno social. Esta pérdida sería traumática para numerosos socios, que considerarían inaceptable que la entidad orgullo local, se transformara en una sociedad mercantil, con los riesgos de deslocalización que ello conlleva (Vargas Vasserot, Gadea y Sacristán 2015, 253).

Intentar restringir el trato fiscal aplicable a las cooperativas y considerarlo ayudas de Estado, supone poner trabas que pueden conducir a largo plazo a la salida del mercado de esta forma societaria, dado que se las situará en una posición de desventaja respecto a las sociedades de capital. La Comisión Europea ha de sopesar que cualquier decisión que afecte negativamente a las cooperativas pondría en cuestión su compromiso con respecto al singular modelo de empresa que representan. No se trata solo de adoptar medidas de ajuste; si se entiende, como entendemos nosotros, que las cooperativas cumplen fines de interés general, tienen que adoptarse también medidas de fomento (Merino Jara 2009, 128). Las cooperativas representan una forma societaria *responsable* en la medida en que realizan funciones públicas y que, haciéndolo, coadyuvan al sostenimiento de los gastos públicos. La introducción de beneficios fiscales diseñados para fomentar los valores éticos de la empresa —sociales y laborales fundamentalmente— no solo es una necesidad política y social sino que, a su vez, puede abrir el camino hacia una solución para evitar la pérdida de competitividad de las cooperativas en el mercado (Aguilar Rubio 2015, 377).

Las cooperativas están adquiriendo cada vez más importancia en la Unión Europea, donde existen alrededor de 160.000 empresas cooperativas, que pertenecen a 123 millones de miembros y proporcionan empleo a 5,4 millones de personas (incluidas unas 50.000 cooperativas en los sectores de la industria y los servicios en las que trabajan 1,4 millones de personas), y contribuyen aproximadamente en un 5%, de media al PIB de los Estados miembros⁶. Asimismo, durante los últimos años, se han creado cientos de cooperativas industriales y de servicios debido a la reestructuración de empresas en crisis o sin sucesor, salvando y revitalizando así actividades económicas y puestos de trabajo a escala local y los grupos de cooperativas industriales y de servicios han

⁶ Datos extraídos de PE 2012/2321(INI): Informe sobre la contribución de las cooperativas a la salida de la crisis, 2013, p. 4.

influido de forma notable en el desarrollo regional de algunas de las regiones más industrializadas de la Unión Europea. Las cooperativas «sociales» especializadas en la integración laboral proporcionan empleo a más de 30.000 personas discapacitadas o desfavorecidas en los sectores de la industria y los servicios. A su vez, las cooperativas se han convertido en un modelo para los trabajadores autónomos y las profesiones liberales y han adquirido notable importancia en nuevos sectores⁷. Ello deja constancia del importante papel que desempeñan las cooperativas en la Unión Europea en términos económicos, sociales, laborales y de desarrollo sostenible⁸.

VI. Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, Marina. 2015. Los principios cooperativos en la legislación tributaria. *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 27.
- AGUILAR RUBIO, Marina. 2012, *40 años de historia de las empresas de participación*. Lejarriaga Pérez de las Vacas, Martín López y Muñoz García (Dir.). Madrid: Versus.
- ALGUACIL MARÍ, María del Pilar. 2010. Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, n.º 69.
- ALGUACIL MARÍ, María del Pilar. 2003. Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado» *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 14.
- ARANA LANDÍN, Sofia. 2010. La nueva regulación sobre operaciones vinculadas y su incidencia en las Cooperativas, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, n.º 69.
- CALVO ORTEGA, Rafael. 2005. Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica. *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Madrid: Thomson-Civitas.
- CALVO ORTEGA, Rafael. 2005. La sociedad cooperativa europea: un paso adelante en la fiscalidad de la economía social, *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Madrid: Thomson-Civitas.

⁷ En referencia a actividades como los servicios sociales o de atención sanitaria, los servicios digitales y de apoyo empresarial y los servicios de interés general prestados anteriormente por el sector público (por ejemplo, servicios medioambientales y gestión de espacios naturales, educación y cultura, y producción de energía a partir de fuentes renovables.)

⁸ Este rol, junto con el reconocimiento a su contribución al logro del objetivo de desarrollo económico y social sostenible de las comunidades regionales y locales se han visto reforzados por la Estrategia Europa 2020 y por el programa Horizonte 2020.

- GADEA, Enrique. 1999. Análisis de los directrices generales de la legislación sobre cooperativas en España. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 32.
- HINOJOSA TORRALVO, Juan José. 2010. Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea? *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, n.º 69.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, Martín Salcines, Francisco y Rodríguez Márquez, Jesús. 2006. *Cuestiones tributarias y contables de las Cooperativas*. Madrid: lustel.
- MERINO JARA, Isaac. 2009. El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, n.º 66.
- RODRIGO RUIZ, 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.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. 2010. Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, n.º 69.
- VARGAS VASSEROT, Carlos (coord), Gadea, Enrique y Sacristán, Fernando. 2015. *Derecho de las Sociedades Cooperativas*. Madrid: La Ley.

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 Rodrigo¹
Universidad de Barcelona (España)

Iñaki Santa Cruz Ayo²
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

¹ Correo electrónico: eva.alonso@ub.edu

² Correo electrónico: Inaki.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 2009³ (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

³ 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 protección⁴; 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

⁴ 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 extracooperativos⁵. 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

⁵ 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-

dríamos 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
- WATKINS, William P. 1977. *El movimiento cooperativo internacional*. Buenos Aires: Intercoop.
- WOLFF, Richard D. 2012. *Democracy at work*. Chicago: Haymarket books.

Cooperativas de producción en México y reformas fiscales

Worker cooperatives in Mexico and Tax reforms

Martha E. Izquierdo¹
Universidad Autónoma del Estado de México (México)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp103-126>

Recibido: 09.05.2016
Aceptado: 05.09.2016

Sumario: 1. Introducción. 2. Principios. 3. Constitución. 4. Disposiciones generales. 5. Desarrollo. 6. Régimen económico. 7. Funcionamiento y administración. 8. Cooperativas de producción. 9. Sociedades Cooperativas de Producción y Reformas Fiscales. 9.1. Reforma Fiscal de 2006. 9.2. Reforma Fiscal de 2014. 10. Comentarios. 11. Fuentes de información.

Summary: 1. Introduction. 2. Principles. 3. Constitution. 4. General rules. 5. Development. 6. Economic system. 7. Operation and management. 8. Worker cooperatives. 9. Worker cooperatives and tax reforms. 9.1. Tax reform of 2006. 9.2. Tax Reform of 2014. 10. Comments. 11. Information sources.

Resumen: Debido a los problemas económicos que actualmente atraviesa nuestro país, se hace cada vez más relevante la creación de empresas cooperativas como una alternativa económica, por su capacidad para la creación de empleo y con ello la generación de riqueza y desarrollo.

Sin embargo con las reformas que en materia fiscal ha implementado el Gobierno Federal a partir de 2014, eliminando una serie de incentivos fiscales, para algunos sectores entre ellos el de las sociedades cooperativas de producción tan necesarios para enfrentar los problemas que existen, lejos de fomentar la creación de empleo y riqueza la aniquilan, aun cuando pregonan que las reformas tienen un carácter social, resulta ser todo lo contrario.

Palabras clave: cooperativas de producción, fiscalidad, México, evolución legal.

Abstract: Because of the economic problems currently facing our country, it becomes increasingly important the creation of cooperative enterprises

¹ Catedrática e Investigadora adscrita al Sistema Nacional de Investigadores (nivel I) con publicaciones diversas en las áreas social y económica. Correo electrónico: meizquierdom@uaemex.mx

as an economic alternative, for its ability to create jobs and thereby generating wealth and development.

However with fiscal reforms that the Federal government has implemented since 2014, eliminating a number of tax incentives, for some sectors including cooperative societies of production as necessary to address the problems that exist, far from promoting job creation and wealth, they annihilate them even they trumpet they have a social character, it turns out the opposite.

Key words: worker cooperatives, taxation, Mexico, legal evolution.

1. Introducción

La situación económica por la que actualmente atraviesa nuestro país, sitúan a las sociedades cooperativas de producción y servicios como una alternativa en la generación de empleos, al contribuir en la generación de cadenas productivas, así como en el incremento de la rentabilidad y la liquidez de este tipo de organizaciones, que se integran (conforme la ley general de sociedades cooperativas) con personas físicas, con intereses comunes, basadas en los principios de solidaridad, esfuerzo propio, ayuda mutua, con la finalidad de satisfacer necesidades individuales y colectivas.

En efecto la creación de este tipo de empresas, contribuye al desarrollo económico de sus integrantes así como de la comunidad a la que pertenecen, por lo que puede afirmarse que hoy día juega un papel, muy importante desde la perspectiva económica y social.

Sin embargo con la Reforma Fiscal de 2014 en la que se elimina el régimen preferencial de las cooperativas de producción y el Régimen Simplificado aplicable al autotransporte y al sector primario, se elimina también la posibilidad de la creación de empleo y de crecimiento.

En la exposición de motivos de la Reforma Fiscal de 2014 se señala que se trata de una Reforma estructural cuyo objetivo es hacer más equitativa la estructura impositiva mejorando la distribución de la carga fiscal y adecuando su marco legal como palanca del desarrollo, pero en realidad se trata de una reforma limitada, que busca gravar en mayor medida a los mismos contribuyentes que actualmente forman parte del Sistema Tributario Mexicano.

Esta reforma elimina una gran parte de los incentivos fiscales que se habían logrado con la ley anterior de 2006 y con los que se contaba para el fomento de la creación de empleos y riqueza en el país, y por otra parte establece una serie de cargas impositivas para varios sectores industriales y comerciales como es la minería, la alimenticia, al campo, etc. Dentro de lo cual se encuentran las cooperativas de producción.

Por ello es criticable esta Reforma Fiscal de 2014 al dejar a nuestros sectores en estado de indefensión, eliminando aquellas disposiciones administrativas, exenciones e incentivos fiscales que les beneficiaba provocando con ello una incertidumbre jurídica al desconocer la verdadera función social y la naturaleza de las empresas cooperativas.

2. Principios

Las empresas cooperativas en México han tenido una enorme transformación en sus últimos 50 años.

En efecto desde sus orígenes estas fueron consideradas como organismos mercantiles para otorgarles más tarde una categoría jurídica específica y con posterioridad fueron consideradas como pequeñas empresas que con el tiempo se han convertido con lo que se denomina empresas autogestionarias, adquiriendo en nuestros días el carácter de uniones, con una estructura económica y social que en nuestro país han venido a formar parte de un extenso movimiento cooperativo nacional cuyos principios están encomendados hacia:

1. Fomentar la libertad de asociación, permitiendo en cualquier momento el retiro voluntario de sus asociaciones.
2. Establecimiento y funcionamiento bajo el apoyo de una administración democrática.
3. Plena libertad para acordar el momento de las aportaciones de los socios y la distribución de los rendimientos obtenidos en proporción con su participación.
4. Fomentar la educación y la participación en la integridad cooperativa y en particular en la educación solidaria.
5. Promover la cultura ecológica para el beneficio colectivo (LGSC).

La racionalización del trabajo encuentra su mejor forma de aplicación en el cooperativismo ya que en palabras de Abraham Guillén es posible al lograrse la reunión de cientos de trabajadores, obreros, campesinos en una sola empresa, destinada ya sea a la prestación de un servicio. A la fabricación de uno o varios productos, o a la explotación de determinados recursos con ayuda del Estado (Lizcano, 1984: 43-45).

El movimiento cooperativo en general muestra hoy en día una gran actividad ya sea que se trate de maniobras de estiba, acarreo o carga-duría de servicios de transporte y en las más variadas formas de construcción de vivienda o de algún interés educativo.

La situación económica por la que atraviesan nuestros países en las vías desarrollo y el apoyo de todas las personas que participan en la organización, ha sido el motor principal para poder integrar una gran comunidad cuyos intereses están basados en el espíritu de la autodefensa y la autogestión.

El actual impulso de actividades económicas propias (algunas con apoyo estatal o sindical) han logrado que sean negocios productivos,

con el apoyo y fomento oficial, dada su importante contribución a la economía nacional.

3. Constitución

Siete son los pasos a seguir para la constitución de una sociedad cooperativa en México:

1. Realización de una Asamblea General formada por las personas que deseen integrarla.
2. Nombramiento de los directivos y representantes de los consejos.
3. Realización de un Acta Constitutiva.
4. Designación del régimen que vaya a adoptarse.
5. Exhibición de las copias del acta de la 1.^a Asamblea Constitutiva con todas sus comisiones y consejos.
6. Contenido de las bases constitutivas.
7. Una vez recibidos los documentos, el encargado del Registro Público de Comercio lo remitirá a la Secretaría de Desarrollo Social quien podrá pedir todo tipo de información adicional para mantener actualizada la sociedad cooperativa.

Oswaldo Cámara menciona que la grandeza de la cooperación no es tanto la formación de empresas para beneficio de los asociados, sino en una serie de postulados que faciliten la formación de la cooperativa como grupo de personas que levantan un negocio para su propio provecho.

Asimismo, menciona que la cooperación pretende el bien común de todos por igual sin perjuicio para alguno y para lograrlo es necesario tener una base doctrinaria que indique porque el hombre no debe explotar ni ser explotado (Cámara,2000:p.18).

4. Disposiciones generales

De acuerdo con la Ley General de Sociedades Cooperativas (4) (LGSC, artículo 21), en México encontramos tres clases de sociedades:

- de consumidores de bienes y/o servicios
- de productores de bienes y/o servicios y
- de ahorro y préstamo.

Las sociedades cooperativas de consumidores se definen como, aquellas cuyos miembros se asocian con el objeto de obtener en co-

mún artículos, bienes y/o servicios para ellos, sus hogares o sus actividades de producción (5)(LGSC, artículo22) y podrán dedicarse a actividades de abastecimiento y distribución, así como a la prestación de servicios relacionados con la educación o la obtención de vivienda.

Las sociedades cooperativas de productores, se definen como aquellas cuyos miembros se asocian para trabajar en común en la producción de bienes y/o servicios, aportando su trabajo personal, físico o intelectual. Independientemente del tipo de producción a la que estén dedicadas, estas sociedades podrán almacenar, conservar, transportar y comercializar sus productos, de acuerdo con lo establecido en la propia Ley (6) General de Sociedades Cooperativas (LGSC, artículo 27).

Se consideran dos clases de categorías de sociedades cooperativas de producción (LGSC, artículo 30):

- ordinarias y
- de participación estatal. Para tal efecto, el Estado podrá dar en concesión o administración bienes o servicios a las sociedades cooperativas, en los términos que señalen las leyes respectivas.

Las sociedades cooperativas ordinarias son aquellas que para funcionar requieren únicamente de su constitución legal; en tanto que las sociedades cooperativas de participación estatal, son aquellas que se asocian con autoridades federales, estatales o municipales, para la explotación de unidades productoras o de servicios públicos, dados en administración, o para financiar proyectos de desarrollo económico a niveles local, regional o nacional.

Las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo son aquellas que de acuerdo con la Ley tienen por objeto la realización de estas actividades. Entendiéndose como ahorro la captación de recursos a través de depósitos de ahorro de dinero de sus Socios; y como préstamo, la colocación y entrega de los recursos captados entre sus mismos Socios (LGSC, artículo 30).

5. Desarrollo

Las sociedades cooperativas de productores de bienes y servicios tienen su origen en Francia, mientras que las de ahorro y préstamo en Alemania.

En México las Sociedades Cooperativas, funcionaron como agrupaciones con una estructura cooperativista, en la colonia surgen los pósitos (instituciones con fines de caridad), que posteriormente se transformaron en almacenes en los que depositaban sus cosechas.

En 1876 se funda en México la primera Sociedad Cooperativa constituida por colonos obreros.

En el código de Comercio de 1889, se inserta un capítulo sobre las Sociedades Cooperativas. Las cooperativas en México, actualmente están reguladas por la ley General de Sociedades Cooperativas publicada en 1994 (Balderas, 2013:199-121).

En términos generales las Sociedades Cooperativas pueden definirse como:

Una sociedad mercantil, con denominación, de capital variable fundacional, representado por certificados de aportación nominativos, suscritas por cooperativistas que responden limitadamente, salvo responsabilidad suplementada, cuya actividad se desarrolla en su beneficio.

Es también una sociedad como cualquier otra de las sociedades mercantiles, con derechos y obligaciones cuya diferencia de esta sociedad con respecto a las demás, consiste en que la sociedad cooperativa tiene una Ley especial denominada Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC) y las demás sociedades se rigen por la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM).

La Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 1.º reconoce los siguientes tipos de sociedades mercantiles

- I. Sociedad en nombre colectivo.
- II. Sociedad en comandita simple.
- III. Sociedad de responsabilidad limitada.
- IV. Sociedad anónima.
- V. Sociedad en Comandita por acciones.
- VI. Sociedad Cooperativa.

Las Sociedades Cooperativas en su artículo 6, deberán observar en su funcionamiento los siguientes principios:

- I. Libertad de Asociación y retiro voluntario de los socios.
- II. Administración democrática.
- III. Limitación de intereses a algunas aportaciones de los socios si así se pactara.
- IV. Distribución de los rendimientos en proporción a la participación de los socios.
- V. Fomento de la educación cooperativa y de la educación en la economía solidaria.
- VI. Participación en la integración cooperativa.
- VII. Respeto al derecho individual de los socios para pertenecer a cualquier partido político o asociación religiosa.
- VIII. Promoción de la cultura ecológica.

Asimismo, menciona que:

Artículo 10; las sociedades que simulen constituirse en sociedades cooperativas o usen indebidamente las denominaciones alusivas a las mismas, serán nulas de pleno derecho y estarán sujetas a las sanciones que establezcan las leyes respectivas:

Se aplicará como Legislación supletoria en materia de sociedades cooperativas, las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles en lo que no se oponga a la naturaleza, organización y funcionamiento de aquellas (Balderas, 2013:199-121).

6. Régimen económico

El régimen económico de las cooperativas en México se encuentra contenido en los arts.46 a 63 de la Ley General de Sociedades Cooperativas y que a continuación se describe:

El capital de las sociedades cooperativas se integra por las aportaciones de los socios y con los rendimientos que la Asamblea General acuerde se destine a incrementarlo, además de que las sociedades podrán emitir certificados de aportación para capital de riesgo por el tiempo determinado.

Las aportaciones podrán hacerse en efectivo, bienes, derechos o trabajo, estarán representadas por certificados que serán nominativos, individuales y de igual valor, los cuales deberá actualizarse anualmente (LGSC; artículo 46-63).

Cada socio deberá aportar por lo menos el valor de un certificado. Se podrá pactar la suscripción de certificados excedentes o voluntarios por los cuales se percibirá el interés que fije el Consejo de Administración de acuerdo con las posibilidades económicas de la sociedad cooperativa, tomando como referencia las tasas que determinen los bancos para depósitos a plazo fijo.

Al constituirse la sociedad cooperativa o al ingresar el socio a ella, será obligatoria la exhibición del 10% cuando menos del valor de los certificados de aportación.

Los socios cooperativos como parte de la sociedad y de una clase social deben estar protegidas en su vida, libertad, familia, porque es un factor importante en sociedad cooperativa se requieren poner sus esfuerzos para lograr el cumplimiento de sus necesidades sociales.

Las sociedades cooperativas podrán constituir los siguientes fondos sociales:

- I. De reserva.
- II. De Previsión Social.
- III. De Educación Cooperativa.

El fondo de reserva se constituirá con el 10 al 20% de los rendimientos que obtengan las sociedades en cada ejercicio social podrá ser delimitado en las bases constitutivas, para productores y del 10% en las de consumidores; será manejado por el Consejo de Administración bajo la aprobación del Consejo de Vigilancia y podrá disponer de él cuando lo requiera la sociedad para afrontar las pérdidas o restituir el capital de trabajo.

La prevención es la razón de ser de las cooperativas. Si no fuera por esta misión trascendental, su mecanismo económico sería semejante a la estructura civil o mercantil.

Frente a los riesgos que se presentan en la vida humana, los más débiles buscan siempre la manera de agruparse para defenderse mejor.

El fondo de previsión social debe proyectarse hacia el cumplimiento del programa más amplio posible a favor de la organización cooperativa (Izquierdo, 2013:p.32).

El fondo de previsión social no podrá ser limitado; deberá destinarse a reservar para cubrir los riesgos y enfermedades profesionales y formar fondos de pensiones y haberes de retiro de socios, primas de antigüedad y para fines diversos que cubrirán: gastos médicos y de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios, a sus hijos guarderías, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social.

Las sociedades cooperativas en general, deberán de afiliar obligatoriamente a trabajadores, y socios que aporten su trabajo personal, a los sistemas de seguridad social, e instrumentar las medidas de seguridad e higiene en el trabajo, así como de capacitación y adiestramiento.

El fondo de educación cooperativa será constituido con el porcentaje que acuerde la Asamblea General, pero en todo caso dicho porcentaje no será inferior al 1% de los ingresos netos del mes.

Las sociedades cooperativas podrán recibir de personas físicas y morales, públicas o privadas, nacionales o internacionales, donaciones, subsidios, herencias, legados para aumentar su patrimonio.

El fondo de educación cooperativa es una aportación sobresaliente en la ley marca la pauta para conocer y entender su estructura y entonces poder aplicarlo.

7. Funcionamiento y administración

De acuerdo con la Ley General de Sociedades Cooperativas; la dirección, administración y vigilancia interna de las Sociedades Cooperativas, en general, estará a cargo de los órganos siguientes (LGSC)

- la Asamblea General;
- el Consejo de Administración;
- el Consejo de Vigilancia;
- las Comisiones y Comités que esta Ley establece y las demás que designe la Asamblea General y

Tratándose de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, además de los citados órganos, en las fracciones I a IV anteriores, deberán contar, cuando menos con:

- Comité de Crédito o su equivalente;
- Comité de Riesgos;
- un Director o gerente general y
- un auditor Interno.

Cada uno de los órganos que llevan a cabo la dirección, administración y vigilancia interna de las sociedades cooperativas deben de cumplir con las funciones que al efecto señale la propia Ley General de Sociedades Cooperativas, y en lo no contemplado por esta se estarán a lo dispuesto por la Ley General de Sociedades Mercantiles que se encuentre vigente al momento de llevar a cabo el desempeño de sus funciones (LGSC).

Para ser consejero la Ley exige como requisitos los siguientes:

- Acreditar la experiencia y los conocimientos mínimos que en materia financiera y administrativa, establezca la propia Cooperativa en sus bases constitutivas.
- No desempeñar simultáneamente otro cargo como dirigente, funcionario o empleado en la Cooperativa de que se trate, así como en otras Cooperativas distintas a los Organismos de Integración.
- No estar inhabilitado para ejercer el comercio.
- No estar sentenciado por delitos intencionales patrimoniales.
- No tener litigio pendiente con la Cooperativa.
- No haber celebrado con la Cooperativa, directa o indirectamente, contratos de obras, servicios, suministros o cualquier otro de naturaleza análoga, o participaren empresas con las que la Cooperativa celebre cualquiera de los actos antes señalados.
- No desempeñar un cargo público de elección popular o de dirigencia partidista.

- No estar inhabilitado para ejercer cualquier cargo, comisión o empleo en el servicio público federal, estatal o municipal, o en el Sistema Financiero Mexicano.
- No tener parentesco por consanguinidad hasta el primer grado, afinidad hasta el segundo grado, o civil con el director o gerente general, o con alguno de los miembros del Consejo de Administración o de vigilancia de la Cooperativa.
- Los demás que esta Ley, la asamblea o las bases constitutivas de la Cooperativa determinen.

La Asamblea General deberá conocer el perfil de los candidatos a desempeñarse como consejeros, y se someterá a su consideración la documentación e información que al efecto determine la misma Asamblea en las bases constitutivas, para evaluar la honorabilidad, historial crediticio y experiencia de negocios de los candidatos.

8. Cooperativas de producción

En términos generales puede decirse que las cooperativas en México, han tenido gran impacto en la generación de empleo, en la inversión, en la educación y en la salud. En efecto se observa que el movimiento cooperativo en nuestro país viene siendo como un refugio ante los sobresaltos del modelo neoliberal y de las crisis alimentarias por las que hemos pasado, no obstante este tipo de empresas han tenido que enfrentar grandes problemas por la ausencia de una política de Estado que promueva su desarrollo (IPSONOTICIAS).

En México operan actualmente unas 15,000 cooperativas aproximadamente en su mayoría de consumo y de producción de bienes en las que participan unos cinco millones de personas aproximadamente, según datos del Fondo de Desarrollo Social del Gobierno del Distrito Federal (actualmente Ciudad de México) sin que sea posible aportar cifras exactas, lo que si puede afirmarse es que están lejos de representar una economía marginal, puesto que se ha podido verificar que en 17 de los 32 Estados de la República, 200 instituciones autogestionarias mostraron un importante avance en el desarrollo regional y los más numerosos fueron las cooperativas pequeñas con una repercusión trascendente en sus comunidades, así mismo otras cooperativas especialmente de producción se han concentrado en nichos de mercado, como los productos ecológicos, por ejemplo, el café orgánico bajo esquemas de comercio justo (IPSONOTICIAS).

Sin embargo este sector carece de reconocimiento y de promoción para su desarrollo aun cuando existen grandes ejemplos de cooperati-

vas, exitosas de producción como Pascual Boing, Cruz Azul, el Gruyo (Jalisco), TRADOC y muchas más del ámbito pesquero, que demuestran que es posible llegar a lugares muy altos en el aspecto económico.

Por otra parte existe un sinnúmero de cooperativas pequeñas que no están organizadas o bien afiliadas a ninguna organización que pudiera representarlas, siendo este otro de los problemas que enfrenta este sector pues aún existen muchas empresas que se encuentran disgregadas sin que exista información estadística que ofrezca una dimensión real dado que nuestro país es tan grande y con distancias geográficas tan marcadas que en muchas ocasiones se desconoce la existencia de muchas de ellas. (CICOPA).

Juan Domínguez, coordinador general de la Sociedad Cooperativa de Acciones para el Avance Social y que trabaja desde 1990 con organizaciones de la sociedad civil afirma que en México el crecimiento de las cooperativas está estancado debido a las dificultades que enfrentan para obtener créditos y la ausencia de una política de Estado para promover un desarrollo, lejos de ello menciona que algunas empresas para poder obtener financiamiento, han tenido que recurrir a la Banca Europea como es el caso de la cooperativa Pascual, opina que operar bajo el modelo cooperativo no tiene ninguna ventaja frente a otros ya que por lo contrario muchas veces por la estructura económica no son sujetos de crédito por parte de la Banca Comercial.

Al respecto la Cámara de diputados emitió en 2011 un documento en el que critica que el desarrollo de estas organizaciones que trabajan para el sector social de la economía sea apoyado solo por dos programas federales y una institución bancaria, que se ejecutan con estrategias diferentes como son: el Programa de Convención Social, el Fondo de Apoyo a Empresas de Solidaridad y el Banco de Ahorro Nacional y de Servicios Financieros (CICOPA).

En este país de 120 millones de habitantes, la población económicamente activa asciende a unas 46 millones de personas de las cuales 5.4% lo está en desempleo abierto según datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

Por tanto puede afirmarse que las cooperativas, especialmente las de producción son una gran opción para generar empleo y combatir la crisis alimentaria, por eso es necesario que se formen muchas más de ellas.

9. Sociedades cooperativas de producción y reformas fiscales

9.1. Reforma fiscal de 2006

El 1.º de enero de 2006 se establece en nuestro país un nuevo régimen fiscal, aplicable a las sociedades cooperativas de producción, cabe aclarar que estas se contemplan en la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 1.º en el régimen de personas morales.

Art. 1.º Esta ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- I. Sociedad en nombre Colectivo.
- II. Sociedad en Comandita Simple.
- III. Sociedad de Responsabilidad Limitada.
- IV. Sociedad Anónima.
- V. Sociedad en Comandita por acciones.
- VI. Sociedad Cooperativa.

De igual forma en su artículo 212 la Ley General de Sociedades Mercantiles, señala que estas Sociedades Cooperativas se registrarán por su propia ley, esto es: por la ley General de Sociedades Cooperativas.

Ahora bien, estando al frente de la presidencia el Lic. Vicente Fox Quesada, se emitió un decreto de fecha 12 de septiembre de 2005, por el que se adicionaba un capítulo VII-A de las Sociedades Cooperativas de Producción que comprende los artículos 85-A y 85-B, al título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicha reforma se aplicó durante varios años (hasta 2013), en ella se establecen algunos regímenes preferenciales para estas empresas como a continuación se transcribe:

En el primer párrafo del Artículo 85-A, se da la opción para el pago del Impuesto Sobre la Renta para las Sociedades Cooperativas de Producción constituidas únicamente por socios personas físicas, por su parte la fracción I, hace mención al cálculo del impuesto de cada socio en términos del Artículo 130 de la propia Ley, esto es que el impuesto se calculará por ejercicios fiscales de acuerdo con el Artículo 177 de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta; en la fracción II se hace referencia la cuenta de utilidad gravable que debían llevar las sociedades cooperativas de producción, la cual será adicionada a la utilidad gravable del ejercicio; las fracciones III y IV, se refieren que las sociedades cooperativas no estarían obligadas a realizar pagos provisionales del impuesto.

Por su parte el Artículo 85-B señala de manera estricta la prohibición de variar la opción de aplicar lo dispuesto en el capítulo VII-A

para las sociedades cooperativas de producción, en ejercicios posteriores (Mejía 2014: 157).

Con el propósito de explicar de manera concreta como se encontraba reglamentado en el régimen fiscal de este tipo de empresas, se transcribe de manera textual:

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

DECRETO por el que se adiciona un Capítulo VII-A al Título II de la Ley del Impuesto sobre la renta.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-

Presidencia de la República.

VICENTE FOX QUESADA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

«EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

SE ADICIONA UN CAPÍTULO VII-A AL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Artículo Único. Se adiciona un Capítulo VII-A «De las Sociedades Cooperativas de Producción», que comprende los artículos 85-A y 85-B, al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para queda como sigue:

CAPÍTULO VII-A

De las Sociedades Cooperativas de Producción

Artículo 85-A. Las sociedades cooperativas de producción que únicamente se encuentren constituidas por socios personas físicas, para calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda por las actividades que realicen, en el lugar de aplicar lo dispuesto en el Título II de esta Ley, podrán aplicar lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, considerando lo siguiente:

- I. Calcularán el impuesto del ejercicio de cada uno de los socios, determinando la parte de la utilidad gravable del ejercicio que le corresponda a cada socio por su participación en la sociedad cooperativa de que se trate, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley.

Las sociedades cooperativas de producción a que se refiere este Capítulo, podrán diferir la totalidad del impuesto a que se refiere esta fracción, hasta el ejercicio fiscal en el que se distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda.

Cuando la sociedad cooperativa de que se trate distribuya a sus socios utilidades provenientes de la cuenta de utilidad gravable, pagará el impuesto diferido aplicando al monto de la utilidad distribuida al socio de que se trate la tarifa a que se refiere el artículo 177 de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se considerará que las primeras utilidades que distribuyan son las primeras utilidades que se generaron.

El impuesto que en los términos de esta fracción corresponda a cada uno de sus socios, se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron las utilidades gravables, el socio de la cooperativa de que se trate podrá acreditar en su declaración anual del ejercicio que corresponda el impuesto que se pague en los términos de este párrafo.

Para los efectos de ese Capítulo, se considerará que la sociedad cooperativa de producción distribuye utilidades a sus socios, cuando la utilidad gravable a que se refiere esta fracción se invierta en activos financieros diferentes a las cuentas por cobrar a clientes o en recursos necesarios para la operación normal de la sociedad de que se trate.

Para los efectos de este capítulo las sociedades cooperativas de producción que no distribuyan rendimientos a sus socios, solo podrán invertir dichos recursos en bienes que a su vez generan más empleos o socios cooperativistas.

- II. Las sociedades cooperativistas de producción llevarán una cuenta de utilidad gravable. Esta cuenta se adicionará con la utilidad gravable del ejercicio y se disminuirá con el importe de la utilidad gravable pagada.

El saldo de la cuenta prevista en esta fracción, que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad gravable del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan utilidades provenientes de esta cuenta con posteridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan dichas utilidades.

El saldo de la cuenta de utilidad gravable deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En

este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea general extraordinaria y que haya servido de base para realizar la escisión.

La utilidad gravable a que se refiere esta fracción, será la que determine la sociedad cooperativa de que se trate, en los términos del artículo 130 de esta Ley, correspondiente a la totalidad de los socios que integran dicha sociedad;

- III. Por los ingresos que obtenga la sociedad cooperativa no se efectuarán pagos provisionales del impuesto sobre la renta, y
- IV. Los rendimientos y los anticipos que otorguen las sociedades cooperativas a sus socios, se consideran como ingresos asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinación y se aplicará lo dispuesto en los artículos 110 y 113 de esta Ley.

Artículo 85-B. Las sociedades cooperativas de producción que opten por aplicar lo dispuesto en el presente Capítulo, no podrán variar su opción en ejercicios posteriores, salvo cuando se cumplan con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. Cuando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto en los términos de este Capítulo, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos del mismo.

Transitorios

Artículo Primero. El presente Decreto entrará en vigor el 1.º de enero de 2006.

Artículo Segundo. Para los efectos del tercero y cuarto párrafos de la fracción I, del artículo 85-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se pagará el impuesto sobre la renta conforme a la tarifa del artículo 177 de la citada Ley vigente al momento en el que se generaron las utilidades que se distribuyan.

Artículo Tercero. Las sociedades cooperativas de producción que distribuyan anticipos o rendimientos a sus miembros en los términos de la fracción XI del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para los efectos del artículo 9.º de la Ley del Impuesto al Activo, podrán considerar el impuesto sobre la renta que hubieren retenido por dichos conceptos conforme a lo dispuesto en el Capítulo I del Título IV de la Ley mencionada, como impuesto sobre la renta correspondiente a la sociedad cooperativa de que se trate.

Así mismo, las sociedades cooperativas de producción, para los efectos del acreditamiento a que se refiere el artículo 9.º de la Ley del impuesto al Activo, será el que se determine conforme a lo dispuesto en la Fracción I, del artículo 85-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

México, D.F., a 12 de septiembre de 2005. Dip. **Heliodoro Díaz Escárraga**, Presidente. Sen. **Enrique Jackson Ramírez**, Presidente. Dip. **Marcos Morales Torres**, Secretario. Sen. **Micaela Aguilar González**, Secretaría. Rúbricas.»

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, Distrito Federal, a los primer día del mes de diciembre de dos mil cinco.-

Vicente Fox Quesada. Rúbrica. El Secretario de Gobernación, **Carlos María Abascal Carranza**. Rúbrica.

Como puede observarse, de alguna manera la presente adición representaba un estímulo fiscal para este tipo de empresas, pues no debemos olvidar que en nuestros países emergentes, el 90% del empleo lo ofrecen las pequeñas y medianas empresas, en las que quedan insertas indudablemente gran parte de las empresas cooperativas, principalmente las de producción.

Asimismo se observan cambios en el sistema tributario mexicano, los cuales se han venido dando en forma gradual durante las tres últimas décadas, han habido incrementos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto Sobre la Renta (ISR) al grado tal que hoy día representan una constante en la actividad económica de México, en virtud de que uno de los grandes problemas es y ha sido siempre la recaudación fiscal y su grado de cumplimiento de los contribuyentes.

9.2. *Reforma Fiscal de 2014*

Posteriormente en 2014 y bajo el gobierno de Enrique Peña Nieto, se implementó una nueva reforma fiscal, cuya vigencia se extiende para 2015 y 2016, esta reforma a opinión de varios analistas merece una revisión profunda de las acciones emprendidas, como en el caso de las sociedades cooperativas de producción y servicios que operan en México ya que por su grado de importancia se les sitúa como una alternativa en la generación de empleos, además crean cadenas productivas al contribuir con el incremento en la rentabilidad y liquidez de este tipo de organizaciones, pues lo que no podemos olvidar es que ellas se integran con personas físicas, con intereses comunes, basada en principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con la finalidad de satisfacer necesidades individuales y colectivas según lo establece la propia Ley General de Sociedades Cooperativas al definir las.

Con la creación de este tipo de empresas definitivamente se contribuye al desarrollo económico de sus integrantes, así como de la comunidad en la que se establezcan, en busca de acciones productivas sin olvidar el cumplimiento de las obligaciones fiscales inherentes a estas organizaciones que hoy día tienen un papel sumamente importante desde la perspectiva social y económica (Balderas 2013: 123).

Sin embargo con la reforma fiscal de 2014 que a continuación se transcribe, se eliminó el régimen preferencial de personas morales reconocidas en el título II de la Ley del ISR.

Desapareció el régimen preferencial de las sociedades cooperativas de producción para incorporarse dentro del Impuesto Sobre la Renta ISR y el régimen fiscal e que se aplica es el de las personas morales pero dentro del régimen general con el tratamiento fiscal que ello conlleva.

En efecto al inicio del actual gobierno el Presidente Enrique Peña Nieto hizo saber que lo que realmente México necesitaba para poder crecer eran las famosas Reformas Estructurales, entre las cuales destacan:

- Reforma Energética.
- Reforma Laboral.
- Reforma Educativa.
- Reforma Política.
- Reforma Fiscal.

Así fue que el 8 de septiembre de 2013 el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión un paquete económico que incluía la iniciativa de Reforma Social y Hacendaría, correspondiente al ejercicio fiscal 2014. Dicha iniciativa tras su discusión fue aprobada el 13 de octubre de 2014.

De la exposición de motivos para el Régimen de Sociedades Cooperativas de Producción se transcribe lo siguiente:

Régimen de Sociedades Cooperativas de Producción (Escobosa Mario Ramón).

A través de los tratamientos preferenciales se busca alentar y promover determinados sectores o actividades económicas. No obstante, la evidencia indica claramente que estos pueden resultar ineficientes en el logro de sus objetivos, debido a que la pérdida en bienestar social generalmente supera ampliamente el beneficio otorgado. Así, las pérdidas recaudatorias que causan estos regímenes se dan sin que los fines extrafiscales para los que fueron diseñados se hayan alcanzado.

Además, dichos regímenes generan distorsiones en las decisiones de los agentes económicos, reducen la base gravable y la recaudación,

hacen compleja la fiscalización, provocan inequidad entre los contribuyentes y crean espacios para la evasión y elusión fiscales.

El régimen aplicable a las sociedades cooperativas de producción constituidas únicamente por socios personas físicas y cuya vigencia inició desde 2006, permite que la sociedad cooperativa no pague el ISR como una persona moral sino que calcula el ISR de cada uno de sus socios, determinando la parte de la utilidad gravable del ejercicio que le corresponda a cada cooperativista por su participación en la sociedad cooperativa, difiriendo el pago del ISR hasta el ejercicio fiscal en que se distribuye la utilidad. Esta situación provoca inequidad respecto a otras empresas que por el hecho de tener una organización jurídica diferente, deben pagar el ISR cuando se generan las utilidades y no cuando se distribuyen.

Asimismo, las sociedades cooperativas de producción tienen la ventaja de efectuar anticipos a sus miembros personas físicas, los cuales son gravados como salarios en la tarifa progresiva. Dichos anticipos se disminuyen de la utilidad fiscal que determina la sociedad cooperativa permitiendo que esta sea manipulable.

En efecto, a partir del ejercicio de 2014 y, a partir de los regímenes especiales que se eliminan, se encuentra al relativo al régimen simplificado, dentro del cual tributaban, entre otros, las personas morales dedicadas exclusivamente al sector de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros; las sociedades cooperativas de autotransportistas; así como, los contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Mediante Disposición Transitoria se establece que aquellas personas morales que tributaban conforme al régimen simplificado, en adelante deberán cumplir por cuenta de sus integrantes con las obligaciones que hayan generado al 31 de diciembre de 2013, por tanto a partir de la entrada en vigor de la Ley del ISR, sus integrantes, las personas físicas y morales, deberán cumplir con sus obligaciones fiscales de manera individual.

Se incorpora el «Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras», en el cual tributarán las personas morales (incluidas las del Derecho Agrario), las sociedades cooperativas de producción y las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, quedando excluidas las personas morales que tributen conforme al «Régimen Opcional para Grupos de Sociedades».

Si bien el nuevo régimen incluye algunas facilidades administrativas que contenía el régimen simplificado, por otra parte elimina otras facilidades administrativas como el realizar pagos provisionales semestrales,

por lo que a partir del ejercicio de 2014 se tendrán que llevar a cabo pagos provisionales mensuales (Munoz Manzo & Ocampo).

Para el ejercicio 2014 y conforme a las reformas fiscales, las Sociedades Cooperativas de Producción de Bienes y Servicios se encuentran ahora en el Título VIII de estímulos fiscales y no dentro del régimen fiscal alguno de la LISR, estas empresas no tienen ni deben de tener como obligación fiscal pagos provisionales el ISR, ni mucho menos ser tratadas de ninguna manera como contribuyentes del Título II de la LISR, como a continuación se describe:

Se elimina el CAPITULO VII-A, intitulado «De las Sociedades Cooperativas de Producción» contenido en los artículos 85-A y 85-B de la LISR 2013, y todas las referencias que se hacían en la LISR a dicho régimen.

Se aplica el artículo Noveno Transitorio, sección XXVII a las sociedades cooperativas de producción que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor hayan tributado en el Capítulo VII-A del Título II de la LISR que se abroga, y que hayan optado por diferir el impuesto correspondiente a los ejercicios, seguirán aplicando lo dispuesto por el artículo 85-A de la LISR 2013, hasta que se cubra el impuesto que hubieran diferido únicamente por los ingresos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2013. Asimismo, se aplicará la LISR 2013, a las que hubieran acumulado sus ingresos, cuando efectivamente se percibieron, y que a la entrada en vigor de la nueva LISR tengan ingresos pendientes de cobro, hasta que efectivamente perciban la cantidad pendiente de cobro, únicamente por los ingresos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

Asimismo, dicho artículo Noveno Transitorio, sección XVII señala que a partir de la entrada en vigor de la LISR, las personas físicas de las sociedades cooperativas de producción, no podrían cumplir individualmente las obligaciones, siendo la sociedad cooperativa la que calcule y entere el impuesto sobre la renta como un solo ente jurídico.

Por último, se establece en el artículo Noveno Transitorio, sección XXVIII que las sociedades cooperativas de producción que hayan diferido el impuesto respecto de los ejercicios anteriores al 1 de enero de 2014, deberán pagar dicho impuesto en el ejercicio fiscal en el que se distribuya a sus socios la utilidad gravable que les corresponda, para estos efectos, el impuesto diferido se pagará aplicando al monto de la utilidad distribuida al socio de que se trate, la tarifa a que se refiere el artículo 152 de la nueva LISR.(Muñoz Manzo & Ocampo).

A partir de la entrada en vigor de la LISR, las sociedades cooperativas deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en términos del Título II de la LISR (24).

10. Comentarios

En base a lo expuesto hasta aquí, y analizando los comentarios de diversos analistas, se observa que si bien la Reforma Fiscal Integral de 2014 en materia de cooperativas de producción (aplicable también para los ejercicios 2015 y 2016), era necesaria para el crecimiento económico del país, dicha reforma dista mucho de ser lo que realmente se necesitaba, observándose un enfoque meramente recaudatorio y dejando a un lado aspectos importantes como por ejem. El análisis del gasto, la deuda pública, la política fiscal y las finanzas públicas.

Lejos de ello, en lugar de ampliar la base de los contribuyentes, fomentar la generación de nuevas fuentes de empleo, estimular la inversión etc. Pareciera que lo que se propuso fue todo lo contrario. (Escobosa Mario Ramón)

Pues en efecto, a través de la eliminación de los tratamientos preferenciales en las reformas de 2014, si bien se buscaba alentar determinadas actividades económicas, la evidencia indica que fue insuficiente para el logro de dichos objetivos, debido a la pérdida de bienestar social que ha superado ampliamente tales propuestas.

Con estas reformas se corre el riesgo de que pudiera reducirse la base global y la recaudación y hacer más compleja la fiscalización, provocando inequidad entre los contribuyentes, creando espacios para las evasiones y elusiones fiscales.

Cabe advertir que con el régimen anterior aplicable a las cooperativas de producción, constituidas únicamente por personas físicas y cuya vigencia inició desde 2006 se permitía que la sociedad cooperativa no pagara el ISR como una persona moral, sino que este se calculaba por cada uno de sus socios, determinando la parte de la utilidad gravable del ejercicio que le correspondía a cada cooperativista por su participación en la sociedad cooperativa, difiriendo el pago del ISR hasta el ejercicio fiscal en que se distribuía la utilidad, pues bien habrá que esperar que esta situación no afecte a dichas empresas por ser diferentes respecto a otras y por el hecho de tener también una organización jurídica diferente dada su naturaleza especial y los fines sociales que este tipo de empresas persiguen (Novelo Roberto).

Asimismo, habrá que observar si conviene a estas sociedades cooperativas de producción que tenían como ventaja la de efectuar anticipos a sus miembros como personas físicas los cuales eran gravados como salarios, si podrán seguir siendo rentables, pues no hay que olvidar que el papel principal de dichas empresas es el de contribuir a la creación de riqueza y fomentar el empleo, dentro del sector social de la economía.

Al sustituirse el Régimen Simplificado siendo los contribuyentes obligados: personas físicas y morales con actividades primarias, incluyendo a las sociedades cooperativas de producción, no quedan claras las reglas de transmisión (inventarios, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, pérdidas fiscales, etc.) para quienes no pueden continuar en el nuevo régimen, lo cual a juicio de varios analistas es querer desconocer la naturaleza especial de las cooperativas, aun cuando se supone que esta reforma tiene un carácter social, y aun cuando en la exposición de motivos se señale que se trata de una reforma estructural cuyo objetivo es hacer más equitativa la estructura impositiva, mejorando la distribución de la carga fiscal, adecuando su marco legal para que sirva como palanca de desarrollo, se observa que en realidad se trata de una reforma limitada que busca gravar en mayor medida a los mismos contribuyentes, sin lograr aumentar la base de ellos (Muñoz Manzo & Ocampo).

Con esta reforma se elimina gran parte de los incentivos con los que se contaba y se establecen fuertes cargas impositivas a cierto tipo de industrias y a sectores como el campo, por tanto resulta criticable la entrada en vigor de esta ley, puesto que deja a muchos de los contribuyentes en una gran incertidumbre al dejar sin efecto todas aquellas disposiciones administrativas, autorizaciones, permisos, etc. y en general todo aquello que beneficiaba y que actualmente contraviene a las nuevas disposiciones, toda vez que no resulta claro como podrán actualizarse y esta confusión puede afectar a los contribuyentes.

Consideramos al igual que los diversos analistas que citamos, que se trata de una desafortunada técnica legislativa en la que no se encuentran reconocidas todas las disposiciones fiscales como las pérdidas, amortizaciones generadas en ejercicios anteriores, etc.

Lo anteriormente citado resulta sumamente importante, pues cabe advertir como se ha mencionado ya, que en los últimos 8 años se triplicó el número de cooperativas en el país al pasar de 3.000 a más de 15.000, tal vez por la situación económica que vive el país y que como diría Susana González: la necesidad ha obligado a las personas a organizarse para generar autoempleo, esto es: «aprovechar la autogestión para humanizar y democratizar el trabajo» (Susana González).

En consecuencia habrá que esperar que esta reforma no ponga en riesgo el desarrollo de las cooperativas de producción y en su caso se reflexione sobre la importancia que tienen como alternativa económica para el fortalecimiento del empleo en México.

11. Fuentes de información

Bibliografía

- BALDERAS MORA, Alfredo; CHAVEZ VILLAREAL, Ma. del Rosario; BALDERAS AGUILAR, Alfredo. 2013. «Estrategias administrativas ante el Nuevo régimen fiscal en las Sociedades Cooperativas de producción y servicios en el estado de Tamaulipas». Coodes. *Revista de Cooperativismo y Desarrollo*. ISSN 2310-340X.
- CABANES MOROTE, Mar y GÓMEZ LÓPEZ, José Daniel. 2014. «Economía social y Soberanía Alimentaria. Aportaciones de las cooperativas y asociaciones agroecológicas de producción y consumo al bienestar de los territorios». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 82: 127-154.
- CÁMARA REPETO, Osvaldo y TOLOSA PASOS, Baltazar. 2000. *Marco legal administrativo, contable y fiscal del cooperativismo*. México. Grupo Empresarial Cooperativo Mexicano. SCL.
- DIVAR GARTEIZ-AURRECOA, Javier. 2013. «Las cooperativas: una alternativa económica y social frente a la crisis». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 47: 257-264.
- IZQUIERDO, Martha. 2013. «El cooperativismo, una opción viable para México». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 47: 95-109.
- IZQUIERDO, Martha. 2003. Tesis doctoral. Facultad de derecho. UNAM.
- LARA GÓMEZ, Graciela y PÉREZ SOSA, Felipe A. 2015. «Determinantes del isomorfismo institucional de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en México». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 119: 77-106.
- LIZCANO, Francisco. 1984. «El paradigma comunitario y la revista comunitaria de autogestión y acción comunal». *Revista Iberoamericana de autogestión y acción*. Comunal (INAUCO). Madrid. Núm.2.
- MEDINA CONDE, Analaura y FLORES ILHUICATZI, Uziel. 2015. «Análisis de la sociedad cooperativa y su fiscalidad en la región mixteca oaxaqueña, México». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 49: 251-278.
- MEJÍA ZARZA, Ma. Dolores. 2014. «La fiscalidad de las Cooperativas en México». *Las cooperativas como alternativa económica. Una visión de México y España*. Editorial DYKINSON Vol. I. ISBN 978-84-9085-027-5-S.L. Madrid, España.
- SALA RIOS, Mercè, TORRES SOLÉ, Teresa y FARRÉ PERDIGUER, Mariona. 2015. «El empleo de las cooperativas. Un análisis comparativo de sus fases cíclicas y de su grado de sincronización». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 83: 115-142.

Mesografía

- Ley General de Sociedades Cooperativas. H. Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/leyesBiblio/pdf/143.pdf> (consulta del 27.03.2016).
- Cooperativismo en movimiento. *Cooperativismo una alternativa en México. 14-III.2011* <http://www.ipsonoticias.net/nota.asp?idnews=97763>. inter press service (consulta del 22.04.2016).
- CICOPA. México: *Nueva ley de Cooperativas servirá de fomento al cooperativismo de trabajo asalariado*. 22. IV.2015. <http://www.cicopa.coop/Mexico-nueva-ley-de-cooperativas.html> (consulta del 27.03.2016).
- MUÑOZ MANZO & OCAMPO. Boletín informativo. Reforma Fiscal 2014. www.mmyo.com.mx/2013/12/boletininformativo.reforma.fiscal.2014 (consulta del 22.04.2016).
- ESCOBOSA MARIO RAMÓN. Comentarios al proyecto de reforma fiscal 2014. Real State. Market & Lifestyle. contacto@realstatemarket.com.mx (consulta del 05.04.2016).
- NOVELO ROBERTO. *Sociedades Cooperativas de producción*. Revista Fiscal Roberto Followme on twitter.
- SUSANA GONZÁLEZ. *La reforma fiscal acabará con las cooperativas del país, alerta el sector*. Periódico La Jornada. 7 de octubre de 2013 <http://www.jornada.unam.mx/2013/10/07/economia/028n2eco>

Fiscalidad de las cooperativas en Centroamérica. Alternativas: exenciones e incentivos

Taxation of cooperatives in Central America.

Alternatives: exemptions and incentives

Roxana Sánchez Boza¹
Universidad de Costa Rica (Costa Rica)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp127-160>

Recibido: 01.06.2016
Aceptado: 05.09.2016

Sumario: 1. Introducción. 2. Costa Rica. 2.1. Exenciones y contribuciones parafiscales. 2.2. Incentivos. 2.3. Patentes. Caja Costarricense de Seguro Social. Cuotas obrero patronales en cooperativas de autogestión. 3. El Salvador. 4. Guatemala. 5. Honduras. 6. Nicaragua. 7. Panamá. 8. Consideraciones finales. 9. Bibliografía.

Summary: 1. Introduction. 2. Costa Rica. 2.1. Exemptions and payroll contributions. 2.2. Incentives. 2.3. Patents. Costa Rican social security box. Employers workers quotas in cooperative selfmanagement. 3. El Salvador. 4. Guatemala. 5. Honduras. 6. Nicaragua. 7. Panama. 8. Final thoughts. 9. Bibliography.

Resumen: El tributo de las cooperativas está unido con las exenciones e incentivos reconocidos por décadas. Las fuerzas liberales, han impulsado propuestas de equidad en la competencia, y en los últimos años han impulsado en los países centroamericanos políticas dirigidas a eliminar los supuestos beneficios fiscales gozados por las cooperativas y sus miembros, considerando que tales beneficios a un grupo de organizaciones, provocan distorsiones en el mercado, dado que con los impuestos a las demás empresas participantes en la economía de cada país del istmo centroamericano, tienen como efecto la restricción de su capital. Las organizaciones cooperativas se organizan y se defienden con diferentes tipos de argumentos dirigidos a mantener ese tipo de beneficios, entre los cuales el más importante consiste en la contribución particular del grupo cooperativista al desarrollo económico y social de cada país centroamericano, cuyo soporte financiero en gran medida se obtiene del goce de tales beneficios.

Palabras clave: Cooperativas, Tributos, Excepciones, Incentivos.

¹ Catedrática de la Universidad de Costa Rica. Correo electrónico: metanoia500@yahoo.es

Abstract: Taxation of cooperatives is linked with the exemptions and incentives recognized for decades. By the liberal forces, proposed equity are driven in competition, and in recent years have driven the political Central American countries aimed at eliminating the alleged tax advantages enjoyed by cooperatives and their members, considering that such benefits to a group organizations, causing distortions in the market, as with other taxes on companies participating in the economy of each country of Central America, have the effect of restricting their capital. Cooperative organizations are organized and defend with different types of arguments aimed at maintaining such benefits, among which the most important is the particular contribution of the cooperative group to the economic and social development of each Central American country, whose financial support great as you get the enjoyment of such benefits.

Key words: Cooperatives, Taxation, Exemptions, Incentives.

1. Introducción

Las cooperativas como entes económico-sociales tienen un tratamiento fiscal acompañado de la consideración de esa naturaleza jurídica, social y política que han adquirido en los siglos que anteceden este ensayo y su contribución al desarrollo económico y social de las poblaciones donde se asumió este tipo particular de organización de personas y medios de producción.

La fiscalidad de las cooperativas tiene que analizarse en conjunto con las exenciones e incentivos que se les ha reconocido por décadas. Y junto con las propuestas de equidad en la competencia en el mercado que impulsan las fuerzas liberales, con la pretensión de excluir los supuestos beneficios fiscales gozados por las cooperativas y sus miembros, por considerar que provocan distorsiones en el mercado al existir impuestos que restringen el capital de las demás empresas participantes en la economía de cada país.

Cada número determinado de años, surgen las propuestas neoliberales de reforma legislativa para eliminar las exenciones fiscales reconocidas a las cooperativas. Los cooperativistas se organizan y se defienden con diferentes tipos de argumentos y lo más importante es que se logra convencer a las autoridades gubernamentales de la importancia de las exenciones en beneficio de un grupo de ciudadanos que contribuyen en forma particular al desarrollo económico y social de cada país. En Costa Rica, a principios del año 2015, se presentó una propuesta de reforma a las leyes tributarias con la intención de incluir a las cooperativas como contribuyentes del impuesto de renta por un monto del 30% y 8% a los asociados. Únicamente las cooperativas que serían exentas del pago del impuesto sobre la renta, serían aquellas declaradas como micro, pequeñas o medianas empresas por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), o bien, que se dediquen a la venta de electricidad y que tengan precios regulados por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP).

En los años 90 se dieron leyes en diferentes países de la región centroamericana para eliminar todo tipo de exenciones a tributos, como una especie de limpieza al sistema tributario. Parte de los incentivos para constituir cooperativas y las facilidades de su desarrollo inicial como empresas, generalmente constituidas por personas con poco conocimiento de la actividad empresarial, los riesgos que su desarrollo implica y los retos de mantenerlas en funcionamiento así como el débil capital inicial, fueron abolidos.

De acuerdo al tipo de economía de cada país centroamericano, región en la cual hemos centrado este estudio, se encuentran diferentes

excepciones a la contribución general que deben dar los habitantes del mismo, a título de impuestos por la actividad que realizan.

Es común la exención al pago de impuestos por razón de la renta producida, el conocido Impuesto sobre la renta; en algunos casos se considera la exoneración en la adquisición y venta de ciertos tipos de bienes; o por la actividad como es la agropecuaria o el servicio como es en el caso de la dotación de electricidad a extensas poblaciones muy alejadas de los centros urbanos.²

2. Costa Rica

A partir de la Constitución Política, los habitantes de Costa Rica tienen el deber de pagar impuestos, según el artículo 121 inciso 13 corresponde a la Asamblea Legislativa el establecimiento de los impuestos y contribuciones nacionales así como autorizar las municipales —que pueden ser impuestos o tasas—.³

En la ley de Asociaciones Cooperativas N. 6756 se encuentra exenciones al pago de impuesto de renta; cargas parafiscales así como algunos incentivos para que funcionen las cooperativas.⁴

En el artículo 78 de la ley de marras se exoneran a las cooperativas como personas jurídicas del pago del impuesto de renta, aunque los miembros de las mismas deben cancelar el 5% sobre los excedentes que los beneficien. Ubicado ese artículo en el Capítulo VII denominado *De los saldos y excedentes*, también indica que los saldos a favor que arroja la liquidación del ejercicio económico correspondiente, son ahorros o excedentes que pertenecen a sus miembros, producidos por la gestión económica de la asociación, y por ello no se pagará el Impuesto sobre la Renta.

En el siguiente artículo se explica el origen de los excedentes del período respectivo:

² El libro coordinado por Dr. Dante Cracogna, *Tributación cooperativa en México, Centroamérica y el Caribe*, Costa Rica : la Alianza Cooperativa Internacional, 2009 así como mi artículo publicado en este Boletín, Bilbao: Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, 2003, denominado *La financiación en las cooperativas de Centroamérica*, han servido de punto de partida para esta investigación, en la cual se ofrecen datos actualizados, referencia de este último <http://baidc.revistas.deusto.es/article/view/883/1014>.

³ Marina Ramírez y Elena Fallas. 1999. *Constitución Política de la República de Costa Rica (anotada, concordada y con jurisprudencia nacional)*, Costa Rica: Ed. Investigaciones Jurídicas S.A., p. 291.

⁴ Vid. Ley 6756/1968, de 30 de abril de 1982.

«Artículo 79. El producto de la liquidación, constatado por el inventario anual correspondiente, deducidos los gastos generales, las cargas sociales y las amortizaciones de todo género, constituyen el excedente o saldo del período respectivo.»

La razón de tal exoneración del pago del impuesto de la renta ha sido analizado incluso en los tribunales superiores, a partir del análisis de la normativa que compone ese capítulo que impone contribuciones por razón de reserva legal, reserva de bienestar social así como educación, a lo cual se agregan las sumas que se deben entregar al Consejo nacional de cooperativas así como al Centro de estudios cooperativos R.L. conocido como CENECOOP R.L.

En la Ley de impuesto de la renta se introdujo en forma expresa esa exoneración, artículo 15. Modificase el artículo 3 de la Ley N.º 7092 del 21 de abril de 1988 para que diga:

«Artículo 3. Entidades no sujetas al impuesto

- d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley N.º 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas.»⁵

Por muchos años las cooperativas al igual que gran cantidad de organizaciones y formas de administración de bienes como fideicomisos y condominios, no tuvieron que dar informes de sus ingresos a la Dirección de Tributación Directa del Ministerio de Hacienda, sin embargo, a partir del 2014, se estableció el deber de rendir una Declaración informativa, en forma anual, que no tiene la consecuencia del pago de ingresos pero si de controlar los ingresos y actividades de las organizaciones exoneradas de presentar la Declaración de la renta para efecto de cumplir con el pago respectivo del impuesto sobre la renta.⁶

La Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo tercero da la lista de las personas jurídicas no sujetas al impuesto de renta, entre esas las asociaciones cooperativas y establece en su artículo 19 inciso b) las pautas para el tratamiento de la renta disponible de las sociedades de personas y otros contribuyentes, haciendo referencia al artículo 2.º de esa ley, que no sean sociedades de capital de las mencionadas en el artículo 18, donde a las cooperativas y otras similares, se establece la obli-

⁵ Ley 7293/ 1992, de 31 de marzo, Ley reguladora de exoneraciones vigentes, derogatorias y excepciones. (La Gaceta N. 66 de 03 de abril de 1992).

⁶ Directriz N.º DGT-R-041-2014, de 24 de setiembre de 2014. Dirección general de Tributación Directa resolución sobre el suministro general de la información previsiblemente pertinente, derivada de las relaciones económicas, financieras y profesionales entre obligados tributarios. (La Gaceta N. 187, 30 de setiembre de 2014).

gación de retener del cien por ciento de excedentes pagados a los socios, por considerarse ingresos gravables para los perceptores, y enterar al Fisco, por cuenta de sus asociados y a título de impuesto único y definitivo, un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de los excedentes o utilidades distribuidas. Con la salvedad para dos tipos de cooperativas denominadas cooperativas de cogestión y de autogestión, en que la remuneración correspondiente al trabajo aportado de los asociados no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes.

Con base en tal norma, el criterio del INFOCOOP (Instituto nacional de fomento cooperativo) ha sido que cuando se adopta por la Asamblea la decisión de capitalizar los excedentes, sobre éstos no debe retener la cooperativa el 5% del Impuesto de la renta, lo cual si debe realizarse cuando se distribuyen los excedentes a los asociados. La cooperativa tiene una función recaudadora del impuesto por lo que, de previo a distribuir los excedentes entre los asociados, deberá hacer la retención respectiva y proceder de conformidad con la norma transcrita.

En el papel de recaudador, también, el INFOCOOP, ha aclarado que la cooperativa debe: «Con base en lo establecido en el artículo 23 de la Ley de impuesto sobre la renta, queda claro que las dietas que reciben los directores de las cooperativas y las remuneraciones pagadas a los asociados, están sujetas al pago del impuesto de la renta respectivo y la cooperativa está en la obligación de retener el importe deducible, para posteriormente girarlo a la Tributación Directa, la omisión de esta obligación se configura como ilícito tributario penado por ley.» Departamento legal del INFOCOOP A.L. 303-99 del 13 de agosto de 1999.

Por razones de la actividad que realizan las cooperativas se han promulgado leyes especiales, como la correspondiente al 2003, N.º 8345 denominada Participación de las cooperativas de electrificación rural y de las empresas de servicios públicos municipales en el desarrollo nacional. Según el artículo primero el marco jurídico regulador de la ley es para las siguientes actividades, donde participan las cooperativas clasificadas en el inciso d) del artículo 2 y que cuentan con una declaratoria de utilidad pública:⁷

⁷ Cooperativa de Electrificación Rural: Asociación cooperativa creada para solucionar primordialmente el problema común de la falta de energía eléctrica en las áreas rurales, así como su distribución y comercialización, a saber: Cooperativa de Electrificación Rural de Alfaro Ruiz, R. L., Cooperativa de Electrificación Rural de San Carlos, R. L., Cooperativa de Electrificación Rural de los Santos, R. L., Cooperativa de Electrificación Rural de Guanacaste, R. L., Consorcio Nacional de Empresas de Electrificación de Costa Rica, R. L. (CONELÉTRICAS, R. L.), constituido por las asociaciones cooperativas de electrificación rural. Esta definición comprenderá también las demás cooperativas de electrificación rural que se constituyan en el futuro. presten servicios complementarios de sus actividades.

- a) La concesión para el aprovechamiento de las fuerzas que pueden obtenerse de las aguas de dominio público del territorio nacional, al amparo de lo dispuesto en el inciso 14) del artículo 121 de la Constitución Política, a las asociaciones cooperativas de electrificación rural, a consorcios formados por estas y a empresas de servicios públicos municipales.
- b) La generación, distribución y comercialización de energía eléctrica por parte de los sujetos indicados en el inciso anterior, utilizando recursos energéticos renovables y no renovables en el territorio nacional, al amparo de la Ley N.º 7593, de 9 de agosto de 1996.

El fundamento es facilitar el acceso al servicio de electricidad a las comunidades donde operan y para ello se les permite donde operan y para ello se les permite que generen, distribuyan y comercialicen energía dentro del marco de este ordenamiento, podrán vender energía a los usuarios ubicados en el área geográfica de cobertura definida por su concesión y se autoriza a las entidades y empresas públicas nacionales y municipales para que suscriban convenios de cooperación, inversión y operación conjunta con las asociaciones cooperativas y las empresas de servicios públicos municipales amparadas a la presente Ley, a fin de que presten servicios complementarios de sus actividades. Y por ello se exonera del pago impuestos a esas empresas, según el artículo que se transcribe:

Artículo 10. Exoneración de impuestos. Para las asociaciones cooperativas y los consorcios cooperativos formados por ellas y establecidos según la presente Ley, los beneficios fiscales y las exoneraciones de impuestos de toda clase, que puedan pesar sobre los bienes y servicios para la construcción, administración y operación general de sus sistemas, serán los mismos concedidos por el Estado a sus empresas de servicios eléctricos y a las empresas de servicios públicos municipales.

2.1. *Exenciones y contribuciones parafiscales*

En relación con las exenciones de las cooperativas en Costa Rica se ha dado varias opiniones de los grupos que participan en otros sectores de la economía y que están fuera del Sector de economía social.

Las exenciones al pago de impuestos por parte de las cooperativas es un tema controversial, algunos sectores del país, han realizado análisis tendientes al control o supresión de los beneficios, a partir de

la consideración de la falta de revisión periódica para determinar la contribución al desarrollo de las empresas cooperativas, en un determinado período, o bien, si la existencia de tales beneficios pueden calificarse como competencia desleal frente a empresas no cooperativas calificadas como pequeña o mediana empresa que deben participar en el mercado junto con grandes cooperativas. Ejemplo de estas críticas ha sido el Editorial del Periódico La Nación, de corte neoliberal, que expresó bajo el título Exoneraciones tributarias del 08 de febrero de 2013:

«Las cooperativas, por otra parte, conservan casi sin cuestionamiento los beneficios otorgados hace décadas. Protegidas por la aureola de movimiento social, el país parece ciego a los cambios en su desarrollo. Según el IV Censo Nacional Cooperativo del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo (INFOCOOP), las cooperativas de ahorro y crédito y las de seguros han crecido espectacularmente hasta alcanzar un patrimonio de ¢290.179 millones, pero las agrícolas disminuyeron y su patrimonio suma ¢23.000 millones.

El artículo 3, inciso d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta no distingue entre unas y otras al disponer la exoneración del pago de gravámenes sobre las utilidades. Tampoco distingue entre las grandes cooperativas, capaces de competir sin asistencia, y los emprendimientos más modestos. En consecuencia, la exoneración ideada para fomentar el crecimiento del cooperativismo en determinadas áreas de la producción protege también su incursión en negocios comerciales y financieros donde compiten con otras empresas privadas, sujetas al pago del impuesto sobre la renta. Nada tiene de malo la incursión de las cooperativas en el área de las finanzas, pero es válido preguntar si la ventaja tributaria, en esos casos, está justificada.

Turismo y cooperativismo son dos ejemplos, uno de la buena práctica de emplear exoneraciones para desarrollar una actividad estratégica y no mantenerlas más allá de lo necesario, y otro de la desafortunada tendencia a permitir la subsistencia del beneficio sin cuestionamientos ni atención al cambio en las condiciones de desarrollo de la actividad exonerada.»⁸

A finales de marzo de 2015 el gobierno dejó de impulsar proyecto gravar cooperativa ante la reacción del Cooperativismo así como del Partido Liberación Nacional.

Para la Contraloría General de la República las exenciones tienen un fin determinado como es estimular el desarrollo productivo y comercial:

⁸ http://www.nacion.com/opinion/editorial/Exoneraciones-tributarias_0_1322467883.html

«Las exenciones son instrumentos de política fiscal, establecidas por mandato de ley, que dispensan del pago de tributos a algunas actividades en las cuales se ha producido el hecho generador del tributo. Constituyen en sí, un privilegio, establecido legalmente, que goza el contribuyente y por el cual está autorizado para dejar de pagar parcial o completamente un determinado tributo. A través de ellas, el Estado interviene en la economía a efecto de estimular el desarrollo productivo y comercial de ciertos sectores sensibles para el crecimiento económico social.»

Actualmente las cooperativas deben hacer reserva de las siguientes partidas: Reserva legal 10%; Bienestar 6%; Educación 5% y entregar a los entes cooperativos como es el CONACCOOP (Consejo nacional de cooperativas) un 2% y al CENECOOP R.L. (Centro nacional de educación cooperativa R.L.) hasta un 2,5% de sus ganancias antes de distribuir los excedentes entre sus asociados. La suma de esos porcentajes es de 25,5%.⁹

Las primeras reservas contribuyen al interno de la cooperativa y a sus agremiados así como a sus familias. Mientras que la contribución al CONACCOOP permite a este ente realizar las acciones necesarias para organizar el cooperativismo y promover propuestas y proyectos que lo fortalezcan. Por su parte, el CENECOOP R.L. como ente auxiliar de las cooperativas colabora en la formación y educación cooperativa de todo el cooperativismo.

A inicios de este siglo se inició una discusión sobre a cual ente realmente le correspondía esa contribución del 2,5% de las ganancias de las cooperativas. En la creación del INFOCOOP se incluyó a un órgano con el nombre del CENECOOP dentro de su estructura organizativa, mientras que dentro del Cooperativismo nació el Centro de estudios cooperativos de responsabilidad limitada como se ha indicado con el papel de organismo de integración auxiliar del Cooperativismo.

⁹ Ley 6756/1968, de 30 de abril de 1982, Ley de asociaciones cooperativas y creación del Instituto nacional de fomento cooperativo, que contiene los artículos 80, 81 y 82 relativos a las mencionadas reservas en el Capítulo VII. De los saldos y excedentes. Artículo 80. Los excedentes deberán destinarse, por su orden, a constituir las reservas legales, la reserva de educación, la reserva de bienestar social, y cualesquiera otras reservas de establecidas por los estatutos; a cubrir las obligaciones provenientes de las cuotas de inversión; a pagar al CONACCOOP el 2% de los excedentes, conforme con lo estipulado en el artículo 136 de esta ley; a pagar a CENECOOP hasta el 2,5% de los excedentes líquidos al cierre de cada ejercicio económico, porcentaje éste que, a criterio del Consejo de Administración de cada cooperativa, podrá pagarse de la reserva de educación (Alcance N.º 10 a *La Gaceta* N.º 87 de 7 de mayo de 1982).

Ante la duda, se dio una lucha para determinar a dónde se debían depositar los recursos mencionados y cuál ente debía aplicarlos al desarrollo formativo y educacional del cooperativismo costarricense. En tal discusión surgió el calificativo de Contribuciones parafiscales para ese 2,5% que se extrae de las ganancias de las cooperativas.

Discusión surgida por la interpretación legislativa sobre el ente que debía recibir la contribución que se establece en el artículo 80 de la LAC, por un lado se consideró en los años 90 que CENECOOP era parte de INFOCOOP y las contribuciones debían ser distribuidas y aplicadas por esa Institución.

La Sala Primera de Casación 00731-2007 resolvió el punto, determinando que el ente es el CENECOOP y resolvió que le corresponden esos recursos y su administración. En el Considerando IV entre otras explicaciones indicó:

«En la especie se creó un tributo encausado, sin que los fondos lleguen a las arcas generales del Estado, asegurando con ello que llega a su destino. El legislador quiso dotar de fondos a determinadas instituciones, verbigracia, el Instituto de Fomento Cooperativo, el Instituto de Desarrollo Agrario, Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, y ello corresponde a lo que en doctrina se denomina «contribución parafiscal», y que la Sala Constitucional la define como: "... verdaderas contribuciones con claros fines económicos y sociales, conocidas en la doctrina del Derecho Tributario, como «contribuciones parafiscales”, que son impuestos por el Estado pero no figuran en el presupuesto general de ingresos y gastos, por lo que recibe la denominación antes referida. La misma doctrina del Derecho Financiero define la figura como «tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma». Quiere decir, lo anterior, que la contribución parafiscal no constituye una figura distinta de la tributación general» (voto N.º 4785-93 de las 8 horas 39 minutos del 30 de setiembre de 1993). En razón de lo anterior no se da el quebranto apuntado, por cuanto existe expresa autorización de la ley para establecer un destino específico de los fondos que se recaudan a título del impuesto en mención, favoreciendo así que lleguen directamente a las arcas de las instituciones en ella mencionadas, y beneficiarias directas del mismo» (no.232 de las 16 horas 10 minutos del 6 de marzo de 2002, en igual sentido ver no.192 de las 15 horas 50 minutos del 20 de febrero de 2002.»

La diferencia de criterios se resolvió por medio de una interpretación auténtica del artículo 80 de la ley N.º 4179 de 22 de agosto de 1968, y sus reformas, «Ley de asociaciones Cooperativas y Creación

del Instituto de Fomento Cooperativo», ley N. 8949 del 29 de abril de 2011, que definió que:

«... el destinatario del dos coma cinco por ciento (2,5%) de los excedentes líquidos de las cooperativas, al cierre de cada ejercicio económico, es el Centro de Estudios y Capacitación Cooperativa, Responsabilidad Limitada (CENECOOP R.L.), cédula jurídica número tres-cero cero cuatro-cero cinco seis cero cuatro nueve (3-004-056049), a favor del que deben girarse esos recursos...»¹⁰.

2.2. Incentivos

A pesar de la derogatoria de exenciones que implicó la Ley N.º 7293 de abril de 1992 «Ley Reguladora de todas las exoneraciones vigentes», que derogó los incisos a, b, d, e, f y k del artículo 6 de la Ley de asociaciones cooperativas, se mantienen algunos privilegios como lo llamó el legislador, a saber los siguientes:

Artículo 6. Las asociaciones cooperativas disfrutarán de los siguientes privilegios:

- c) Prioridad en el transporte terrestre, marítimo y aéreo, en empresas estatales o en particulares que reciban subvención oficial, y rebaja del diez por ciento en los fletes de los artículos de giro de ellas que se transporten en dichas empresas.
- g) Derecho a contratar preferentemente con el estado, en igualdad de condiciones para la venta, adquisición o distribución de productos o prestación de servicios que sean requeridos por aquel o cualquiera de sus instituciones.
- h) Derecho de administrar los servicios de distribución de energía, fábricas y talleres que forman parte del patrimonio del Estado.
- i) Derecho a obtener del Instituto Nacional de Seguros al costo, todos los tipos de pólizas que dicha institución, extienda, pero exclusivamente a través de las uniones, federaciones o de la Confederación Nacional de Cooperativas que la presente ley autoriza.
- j) Derecho a obtener de las instituciones encargadas de la producción o distribución de la energía eléctrica, tarifas preferenciales en cuanto al precio de compra de dicha energía, par-

¹⁰ Ley N. 8949/2011, de 29 de abril, Interpretación auténtica del artículo 80 de la ley N.º 4179 de 22 de agosto de 1968 (*La Gaceta* N. 86 del jueves 5 de mayo del 2011).

ticularmente para aquellas cooperativas que operan en las zonas rurales del país.

2.3. *Patentes. Caja Costarricense de Seguro Social. Cuotas obrero patronales en cooperativas de autogestión*

Al respecto, debemos manifestar que en cuanto al pago de patentes municipales por parte de las Cooperativas, existe jurisprudencia de la Procuraduría General de la República e incluso de la propia Sala Constitucional, en el sentido que las mismas están exentas del pago de dicho impuesto sobre su actividad principal definida en su objeto social, no así sobre actividades secundarias que realice la Cooperativa.

En dicho sentido y como justificación de lo indicado, procedemos a transcribir un extracto del oficio de este Macroproceso, MGS-781-14-2004 del 22 de octubre del 2004, acerca de este mismo tema:

«El Impuesto de patentes es un tributo destinado a la financiación de las Municipalidades del país. Son contribuyentes de este impuesto aquellas personas físicas o jurídicas que realicen cualquier actividad lucrativa.

La procedencia del pago de patentes municipales por parte de las cooperativas, es un tema que frecuentemente, ha sido objeto de análisis judicial y administrativo. La discusión se ha centrado en el tema de la existencia o inexistencia de lucro en estas asociaciones, lo cual es un requisito esencial para que una persona sea considerada contribuyente.»

Al respecto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha señalado lo siguiente:

«Desde una perspectiva jurídico positiva no cabe la menor duda de que las asociaciones cooperativas, independientemente de la clase o categoría (cooperativas de consumo, comercialización, suministro, servicios múltiples etc) son organizaciones colectivas que no tienen un fin o propósito lucrativo, sino más bien el desarrollo integral de sus asociados. En este tesitura lleva la razón el tribunal de instancia al afirmar que las asociaciones cooperativas, por los propios fines que les impone el bloque de legalidad, no ejercen ni pueden ejercer ningún tipo de actividad lucrativa. (Sala Primera Voto 26-97 de las 14 horas 15 minutos del 16 de abril de 1997) Con base en lo anterior dicha Sala concluye que en las cooperativas no se tipifica el fin lucrativo, el cual es el hecho generador de la obligación de pagar el impuesto de patente municipal.»

Por su parte la Procuraduría General de la República, ha resuelto que las cooperativas se encuentran exentas de este impuesto en el tanto desarrollen actividades atinentes al objeto social para el que fueron constituidas. A contrario sensu, si una Cooperativa incursiona en actividades comerciales o que sean ajenas al interés social que motivó su nacimiento, deberá ser contribuyente. (Dictámenes de la Procuraduría General de la República C-153-99 y C-151-93 entre otros).

En este mismo sentido, resulta ilustrativa la siguiente resolución de la Sala Constitucional:

«En virtud de lo anterior, si la Cooperativa recurrente pretende desarrollar una actividad comercial para la venta al público de alimentos, lo cual es completamente diferente al objeto para la cual fue constituida, es evidente que sí debe solicitar a la Municipalidad la licencia comercial correspondiente, en tanto la venta de alimentos al público no es la razón por la que se constituyó la cooperativa. En este sentido el pronunciamiento APG-76 del 7-11-92 de la Procuraduría por el que se exime a las Cooperativas de esa licencia o «patente» solo es aplicable a la actividad que desarrolla la cooperativa misma, como objeto y fin, pero no a las actividades comerciales de otra índole, en las que ésta decida participar, como cualquier otra entidad. De manera que no existe razón para que Coope ... sea tratada con privilegios frente a la ley, en relación con la venta al público de alimentos.»

En cuanto a la última consulta, sobre el pago de cuotas obrero patronales en las cooperativas autogestionarias, debe indicarse que sobre dicho tema existe una clara posición de la Procuraduría General de la República, respecto de que no existe obligación de cancelar dichas cuotas para sus asociados.

Mediante el Dictamen C-007-91 del 14 de enero de 1991, la Procuraduría General de la República determinó que en el caso de las Cooperativas Autogestionarias:

«Por medio de las cooperativas autogestionarias se procura la auto organización de los trabajadores para la autodeterminación de sus intereses empresariales. Se trata de fomentar la participación de los trabajadores en los procesos de producción y trabajo, estableciendo un equilibrio y unidad entre trabajo y medios de producción, sea una nueva forma de propiedad social. Los asociados son propietarios tanto desde el punto de vista jurídico como económico, por lo que no se establece una relación laboral entre los asociados y su cooperativa. Si el asociado es propietario de la cooperativa, no puede ser considerado asalariado de ella, aun cuando le preste su fuerza de trabajo.

En otras palabras, las cooperativas autogestionarias son organizaciones de trabajadores pero sobre estos no se establece una estructura superior que elimine la gestión de los asociados. Esta gestión de los intereses de la cooperativa es un poder-deber de todos los asociados: deben ser los propios trabajadores quienes dirijan las actividades empresariales, por lo que no pueden limitarse a aportar su fuerza de trabajo. Por el contrario, les corresponde definir los planes de producción, el planificar el desarrollo económico y social de la organización, aprobar sus planes de producción y la distribución social e individual de los excedentes que no tengan un destino prefijado en la ley...»

«... no se establece una relación laboral entre los asociados y su cooperativa. Si el asociado es propietario de la cooperativa, no puede ser considerado asalariado de ella, aun cuando se preste su fuerza de trabajo ... Por lo antes expuesto, es criterio de la Procuraduría General que las cooperativas de autogestión no están obligadas a cubrir las cuotas de seguro social y obrero patronal de sus asociados».

No obstante, debe indicarse que la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS) cuenta con convenios especiales para ser implementados con este tipo de cooperativas, con tal de que sus asociados gocen de adecuada protección en el tema de los seguros sociales.

3. El Salvador

En la Constitución Política de El Salvador se encuentran establecidos los impuestos que se crean por decisión de la Asamblea Legislativa, sin que se dé en forma específica la obligación de pago por parte de los ciudadanos.

En forma general, la Ley general de asociaciones cooperativas, bajo el Título VIII, denominado Régimen de protección a las asociaciones cooperativas, otorga exoneraciones a las cooperativas de primer grado, así como a las Federaciones y Confederaciones de Asociaciones Cooperativas desde el momento de la constitución de la cooperativa según el siguiente artículo:

Art. 71. Los privilegios que se otorgarán por parte del Estado de acuerdo con esta ley a las Cooperativas desde el momento de su constitución, son los siguientes:

- a) Exención de impuestos de papel sellado y timbres fiscales, derechos de Registro de Inscripción de todo acto o contrato que celebren las Cooperativas a favor de terceras personas o éstas a favor de aquéllas cuando le corresponda por la ley pagarlo a

la Cooperativa, así como en toda actuación judicial y administrativa en que intervenga la Cooperativa, como actora o demandada, ante los tribunales de la República;

- b) Inserción gratuita en el Diario Oficial de las publicaciones que ordene la ley o su Reglamento.¹¹

En forma específica, el artículo 72 exonera de los impuestos de Renta, Viabilidad y Territorial Agropecuario, considerando esa exoneración como privilegio, sin interesar cuál de la naturaleza, el capital con que se forma, intereses que se generen a partir del ejercicio fiscal durante el cual se presente la solicitud.

La cooperativa interesada por acuerdo ejecutivo en el Ramo de Economía, total o parcialmente, previa justificación con audiencia del Ministerio de Hacienda, gozará de la exención, por el plazo de cinco años, a partir de la fecha de su solicitud y prorrogables a petición de la cooperativa por períodos iguales:

A lo anterior se suma la exención de impuestos fiscales y municipales sobre su establecimiento y operaciones.

Sobre la aplicación concreta de la exoneración de impuesto sobre la renta, hemos encontrado una resolución interesante que une la norma especial de las cooperativas agropecuarias antes referida con la norma general de exoneración de las cooperativas, que se encuentra en la Ley de cooperativas.

Procedemos a transcribirla como ejemplo de aplicación de esa diferente normativa y la interpretación realizada por el tribunal administrativo tributario de El Salvador:

«Distribución de excedentes a asociados de cooperativa

Fundamento de la consulta:

Opinión sobre aplicación de retención del Impuesto sobre la Renta en la distribución de excedentes a asociados de cooperativas.

Afirmación fáctica:

Que la Cooperativa que representa goza de exención de Impuesto sobre la Renta establecida en el artículo 72 de la Ley General de Asociaciones Cooperativas.

Consulta planteada: Están o no obligados a pagar Impuesto sobre la Renta los asociados a la Cooperativa por reparto de excedentes correspondientes al ejercicio impositivo del año dos mil nueve.

¹¹ *Decreto No. 339/1986* de 06 de mayo, Ley general de asociaciones cooperativas. (Diario Oficial No: 86; Tomo No: 291, de 14/ de mayo de 1986).

Respuesta de la Administración tributaria:

El Artículo 72 literal a) de la Ley General de Asociaciones Cooperativas, reconoce que las Cooperativas gozaran de la exención del Impuesto sobre la Renta, Vialidad y Territorial Agropecuario, cualquiera que fuere su naturaleza, el capital con que se forma e intereses que se generen a partir del ejercicio fiscal en el cual haya sido presentada la solicitud correspondiente. Dicha exención fue otorgada a la Asociación Cooperativa, a través del Acuerdo Ejecutivo en el Ramo de Economía Número 960, de fecha cuatro de julio de dos mil seis, por primera vez y por un periodo de cinco años, contados a partir del día uno de marzo del año dos mil seis.

Establecido lo anterior, resulta pertinente traer a cuenta, que el artículo 4 numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio impositivo dos mil nueve, reconocía como rentas no gravables con el citado impuesto y en consecuencia excluidas del cómputo de la renta obtenida, a las utilidades o dividendos para el socio o accionista que las recibía toda vez que quien las distribuyera hubiera declarado y pagado el Impuesto sobre la Renta correspondiente.

Al gozar la asociación cooperativa, de la exención del Impuesto sobre la Renta establecida en el artículo 72 literal a) de la Ley General de Asociaciones Cooperativas, para el ejercicio dos mil nueve, estaba liberada del pago del citado impuesto, en consecuencia no podía configurarse el supuesto de exención contenido en el artículo 4 numeral 13 de la Ley de la materia.»¹²

Los beneficios se gozan bajo pena de si el INSAFOCOOP comprobare que una Cooperativa está haciendo mal uso de los privilegios enunciados en el artículo anterior, deberá solicitar al Ministerio de Economía que se revoquen, suspendan o restrinjan los mismos. Artículo 73 ibidem-.

En el artículo 74 se extienden los beneficios a las Cooperativas para que gocen, en condiciones de igualdad, de los regímenes de protección establecidos o que se establezcan para las empresas de cualquier naturaleza que desarrollen la misma clase de actividades. Y en el artículo 76 se establece la condición de prioridad en la obtención de concesiones para la explotación de recursos naturales, así como para prestar servicios públicos e instalar y operar otros de la misma naturaleza, que otorguen el Estado e instituciones públicas.

De acuerdo con la Ley de impuesto sobre la renta del 21 de diciembre de 1991, entre los sujetos exentos del pago mínimo definitivo, se-

¹² <http://catlegal.mh.gob.sv/index.php/consultas/2371-distribucion-de-excedentes-a-asociados-de-cooperativa>

gún el artículo 78 inciso b) las cooperativas se encuentran exentas del pago mencionado.

Dado que la exoneración requiere de una resolución del ministro del ramo, las cooperativas salvadoreñas no están exoneradas en su totalidad sino que año a año el gobierno aplica tal beneficio. Por ejemplo en los diarios electrónicos se encuentra que el día 22 de marzo de 2013, el Gobierno salvadoreño exoneró del pago de renta y municipales a 16 cooperativas del país.

Según la publicación de Central America Data. Com, en ese año, había alrededor de 306.406 asociados que se desglosan en 787 cooperativas registradas en el INSAFOCOOP y 1719 asociaciones reportadas por el Ministerio de Agricultura y Ganadería en sector reformado, no reformado y pesqueras.

4. Guatemala

En el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, son deberes de los guatemaltecos, entre otros, el contribuir con los gastos públicos de acuerdo con la forma prescrita por la ley.¹³

En cuanto a las cooperativas, el Estado guatemalteco ha previsto la exoneraciones generales y luego algunas específicas que se encuentran en leyes especiales.

En la Ley general de cooperativas según decreto 82-78, se encuentra:

- Exención del impuesto sobre compra-venta permuta y aplicación de inmuebles, herencias, legados y donaciones cuando sean destinados a los fines de las cooperativas.
- Exención de impuestos, derechos, tasas y sobrecargos en las importaciones de maquinarias, vehículos de trabajo, herramientas, instrumentos, insumos, equipo y material educativo, sementales y enseres de trabajo agrícola, ganadero, industrial o artesanal siempre que no se manufacturen en el país o en el área centroamericana.
- Exención total del impuesto del papel sellado y timbres fiscales.

Cristina García-Herrera Blanco y otros hacen un estudio del sistema tributario de América Latina y en forma clara ofrece un resumen de los

¹³ Constitución Política de la República de Guatemala. Emitida el 31 de mayo de 1985.

impuestos en cuyas leyes se hacen exoneraciones para las cooperativas guatemaltecas, como vemos inicia con el impuesto de sociedades¹⁴:

«3. Impuesto sobre Sociedades

3.1. Denominación. Impuesto Sobre la Renta (ISR).

3.2. Regulación. Decreto número 26-92 del Congreso de la República.

3.3. Naturaleza. Sujeción por renta territorial (únicamente rentas obtenidas en el territorio nacional).

3.4. Hecho imponible.

Son rentas sujetas todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

En concreto, serán rentas de fuente guatemalteca:

a) Todo pago o crédito por concepto de regalías y por asesoramiento técnico.

3.7. Principales rentas exentas

De carácter subjetivo:

Resultan exentas del impuesto, las ganancias de:

g) *Las cooperativas legalmente constituidas en el país, siempre que dichas ganancias sean provenientes de las transacciones con sus asociados o con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Las rentas, intereses y ganancias de capital provenientes de operaciones con terceros no gozarán de esta exención (la letra cursiva no es del original).»*

Las cooperativas y entes de segundo grado, también tienen gozan de exoneración del pago cuando se trate de bienes como maquinaria o equipo relacionados con su actividad:

«4. Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.1. Denominación. Impuesto al Valor Agregado.

¹⁴ Cristina García-Herrera Blanco et al, *Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina* (España: Instituto de estudios fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2010) p. 72.

4.2. Regulación. Decreto n.º 27-1992 del Congreso de la República. Acuerdo gubernativo 206-2004 por el que se aprueba la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.3. Ámbito de aplicación.

Nacional (federal).

4.4. Naturaleza.

Impuesto indirecto que recae sobre el valor agregado.

4.5. Hecho imponible

- a) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c) Las importaciones.
- d) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- e) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- f) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- g) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique desaparición de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad.
- h) La venta o permuta de bienes inmuebles.
- i) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- j) La aportación de bienes inmuebles a sociedades.⁸²

4.8. Exenciones.

La Ley distingue dos tipos de exenciones:

A) Exenciones de carácter general

1. Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:

- a) *Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la coope-*

rativa, federación o confederación (la letra cursiva no es del original).»¹⁵

Indica la ley que para los efectos de la literal a) anterior, se debe solicitar dicha exención al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP) para que el Ministerio de Finanzas Públicas otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica su derecho a la exención.

Finalmente, además de las exenciones establecidas en forma general relacionadas con la transmisión de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes:

5. Las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas (la letra cursiva no es del original).¹⁶

En sus operaciones con terceros deben cargar el impuesto correspondiente. El impuesto pagado por las cooperativas a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal.

En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, están exentos los servicios que prestan, tanto a sus asociados como a terceros.¹⁷

5. Honduras

En la Constitución Política de Honduras, Decreto No 131, el artículo 109 establece que nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias.

Respecto del régimen fiscal de las cooperativas la Ley de cooperativas de Honduras Decreto N. 65-87¹⁸ contempla en su Sección sexta y en conjunto el Régimen tributario así como las prohibiciones y sanciones a las cooperativas de cualquier grado y sus entidades auxiliares. Las

¹⁵ Vid. Cristina García ...p. 142 y 143.

¹⁶ Vid. Cristina García...p. 144.

¹⁷ Decreto 27/ 1992 de 5 de marzo de 2013, Ley del IVA actualizada. Publicada en <http://leydeguatemala.com/ley-del-iva-de-guatemala/exenciones-generales-iva-guatemala/274>.

¹⁸ Ley 65/1987, de 30 de abril, Ley de cooperativas de Honduras, reformada por el Decreto No. 174/2013, de 1 de septiembre (Diario Oficial La Gaceta el 1 de febrero del año 2014).

exenciones son bastante detalladas, en una búsqueda de integrar todas esos posibles beneficios en la ley especial, las cuales se encuentran en el siguiente artículo:

Artículo 56. Las cooperativas gozarán de las exenciones fiscales siguientes:

- a) Exoneración de los impuestos fiscales que graven la renta, los bienes y las operaciones de las cooperativas. Se exceptúa el pago de las contribuciones para el régimen de seguridad social.
- b) Exoneración de derechos arancelarios, incluyendo el consular, impuestos y recargos de aduana sobre la importación de maquinaria, equipo, herramientas, vehículos de trabajo y de transporte de pasajeros, motores, accesorios, repuestos, útiles y enseres de trabajo, semillas seleccionadas, fertilizantes, insecticidas, herbicidas, fungicidas, pesticidas, animales de reproducción y materias primas, que necesiten las cooperativas para contribuir para el desarrollo de la agricultura, silvicultura, apicultura, pesca, agro industria, ganadería, transporte e industria incluyendo en esta última expresión la industria de la construcción de casas para asociados, de cooperativas de vivienda legalmente organizadas o programas de vivienda que desarrollen las cooperativas para sus miembros, siempre que tales artículos o medios no se produzcan o manufacturen en el país o que la producción nacional no satisfaga sus necesidades.
Igualmente las cooperativas de servicio y consumo gozarán de las exenciones mencionadas en este inciso en la importación de bienes necesarios para la prestación de servicios a sus miembros;
- c) Del pago del impuesto sobre donaciones, herencias y legados, que reciban de parte de cualquier persona natural o jurídica, hondureña o extranjera;
- ch) De los impuestos que graven la tradición de bienes inmuebles en los programas de vivienda cuando la cooperativa sea tradente; y
- d) Exoneración de impuestos de exportación para productos no tradicionales. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público reglamentará la concesión de las franquicias a que se refiere el literal b) de este artículo.

También, en el siguiente artículo 57 se establece la posibilidad de pérdida de los beneficios antes mencionados, por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual podrá revocar, suspender o restringir las exenciones a una cooperativa, al comprobarse por el Instituto

Hondureño de Cooperativas que aquella está haciendo uso indebido de ellas. En su comprobación el organismo rector del cooperativismo oír previamente a la cooperativa afectada.

A la vez que la misma ley contempla una amplia gama de sanciones a sus infractores, sean cooperativistas o la cooperativa en sí; tomando en cuenta para la aplicación de las sanciones: la gravedad de la infracción, su importancia social o económica y los perjuicios causados. En todo caso, el infractor gozará del derecho de defensa. Tales sanciones pueden ser aplicadas sin un orden consecutivo y son las siguientes:

- a) Llamada de atención.
- b) Multa.
- c) Suspensión de derechos y privilegios.
- ch) Inhabilitación temporal o permanente en el caso de cooperativistas directivos.
- d) Deducción y responsabilidad criminal en el caso, si la hubiere.
- e) Intervención temporal de la cooperativa.
- f) Remoción de directivos.
- g) Disolución de la cooperativa.

Como en otras leyes de cooperativas de Centroamérica, se encuentra el artículo 59, que concede un beneficio a los cooperativistas, permitiéndoles gozar de un crédito del Impuesto de la Renta que deberán pagar individualmente, en un 5% del promedio anual de los ahorros y aportaciones que hubieren mantenido en las cooperativas. Este crédito en ningún caso excederá del límite establecido por la Ley del Impuesto sobre la renta para cuentas de ahorros en bancos hondureños.

El 30 de abril 2015 el Congreso hondureño aprobó ley que exonera del Impuesto sobre la renta a las cooperativas a cambio de una ley que crea una contribución social del sector cooperativo equivalente a un 15% de los excedentes brutos de cada una de las cooperativas legalmente establecidas y reconocidas por el Consejo Superior de Cooperativas (CONSUCOOP). Aquellas cooperativas que hayan reportado pérdidas estarán sujetas al pago de 0,5%.

Esta disposición implica que el cooperativismo, en vez de pagar 200 millones de ISR en el 2014, solo pagará 60 millones, según explicaciones de las autoridades cooperativas que asistieron a la sesión.¹⁹

¹⁹ <http://www.laprensa.hn/honduras/835812-410/congreso-exonera-a-cooperativas-del-pago-del-impuesto-sobre-la-renta>

6. Nicaragua

El Estado nicaragüense ha revisado recientemente su Constitución Política, su Asamblea Nacional promulgó la misma con sus últimas reformas en el 2014, en el artículo 115 se establece que los impuestos deben ser creados por ley considerando su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes.²⁰

La Ley general de cooperativas de 1971²¹ según su Capítulo VII, denominado Del régimen económico y de las provisiones sociales, en su artículo 52 declara que para todos los efectos legales se entenderá que las cooperativas no obtienen ganancias. Los excedentes que arroje el balance anual de resultado, después de deducidos los gastos generales son ahorros de la cooperativa y serán aplicados en el siguiente orden:

- a) Para integrar los fondos de reserva y de educación, en la forma y proporciones que el Reglamento señale, de acuerdo con la naturaleza de cada tipo de cooperativa. En ningún caso el porcentaje aplicable al fondo de reserva será menor del 10% de los excedentes netos.
- b) Para el pago de los intereses que corresponda a las aportaciones cuando la Asamblea no acuerde lo contrario.
- c) Para integrar los otros fondos que señale el estatuto, o la Asamblea General para fines específicos.
- d) La diferencia constituirá el excedente líquido a distribuirse entre los miembros, en proporción a las con lo que disponga la Asamblea.

El artículo 74 otorgan a favor de las cooperativas y con el objeto de estimularlas varios privilegios y exenciones, que se encuentran sujetos al control del Ministerio de Economía, ente que tendrá la facultad de revocarlos, suspenderlos o restringirlos en cualquier momento que el Departamento de Promoción del Cooperativismo compruebe que una cooperativa está haciendo uso indebido de ellos.

Los privilegios y exenciones son los siguientes:

- a) Exención de impuesto de timbre y papel sellado.
- b) Exención de los demás impuestos fiscales.
- c) Exención de impuesto o derecho de importación sobre maquinaria, herramientas, repuestos de las mismas y sobre todo

²⁰ *La Gaceta* N. 32 de 18 de febrero de 2014.

²¹ Ley 499/ 2004, de 29 de septiembre del 2004. Ley general de cooperativas (*La Gaceta* No. 17 del 25 de enero del 2005).

- equipo, materiales y enseres necesarios para su funcionamiento.
- d) Publicación gratuita de todos los documentos, en el periódico oficial.
 - e) Goce de todas las demás ventajas que otorguen a las cooperativas las leyes de la República.

En el artículo 75 se establecen normas complementarias de competencia leal entre iguales y de control, a fin de mantener el régimen de protección y privilegios en igualdad de condiciones que tengan otras empresas, sociedades o asociaciones con fines u objetivos similares desde el punto de vista social o económico.

También existen privilegios y exenciones de acuerdo con la actividad que realizan las cooperativas, tal es el caso de las cooperativas de transporte y las cooperativas agropecuarias y agroindustriales, que tienen cada una ley especial donde se establecen tales privilegios.

Por acuerdo ministerial, correspondiente al Ministerio de Finanzas se promulgó el acuerdo denominado mecanismos para el otorgamiento de exoneraciones fiscales a las cooperativas de transporte, No. 02-94. Aprobado el 28 de febrero de 1994.²²

Los mecanismos de exoneraciones para la aplicación de las exenciones que contempla la Ley General de Cooperativas, correspondientes a las Cooperativas de Transporte, tienen por objeto facilitar el uso de dichas exenciones por parte de las cooperativas beneficiarias, así como permitir el control fiscal de su adecuada utilización. Dichos mecanismos se rigen de conformidad con las normas estipuladas en el presente Acuerdo Ministerial. Tales mecanismos son los siguientes:

- a) Exoneración en importaciones: para el caso de importaciones, las Cooperativas podrán utilizar los siguientes optativos:
 - 1. Establecimiento de un almacén IN BOND, para la importación libre de impuestos de llantas, repuestos, maquinarias, equipos destinados exclusivamente para el sector transporte cooperado.
Dicho almacén sería regulado y controlado por la Dirección General de Aduanas, en cuanto a las normas aduaneras se refiere.

²² Ley N. 02/1994, de 28 de febrero, Acuerdo denominado mecanismos para el otorgamiento de exoneraciones fiscales a las cooperativas de transporte. (La Gaceta. Diario Oficial de Nicaragua, N. 64 de 8 de abril de 1994).

2. Otorgamiento de carta de exoneración (Ministerial) directa a la Cooperativa, previa solicitud, acompañada de lo siguiente:
 - a) Fotocopia de los documentos comerciales extranjeros, (Facturas, B/L, Guía Aérea, Guía de Tránsito, etc.) con los requisitos aduaneros respectivos.
 - b) Certificación vigente de su status legal de cooperativa por el Ministerio del Trabajo.
 - c) Aval del Ministerio de Construcción y Transporte.

Se exceptúan de los tratamientos especiales anteriores, los insumos comprendidos en el Capítulo 27 del Sistema Arancelario Centroamericano (SAC).

- b) Exoneración en compras internas de maquinarias y equipos, repuestos, llantas y servicios recibidos.
- c) Sistema de reembolso o devolución. Reembolso o devolución del IGV pagado por las Cooperativas a proveedores retenedores autorizados por la D.G.I., en las adquisiciones de compras menores para el funcionamiento del parque automotor tales como: llantas, baterías, repuestos y accesorios necesarios para el funcionamiento de las unidades de transporte.

Mecanismo de exoneración del Impuesto General al Valor (IGV) en compras internas de bienes y servicios recibidos:

Otorgamiento de carta exoneración directa en las adquisiciones mayoritarias que realicen las Cooperativas, relativas a llantas, baterías, motores y compra de repuestos. Asimismo se otorgará en casos especiales, exoneraciones para el funcionamiento de las Cooperativas, bienes o servicios sin fines comerciales, es decir para su consumo.

La Ministerial será otorgada previa solicitud acompañada de la forma del proveedor designado por la Cooperativa y de aval del Ministerio del Trabajo y/o Ministerio de la Construcción y Transporte. El proveedor deberá ser un retenedor del IGV autorizado por la D.G.I.

Informes Especiales y Fiscalización

Las Cooperativas beneficiarias deberán presentar un informe mensual de sus compras locales y servicios recibidos ante la Dirección General de Ingresos.

Las Cooperativas beneficiarias de las exoneraciones fiscales anteriores, deberán llevar los registros contables adecuados que establece la Ley y deberán preservar sus facturas de compras, pólizas de importación y demás soportes de las transacciones realizadas.

Los registros contables y documentación señalados en el primer párrafo de este ordinal serán revisados regularmente por Auditores de la Dirección General de Ingresos.

Sanciones Administrativas

Las Cooperativas de Transporte que hagan uso indebido de las exoneraciones que se les otorguen de conformidad con la Ley y el presente Acuerdo, valiéndose de simulación, ardidés y demás actos constitutivos de defraudación fiscal, serán sancionadas de conformidad con las leyes tributarias, la Ley General de Cooperativas y el Código Penal sin perjuicio de la responsabilidad civil.

Ley de cooperativas agropecuarias y agroindustriales, ley no. 84 de 24 de marzo de 1990²³. Esta ley se fundamenta en los objetivos de la Revolución Popular Sandinista, que impulsó un profundo proceso de transformaciones agrarias, apoyando la formación y desarrollo de un fuerte movimiento cooperativo agropecuario, cuyo peso económico y sociales significativo en la producción interna y de agro exportación del país. De tal modo, que busca dotar a las Cooperativas del sector agropecuario y agroindustrial, de un marco jurídico para su organización y funcionamiento.

Con el objetivo de impulsar su desarrollo se les exonera de:

- del pago de impuestos fiscales y municipales, durante los dos primeros años, a partir de su constitución legal;
- del pago de papel sellado y timbres fiscales;
- del pago de derechos de registro de inscripción de todo acto o contrato que celebren ante sí. o con terceros;
- exoneración por publicaciones que exija la Ley hacer en «La Gaceta», Diario Oficial.
- de impuestos de introducción de los siguientes bienes: maquinarias; herramientas; equipos; útiles; repuestos; semillas mejoradas; fertilizantes; pesticidas; animales de reproducción y en general; de los medios de producción.

²³ Ley No. 84/1990, de 24 de marzo, Ley de cooperativas agropecuarias y agroindustriales (La Gaceta No. 62 de 28 de marzo de 1990).

Impuesto sobre la Renta IR Anual

En el 2014 la ley 499 Ley general de cooperativas fue modificada por la Ley de concertación tributaria que introdujo la obligación de pago de impuesto de Renta IR para los productores aglutinados en cooperativas con ingresos superiores a los 40 millones de córdobas, deben pagar el IR que corresponda sobre la totalidad de su renta bruta.²⁴

La Ley N.º 891. Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N.º 822, Ley de Concertación Tributaria, en el artículo 32 establece en las exenciones subjetivas las cooperativas, incluidas en actividades destinadas a sus fines constitutivos:

5. Las cooperativas legalmente constituidas hasta un monto anual menor o igual a Cuarenta Millones de Córdoba Netos (C\$40.000.000,00) como ingresos brutos. Cuando este monto sea superado, la cooperativa deberá pagar el IR por el excedente de dicho valor. Cuando las cooperativas estén organizadas en uniones y centrales, se tributará de manera individual.

En las transmisiones o enajenaciones onerosas las cooperativas de transporte están exentas según lo indica el artículo 111 que se refiere a los sujetos exentos:

Están exentos del traslado del IVA, sin perjuicio de las condiciones para el otorgamiento de exenciones y exoneraciones reguladas en el artículo 288 de la presente Ley, únicamente en aquellas actividades destinadas a sus fines constitutivos, los sujetos siguientes:

7. Las cooperativas de transporte, en cuanto a equipos de transporte, llantas nuevas, insumos y repuestos, utilizados para prestar servicios de transporte público.²⁵

Cabe destacar que en las diferentes exenciones están sujetas a revisión por los entes gubernamentales especializados según la actividad de la cooperativa y tal control se da en determinados períodos, por lo

²⁴ Ley 822/2012, de 12 de setiembre, Ley de concertación tributaria (*La Gaceta N. 241 de 17 de diciembre de 2012*) reformada por Ley N. 891/ 2014, de 15 diciembre, *Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N.º 822/2012* (*La Gaceta N. 240, 18 de diciembre de 2014*).

²⁵ Ley 822/2012, de 12 de setiembre, Ley de concertación tributaria (*La Gaceta N. 241 de 17 de diciembre de 2012*) reformada por Ley N. 891/ 2014, de 15 diciembre, *Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N.º 822/2012* (*La Gaceta N. 240, 18 de diciembre de 2014*).

cual no es eterna la exención y la cooperativa beneficiada debe demostrar que realmente está aplicando la exención, según los fines de la ley que la otorgó.

7. Panamá

En la Constitución Política y sus reformas, la más reciente de 1994, se establece en el artículo 153 que le corresponde a la Asamblea Legislativa expedir las leyes necesarias para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado declaradas en la Constitución, y según el inciso 10 le corresponde establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos.²⁶

La legislación sobre cooperativas panameña es relativamente nueva, tiene la ventaja de haber incorporado muchas de las propuestas de la Ley marco para cooperativas de América, es la Ley N. 17 del 5 de mayo de 1997²⁷ y reúne una serie de normas relacionadas con las exenciones y beneficios que el Estado panameño reconoce a las cooperativas de base y entes cooperativos de grado superior.

El impuesto sobre la renta cuenta con exoneración total en su pago —artículo 116— considerando el carácter y naturaleza de las cooperativas, no estarán sujetas al pago del impuesto sobre la renta.

La ley prevé que la autoridad de aplicación de la legislación cooperativa y el órgano para la fiscalización pública será el IPACOO, y tendrá competencia privativa sobre las actividades que realicen las cooperativas dándoles las autorizaciones o sanciones correspondientes. Se exceptúan las sanciones de carácter sanitario, seguridad social, tránsito y las similares de aplicación general.

Como parte del fomento del Estado a las cooperativas, en el Título III denominado Relación de las cooperativas con la administración pública, del artículo 106 al 112 se establece una serie de exenciones y promoción de la forma cooperativa.

Considerando que pueden establecer otras exenciones especiales establecidas por otras leyes, a las asociaciones cooperativas se les exonera de todo impuesto nacional, contribución, gravamen, derechos, ta-

²⁶ Ley de 11 de octubre de 1972, Constitución Política de Panamá (*La Gaceta* N. 25176 de 15 noviembre de 2004).

²⁷ Ley N. 17/1997, del 5 de mayo, Ley general de cooperativas (*Gaceta Oficial* 23-279 de 5 de mayo de 1997).

sas y arancel de cualquier clase o denominación que recaiga o recayera sobre lo siguiente:

1. Constitución, reconocimiento, inscripción y funcionamiento de cooperativas, así como las actuaciones judiciales en que éstas intervengan, activa o pasivamente, ante los tribunales jurisdiccionales.
2. El pago de impuestos nacionales sobre aquella porción de bienes reservada exclusivamente para el desarrollo de sus actividades.
3. El pago de papel sellado y notarial, timbres, registros y anotación de los documentos, otorgados por las cooperativas o por terceros a favor de ellas.
4. Importación de maquinaria, equipo, repuesto, combustible, lubricantes, suministros y otros enseres, destinados para sus actividades.

Se establecen en la ley condiciones de goce y posibles sanciones a la violación de los fines para los cuales fueron otorgados esos beneficios, cuando disfruten de exoneraciones sobre impuestos nacionales, contribuciones, gravámenes, derechos, tasa y aranceles de cualquier clase o denominación, que recaigan sobre la importación de maquinaria, equipo, repuesto, combustible, lubricante y otros enseres destinados para sus actividades:

1. La cooperativa de primer, segundo y tercer grado, los organismos cooperativos internacionales y las entidades auxiliares del cooperativismo, que necesiten y tengan derechos a las exoneraciones que describe el artículo anterior, harán la solicitud correspondiente por intermedio de su representante legal o de quien se delegue.
2. Los nombres de cooperativas, de la federación, de la confederación, de los organismos internacionales o de las entidades auxiliares del cooperativismo, no podrán ser utilizados por personas naturales u otras personas jurídicas, para adquirir bienes. Cualquier persona natural o jurídica que infrinja esta disposición, se hará acreedora a las sanciones que señalen las leyes que rigen la materia.
3. Las importaciones en concepto de maquinarias, equipos, repuestos, combustibles y afines, sólo pueden hacerse para el uso y servicio de la cooperativa en el desarrollo de sus actividades.
4. Los bienes importados al país en base a las exoneraciones impositivas, únicamente podrán ser transportados o enajenados transcurrido dos años luego de su introducción previa notificación escrita al IPACOO y la realización del respectivo asiento contable. No obstante, se podrá enajenar o traspasar el bien,

siempre que se realice el pago del impuesto correspondiente, acto que deberá ser notificado sólo al IPACCOOP.

Las exenciones establecidas en la Ley de comentario se hacen extensivas a las federaciones, a la Confederación Nacional de Cooperativas ya las entidades auxiliares del cooperativismo, así como a los organismos cooperativos internacionales con oficinas principales en la República de Panamá y que funcionen conforme a acuerdos celebrados por el órgano Ejecutivo, incluido el personal no panameño debidamente acreditado que labore en ellos.

Es a partir del artículo 109 que se establecen diferentes tipos de facilidades y protección para las cooperativas o asociaciones de cooperativas, como es el caso de las correspondientes a la exportación de sus productos, sin perjuicio de los convenios de comercio internacional que celebre el Estado.

Frente a otras entidades con principios y objetivos análogos a las cooperativas, se les protege a éstas últimas en igualdad de condiciones, y se indica que tal protección no podrá ser menor en detrimento de las cooperativas. Asimismo, los ministerios y entidades de fomento o desarrollo, darán preferencia a las cooperativas, en lo concerniente a la asistencia técnica, agropecuaria, crediticia o comercialización de productos.

Artículo 111. Las donaciones, legados, subsidios y todo otro recurso análogo que reciban las asociaciones cooperativas por parte de cualquier persona natural o jurídica, estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta y serán deducibles, al afecto, para quien lo efectúe.

Excepcionalmente al resto de los países de Centroamérica, las ganancias que obtengan los socios cooperativos, gozan de exención total, tal y como se establece en el artículo que se transcribe:

Artículo 82. Los intereses y demás beneficios que provengan del capital invertido por los asociados, sus depósitos y los títulos valores invertidos por los asociados y terceros, estarán exentos de toda clase de impuestos, derechos, contribuciones o gravámenes de carácter general.

8. Consideraciones finales

El régimen fiscal de las cooperativas en Centroamérica está más dirigido a la exención de pagos, sobre todo en el Impuesto sobre la renta y el impuesto de ventas. El resto se conforma por medio de exoneraciones en la compra y en la venta de los productos de las cooperativas.

Son pocos los países que controlan la acertada aplicación de los recursos que no se pagan a título de tributos, como es el caso de Nicaragua y Honduras, lo cual es recomendable. Además de incluir en las leyes cooperativas de la región estudiada, un plazo de goce de la exención del pago del impuesto, con el fin obtener informes que rindan cuentas al país por los ingresos dejados de percibir a título de impuestos. Y el tope del goce de los impuestos cuando se considere la madurez de la cooperativa para desarrollarse sin ese incentivo.

Sin embargo, también es importante el concepto de impuestos parafiscales, que se revisó a través de la jurisprudencia citada en el caso de Costa Rica, porque se aclara el panorama sobre los recursos mantenidos dentro del patrimonio de una cooperativa y la forma en se aplican en la vida cotidiana de la misma. Esos tributos parafiscales tienen una gran importancia en el desarrollo del Cooperativismo, al menos el costarricense, porque le da recursos al Consejo Nacional de Cooperativas para desarrollarse a sí mismo y permitir la participación de los cooperativistas en las instancias de decisión y administración del Cooperativismo en Costa Rica.

Las exoneraciones van acompañadas incentivos así como de beneficios para los socios cooperados, en el tanto que se les exonera parcialmente en algunos casos, del pago de impuesto sobre la renta sobre los excedentes recibidos, En Panamá la exoneración es total.

La exoneración del pago de impuestos por parte de las cooperativas no es gratuita, pues estas organizaciones se ven restringidas por varias reservas que tienen que afrontar por mandato de la ley, como es algo generalizado y se denomina la reserva legal. Por otra parte, en otros países se agregan porcentajes cubiertos por los excedentes, para atender reservas de bienestar y educación. Además, como en el caso de Costa Rica, que la Ley de asociaciones cooperativas obliga a entregar de los excedentes las sumas previstas por la ley, considerando el cumplimiento de los objetivos de promoción y organización del cooperativismo así como de su educación y formación.

Indudablemente son muchos los impuestos que deben afrontar las cooperativas, pero también tienen muchas exenciones e incentivos, como es la posición preferencial en igualdad de condiciones cuando se contrata con el estado o frente a entidades con objetivos similares a las cooperativas.

Si es necesario establecer una norma que armonice aspectos de la vida de la exención en el tiempo de existencia de las cooperativas, sobre sanciones por la infracción o abuso en la aplicación de los recursos ahorrados por la exención, o bien sobre el control proveniente de un ente estatal definido. Posiblemente se podría ver en otras legislaciones cooperativas, que han beneficiado cierto tipo de cooperativas como

las pesqueras y educación, o bien porque califiquen como pequeñas y medianas empresas. Si es necesario determinar cuál beneficio requiere cada cooperativa, de acuerdo con su objeto social y por cuánto tiempo podrá disfrutarlo, incluyendo informes periódicos a los entes estatales dedicados al control y organización de cooperativismo de cada país, sobre el uso y disfrute del beneficio.

9. Bibliografía

- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL PARA LAS AMÉRICAS. 2009. *La tributación cooperativa en los países de México, Centroamérica y el Caribe*. Costa Rica: Alianza cooperativa Internacional para las Américas.
- CRACOGNA, Dante. 2013. «Estado, cooperativas y legislación cooperativa en la hora actual». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 47: 111-127.
- GARCÍA, Cristina, Torrejón Lucía, Alonso, Diana, Blanco Álvaro. 2010. *Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina*. España: Instituto de estudios fiscales Ministerio de economía y hacienda.
- MASÍS SOLANO, Paul, Gómez Pescador, Irune y Arzadun, Paula. 2016. «Iniciativas sociales, económicas y ambientales: su impacto en la opinión de la base asociativa de una Cooperativa de Ahorro y Crédito de Costa Rica». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 86: 101-122.
- PORTILLO NAVARRO, María José. 2014. «La recaudación tributaria y los beneficios fiscales de las cooperativas en el IS. Análisis y evolución». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 82: 253-286.
- RAMÍREZ, Marina y Fallas, Elena. 1999. *Constitución Política de la República de Costa Rica (anotada, concordada y con jurisprudencia nacional)*, Costa Rica: Ed. Investigaciones Jurídicas S.A.
- SÁNCHEZ, Roxana. 2014. «La intercooperación: experiencia centroamericana». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 48: 57-79.
- SÁNCHEZ, Roxana. 2003. «La financiación en las cooperativas de Centroamérica», España: *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, <http://baidc.revistas.deusto.es/article/view/883/1014>

Leyes

COSTA RICA

Ley 6756/1968, de 30 de abril de 1982, Ley de asociaciones cooperativas y creación del Instituto nacional de fomento cooperativo. (Alcance N.º 10 a *La Gaceta* N.º 87 de 7 de mayo de 1982).

Ley 7293/ 1992, de 31 de marzo, Ley reguladora de exoneraciones vigentes, derogatorias y excepciones. (La Gaceta N. 66 de 03 de abril de 1992).

Ley N. 8949/2011, de 29 de abril, Interpretación auténtica del artículo 80 de la ley N.º 4179 de 22 de agosto de 1968. (La Gaceta N. 86 del jueves 5 de mayo del 2011).

Directriz N.º DGT-R-041-2014, de 24 de setiembre de 2014. Dirección general de Tributación Directa resolución sobre el suministro general de la información previsiblemente pertinente, derivada de las relaciones económicas, financieras y profesionales entre obligados tributarios. (La Gaceta N. 187, 30 de setiembre de 2014).

GUATEMALA

Constitución Política de la República de Guatemala. Emitida el 31 de mayo de 1985.

Decreto 27/1992 de 5 de marzo de 2013, Ley del IVA actualizada. Publicada en <http://leydeguatemala.com/ley-del-iva-de-guatemala/exenciones-generales-iva-guatemala/274>

Impuesto de ventas, <http://leydeguatemala.com/ley-del-iva-de-guatemala/exenciones-generales-iva-guatemala/274/>

EL SALVADOR

Decreto No. 339/1986 DE 06 DE MAYO, Ley general de asociaciones cooperativas (Diario Oficial No: 86; Tomo No: 291, de 14/ de mayo de 1986).

HONDURAS

Ley 65/1987, de 30 de abril, Ley de cooperativas de Honduras, reformada por el Decreto No. 174/2013, de 1 de setiembre (Diario Oficial *La Gaceta* el 1 de febrero del año 2014).

NICARAGUA

Ley No. 84/1990, de 24 de marzo, Ley de cooperativas agropecuarias y agroindustriales, (La Gaceta No. 62 de 28 de marzo de 1990).

Ley N. 02/1994, de 28 de febrero, Acuerdo denominado mecanismos para el otorgamiento de exoneraciones fiscales a las cooperativas de transporte (La Gaceta. Diario Oficial de Nicaragua, N. 64 de 8 de abril de 1994).

Ley 822/2012, de 12 de setiembre, Ley de concertación tributaria (*La Gaceta* N. 241 de 17 de diciembre de 2012) reformada por Ley N. 891/ 2014, de 15 diciembre, *Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N.º 822/2012* (*La Gaceta* N. 240, 18 de diciembre de 2014).

PANAMÁ

Ley de 11 de octubre de 1972, Constitución Política de Panamá (La Gaceta N. 25176 de 15 noviembre de 2004).

Ley N. 17/1997, del 5 de mayo, Ley general de cooperativas (Gaceta Oficial 23-279 de 5 de mayo de 1997).

Tribunal Administrativo <http://catlegal.mh.gob.sv/index.php/consultas/2371-distribucion-de-excedentes-a-asociados-de-cooperativa>

**Entre el adecuado tratamiento fiscal
y el tratamiento fiscal privilegiado:
una propuesta de inmunidad tributaria
a las sociedades cooperativas
en razón de la causa del cooperativismo**

Between the proper tax treatment and privileged tax treatment:
a proposal of tax immunity for cooperative societies because
of their cause

José Eduardo de Miranda¹
UNICESUMAR (Brasil)

Leonardo Rafael de Souza²
UNISINOS (Brasil)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp161-176>

Recibido: 06.06.2016
Aceptado: 05.09.2016

Sumario: I. Introducción. II. La razón única de la empresa capitalista. III. Para que se entienda la causa del Cooperativismo. IV. Pero ¿cuál es el fin de la sociedad cooperativa? V. El debate sobre el acto cooperativo como núcleo del régimen tributario de las cooperativas: el sometimiento que descompone. VI. Comprendiendo la inmunidad tributaria. VII. A título de conclusión: la necesidad de una mirada distinta hacia el Cooperativismo para el posible reconocimiento de la inmunidad tributaria de las sociedades cooperativas. VIII. Referencias bibliográficas.

Summary: I. Introduction. II. The only reason of capitalist corporations. III. To be understood the cause of cooperatives. IV. But what is the purpose of the cooperative society? V. The debate on the relation between cooperative and its members as the core of taxation of cooperatives: the submission that breaks. VI. Understanding tax immunity. VII. In order to conclude: the need for a different look towards cooperatives for the possible recognition of tax immunity for cooperative societies. VIII. Bibliographic references.

¹ Doctor en Derecho; Profesor e investigador de la Facultad de Derecho. Correo electrónico: jemiranda@mirandacorrealima.com

² Estudiante de Postgrado en Cooperativismo. Presidente de la Comisión de Derecho Cooperativo del Colegio de Abogados de Santa Catarina. Correo electrónico: leonardorafael@sdl.adv.br

Resumen: El régimen fiscal de las sociedades cooperativas es una herida que molesta las distintas legislaciones del globo, de manera que muchos países, como Brasil, no encuentran el camino de la evolución jurídica para que se encuentre una justa y adecuada forma de tributación cooperativa. Alimentando comprensiones retrógradas, los legisladores y doctrinarios brasileños preservan la discusión del régimen tributario en el sentido del acto cooperativo, sin ennoblecer la índole de la propia sociedad cooperativa, la tenacidad y el verdadero significado del Cooperativismo. Es necesario, entonces, provocar una relectura sobre el orden cooperativo, para entenderse que la propiedad de la sociedad cooperativa ultrapasa el aspecto económico, y, al encontrar el fin de provocar una transmutación socio-moral del hombre, permite que el legislador le califique de forma diferenciada, para que goce de la inmunidad tributaria.

Palabras clave: Cooperativismo, Sociedad cooperativa, Tratamiento fiscal e inmunidad tributaria.

Abstract: The taxation of cooperative societies is a wound that bothers the various legislations of the globe, so that many countries, including Brazil, do not find the path of legal development for a fair and adequate form of cooperative taxation are. Supported by retrogressive understandings, Brazilian legislators and doctrinaire discussion of the tax preserve the sense of cooperative, without ennoble the nature of the cooperative society itself, tenacity and the true meaning of cooperation. It is therefore necessary to cause a rereading of the cooperative order to be understood that the ownership surpasses cooperative economic aspect, and, finding in order to bring about a socio-moral transmutation of man, it allows the legislator qualify for differentially, to enjoy tax immunity.

Key words: Cooperatives, Cooperative Society, Tax treatment and tax immunity.

Ninguno de nuestros actos es indiferente; todos tienen alguna repercusión social.

(Arizmendiarieta 1983, 143)

I. Introducción

Ya preocupa el universo de la cooperatividad, el hecho de que algunos sectores del Cooperativismo se exponen mártires de la sutileza del ejercicio empresarial desprovisto del manto axiológico y de los principios cooperativos, intrínsecos al cumplimiento de las orientaciones que conforman la necesidad de la sociedad cooperativa y del cooperado existieren bajo los valores y principios definidos por la Alianza Cooperativa Internacional, como propios de la identidad del sistema cooperativo.

Hoy en día, otra vez, el Cooperativismo enfrenta un proceso de descaste que de una o de otra forma afecta la credibilidad de las sociedades cooperativas, que sumergen en dificultades volubles que acaba por quitarles del escenario jurídico-económico-social, provocando indescriptibles heridas en el contexto de su inserción.

Además del problema identitario en el núcleo interno del Cooperativismo, muchas de las legislaciones al alrededor del Planeta no encuentran una orientación precisa para consolidar el tratamiento tributario adecuado al ejercicio de la sociedad cooperativa, dificultando su existencia y solidificación como mecanismo diferenciado de transformación general del hombre.

En este sentido, el presente trabajo pretende enmarcar la importancia de la esencia del Cooperativismo como pilastra que ha sostenido las relaciones humanas que se establecieron en un mundo de cambios constantes, que despreció la naturaleza humana de vivir cooperativamente. Se busca demostrar que el aspecto de sistema socio-económico-moral (Lasserre 1980, 67), que diverge de la máxima capitalista y reposa en el seno asistencialista-metamórfico del hombre, es apropiado a la inmunización tributaria.

II. La razón única de la empresa capitalista

Ya resulta evidente que el capitalismo se ha solidificado bajo indescriptibles sufrimientos y privaciones de las clases trabajadoras, que fueron obstaculizadas del común acceso a los frutos del desarrollo

económico, puesto que, para aumentar sus ganancias, los capitalistas sometieron los operarios a excesos vergonzosos (Miranda 2008, 51).

La codicia inherente al sistema capitalista contaminó la especie humana, y mismo hoy, en los días actuales, de crisis continuas y dificultades múltiples, el mundo confirma una y otra vez que el hombre no mide esfuerzos para concentrar el poder y conformarse absoluto poseedor de bienes y oportunidades lucrativas.

El deseo de dominio y beneficio es un característico que acompaña el ser humano a lo largo de su historia, haciéndose presente en todo su proceso de evolución. Tanto es de este modo, que para el hombre, todavía hoy, el significado de bien y de bueno está asociado a la condición de su propio bien.

Para la especie humana, el bien habitual le parece directamente «posible comprensivo, por extensión, de su propio bien. Pero estará ordinariamente de acuerdo, sin embargo, en que si todo va bien pero a él le va mal, todo va mal. Y por el contrario, si todo va mal pero a él le va bien, todo va bien» (Divar 195, 15).

En este sentido, inmerso en las artimañas del capitalismo voraz e individual, de gana personal y egoísta, los hombres:

Sólo piden a sus empresas que les procuren la mayor cantidad posible de dinero ya que ésta es la única finalidad que la lógica del sistema permite atribuirle a las empresas. La persona no interviene. El accionista —poco importa si se trata de un proxeneta o de una fundación de beneficencia— quiere dividendos y alzas en la bolsa, siendo el monto de éstos la medida cifrada exacta de su satisfacción. Para llevar su ganancia al máximo las empresas tratan de dominar los mercados donde interviene (Lasserre 1980, 11).

Es así que en los distintos escenarios del mercado económico, las empresas capitalistas ejercen un poder de dominación sin contrapartida, provocando, a lo largo de la historia, un ciclo continuo de miseria, explotación, opresión y alienación de los trabajadores (Lasserre 1980), oprimiendo sus derechos y poniéndoles en condiciones inhumanas de trabajo.

Más allá de las relaciones de trabajo y renta, las empresas capitalistas no desperdician la figura humana como fuente inagotable de generación de ganancias. Para alcanzar sus propósitos lucrativos, las empresas profundizan técnicas de ventas basadas en la psicología de los consumidores, para que se muestren, siempre, el mejor hilo del mercado, ofreciéndoles medios de compra para que adquieran mucho más de lo que necesitan. Perfeccionan a sus productos para que se presente

de utilidad irrechazable, enmarcando su actuación bajo aspectos personales de los consumidores, como el sexo, la apetencia, la resignación, la presunción, el status y el afán de reputación (Lasserre 1980).

De manera peculiar y sistemática, la empresa capitalista deposita en el hombre la situación de semilla especulativa, reconociéndole solamente por su capacidad de generar riqueza en su propio beneficio, y despreciando su condición humana y sus anhelos personales de cambio intra-subjetivo, necesario para tornarse una persona mejor.

III. Para que se entienda la causa del Cooperativismo

Ya queda muy evidente, en el apogeo del siglo XXI, que el Cooperativismo, mientras sistema o movimiento, resulta de una ideología soberana vinculada a la noción de cooperación libre, primordial para absoluta revocación de la avidez estratégica que centraliza fuerzas particulares para la satisfacción de aspiraciones personales, de forma individualizada, en desprecio al colectivo, al social, al valor del humano (Miranda 2012, 15).

Es de este modo que se eleva el Cooperativismo como «un sistema ordenador de la vida social, no sólo una forma de empresa» (Divar 1985, 99), pues surge a partir de reconocimiento de la cooperación como «parte del derecho del hombre de salir de su esfera privada, de su aislacionismo trasnochado para, basándose en la solidaridad de los hombres, en un esfuerzo conjunto de todos, llegar a la meta de la justicia económico social» (Soldevilla y Villar 1973, 15).

No se puede, pues, olvidar que el Cooperativismo «se opone al liberalismo económico, al socialismo marxista, y movimientos paralelos que sostienen como fórmula integradora el *poder compensador*, y surge como reacción contra la barbarie instaurada por la Revolución Industrial» (Miranda 2008, 67). El Cooperativismo, pues, «se muestra como la herramienta capaz de devolver la independencia y libertad al hombre, a través de la armónica conjunción que supone el trabajo común y la solidaridad para la búsqueda del bien estar» (Miranda 2008, 67).

Antes mismo de ser reconocido como una herramienta de orden económico, el Cooperativismo está caracterizado precisamente por la servidumbre a los valores morales, pues es el sistema que pretende que «la actividad socio-económica acepte la inspiración de valores superiores humanos» (Arizmendiarieta 1983, 212).

No se niega, pues, que el Cooperativismo es el medio adecuado que llevará la humanidad al nuevo orden social, mediante la disminución de las diferencias individuales (Miranda 2008, 71), una vez que la

conformación del ejercicio de los cooperacionistas, basado en valores y principios muy peculiares, «beneficiará las personas de todo el mundo, disminuyéndoles sus necesidades, iluminando sus mentes y proporcionándoles un orden social armónico, compatible con la libertad y la democracia» (May 1944, 69).

IV. Pero ¿cuál es el fin es la sociedad cooperativa?

Primeramente, es importante subrayar que las cooperativas surgieron en diferentes lugares y durante todas las épocas «como formas de defensa y reacción de amplios sectores de la población mundial que, frente a la insatisfacción de una diversidad de necesidades socioeconómicas, y conscientes de su debilidad individual, han decidido articular sus esfuerzos y fortalecerse a través de la ayuda mutua y la acción común» (Miranda 2008, 197).

En este sentido, es cierto decir que, mientras existan cooperativas en todos los países y en todo tipo de sistema económico y de cultura, «hay algo universal en el concepto de la acción cooperativa que responde a las necesidades humanas de todas partes» (Thordarson 1987, 47).

Bajo esta perspectiva, la comprensión del significado de sociedad cooperativa presupone recurrir a la Declaración de la Identidad Cooperativa y entender que, por este documento, la Alianza Cooperativa Internacional define que las sociedades cooperativas son asociaciones de personas que se unen voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común, a través de una empresa de propiedad conjunta y gestión democrática. Es así que la ACI establece que:

Las cooperativas también abarcan metas culturales en armonía con las preocupaciones de los socios: por ejemplo, ayudar en la promoción de la cultura nacional, promover la paz, patrocinar deportes y actividades culturales, y mejorar las relaciones en la comunidad. De hecho, ayudar a proporcionar una mejor forma de vida —cultural, intelectual y espiritual— podría en el futuro convertirse en una de las formas más importantes en las que las cooperativas pueden beneficiar a sus socios y hacer una contribución a sus comunidades (Alianza Cooperativa Internacional 1996, 93).

Partiendo de la idea de que la sociedad cooperativa tiene como fin la promoción del bien general de sus miembros, una vez que su ejercicio trasciende la satisfacción de necesidades económicas, parece muy claro que la sociedad cooperativa se muestra como una entidad dife-

renciada que también busca solucionar problemas de orden moral y social de los propios asociados, desarrollando, además, una preocupación por el entorno en que se encuentra inserida y colaborando con la solución de problemas generales de las gentes de la comunidad.

V. El debate sobre el acto cooperativo como núcleo del régimen tributario de las cooperativas: el sometimiento que descompone

Para llegarse al objetivo de este trabajo, es necesario anotar que desde hace mucho, el análisis de las relaciones de las sociedades cooperativas con sus miembros y con terceros fue desarrollada a través del concepto de acto cooperativo, de acuerdo con la propuesta de Salinas Puente, que lo define como una nueva orden de actos jurídicos ausentes del lucro y con una notable finalidad de servicio social (Puente 1954, 156).

Por este camino, los juristas en general definieron su entendimiento a partir del examen de los actos peculiares al sistema cooperativo en comparación con los actos presentes en otras ramas del derecho, como en los actos civiles y mercantiles, que sobrellevan que todos los actos jurídicos derivan de la voluntad particular de la persona. Es de esta manera que se ha concluido que en la esfera del acto cooperativo la voluntad particular cede a la voluntad colectiva, conectada con el objetivo en sí mismo de la propia sociedad cooperativa (Bulgarelli 1967, 23), que tiene el objetivo de generar el bien común a sus asociados, de entre ellos, un bien de orden moral.

Este entendimiento, es cierto, se diseminó en los países latinoamericanos, ocupando papel de protagonismo en el régimen fiscal de las cooperativas en distintas legislaciones. Por este camino, la Ley brasileña de cooperativas de 1971, Ley 5.764, de 16 de diciembre, utilizó el artículo 79 para definir que el acto cooperativo es el acto practicado entre la cooperativa y sus asociados, entre estos y aquellas y por las cooperativas entre si cuando asociados, para la consecución de sus objetivos, no configurando estos actos como operaciones de mercado, ni contrato de compra y venta de producto o mercadería (Miranda, Galhardo y Gonçalves 2013).

Después, en el año de 1973, la Argentina, por el artículo 4.º de la Ley 20.337, establece que los actos cooperativos son «los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales», y, también, «los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas».

Siguiendo el modelo de Brasil y Argentina, las leyes de Uruguay (Ley 15645/84), Colombia (Ley 79/88) y Paraguay (Ley y438/94), definen que el acto cooperativo es el acto jurídico destinado a la creación, manutención o extinción de relaciones cooperativas.

Verificándose la similitud en la definición del acto cooperativo por los países de Sudamérica, debiese registrar que Brasil, Argentina y Uruguay tuvieron sus leyes de cooperativas aprobadas en el núcleo de un proceso arbitrario, dentro de los matices de gobiernos militares que históricamente sometieron las cooperativas a una fuerte y tendenciosa intervención del Estado. Quizás por esto la definición legal del acto cooperativo no encuentre abrigo en la literatura de Salinas Puente, y destaque una propensión de fiscalización y control de los actos practicados por las sociedades cooperativas. Bajo este aspecto, es importante decir que:

«Antes de qualquer referência as peculiaridades do caso brasileiro não devemos esquecer de que, nos países de Terceiro Mundo, os órgãos governamentais deverão, ao mesmo tempo, fomentar a criação de cooperativas, orientá-las e assisti-las, mas sem interferir na sua administração. E como se vê, a interferência constitui, sem dúvida, séria tentação a qualquer órgão oficial de fomento e assistência. (...) Ora, o Cooperativismo nos países da Europa Ocidental, por exemplo, nasceu e se desenvolveu espontaneamente, como resultado de necessidades sentidas pelos próprios trabalhadores. Mas no Brasil, como na maioria dos países em desenvolvimento, o Cooperativismo é conhecido apenas por alguns grupos idealistas nacionais e estrangeiros. Por outro lado, as cooperativas europeias floresceram e frutificaram sem proteção estatal e sem vantagens fiscais, se bem que contasse com recursos humanos de nível cultural e técnico diferente da massa popular dos países em desenvolvimento. O deficiente preparo da população dos países do Terceiro Mundo, porém, não justifica todo um completo aparelhamento oficial para orientar a política cooperativista, fiscalizar e controlar cooperativas. O Movimento Cooperativo, insistimos, deve ser deixado livre para se expandir – não consoante um modelo fixo, elaborado em meados do século XIX para realidades sócio econômicas tão diversas da nossa, mas para se adaptar à nossa problemática. Com a desculpa de velar pela manutenção dos «Princípios dos Pioneiros de Rochdale» —já muito modificados no próprio berço europeu do Cooperativismo— o Estado Brasileiro vem criando, cada vez mais, entraves à difusão das cooperativas» (Pinho 1973, 124).

A pesar de la identidad en el período de publicación de las leyes cooperativas, y mismo con el rescate de la democracia por la gran ma-

yoría de los países latinoamericanos, la cuestión del acto cooperativo en Brasil, además de permanecer intacta, fue integrada al orden constitucional, para garantizarse el justo tratamiento tributario de las sociedades cooperativas. Por esta vía, el artículo 146, 'c', de la Constitución brasileña, dispone que la legislación infra constitucional deberá establecer normas de naturaleza fiscal que garanticen el «adecuado tratamiento tributario de los actos cooperativos practicados por las sociedades cooperativas» (Brasil 1988).

Independiente de la Constitución de Brasil caminar pasos largos a la pérdida de la juventud, pues ya cuenta con 28 años, todavía los brasileños esperan la regulación del artículo constitucional que orienta al adecuado tratamiento del acto de las cooperativas. Por esto, y teniendo en cuenta la fragilidad de la legislación sobre el tema, fue necesario desarrollarse una relectura científica sobre el significado del acto cooperativo definido por la Ley de 1970, necesaria al atendimiento del vértice constitucional. Sin embargo, el tiempo ha transcurrido bajo una velocidad estratosférica, y todo lo que se ha visto ha sido un debate cíclico sobre el concepto del acto cooperativo, por lo cual se reafirma el entendimiento del artículo 79 de la Ley 5,764/71, renovándose, siempre, la necesidad del Poder Constituyente tratar de forma adecuada el acto cooperativo.

Esta realidad de arrastro del tiempo, además de perjudicial al desarrollo del Cooperativismo, revela la fragilidad del movimiento cooperativo brasileño imponer sus convicciones para que el legislador promueva el ajuste legal necesario de la legislación, y somete la cuestión del acto cooperativo a una interpretación reduccionista, que desconsidera la complejidad y la esencia de los vínculos cooperativos.

En efecto, las sociedades jurídicas reglamentadas por las leyes brasileñas, en las cuáles las sociedades cooperativas son especies, son conformadas a partir de la interacción entre las personas que se aproximan para consolidar una relación societaria. Mientras unos se aproximan en virtud del interés exclusivo por el capital, como en el caso de las sociedades capitalistas, otros contractan en sociedad por cuenta de las aspiraciones y vínculos personales de afinidad, como es posible verse en el seno de las sociedades de personas.

Ocurre que en el ámbito de las sociedades cooperativas la situación se muestra distinta, puesto que los individuos, además de celebraren un vínculo de correlación afectiva, mantienen igualmente la identidad en el sentido de que su relación no generará lucro, y harán parte de una entidad jurídico-societaria absolutamente diferente de las demás, pues, mismo que les preste condiciones para la mejora socioeconómica, la cooperativa posibilitara una regeneración moral interna de

los miembros, y externa, mediante la inter-actuación con la comunidad y con el entorno en que se encuentra inserida.

Despreciando la tonalidad fundamental de la sociedad cooperativa para el análisis de la causa para el adecuado tratamiento tributario del acto cooperativo, el legislador brasileño reduce la importancia de la cooperatividad para el beneficio fiscal de la cooperativa, puesto que aún persigue el retrogrado debate de identificación de lo que efectivamente sea el acto cooperativo.

VI. Comprendiendo la inmunidad tributaria

La comprensión del significado de inmunidad tributaria presupone saber que el termino inmunidad traduce la idea de un conjunto de privilegios o de ventajas concedidos a una persona o entidad, en virtud de una causa o situación específica (Diccionario informal 2016).

A partir del entendimiento etimológico respecto a la inmunidad, y con el propósito de aproximar el tema al trabajo, fluctúa pasible de comprenderse la inmunidad tributaria como una protección constitucional a los contribuyentes, en razón de una posibilidad de no incidencia fiscal constitucionalmente calificada que protege determinado facto, determinada persona, o determinada categoría de personas (Clase Contábil 2016).

De este modo, y relacionando la cuestión de la inmunidad con la previsión constitucional, es necesario decir que en Brasil, la inmunidad tributaria está prevista en el artículo 150 de la Constitución, que determina:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III. cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
- IV. utilizar tributo com efeito de confisco;
- V. estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
- VI. instituir impostos sobre:
 - a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
 - b) templos de qualquer culto;
 - c) **patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;**
 - d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
 - e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

§ 1.º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2.º A vedação do inciso VI, «a», é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3.º As vedações do inciso VI, «a», e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas «b» e «c», compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

- § 5.º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.
- § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.
- § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (Constitución brasileña 1988-grifo personal).

Sintetizando, se puede decir que la inmunidad tributaria es una forma de no incidencia del tributo, que impide que la ley genere factos sobre materias inmunes. (Carraza 1997, 405).

VII. **A título de conclusión: la necesidad de una mirada distinta hacia el Cooperativismo para el posible reconocimiento de la inmunidad tributaria de las sociedades cooperativas**

Ya con la perspectiva de consolidar el entendimiento sobre la posibilidad del Estado ofrecer inmunidad tributaria a las sociedades cooperativas, es oportuno decir que la Constitución de Brasil, a través del artículo 174, determina que, siendo el «agente normativo y regulador de la actividad económica, el Estado ejercerá, en la forma de la Ley, las funciones de fiscalización, incentivo y planeamiento, siendo este determinante para el sector público e indicativo para el privado» (Constitución brasileña 1988).

Siguiendo la escala de atribuciones del Estado, en el ámbito de las reglas que nortean las actividades y relaciones económicas, la propia Constitución de la República Federativa de Brasil, en el párrafo segundo del mismo artículo 174, dispone que la ley estimulará el Cooperativismo y otras formas de asociación (Constitución brasileña 1988).

El estudio sistémico de la expresión constitucional es importante para entenderse que dicho estímulo resulta del hecho de que el Cooperativismo se muestra como una de las alternativas capaces de ecualizar las grandes distorsiones socioeconómicas del país, proponiendo a

las cooperativas la libertad y protección tributaria bajo un nuevo orden de la economía, que ahora presupone un carácter social y democrático.

Esta perspectiva no es vana, puesto que es de conocimiento de todos que el «Cooperativismo recorrió la historia de manos dadas con el hombre como una corriente que permitió las gentes se aproximaren bajo valores y principios comunes, para eliminar todas las formas autoritarias de poder, y para permitir al propio hombre encontrar los medios necesarios a su completo desarrollo, tanto en el ámbito material, económico, social, personal y espiritual» (Miranda 2012, 16).

Por ello, hoy por hoy los legisladores deben tener conciencia de que el Cooperativismo, mismo que se presente como la alternativa de reformulación de un estado socioeconómico, es indiscutiblemente un «sistema que aproxima las personas que sufren invariables dificultades que impiden la satisfacción de las necesidades de una, que son idénticas a de las demás» (Miranda 2012, 140).

En este camino, toda y cualquiera teoría que busque enmarcar el tratamiento tributario de la sociedad cooperativa, debe tener en mira que antes de más nada el Cooperativismo «desvela que la preocupación antecede la acción; que el conjunto hace la fuerza, y la fuerza es emprendida por el conjunto, para el conjunto e incluso para los que todavía no integran el conjunto» (Miranda 2012, 140).

Mismo hoy, en el punto neurálgico del siglo veintiuno, no se debe olvidar que los hechos pasados que trascienden la temporalidad, pero cuya cronología y lógica se ponen como fundamentales a la causa única del Cooperativismo: el bienestar del hombre, el bien social.

Es por este camino que la Alianza Cooperativa Internacional sigue diciendo que el Cooperativismo alberga el interés supremo de mejorar las condiciones de vida del hombre y proporcionarle el perfeccionamiento moral. Tanto es de este modo que la propia Alianza Cooperativa Internacional es categórica al señalar que «dondequiera que flamee la bandera de la Cooperación Internacional, el hombre puede abrigar la esperanza de que la pobreza, la privación de la libertad, la discriminación, la guerra, en suma, todas las condiciones que impiden el pleno desarrollo de la Humanidad no perdurarán eternamente» (Alianza Cooperativa Internacional 1978, 130).

Para ello, es necesario entenderse que la sociedad cooperativa, que representa el sistema cooperativo o la expresión jurídica de la doctrina cooperativa, es el agente que expresará el contenido doctrinal, o el templo supremo del Cooperativismo. Sobre ello, se puede decir que:

Un templo no es propiamente la suma de las torres, los pórticos, los atrios, los ventanales y las bóvedas casi celestes de centena-

res de varillas de hierro que garantizan la firmeza y la seguridad; los bultos de cemento que macizan el conjunto. Los edificios del Cooperativismo denominados cooperativas, federaciones y confederaciones, en la suma de un organismo de cúpula, en realidad de verdad son positivas y verdaderas cuando el volumen que hace el ladrillo, o sea los socios de carne y hueso; es consciente y participativo, cuando ellos al mismo tiempo son el hierro que afirma el cemento que compacta, da dureza y forma al templo sagrado de la Cooperación (Arcila 2002, 18).

Para que encuentre efectividad de su causa, la constitución y el desarrollo de las sociedades cooperativas está sujeto a las relaciones mutuas y recíprocas de lo doctrinal con lo sistemático; del jurídico con los valores, del práctico, con los principios.

Comprendiéndose esta dinámica, se entenderá que las sociedades cooperativas, en cualquiera sistema jurídico, dejan de ser sencillas formas jurídicas de proponer o realizar negocios jurídicos-económicos. Es verdad que las sociedades cooperativas tienen un objetivo económico, pero también poseen un objetivo social que mantiene viva la conexión entre la intención y el ideal desde su comienzo hasta nuestros días.

A partir del momento en que las gentes, los doctrinarios y los legisladores entiendan el fin de las sociedades cooperativas, logran percibir que el Cooperativismo, a través de las sociedades cooperativas, no perderá el hilo de presentar «estructura con realizaciones económicas y sociales visibles y evaluables, con una trayectoria que ha superado las más críticas situaciones sostenida por un sistema efectivo y armónico pleno de realizaciones y también de posibilidades» (Gonzalo y Cracogna 1985, 23).

El Cooperativismo es, antes de un sistema económico, la alternativa sistémica que persigue una transformación socio-moral del hombre y de su contexto, a través del ejercicio de las sociedades cooperativas, y de la acción de los cooperados.

Enmarcado con esta huella, el Cooperativismo, y por consecuencia las sociedades cooperativas, revístese de las condiciones adecuadas al tratamiento fiscal privilegiado.

Verificada las características jurídicas de las sociedades cooperativas, las cuales desprestigian el ánimo de lucro para su configuración, y sobrellevada las particularidades inherentes a la relación de los miembros entre sí y con la sociedades cooperativas, de ellos y de las cooperativas con la comunidad de su inserción, las sociedades cooperativas pierden el atributo de ser una sociedad capitalista y resguardan la naturaleza de entidad de asistencia socio-económica-moral, atrayendo, entonces, la inmunidad tributaria, en los términos propuestos por el artículo 150, VI, 'c', de la Constitución brasileña.

Esto, lejos de mostrarse una utopía, implica en percibir que las extravagancias inherentes a las distintas ramas del Cooperativismo son predisposiciones malas que el día menos pensado someterán los cooperativistas a una nueva crisis de identidad que, quizás, le afecte de tal manera su estructura y funcionalidad, poniendo el propio Cooperativismo en riesgo de perder definitivamente su razón de ser, su marca de representatividad como la alternativa que, más allá de permitir el desarrollo socioeconómico del hombre, le permite una evolución moral y mismo espiritual (Miranda 2008, 316).

Es así que, mientras se ve la actuación de algunos gestores de cooperativas que preponderan la importancia de la juridicidad, la jerarquía de la forma y del material antes del fin más grande del Cooperativismo, el hombre, se debe decir, en definitivo, que el movimiento cooperativo actúa sobre hombres, para hombres y em razón de los hombres (Miranda 2008, 317).

VIII. Referencias bibliográficas

- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL. 1996. *Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la Identidad Cooperativa aprobada en Manchester*. Vitoria-Gasteiz: Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi.
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL. 1978. «56.º Día Internacional de la Cooperación». *Revista de la Cooperación Internacional*, 11, 2,
- ARIZMENDIARRIETA, José Maria. 1983. *Pensamientos*. Caja laboral Popular: Estella.
- ARNÁEZ ARCE, Vega María. 2014. «La prestación de servicios de interés general mediante sociedades cooperativas». *Las cooperativas como alternativa económica: Una visión de México y España*. DyKinson: 251-265.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2014. «Democracia y jóvenes, una aproximación desde las cooperativas». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 116: 57-76.
- BALBI DE GONZALO, N. y Cracogna D. 1985. *Introducción al cooperativismo. Nociones para una formación cooperativa*. Buenos Aires: Intercoop Editora Cooperativa Limitada.
- BRASIL. 1988. «Constitución de la República Federativa de Brasil». Acceso el 17 de mayo. [www.http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm).
- BULGARELLI, Valdirio. 1967. *Elaboração do Direito Cooperativo*. São Paulo: Editora Atlas.
- CARRAZA, Roque Antônio. 1997. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros.
- CLASSE CONTÁBIL. 2015. «Inmunidade tributária». Acceso el 17 de mayo. [www.http://www.classecontabil.com.br/o-portal/o-que-e-a-imunidade-tributaria](http://www.classecontabil.com.br/o-portal/o-que-e-a-imunidade-tributaria).

- CRACOGNA, Dante. 2015. «La legislación cooperativa latinoamericana en el marco del Plan para una Década Cooperativa de la Alianza Cooperativa Internacional». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 117: 12-33.
- DIVAR, Javier. 1985. *La alternativa cooperativa: una respuesta ante la crisis*. Barcelona: Ceac.
- JIMÉNEZ ARCILA, F. L. 2002. *El cooperativismo, ayer, hoy y mañana*. Medellín: Confecoop.
- LASSERRE, Geroges. 1980. *El Hombre cooperative*. Buenos Aires: Intercoop.
- LEY. 20.337/73. «Ley de cooperativas» Acceso el 17 de mayo. [www.http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18462/texact.htm](http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18462/texact.htm).
- DICIONÁRIO. 2015. «Dicionário Informal». Acceso el 17 de mayo. [www.http://www.dicionarioinformal.com.br/imunidade](http://www.dicionarioinformal.com.br/imunidade).
- MARCUELLO SERVÓS, Carmen y Nachar Calderón, Pablo. 2013. «La sociedad cooperativa: motivación y coordinación. Un análisis desde las teorías económicas de la empresa y la economía social». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 110: 192-222.
- MAY, H. 1944. «A message for Co-operation day». *Review of International Co-operation*. 37, p. 69-71.
- MARTÍ, Juan Pablo, Thul, Florencia y Cancela, Valentina. 2014. «Las empresas recuperadas como cooperativas de trabajo en Uruguay: entre la crisis y la oportunidad». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 82: 5-28.
- MIRANDA, José Eduardo de. 2015. «El sistema de crédito cooperativo brasileño y la identidad cooperativa: la necesidad de vigilancia permanente de los valores del cooperativismo para la sostenibilidad del modelo». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 49: 65-82.
- MIRANDA, José Eduardo de. 2014. «De la propedeútica de los principios cooperativos a la intercooperación como pilastra del cooperativismo». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 48: 149-163.
- MIRANDA, José Eduardo de, Galhardo, José Henrique da Silva e Vieira, Paulo Gonçalves. 2013. *Regime jurídico da sociedade cooperativa*. Curitiba: Juruá.
- MIRANDA, José Eduardo de. 2012. *De la crisis de identidad al rescate de la génesis del Cooperativismo*. Madrid: Dykinson.
- MIRANDA, José Eduardo. 2008. «De la cooperación al cooperativismo: análisis de los valores y principios cooperativos como instrumentos de regeneración de entornos debilitados.» Tesis doctoral. Universidad de Deusto.
- PINHO, Carlos Marques. 1973. «O Estado brasileiro e as cooperativas». *A problemática cooperativista no desenvolvimento económico*. São Paulo: Editora Artégrafica.
- PUENTE, Antonio Salinas. 1954. *Derecho Cooperativo*. Editorial Cooperativismo: México D.F.
- SOLDEVILLA Y VILLAR, Antonio. 1973. *El movimiento cooperativista mundial: sus orígenes, desarrollo y problema actual*. Valladolid: Talleres Gráficos Ceres.
- THORDARSON, Bruce. 1987. «Un análisis global de la función de las cooperativas en el desarrollo económico y social». *Revista de la Cooperación Internacional*. 20,2, ACI, p. 47.

Un acercamiento al régimen tributario de las cooperativas no agropecuarias en Cuba. Propuestas para su perfeccionamiento

An approach to taxation of non-agricultural cooperatives
in Cuba. Proposals for improvement

Orestes Rodríguez Musa¹
Universidad de Pinar del Río (Cuba)

Orisel Hernández Aguilar²
Universidad de Pinar del Río (Cuba)

Jorge Luis Dueñas Bejerano³
Abogado

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp177-201>

Recibido: 31.05.2016
Aceptado: 30.09.2016

Sumario: I. Introducción. II. Consideraciones teóricas en torno al régimen de tributación de las cooperativas. III. La regulación jurídica de la tributación del sector cooperativo en Cuba. IV. El actual régimen de tributación de las cooperativas no agropecuarias. V. Propuestas para el perfeccionamiento del régimen de tributación de las cooperativas. VI. A modo de conclusiones. VII. Bibliografía.

Summary: I. Introduction. II. Theoretical considerations about the taxation of cooperatives. III. Legal regulation of the taxation of the cooperatives in Cuba. IV. The current taxation of non-agricultural cooperatives. V. Proposals for improving the taxation of cooperatives. VI. By way of conclusion. VII. Bibliography.

Resumen: Este artículo parte de un examen de algunos elementos generales en torno al régimen de tributación de las cooperativas para, seguidamente, centrarse en la regulación legal de la tributación en Cuba, con especial

¹ Máster en Derecho Constitucional y Administrativo, Profesor de Derecho Constitucional y Derecho de Cooperativas, Departamento de Derecho, Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas, Universidad de Pinar del Río, Cuba. E-mail: musa@upr.edu.cu

² Máster en Derecho Constitucional y Administrativo, Profesora de Historia General del Estado y el Derecho y Derecho Romano, Departamento de Derecho, Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas, Universidad de Pinar del Río, Cuba. E-mail: orishla@upr.edu.cu

³ Licenciado en Derecho y Abogado de la Organización Nacional de Bufetes Colectivos, Pinar del Río, Cuba.

referencia al tratamiento del sector cooperativo. Estos análisis permitirán desarrollar una valoración integral de cómo se ha desarrollado el régimen tributario de las cooperativas no agropecuarias en el país, a fin de poder perfilar propuestas para su perfeccionamiento.

Palabras clave: cooperativa, tributos y Derecho.

Abstract: This article is a review of some general elements about the taxation system of cooperatives, to then focus on the legal regulation of taxation in Cuba with special reference to the treatment of the cooperative sector. These analyzes allow us to develop a comprehensive assessment of how developed the taxation of non-agricultural cooperatives in Cuba, in order to outline proposals for their improvement.

Key words: cooperative, taxes and Law.

I. Introducción

Desde la aprobación por el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba⁴ de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución⁵ —documento que contienen las directrices para el perfeccionamiento del modelo socioeconómico cubano— se han desarrollado importantes transformaciones en la Isla. Al amparo del título de «LAS COOPERATIVAS», que abarca del lineamiento 25 al 29, se reconoce a estas entidades como parte de un nuevo «MODELO DE GESTIÓN ECONÓMICA» con el que el país se propone elevar la productividad del trabajo⁶.

En fecha 11 de diciembre de 2012 la Gaceta Oficial de la República de Cuba, en una edición extraordinaria, publicó un conjunto de normas, de carácter experimental, que configuran el marco jurídico para las cooperativas no agropecuarias (en lo adelante CNA). Se trata de dos Decretos-Leyes, un Decreto y dos Resoluciones. El Decreto-Ley N.º 305 «De las cooperativas no agropecuarias»⁷ se ocupa de sentar «las normas que regulan la constitución, funcionamiento y extinción de cooperativas en sectores no agropecuarios de la economía nacional»⁸. El Decreto-Ley N.º 306 «Del régimen especial de seguridad social de los socios de las cooperativas no agropecuarias»⁹ como su nombre indica «establece un régimen especial de seguridad social dirigido a la protección de los cooperativistas asociados en cooperativas no agropecuarias»¹⁰. El Decreto N.º 309 del Consejo de Ministros dis-

⁴ Vid. Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, aprobados el 18 de abril de 2012, consultados en <http://www.prensa-latina.cu/Dossiers/LineamientosVICongresoPCC.pdf>

⁵ En lo adelante Lineamientos.

⁶ Hasta ese momento las regulaciones con que el ordenamiento jurídico cubano contaba en materia de cooperativas se limitaban a admitir las cooperativas en el sector agropecuario. Las normas que operaban eran, esencialmente: con carácter general el artículo 20 de la Constitución de la República de 1976 (actualizada); con carácter supletorio los artículos del 145 al 149 del Código Civil, Ley 59 de 16 de julio de 1987 (en lo adelante CC) y con *carácter especial* la Ley de Cooperativas de Producción Agropecuaria y de Créditos y Servicios, Ley 95 del 2 de noviembre de 2002 (en lo adelante LCPACS) y el Decreto Ley 142 de 20 de septiembre de 1993, Sobre las Unidades Básicas de Producción Cooperativa.

⁷ En lo adelante DL305/2012.

⁸ Art. 1, Decreto-Ley N.º 305 «De las cooperativas no agropecuarias», Gaceta Oficial N.º 053 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012, MINJUS, La Habana, 2012, p. 249.

⁹ En lo adelante DL 306/2012.

¹⁰ Art. 1, Decreto-Ley N.º 306 «Del régimen especial de seguridad social de los socios de las cooperativas no agropecuarias», Gaceta Oficial N.º 053 Extraordinaria de 11

pone el «Reglamento de las cooperativas no agropecuarias de primer grado»¹¹. La Resolución N.º 570 del Ministerio de Economía y Planificación pone en vigor el procedimiento de licitación respecto a los bienes de un establecimiento estatal para su gestión por las cooperativas no agropecuarias y la Resolución N.º 427 del Ministerio de Finanzas y Precios¹² ordena las particularidades relativas a la materia tributaria, precios, normas contables, y mecanismos de financiación.

La previsión misma del carácter experimental de estas normas advierte que se trata de una práctica sometida a perfeccionamiento y, por tanto, que son importantes los estudios que sobre ella se realicen, a fin de que la legislación que definitivamente se adopte para regularla, supere las dificultades que durante el experimento se presenten. Al respecto, es válido resaltar que el VII Congreso del Partido Comunista de Cuba recién ha aprobado el proyecto de «Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista», y el «Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta 2030: propuesta de visión de la Nación, Ejes y Sectores Estratégicos», documentos que reiteran la voluntad de apostar por el desarrollo de las cooperativas.

Estos documentos se han hecho acompañar por un conjunto de nuevas disposiciones normativas de carácter tributario, contenidas en la Gaceta Oficial N.º 12 Extraordinaria de 13 de abril de 2016, entre las que destacan, a los efectos de este estudio, aquellas asociadas al tratamiento fiscal de las CNA. Teniendo en cuenta estas novedades y dada la importancia de la materia tributaria para la feliz evolución del sector cooperativo en cualquier contexto, conviene valorar cómo se ha desarrollado este régimen en Cuba a fin de perfilar propuestas para su perfeccionamiento, no sin antes sentar una base teórica suficiente para sustentarlas.

II. Consideraciones teóricas en torno al régimen de tributación de las cooperativas

Las cooperativas tienen una naturaleza compleja, que no coincide con ninguna de las figuras jurídicas tradicionales. Para explicar lo anterior se ha estructurado la teoría del «acto cooperativo», de factura latinoamericana y que tiene entre sus principales exponentes a SALINAS PUENTE en México, BULGARELLI en Brasil y a CRACOGNA en Argentina, ade-

de diciembre de 2012, MINJUS, La Habana, 2012.

¹¹ En lo adelante D309/2012.

¹² En lo adelante R 427/2012.

más de que se ha concretado en la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina¹³ y en la legislación de al menos 14 países de la región¹⁴.

Este acto constituye el medio o instrumento principal para la realización práctica de la razón de ser de la cooperativa. SALINAS PUENTE se refiere a él como «el supuesto jurídico, ausente de lucro y de intermediación, que realiza la cooperativa en cumplimiento de un fin preponderantemente económico y de utilidad social»¹⁵. En la misma dirección explica CRACOGNA las notas esenciales y consustanciales a estos actos que permiten afirmar que no tienen una naturaleza civil ni comercial ni otra cualquiera, sino una que les es propia y que los distingue dada la propia finalidad de la institución: a) intervención de socio y cooperativa; b) objeto del acto idéntico al objeto de la cooperativa; y c) espíritu de servicio, donde hay un *corpus* (el objeto material o inmaterial sobre el que versa) y un *animus* (el espíritu de servicio que informa la relación)¹⁶.

Por consiguiente, en la cooperativa « el fin no es el lucro, sino el servicio al socio; no es la ganancia, sino la satisfacción de sus necesidades, pues, esas necesidades son las que unieron a los socios para formar la cooperativa y mediante el aporte y esfuerzo mutuo, auto-proveerse de su fuente de trabajo, de servicios, de abastecimiento o comercialización de sus productos, según el tipo de cooperativa»¹⁷. Por ejemplo, en una cooperativa de trabajo, la actividad económica que se desarrolla (V. gr.: gastronomía, transporte, gestión de alojamiento, etc.)

¹³ «Artículo 7: Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus socios o por las cooperativas entre sí en cumplimiento de su objetivo social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo» ACI-AMÉRICAS: *Ley Marco para las Cooperativas de América Latina*, San José, 2008, en www.aciamericas.coop, consultada 18 de diciembre de 2009.

¹⁴ V. gr.: Brasil: (Ley No. 5764 del 16.12.71); Argentina: (Ley 20337 del 15.05.73); Uruguay: (Ley 15645 del 9.10.84); Honduras: (Decreto No. 65-87 del 20.05.87); Colombia: (Ley 79 del 23.12.88); México: (Ley del 03.08.94); Paraguay: (Ley 438 del 21.10.94). Para mayor información Vid. GARCÍA MÜLLER, A.: *Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria*, Asociación Iberoamericana de Derecho Cooperativo, Mutual y de la Economía Social y Solidaria, Mérida, 2015, pp. 19-31 y TORRES MORALES, C.: *Reconocimiento del acto cooperativo en la legislación peruana*, consultado en http://www.telefe.com/articulos/art_221013a.pdf, el 15 de mayo de 2016.

¹⁵ SALINAS PUENTE, A.: *Derecho Cooperativo*, Ed. Cooperativismo, México, 1954, p. 2.

¹⁶ CRACOGNA, D.: *Estudios de Derecho Cooperativo*, INTERCOOP Ed. Cooperativa Ltda., Buenos Aires, 1986, p. 21.

¹⁷ NARANJO MENA, C.: «*La naturaleza jurídica de la cooperativa y el acto cooperativo*», SIBULE, Asesores Legales, 2014, recuperado de <http://www.sibule.com/#!La-Naturaleza-Jur%C3%ADdica-de-la-Cooperativa-y-el-Acto-Cooperativo/c104m/1>, el 15 de mayo de 2016.

es solo un medio que sirve al propósito superior de satisfacer la necesidad de un empleo digno y óptimamente retribuido a sus asociados¹⁸. La actividad empresarial no es un fin en sí mismo, sino un medio para la consecución de determinado objetivo social. El capital sirve al hombre y no a la inversa.

Por tanto, es el acto cooperativo la piedra angular para sostener la naturaleza peculiar de las relaciones sociales que resultan al interior de lo que llama BULGARELLI¹⁹ el «círculo cerrado» de estas formas asociativas, es decir, entre ella y sus asociados, y también en el ámbito cooperativo, o sea, entre entidades de este tipo que colaboran unas con las otras en cumplimiento de su objetivo social.²⁰

El tratamiento tributario que se les aplique a las cooperativas debe estar en correspondencia con su naturaleza jurídica. Con base en esta misma lógica, la cooperativa requiere de un tratamiento tributario propio que no violenta su esencia. Ella «no tiene materia gravada porque constituye la herramienta de que se vale el socio para hacer su actividad económica, no tiene lucro autónomo, un beneficio que pueda ser gravado. Si se le gravara se estaría disminuyendo su capital o bien se trasladaría a los asociados y, en definitiva, estos estarían pa-

¹⁸ De similar manera ocurre en las cooperativas de consumo o provisión, donde «la cooperativa no produce una renta propia porque cuando realiza su actividad cobra el servicio a un precio que se estima conforme con el mercado. Pero ese precio es provisional, sea que la cooperativa distribuya artículos, por ejemplo, una cooperativa de consumo o de provisión, sea que la cooperativa comercialice la producción de sus socios. En el primer caso la cooperativa le cobra demás al asociado cuando retira artículos de consumo, para cubrir sus gastos. En el otro caso le retiene una suma al momento de pagarle su producción, también para cubrir sus gastos, porque no sabe exactamente cuáles son sus costos. Cobra pues un precio aproximado al del mercado, y al final del ejercicio, se efectúan el balance y estado de resultados, entonces aparece la verdadera y definitiva determinación del precio de servicio. Allí se determina si lo que se le cobró al asociado en la cooperativa de consumo es demás respecto del precio que debió habersele cobrado, y en la cooperativa de comercialización, si lo que se le pagó es menos de lo que debió habersele pagado. Entonces se hace un ajuste que resulta de la distribución del excedente por vía del retorno. En consecuencia, en la cooperativa no quedan ganancia, no quedan rentas, no quedan beneficios porque lo que se cobró demás en la de consumo o lo que se pagó de menos en la de comercialización, se devuelve al asociado por vía de la prorrata del retorno». CRACOGNA, D.: *Problemas actuales del Derecho Cooperativo*, INTERCOOP Ed. Cooperativa Ltda., Buenos Aires, 1992, p. 171.

¹⁹ Distinguió la existencia de dos tipos de relaciones en las cooperativas: una derivada de los actos que la cooperativa practica con sus asociados en cumplimiento de su objeto social, y otra derivada de los actos que realiza con terceros no socios. A los primeros, que se realizan de manera interna, en un «círculo cerrado» los llamó actos cooperativos. Vid. BULGARELLI, W.: *Elaboração do Direito Cooperativo*, Ed. Atlas S.A., São Paulo, 1967, p. 107.

²⁰ Vid. ACI: *Ley Marco para...*, ob. cit., artículos 7.

gando dos veces, una en su propio balance impositivo y otra en el de la cooperativa»²¹, habría una doble imposición.

Por tanto, una política pública más científica, no confunde el mero «Régimen de Privilegios» o «Promocional» previsto por muchos Estados para la institución, con las exenciones o inaplicaciones que sus actos típicos merecen con respecto a algunos tributos. Esta posición cuenta con un importante apoyo en la doctrina cooperativa como se verá a continuación.

Siguiendo a PASTORINO, debe admitirse que no hay «hecho imponible en la operación que realiza la cooperativa con su asociado sobre el que pueda recaer el impuesto al valor agregado, y cuando el Fisco lo cobra, está sometiendo a los cooperadores a una doble tributación: pagan los asociados cuando en forma de cooperativa van al mercado, y pagan nuevamente cuando se distribuyen la misma mercadería que trajeron del mercado. De acuerdo con lo visto, sólo hay un contribuyente: los asociados reunidos en cooperativa; y un único hecho imponible: la compra que hacen esos asociados reunidos en cooperativa»²².

Tampoco en estos casos, advierte CRACOGNA, «hay materia gravable con impuesto a la renta porque lo que constituye la diferencia entre el costo y el precio del servicio va a parar a los asociados, que son los que generaron esa diferencia con su respectiva operativa; de donde se sigue que gravar a las cooperativas con el impuesto a la renta es improcedente»²³. Al respecto sostiene TORRES MORALES que «El mismo criterio debería aplicarse para el caso de las cooperativas de trabajadores, pues el ingreso que obtiene la cooperativa y que es pagado por «terceros» no le pertenece a la cooperativa, sino que ésta debe entregarlo a cada uno de los socios en proporción al trabajo desarrollado»²⁴.

Las cooperativas de consumo, en particular, «no pueden estar sujetas al impuesto a las transacciones o a las ventas pues entre la cooperativa y el socio no llega a producirse ninguna transacción, ni venta, sino una simple distribución. Los socios compran en común utilizando la personalidad jurídica de la cooperativa y luego se distribuyen lo que

²¹ CRACOGNA, D: *Problemas actuales del...*, ob. cit., p.171.

²² PASTORINO, R.: *Impuesto a las Transacciones Cooperativas*, INTERCOOP, Ed. Cooperativa Ltda., Buenos Aires, 1981, p. 79.

²³ CRACOGNA, D.: *Problemas actuales del...*, ob. cit., p. 172.

²⁴ TORRES MORALES, C: «Reconocimiento del acto cooperativo en la legislación peruana», consultado en http://www.teleley.com/articulos/art_221013a.pdf, el 15 de mayo de 2016, p. 7.

ellos han comprado a diferencia de lo que ocurre en el acto de comercio donde, se compra para vender»²⁵.

Por último, en lo tocante al Impuesto a las Transferencias, «en vez de declarar su exoneración se concibe que resulte inaplicable para las cooperativas pues ellas, no son intermediarias sino mandatarias o representantes de sus socios. El hecho de que utilicen procedimientos usuales en las empresas mercantiles o contratos de compraventa en ciertos casos, no modifica la realidad misma. La legislación tributaria entonces comienza a ver el fondo del acto cooperativo sin necesidad de caer en la simplista visión de juzgar por las formas»²⁶.

Consiguientemente, coincidimos con GARCÍA MÜLLER en que «el acto cooperativo no crea base imponible, razón por la cual las cooperativas no son sujetos de impuesto cuando los practican»²⁷. De ahí que el tratamiento tributario de la cooperativa deba seguir dos vertientes diferentes, una en cuanto a sus actos comerciales y otra respecto a sus relaciones con los socios que la integran.

III. La regulación jurídica de la tributación del sector cooperativo en Cuba

El triunfo de la Revolución «trajo consigo, para la tributación y el Derecho Tributario, un período de franco descenso en nuestro país²⁸. Esta situación obedeció a que en Cuba se asumieron los «criterios y teorías desarrolladas por la doctrina socialista del este de Europa contra la tributación en general, y muy especialmente contra la imposición indirecta, que postulaban, esencialmente, el rechazo a la tesis de la imposibilidad tributaria por parte del Estado. Esta teoría socialista propugnó la generación de los fondos públicos a través de la redistribución de las ganancias de las empresas estatales hacia los fines de la satisfacción de las necesidades de la población, renunciando, como principio, al tributo como fuente de recaudación esencial de dichos fondos»²⁹.

²⁵ TORRES Y TORRES LARA, C.: *Derecho Cooperativo. La Teoría del Acto Cooperativo*, Ed. Inesla, Lima, 1990, p. 49, citado por TORRES MORALES, C: *Reconocimiento del acto...*, *ob. cit.*, p. 8.

²⁶ *Ibidem*, p. 7.

²⁷ GARCÍA MÜLLER, A.: *El acto cooperativo, construcción latinoamericana*, recuperado de www.aidcmess.com.ar, el 12 de marzo de 2016.

²⁸ SIMÓN, L.: «*Comentarios a la nueva ley tributaria cubana*», en *Documentos*. No. 10, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, p. 8.

²⁹ VALDÉS, E.: *La Imposición sobre el Consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*, Ed. Publicaciones de la Universidad de Alicante, España 2002, p. 207.

Como parte de las transformaciones que trajo aparejada la crisis de los años 90, tras la caída del campo socialista de Europa del Este, se comenzaron a dar cambios importantes en materia económica en el país. «La apertura de la economía cubana a nuevas relaciones, provocó que el tema tributario fuera reevaluado, por su importancia en la recaudación de fondos públicos para la satisfacción de necesidades sociales»³⁰. Una primera particularidad de la regulación legal de la tributación que se hace en Cuba a partir de entonces es la inexistencia de un claro respaldo constitucional para ella. La Carta Magna, tanto en su versión original de 1976³¹ como luego de las reformas de 1992³² y 2002³³, es omisa sobre el tema en cuestión, el cual debió haber sido regulado en el Capítulo VII que se ocupa de los Deberes, Derechos y Garantías Fundamentales. En busca de una solución se ha pretendido enmendar la situación por medio de una interpretación extensiva de los preceptos de la ley suprema cubana. Siendo así que, se ha procurado derivar el deber de contribuir del artículo 34, que apunta que los extranjeros residentes en el territorio nacional se equiparan a los cubanos en el deber de contribuir a los gastos públicos. Esta interpretación es bastante amplia, pues no solo ha servido para entender gravados los actos de las personas naturales nacionales, sino que además sus efectos han alcanzado a las personas jurídicas colectivas, incluyendo las cooperativas.

Con la entrada en vigor de la Ley 73 «Del Sistema Tributario» de 1994 en Cuba se retoma el camino del cobro de los tributos como forma de ingreso al erario público. Esta norma «implementó en el país un conjunto de tributos, armónicamente estructurados, con el objetivo de gravar las tres posibles fuentes de capacidad económica: la renta, el patrimonio y el consumo»³⁴.

Bajo los dictados de esta Ley, algunas de las cooperativas entonces existentes, que se limitaban al sector agropecuario —entiéndase Cooperativas de Producción Agropecuaria (CPA), Cooperativas de Créditos y Servicios (CCS) y las Unidades Básicas de Producción Cooperativa

³⁰ SIMÓN, L.: *Comentarios a la... , ob. cit.*, p. 10.

³¹ Constitución de la República de Cuba. Gaceta Oficial de la República de Cuba Edición Especial de 24 de febrero de 1976.

³² Constitución de la República de Cuba, reformada por la Ley de Reforma Constitucional. Gaceta Oficial de la República de Cuba N.º 9 Extraordinaria de 13 de julio de 1992.

³³ Constitución de la República de Cuba, reformada por la Ley de Reforma Constitucional. Gaceta Oficial de la República de Cuba N.º 10 Extraordinaria de 16 de julio de 2002.

³⁴ VALDÉS, E.: *ob. cit.*, p. 19.

tiva (UBPC)— gozaron de un régimen especial tributario establecido por la Disposición Final Cuarta de la referida ley.

Respecto al impuesto por la utilización de la fuerza de trabajo, el inciso a) de la aludida disposición final, previó una exención para las Cooperativas de Producción Agropecuaria y las Unidades Básicas de Producción Cooperativa, en los casos de sus miembros permanentes y contratados autorizados y estudiantes³⁵. Sobre esta regulación hay que apuntar que el legislador, que definió en el artículo 45 como el hecho imponible del tributo en cuestión a «la utilización de fuerza de trabajo asalariada», confunde a los miembros permanentes de las cooperativas con trabajadores asalariados. Independientemente de este error, no se puede pasar por alto que al convertirlas en las únicas personas jurídicas excluidas expresamente del pago, ascendiente al 25% de la totalidad de los salarios, sueldos, gratificaciones y demás remuneraciones³⁶, se les estaba confiriendo a las entidades aludidas un estatus privilegiado.

Asimismo, en el inciso b) se dispuso la exención del pago del impuesto sobre utilidades, con arreglo a las disposiciones del Ministerio de Finanzas y Precios, para aquellas Cooperativas de Producción Agropecuaria y Unidades Básicas de Producción Cooperativa de menores ingresos, en proporción con los ingresos reales per cápita a recibir por sus miembros. Esta es claramente una medida de estímulo para el desarrollo de tales entidades pues, de los sujetos sometidos al régimen tributario general dispuesto en la Ley No. 73, solo ellas resultan liberadas de tributar el 35% de las utilidades netas disponibles³⁷.

Para los miembros de las Cooperativas de Producción Agropecuaria y las Unidades Básicas de Producción Cooperativa se normó en el inciso c) una deducción en el impuesto sobre ingresos personales para aquellos ingresos obtenidos en función de las utilidades que reciban de las referidas organizaciones. La medida tiene significación positiva, en tanto deviene en una garantía exclusiva de los cooperativistas a quienes les asegura que las retribuciones que reciban por ostentar tal condición no están afectadas por el citado impuesto. Esta decisión puede ser mejor comprendida si se asume, como señala PÉREZ INCLÁN, que la existencia del tributo aludido está «determinada por la regulación y control de los ingresos de sectores específicos, que obtienen ni-

³⁵ Se refiere a los estudiantes que se movilizan para actividades productivas y por cuyo trabajo las cooperativas erogan el equivalente al salario que correspondería a un obrero contratado por igual desempeño.

³⁶ Vid. Artículos 46 y 47, Ley 73 «Del Sistema Tributario».

³⁷ Vid. Artículo 14, Ley 73 «Del Sistema Tributario».

veles de redistribución superiores a la media de quienes laboran en el sector estatal»³⁸.

Por último, en el inciso d) se contempló la posibilidad de establecer adicionalmente bonificaciones según la característica de cada territorio, cultivo u organización, con el fin de propiciar por esta vía un estímulo adicional a la producción. Habida cuenta de la sensibilidad que puede tener la actividad agrícola en determinadas zonas del territorio nacional y la que se asocia de algunos cultivos particulares, se ha de entender que esta es una previsión claramente enfocada a velar por la justicia tributaria, con un claro y especial interés por hacerlo en favor del sector cooperativo.

Por tanto, queda evidenciado que con la Ley 73 «Del Sistema Tributario» de 1994 en Cuba, las cooperativas estuvieron bajo un tratamiento tributario privilegiado.

IV. El régimen de tributación de las cooperativas no agropecuarias

El desarrollo de las cooperativas no agropecuarias (CNA) comenzó casi paralelo a la promulgación de la Ley 113 «Del Sistema Tributario» de 2012³⁹, por lo cual su régimen de tributación se concibió en lo fundamental en torno a las disposiciones previstas en esta norma y la Resolución 427 del Ministerio de Finanzas y Precios de 2012. Recientemente, la Resolución 427/2012 fue derogada por la Resolución 124 del propio ministerio⁴⁰, de fecha 13 de abril de 2016⁴¹, que introduce algunas modificaciones en el tratamiento fiscal previamente formulado para las CNA.

Por ende, la exposición que sigue se detendrá en los dos momentos fundamentales que, al respecto de la tributación en Cuba por parte de las CNA se pueden delimitar, el primero, con la publicación de la Gaceta Oficial N.º 053 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012, y el segundo que se abre con la Gaceta Oficial N.º 12 Extraordinaria de 13 de abril de 2016.

³⁸ PÉREZ INCLÁN, C.: «Sistema Tributario Cubano», en COLECTIVO DE AUTORES: *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, Editorial Félix Varela, La Habana, 2007, p. 287.

³⁹ Gaceta Oficial N.º 053 Ordinaria de 21 de noviembre de 2012, MINJUS, La Habana, 2012.

⁴⁰ En lo adelante R124/2016.

⁴¹ Gaceta Oficial N.º 12 Extraordinaria de 13 de abril de 2016, MINJUS, La Habana, 2016.

Pero, antes de realizar este análisis, vale advertir en cuanto a la naturaleza jurídica atribuida a las CNA que «el legislador utilizó una fórmula muy genérica al calificarla como organización, por lo que no la reconoce expresamente ni como una sociedad ni como una asociación. Sin embargo, otros artículos del texto legal nos conducen a pensar en la posibilidad de concebir a la cooperativa como una sociedad mercantil...»⁴².

Tanto el DL305/2012 como el D309/2012, no son consecuentes con la naturaleza jurídica de la institución objeto de estudio. En el artículo 2 del DL305/2012 se plasma que «el objetivo general [de las cooperativas] es la producción de bienes y la prestación de servicios» y el D309/2012 comprende como objeto social de las cooperativas en su artículo 14 «...las producciones, prestación de servicios o la actividad de comercialización...». De ello se colige que no se ha ponderado en su justa medida el servicio que la cooperativa debe prestar a sus miembros⁴³ y que constituye su objetivo social principal.

Ante estas ambigüedades, también las deformaciones de la práctica jurídica y social la han acercado a las sociedades mercantiles lucrativas⁴⁴, por lo que la generación de empleo por las CNA a sus asociados ha resultado, cuando menos, secundario, en tanto el principal propósito ha sido encontrar en la empresa cooperativa un medio para obtener beneficios económicos a través de la actividad mercantil y, en consecuencia, se ha empleado un régimen tributario que se orienta hacia la distribución social indirecta de los beneficios económicos que de estas cooperativas se obtienen.

⁴² MESA TEJEDA, N.T.: «Reflexiones críticas en torno a la regulación de las cooperativas no agropecuaria en Cuba», en *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, No. 48, Universidad de Deusto, 2014, p. 231.

⁴³ Lo anterior se constata al verificar los objetos sociales declarados en las CNA constituidas en la provincia de Pinar del Río, como es el caso de «La Casa Colonial» y el «Café Pinar», las que reconocen como objeto social, en el primer caso, «Ofertar una amplia variedad de alimentos elaborados, que podrán ser producidos centralizadamente y producidos en la unidad o procesados en el propio establecimiento...», y en el segundo «...prestar servicios gastronómicos y de recreación, arrendar local y espacios para eventos festivos...»; los que constituyen actos comerciales de la cooperativa con terceros pero donde no se reflejan las necesidades a satisfacer por la cooperativa a sus asociados. *Vid.* HERNÁNDEZ, O.: *Las cooperativas no agropecuarias en Pinar del Río. Una aproximación al enfoque de género en su funcionamiento*, en *Revista de Estudios Cooperativos* N.º 6, Universidad de Deusto, 2015, pp. 159-179.

⁴⁴ *V. gr.*: centralización y control administrativos del proceso para su constitución, durante su funcionamiento, y para su disolución, vinculado a su vez a la brusquedad de ofrecerla como única solución ante el abandono de la función empleadora de la Administración y a la ausencia de otra alternativa para que los particulares operen a través de entidades económicas con la personalidad jurídica necesaria para realizar actividades de comercio.

Desde la publicación de la Gaceta Oficial N.º 053 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012

Las CNA son consideradas como una organización⁴⁵ con personalidad jurídica y patrimonio propio, lo que las hace ser sujetos de derechos y obligaciones, encontrándose dentro de estas últimas el deber de contribuir⁴⁶ que por ley corresponde al ejercicio de determinadas actividades económicas o por la tenencia y disposición sobre los bienes o recursos, elementos éstos considerados desde el Derecho Financiero como hecho imponible⁴⁷. Los tributos más significativos que gravan a las CNA son el Impuesto sobre Utilidades, el Impuesto sobre Ventas, el Impuesto sobre los Servicios, el Impuesto sobre la Utilización de la Fuerza de Trabajo, la Contribución a la Seguridad Social y la Contribución Territorial para el Desarrollo Local.

Las CNA están exentas del pago de impuestos en los tres primeros meses⁴⁸ desde el inicio de su actividad, lo que si bien puede entenderse como un incentivo para sus socios promotores resulta insuficiente, dada su corta duración.

En cuanto a estas exenciones, dada la poca claridad que tiene su previsión normativa, se han generado —según PIÑEIRO HARNECKER— confusiones en las oficinas municipales de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT) respecto a la forma en que debe hacerse el cálculo del tiempo, pues «no queda claro si la fecha de comienzo de operaciones es la fecha de registro en la ONAT, la fecha de registro en el Registro Mercantil, la fecha del primer contrato u otro criterio que tenga en cuenta que para algunas actividades como el transporte la construcción y elaboración de alimentos es necesario obtener otras licencias antes de que se pueda comenzar a operar»⁴⁹.

Las cooperativas no agropecuarias tienen un tratamiento especial en el Impuesto sobre Utilidades, según lo establecido en los artículos

⁴⁵ Artículo 2, Decreto-Ley N.º 305 «De las cooperativas no agropecuarias», Gaceta Oficial N.º 053 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012, MINJUS, La Habana, 2012.

⁴⁶ *Vid.* Artículo 5, inciso x), Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁴⁷ Artículo 5, inciso o), Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁴⁸ Resuelvo Undécimo: Se eximen del pago de las obligaciones tributarias por concepto de impuestos sobre Utilidades, sobre las Ventas, sobre los Servicios y por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, correspondientes a los primeros tres (3) meses de operaciones, a las cooperativas no agropecuarias que se inicien en el ejercicio de la actividad.

Resolución N.º 427 del Ministerio de Finanzas y Precios, Gaceta Oficial N.º 053 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012, MINJUS, La Habana, 2012.

⁴⁹ PIÑEIRO, C.: *Diagnóstico preliminar de las cooperativas no agropecuarias en La Habana, Cuba*, mayo de 2014, p. 176.

del 106 al 108 de la Ley 113/2012. La particularidad está dada porque el pago se realiza de acuerdo con lo que se denomina «utilidad fiscal per cápita», la cual se determina a partir de descontar de los ingresos anuales obtenidos los siguientes conceptos: mínimo exento por cada miembro (que asciende a diez mil pesos cubanos⁵⁰); los gastos asociados a la actividad en los límites y condiciones que establezca el Ministro de Finanzas y Precios; los tributos pagados⁵¹.

A ello se suma que, en virtud del Resuelto Séptimo de la Resolución 427/2012, al total de los ingresos obtenidos en el año fiscal se le deducirán el arrendamiento de los bienes muebles e inmuebles de los locales estatales en los que asuman reparaciones; una retribución por socio, consistente en el salario medio del territorio donde esté establecida u opere la cooperativa; y los montos destinados a la creación de las reservas para cubrir contingencias. Además, los gastos asociados a la actividad se contabilizarán como tales en su totalidad, no teniendo que justificar el 40% de ellos.

Estas previsiones son de suma importancia si bien tenemos en cuenta que establecen un régimen progresivo de tributación, que nace de pagar el impuesto sobre las utilidades, con base en las utilidades fiscales percápitas. De lo anterior, y de la lectura de la propia Ley 113/2012, se evidencia que el tratamiento a las CNA en cuanto a este tipo de impuesto es más benévolo que el tipo impositivo general que establece la Ley, del 35%, para el resto de las personas jurídicas.

Además, debe apuntarse que, a fin de evitar la doble imposición fiscal la Ley 113/2012 en su artículo 18, inciso d), tuvo a bien exonerar del pago del Impuesto sobre los Ingresos Personales a los ingresos que los miembros de cooperativas obtengan de estas, cuando las mismas tributan el Impuesto sobre Utilidades en la modalidad de utilidad per cápita.

El Impuesto sobre las Ventas grava a los bienes destinados al uso y consumo que sean objeto de compraventa, importados o producidos, total o parcialmente en Cuba⁵². Este impuesto tiene un tipo impositivo del 2% común para las ventas realizadas por las personas jurídicas autorizadas a comercializar bienes de forma mayorista, incluidas las CNA⁵³. Solo están exentas del pago de este impuesto las CNA que comercialicen a la población productos agropecuarios⁵⁴.

⁵⁰ Artículo 107, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁵¹ Artículo 108, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁵² Artículo 132, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁵³ Artículo 137, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁵⁴ Resuelto Segundo, Resolución N.º 427/2012 del Ministerio de Finanzas y Precios.

Son sujeto del Impuesto sobre los Servicios, las CNA que desarrollen actividades relativas a servicios telefónicos, de comunicaciones, de transmisión de energía eléctrica, agua, gas, alcantarillado, transporte de carga y pasajeros, gastronómicos, de alojamiento, arrendamiento y recreación, así como otros servicios que se presten en el territorio nacional⁵⁵. El tipo impositivo que se establece al respecto es del diez por ciento y la única posibilidad de eximirse del pago del mismo está asociada a la prestación de servicios destinados a la exportación⁵⁶.

El Impuesto por la Utilización de la Fuerza del Trabajo, en caso que contraten más de 5 trabajadores, tiene como base imponible el total de las remuneraciones derivadas de relaciones laborales⁵⁷. La Ley 113/2012 establece unos tipos impositivos decrecientes⁵⁸ que comienzan por el 20% para el primera año, 15% para el segundo, 12% tercero, 10% para cuarto y 5% del quinto en adelante.

La Contribución a la Seguridad Social que regula también la Ley 113/2012, tiene como hecho imponible concertar el empleo de fuerza de trabajo remunerada⁵⁹. Para las CNA se previó en el Resuelvo Quinto de la Resolución 427/2012 un régimen especial establecido en el Decreto-Ley No. 306/2012, para el caso de los socios de las CNA. La fijada por el DL 360/2012 es del 20 por ciento de la base de contribución seleccionada dentro de una escala progresiva regulada en su artículo 17.

Por último, la Contribución Territorial para el Desarrollo Local afecta a las CNA en una cuantía a determinar conforme al tipo impositivo que se disponga en la Ley Anual del Presupuesto⁶⁰ sobre una base imponible «constituida por la totalidad de los ingresos provenientes de la venta de bienes y la prestación de servicios, atribuibles a cada establecimiento o a la propia empresa, sociedad o cooperativa cuando genere por sí misma estos ingresos»⁶¹.

Por tanto, el régimen tributario de las CNA previamente descrito ha sido, desde un inicio especial y contentivo de un trato más beneficioso que el general: Pagan un 5% menos en la contribución a la seguridad social, es decir, de un 20% en lugar del 25% que pagan los trabajadores por cuenta propia; en la escala del impuesto sobre utilidades que va

⁵⁵ Artículo 147, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁵⁶ Artículo 153, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁵⁷ Artículos 228 y 229, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁵⁸ MARTÍN, L.: «Las cooperativas no agropecuarias en Cuba», en *REVESCO*, N.º 115-Segundo Cuatrimestre, 2014, p. 155.

⁵⁹ Artículo 286, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁶⁰ Artículo 309, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

⁶¹ Artículo 308, Ley 113/2012, «Del Sistema Tributario».

del 10 al 45% en lugar del 15 y hasta el 50% para los trabajadores por cuenta propia; también ellas podrán deducir del impuesto sobre las utilidades del 100% de los gastos (justificando solo el 60%); y una exención per cápita igual al salario medio de la provincia multiplicado por el número de miembros de la cooperativa. A lo anterior se suma que se les eximió del pago de todos estos impuestos por los primeros tres meses de operaciones⁶².

A partir de la publicación de la Gaceta Oficial N.º 12 Extraordinaria de 13 de abril de 2016

Una de las primeras variaciones que se introducen con la R124/2016 es la ampliación del término de exención tributaria para las CNA. Esto está en consonancia con el reconocimiento de que, dado lo demorado de los trámites de constitución, resultaba que en la práctica las CNA llegaron a no disfrutaran de esta exención fiscal⁶³. Según la normativa en cuestión se les exime de los pagos «correspondientes al mes en que formalizan su inscripción en el Registro de Contribuyentes de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, y a los seis meses siguientes a ese período, a las cooperativas no agropecuarias que se inicien en el ejercicio de la actividad»⁶⁴.

En cuanto a su redacción la R124/2016 supera a su predecesora en cuanto esclarece y puntualiza algunas cuestiones que la anterior resolución no preveía correctamente: incluye a la olvidada Contribución Territorial para el Desarrollo Local en el Resuelto Primero y supera la limitación del anterior Resuelto Segundo que, al referirse a los impuestos sobre las Ventas y sobre los Servicio, atribuía la previsión de su tipo impositivo a la Ley del Presupuesto de 2013. Ahora la norma vigente dispone que el tipo impositivo sea establecido por la Ley Anual del Presupuesto del Estado o por la disposición complementaria que a los efectos de este Impuesto se disponga.

En el Resuelto Quinto, que se refiere a la Contribución a la Seguridad Social se ha introducido un párrafo que esclarece que, «Cuando las cooperativas no agropecuarias contraten personal asalariado, pagan la Contribución a la Seguridad Social de conformidad con lo esta-

⁶² PIÑEIRO, C.: *Diagnóstico preliminar de las cooperativas no agropecuarias en La Habana, Cuba*, mayo de 2014, p. 176.

⁶³ Vid. TRISTÁ, G.: *Cooperativas no Agropecuarias, Comisión de Implementación de los Lineamientos*, Conferencia ofrecida en septiembre de 2015.

⁶⁴ Undécimo Resuelto, Resolución 124/2016.

blecido en la Ley Anual del Presupuesto del Estado o en la disposición complementaria que a los efectos de este tributo se disponga». Esta situación había sido obviada en la Resolución 427/2012 que se limitaba a aludir a los socios de las CNA.

En cuanto al Impuesto sobre Utilidades la R124/2016 incluye en su Resuelto Séptimo una deducción de los gastos por contratación de servicios a terceros hasta el límite del cincuenta por ciento del total de los gastos. Corresponde al Ministerio de Finanzas y Precios, previa solicitud y fundamentación que realice el organismo u órgano de relación de la cooperativa no agropecuaria, establecer otro rango, según las características y operatoria de la actividad o actividades fundamentales que realice la cooperativa.

También en lo relativo a este impuesto, según el nuevo Resuelto Octavo, a las CNA de servicios gastronómicos personales y técnicos de uso doméstico, para cuyos productos o servicios se aprueben precios máximos, por participar en programas priorizados o en los que resulte de interés estatal, en el pago del Impuesto sobre las Utilidades, se les aplicará una bonificación de hasta el 10%.

Los cambios introducidos por la R124/2016, como se evidencia, acentúan los beneficios del régimen tributario especial de las CNA. De esta forma se refuerza la voluntad política de favorecer las cooperativas como forma de gestión colectiva y democrática que —como regla— no implica el aprovechamiento de la fuerza de trabajo asalariada, lo cual llegará a ser fomento fiscal cooperativo cuando efectivamente se flexibilice el proceso de constitución.

V. Propuestas para el perfeccionamiento del régimen de tributación de las cooperativas

A continuación, se exponen algunos puntos que, a consideración de los autores, que pueden servir de referentes para la implementación del futuro perfeccionamiento del régimen de tributación de las cooperativas no agropecuarias.

Definición uniforme y acertada de la naturaleza jurídica de la cooperativa

Una primera cuestión sería unificar, de forma correcta, la concepción de la naturaleza jurídica de la cooperativa, que presenta una confusión importante en su tratamiento por la legislación y los operadores nacionales.

En el ordenamiento jurídico cubano se entiende a la cooperativa como una forma de propiedad a partir del 24 de febrero de 1976 con la proclamación del texto constitucional socialista. El artículo 20 de este cuerpo jurídico (reformado en 1992), resalta desde un inicio que «Esta propiedad cooperativa es reconocida por el Estado...». Por su parte, el Código Civil, al ubicar a la cooperativa en su TÍTULO II: DERECHO DE PROPIEDAD, CAPÍTULO II: FORMAS DE PROPIEDAD, bajo la denominación de la SECCIÓN TERCERA: Propiedad cooperativa; deja en claro la concepción que asume para explicar la esencia de la figura.

Esta concepción, igualmente presente en la legislación especial agraria, lleva a advertir que «...el modelo jurídico adoptado, está distanciado de la naturaleza social de la institución cooperativa, pues en él se privilegia el componente administrativo-patrimonial, sobre el asociativo...»⁶⁵.

Por su parte, la regulación del DL 305/2012 aun cuando la considera nominalmente como una «organización», hace de ella un tratamiento propio de una empresa mercantil⁶⁶.

La cooperativa, para conseguir la socialización de la propiedad a que está llamada en Cuba, debe configurarse por el Derecho como un espacio asociativo, encaminado a la finalidad de satisfacción de las necesidades de sus asociados, que propicie el desarrollo efectivo de un proceso de producción – apropiación de bienes y servicios en el que prime la equidad, la voluntariedad y la autonomía en su constitución y funcionamiento, al interior de un clima institucional que guíe su contribución a la solución de los problemas económicos y culturales de la comunidad en que se desarrolla.

El reconocimiento de su particular naturaleza jurídica y el lugar que en ella corresponde al acto cooperativo, sentarían las bases para un tratamiento fiscal adecuado de las CNA.

Las bases constitucionales del régimen tributario en el país

La regulación en la Constitución de las bases del sistema tributario se considera un elemento esencial en su adecuado diseño y desarro-

⁶⁵ FERNÁNDEZ, A.: *Lecturas en pro del cooperativismo, ante las imprescindibles transformaciones económicas del socialismo cubano*, Ed. Universo Sur, Cienfuegos, 2006, p. 27.

⁶⁶ Vid. FERRO, L. I.: *Las cooperativas de consumo. Presupuestos teóricos para su regulación jurídica en Cuba*. Tesis en opción al título de Licenciado en Derecho, Universidad de Pinar del Río, Pinar del Río, 2016.

llo. Como afirma CALVO ORTEGA, «La principal herramienta de transformación de lo que se puede llamar derecho tributario tradicional ha sido el establecimiento en las Constituciones de principios tributarios concretos»⁶⁷.

Como mínimo, en la carta magna debe constitucionalizarse el deber de contribuir, dejando claramente definida la condición de contribuyentes. Esta regulación debe ir acompañada de la justicia tributaria, de manera que cualquier concepción y aplicación de los tributos deba efectuarse en virtud de los principios de capacidad contributiva, generalidad, y progresividad, y no de la confiscatoriedad. La previsión de tales principios obedece a la búsqueda de mayor justicia y equidad en la imposición de los tributos, lo cual repercute considerablemente «en la eliminación de cargas tributarias excesivas, en la disminución del fraude y la evasión fiscal, y por ende en el logro de los fines del sistema y la protección del contribuyente»⁶⁸.

También con rango constitucional pueden consagrarse las llamadas inmunidades tributarias, las cuales, a criterio de REYES y STANISLAO, son «aquellas situaciones en que disposiciones de orden constitucional impiden o prohíben la imposición, la tributación, o el gravamen respecto de determinados sujetos, bienes o actividades»⁶⁹. Estas resultan de vital importancia para un grupo de sectores prioritarios de la economía de cualquier país, como suele ser el sector cooperativo. A tales previsiones de rango constitucional su jerarquía debe ofrecerles mayor seguridad y estabilidad jurídica, lo cual pasa por la eficacia de los mecanismos de control constitucional y aplicabilidad directa del texto fundamental, algo que también merece reforzarse en el caso cubano.

La posibilidad de realizar los ajustes antes aludidos se vislumbra próxima, pues —en el VII Congreso del Partido Comunista de Cuba de abril de 2016— se expuso que la Constitución de la República será sometida a un proceso de reforma para «introducirle los ajustes pertinentes, luego de 40 años de vigencia, a tono con los cambios acaecidos en el plano internacional y las modificaciones resultantes del proceso de actualización del modelo económico y social»⁷⁰.

⁶⁷ CALVO, R.: «Hacia un nuevo derecho tributario», en *Revista Foro*, Nueva época, núm. 0, 2004, p. 61.

⁶⁸ SIMÓN, L.: «Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana», en *Cuestiones Constitucionales*, núm. 25, julio-diciembre, 2011, p. 203.

⁶⁹ REYES, S. y STANISLAO, A.: *El sistema tributario uruguayo y las cooperativas*, consultado en <http://www.aciamerica.coop/IMG/RTuruguay.pdf>, en fecha 10 de abril de 2012.

⁷⁰ CASTRO RUZ, R.: *Discurso de clausura del VII Congreso del Partido Comunista de Cuba*, consultado en www.cubadebate.cu, en fecha 12 de mayo de 2016.

Armonización del tratamiento tributario y la relevancia social y económica de los contribuyentes

La política fiscal que condiciona la concepción que se tenga del sistema tributario, es una manifestación particular de la política general del Estado y, por ende, expresa las valoraciones que se hacen a lo interno de cada país en torno a los sectores, actores y actividades que deben disfrutar de estímulo, por su rol dentro del modelo político general que se procura implementar.

En consecuencia, en el caso cubano, convendría valorar, la entidad de los tipos impositivos aplicados a las CNA, en contraste con lo previsto para otros actores económicos. Nótese en este sentido que, por ejemplo, para las modalidades de la inversión extranjera se estableció un tipo impositivo del 15% para el impuesto sobre las utilidades, incluso llegando a exonerar al pago de este impuesto por ocho años a dichas modalidades. De ello que se deriva un tratamiento más beneficioso que el que se ha previsto para el sector cooperativo.

Este tratamiento fiscal de la inversión extranjera, puede entenderse de conformidad con el objetivo específico 1 del Eje Estratégico: Infraestructura, del Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta 2030, que se enfoca en «Generar un contexto macroeconómico y un marco institucional dirigido a impulsar los procesos inversionistas...»⁷¹.

No obstante, si se toma en cuenta que «Los tipos de cooperativas que reconoce el Modelo [Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista] forman parte del sistema de propiedad socialista», y que por ende se le considera «objeto de atención especial»⁷², resulta igualmente sensible el desarrollo del sector cooperativo, con el añadido de su valor social, al ya aludido valor económico. Por ende, sería pertinente considerar una mayor aproximación entre el tratamiento que se ofrece para el sector cooperativo y otros que como este se pretenden incentivar, por ejemplo el de la inversión extranjera.

En este mismo sentido, cabría plantearse continuar la tendencia establecida por la Disposición Final Quinta de la Ley 73/1994, que exoneraba del pago del Impuesto sobre Utilidades a las cooperativas de me-

⁷¹ VII Congreso del PCC: *Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta 2030: propuesta de visión de la Nación, Ejes y Sectores Estratégicos*, publicación en forma de tabloide, 2016.

⁷² Cfr. VII Congreso del PCC: *Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista*, publicación en forma de tabloide, 2016.

nores ingresos. Con ello solo se sería consecuente con el principio de justicia tributaria, sino además con la política de fomentar a la cooperativa como parte consustancial del modelo de socialismo cubano.

VI. A modo de conclusiones

1. El acto cooperativo, en tanto responde al espíritu de servicio de la cooperativa para con sus asociados y no al ánimo de lucro, no crea base imponible. Tal premisa debe constituir el punto de partida en el régimen tributario de la institución, independientemente de otros beneficios fiscales que para su fomento puedan utilizarse con respecto a sus relaciones con terceros.

2. El régimen tributario de la cooperativa en Cuba durante las últimas décadas, en tanto formas de gestión colectivas y democráticas, las ha privilegiado con respecto a otros sujetos económicos, política que se ha acentuado con la actualización del modelo socioeconómico nacional a través de los beneficios ofrecidos a las CNA.

3. No obstante, este régimen es perfectible, para lo cual resulta pertinente una definición uniforme y acertada de su naturaleza jurídica; el reconocimiento y protección constitucional de sus bases generales; y la armonización del tratamiento tributario de la institución con la relevancia socioeconómica de los contribuyentes.

VII. Bibliografía

Textos

1. BASTIDAS DELGADO, O.: *¡No al impuesto sobre la renta a las cooperativas! Ellas deben considerarse como de no sujeción a impuestos*. Caracas, 6 de enero de 2015, facilitado por el autor.
2. CALVO ORTEGA, R. 2004. «Hacia un nuevo derecho tributario», en *Revista Foro*, Nueva época, núm. 0.
3. CASTRO BORRERO, J.: *Régimen Tributario del Sector Cooperativo*, consultado en http://www.nuevalegislacion.com/index.php?option=com_content&view=article&catid=66:tributarios&id=512:regimen-tributario-del-sector-cooperativo&Itemid=78, en fecha 10 de abril de 2012.
4. CASTRO RUZ, R.: *Discurso de clausura del VII Congreso del Partido Comunista de Cuba*, consultado en www.cubadebate.cu, en fecha 12 de mayo de 2016.
5. CRACOGNA, D. 1986. *Estudios de Derecho Cooperativo*, INTERCOOP Ed. Cooperativa Ltda., Buenos Aires.

6. CRACOGNA, D. 1992. *Problemas actuales del Derecho Cooperativo*, INTERCOOP, Ed. Cooperativa Ltda., Buenos Aires.
7. COLECTIVO DE AUTORES. 2007. *TEMAS DE DERECHO AGRARIO CUBANO*, Tomo I, Ed. Félix Varela, La Habana.
8. FERNÁNDEZ PEISO, L.A. 2005. *El fenómeno cooperativo y el modelo jurídico nacional. Propuesta para la nueva base jurídica del cooperativismo en Cuba*, tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Jurídicas, Cienfuegos.
9. FERNÁNDEZ PEISO, A. 2006. *Lecturas en pro del cooperativismo, ante las imprescindibles transformaciones económicas del socialismo cubano*, Ed. Universo Sur, Cienfuegos.
10. FERRO ÁLVAREZ, L. I. 2016. *Las cooperativas de consumo. Presupuestos teóricos para su regulación jurídica en Cuba*. Tesis en opción al título de Licenciado en Derecho, Universidad de Pinar del Río, Pinar del Río.
11. GARCÍA MÜLLER, A.: *El acto cooperativo, construcción latinoamericana*, recuperado de www.aidcmess.com.ar, el 12 de marzo de 2016.
12. GARCÍA MÜLLER, A.: *Régimen Jurídico de la Empresa Cooperativa* recuperado de www.aidcmess.com.ar, el 12 de marzo de 2016.
13. GARCÍA MÜLLER, A. 2014. *Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria*, Tomo II Funcionamiento de la Empresa de Economía Social y Solidaria.
14. HERNÁNDEZ AGUILAR, O. 2015. «Algunas reflexiones en torno a la dimensión juridicoformal del proceso de constitución de cooperativas no agropecuarias en Cuba a partir del análisis del caso del municipio de Pinar del Río», en *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, No. 49, Universidad de Deusto, pp. 279-306.
15. HERNÁNDEZ AGUILAR, O. 2015. «Las cooperativas no agropecuarias en Pinar del Río. Una aproximación al enfoque de género en su funcionamiento», en *Deusto Estudios Cooperativos* No. 6, Universidad de Deusto, pp. 159-179.
16. MARTÍN HITTA, L. 2014. «Las cooperativas no agropecuarias en Cuba», en *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 115.
17. MESA TEJEDA, N.T. 2014. «Reflexiones críticas en torno a la regulación de las cooperativas no agropecuaria en Cuba», en *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, No. 48, Universidad de Deusto, pp. 227-243.
18. MOURA DE VICENTE, F. 2006. *As Sociedades Cooperativas e o Regime Jurídico Tributário de seus atos*, Dissertação de Mestrado em Direito Cooperativo e Cidadania para a obtenção do título de Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná Programa de Pós-Graduação e Pesquisa da Faculdade de Direito, Curitiba.
19. NARANJO MENA, C: *La naturaleza jurídica de la cooperativa y el acto cooperativo*, SIBULE, Asesores Legales, 2014, recuperado de <http://www.sibule.com/#!La-Naturaleza-Jur%C3%ADica-de-la-Cooperativa-y-el-Acto-Cooperativo/c104m/1>, el 15 de mayo de 2016.
20. PASTORINO, R. 1981. *Impuesto a las Transacciones Cooperativas*, Ed. Intercoop, Buenos Aires.

21. PÉREZ INCLÁN, C. 2007. *Sistema Tributario Cubano*, en COLECTIVO DE AUTORES: *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, Ed. Félix Varela, La Habana.
22. PIÑEIRO HARNECKER, C. (Compiladora). 2011. *Cooperativas y Socialismo: Una mirada desde Cuba*, Ed. Caminos, La Habana.
23. PIÑEIRO HARNECKER, C.: «Diagnóstico preliminar de las cooperativas no agropecuarias en La Habana», *Cuba*, mayo de 2014.
24. REYES LAVEGA, S. y STANISLAO LAMENTA, A.: *El sistema tributario uruguayo y las cooperativas*, consultado en <http://www.aciamerica.coop/IMG/RTuruguay.pdf>, en fecha 10 de abril de 2012.
25. RODRÍGUEZ MUSA, O. 2011. *La cooperativa como figura jurídica. Perspectivas constitucionales en Cuba para su aprovechamiento en otros sectores de la economía nacional diferentes al agropecuario*, Ed. DYKINSON, S.L. Madrid.
26. RODRÍGUEZ MUSA, O. 2013. «La autonomía cooperativa y su expresión jurídica. Una aproximación crítica a su actual implementación legal en Cuba» en *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, No. 47, Bilbao, pp. 129-155.
27. RODRÍGUEZ MUSA, O. y HERNÁNDEZ AGUILAR, O. 2015. «Las limitaciones jurídicas de la cooperativa en el socialismo. Perspectivas para el perfeccionamiento de su regulación en Cuba». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, No. 117, pp. 99-124.
28. SALINAS PUENTE, A. 1954. *Derecho Cooperativo*, Ed. Cooperativismo, México.
29. SILLI, M., SANGUINETTI, J. y MEILLER, A., 2014. «El cooperativismo agrario y su contribución al desarrollo rural. La experiencia de la Unión Agrícola de Avellaneda, Argentina». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, No. 82, pp. 155-178.
30. SIMÓN OTERO, L. 2011. «Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana», en *Cuestiones Constitucionales*, núm. 25, julio-diciembre, p. 203.
31. SIMÓN OTERO, L. 2014. «Comentarios a la nueva ley tributaria cubana», en *Documentos*. No. 10, Instituto de Estudios Fiscales.
32. TORGA HERNÁNDEZ, N. y RODRÍGUEZ MUSA, O. 2014. «La cooperativa de segundo grado: perspectivas para su desarrollo en Cuba» en *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, No. 48, Bilbao, pp. 81-102.
33. TORRES MORALES, C.: *Reconocimiento del acto cooperativo en la legislación peruana*, recuperado de http://www.teleley.com/articulos/art_221013a.pdf, el 15 de mayo de 2016.
34. TORRES MORALES, C.: *¿Por qué no debe derogarse la Ley 29683 y la Ley 29717*, recuperado de www.aidcmess.com.ar, el 12 de marzo de 2016.
35. TORRES, C. 1983. *El Cooperativismo: el modelo alternativo*. Universidad de Lima. Lima.

36. TORRES MORALES, C: «Reconocimiento del acto cooperativo en la legislación peruana», consultado en http://www.teleley.com/articulos/art_221013a.pdf, el 15 de mayo de 2016.
37. TRISTÁ ARBEZÚ, G.: *Cooperativas no Agropecuarias, Comisión de Implementación de los Lineamientos*, Conferencia ofrecida en septiembre de 2015.
38. VALDÉS LOBÁN, E. 2002. *La Imposición sobre el Consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*, Ed. Publicaciones de la Universidad de Alicante, España.
39. VUOTTO, M. 2016. «Las cooperativas no agropecuarias y la transformación económica en Cuba: políticas, procesos y estrategias». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, No. 120, pp. 149-181.

Documentos

1. ACI-AMÉRICAS: *Ley Marco para las Cooperativas de América Latina*, San José, 2008, en www.aciamericas.coop, consultada 18 de diciembre de 2009.
2. VI CONGRESO DEL PARTIDO COMUNISTA DE CUBA: *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución*. La Habana. 2012.
3. VII CONGRESO DEL PARTIDO COMUNISTA DE CUBA: *Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista*, publicación en forma de tabloide, 2016.
4. VII CONGRESO DEL PARTIDO COMUNISTA DE CUBA: *Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta 2030: propuesta de visión de la Nación, Ejes y Sectores Estratégicos*, publicación en forma de tabloide, 2016.

Legislación

1. Constitución de la República de Cuba. *Gaceta Oficial de la República de Cuba*. Edición Especial de 24 de febrero de 1976.
2. Constitución de la República de Cuba, reformada por la Ley de Reforma Constitucional. *Gaceta Oficial de la República de Cuba* N.º 9 Extraordinaria de 13 de julio de 1992.
3. Constitución de la República de Cuba, reformada por la Ley de Reforma Constitucional. *Gaceta Oficial de la República de Cuba* N.º 10 Extraordinaria de 16 de julio de 2002.
4. Código Civil. Ley No. 59 de 16 de julio de 1987 (actualizado). Ministerio de Justicia, La Habana, 1998.
5. Ley 73. Del Sistema Tributario. *Gaceta Oficial de la República de Cuba* N.º 8 Extraordinaria de 5 de agosto de 1994.
6. Ley No. 95. Ley de Cooperativas de Producción Agropecuaria y de Créditos y Servicios. *Gaceta Oficial Ordinaria* de 29 de noviembre de 2002.

7. Ley No. 113. Del Sistema Tributario. *Gaceta Oficial* No. 053 de 21 de noviembre de 2012.
8. Ley No. 118. Ley de la Inversión Extranjera. *Gaceta Oficial* No. 20 Extraordinaria de 16 de abril de 2014.
9. Ley No. 116. Código de Trabajo. *Gaceta Oficial* No. 29 Extraordinaria de 17 de junio de 2014.
10. Decreto-Ley No. 305. De las Cooperativas No Agropecuarias. *Gaceta Oficial* No. 53 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012.
11. Decreto-Ley No. 306. Del régimen especial de seguridad social de los socios de las cooperativas no agropecuarias. *Gaceta Oficial* No. 53 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012.
12. Decreto No. 309. Reglamento de las Cooperativas No Agropecuarias. *Gaceta Oficial* No. 53 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012.
13. Resolución No. 574 de 13 de agosto de 2012 del Ministerio de la Agricultura. Reglamento General de las Unidades Básicas de Producción Cooperativa. Disponible en Ministerio de la Agricultura (2012). Compendio de Documentos sobre las UBPC. La Habana.
14. Resolución No. 427 del Ministerio de Finanzas y Precios, *Gaceta Oficial* N.º 053 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012, MINJUS, La Habana, 2012.
15. Resolución 124 del Ministerio de Finanzas y Precio. *Gaceta Oficial* N.º 12 Extraordinaria de 13 de abril de 2016, MINJUS, La Habana, 2016.

Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre fiscalidade cooperativa: uma síntese crítica

The ECJ case law on taxation of cooperatives:
a critical summary

Nina Aguiar¹
Universidade do Porto (Portugal)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp203-239>

Recibido: 01.06.2016
Aceptado: 30.09.2016

Sumário: 1. Introdução. 2. O regime dos auxílios de estado de natureza tributária no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). 2.1. Os requisitos necessários para se verificar a existência de uma ajuda de estado proibida. 2.2. Ajuda concedida pelo Estado em sentido amplo. 2.3. Tipos de medidas que constituem ajudas de estado. 2.4. A vantagem proporcionada às entidades beneficiárias da ajuda. 2.5. Melhoria da posição concorrencial. 2.6. Afecção do comércio intracomunitário. 3. Análise da jurisprudência do tribunal de justiça sobre a compatibilidade dos regimes fiscais das cooperativas com o regime europeu das ajudas de estado. 3.1. Sinopse da jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de fiscalidade das cooperativas. 3.2. A questão da interdependência entre a tributação dos retornos dos excedentes cooperativos na pessoa dos sócios e a tributação dos resultados das cooperativas. 3.3. A questão da interdependência entre o regime fiscal favorável das cooperativas e as restrições impostas pelo regime cooperativo. 3.4. O argumento da justificação pela natureza e lógica do sistema. 3.5. A natureza não lucrativa das cooperativas como justificativa de um regime fiscal diferenciado. 3.6. A questão do quadro de referência. 3.7. A questão da comparabilidade entre as cooperativas e as sociedades comerciais. 4. Conclusão. 5. Bibliografia.

Summary: 1. Introduction. 2. The state aid rules under the Treaty on the Functioning of the European Union (TFUE). 2.1. The requirements necessary to verify the existence of a prohibited state aid. 2.2. Aid granted by the State in a broad sense. 2.3. Types of measures constituting state aid. 2.4. The advantage of the beneficiaries of the aid. 2.5. Improved competitive position. 2.6. Effect on intra-com-

¹ Profesora titular de Derecho Tributário en el Instituto Politécnico de Bragança; Investigadora en el CIJE —Centro de Investigación Jurídico-Económica—; Facultad de Derecho da Universidade do Porto. Correo electrónico: naguiar@ipb.pt

munity trade. 3. Analysis of the case law of the Court of Justice on the compatibility of the taxation of cooperatives with the European state aid rules. 3.1. Summary of the Court of Justice case law on taxation of cooperatives. 3.2. The interdependence between the taxation of patronage refunds by members and the taxation of cooperatives' income. 3.3. The interdependence between the favorable tax treatment of cooperatives and the legal restrictions imposed on cooperatives. 3.4. The justification of derogations on the basis of the nature and general scheme of the system. 3.5. The non-profit nature of cooperatives as a justification for a special tax regime. 3.6. The legal framework. 3.7. The comparability between cooperatives and commercial companies. 4. Conclusion. 5. Bibliography.

Resumen: Algunos países europeos, en los que se encuentra Portugal, tienen vigentes regímenes fiscales para las cooperativas que incluyen exenciones y minoraciones de varios impuestos. Por su carácter aparentemente beneficioso, estos regímenes han suscitado problemas relativos a su compatibilidad con el régimen de ayudas estatales de la Unión Europea y se espera que sigan suscitando. Hasta el momento presente, el Tribunal de Justicia dictó tres sentencias sobre esta temática. A pesar de ello el tema sigue enredado en muchas dudas e imprecisiones. Las decisiones y comunicaciones de la Comisión Europea, por su banda, son erráticas y conceptualmente inconsistentes. El presente artículo realiza una revisión de lo que pueden considerarse pautas resultantes de la jurisprudencia y de las cuestiones que quedan sin respuesta.

Palabras-clave: Cooperativas; Fiscalidad; Ayudas de estado; jurisprudencia.

Abstract: Some European countries, including Portugal, have tax regimes for cooperatives that encompass exemptions and rebates from various taxes. As these traits look like tax incentives, these regimes have raised problems of compatibility with the European state aid rules and it is expectable that these problems continue to arise. Heretofore, the Court delivered three rulings on this subject. However the issue remains entangled in many doubts and inaccuracies. Decisions and communications from the European Commission, on the other hand, are erratic and conceptually inconsistent. This article makes a review of case law, searching for guidelines that may be considered set forth and identifying questions that remain unanswered.

Key words: Cooperatives; Taxation; State aid; Case law.

1. Introdução

A complexa questão fiscal das cooperativas, no momento actual e no quadro dos estados membros da União Europeia, não pode deixar de ser equacionada à luz da problemática das ajudas de estado. Que assim é, provam-no as tomadas de posição da Comissão Europeia, através de sucessivas comunicações² e decisões³ bem como a ainda escassa, mas assim mesmo significativa, jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a matéria, e que adiante se analisará.

Trata-se, além do mais, de uma questão de grande actualidade, uma vez que a Comissão Europeia tem em fase de consultas um projecto de comunicação sobre a noção de ajuda de estado que deverá incluir uma particular alusão às cooperativas, definindo as condições em que a fiscalidade das cooperativas pode ser diferenciada e mais favorável por comparação com a das sociedades.⁴

O princípio da proibição das ajudas de estado está consagrado actualmente no artigo 107(1) do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFEU), mas faz parte do direito originário da Comunidade desde 1957, encontrando-se inicialmente consagrado no artigo 87 do Tratado que instituiu a Comunidade Económica Europeia (TCE). Pode considerar-se, portanto, um princípio estrutural do direito económico da União Europeia.⁵

Dispõe o actual artigo 107(1) do Tratado⁶: *Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos*

² Cfr. Comissão Europeia, «Comunicação relativa à aplicação das normas sobre ajudas estatais às medidas relacionadas com a fiscalidade directa das empresas» [JO C 384 de 10.12.1998], parágrafo 25; e Comissão Europeia, «Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões relativa à promoção das cooperativas na Europa», [COM/2004/0018 final, 23.02.2004]; e Comissão Europeia, *Communication from the Commission, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU*, Bruxelas, 2014, parágrafos 158 a 161.

³ Decisão da Comissão de 11 de Dezembro 2002 relativa às medidas executadas pela Espanha a favor do sector agrícola na sequência do aumento do preço dos combustíveis [notificada com o número C (2002) 4378], 2003/293/CE.

⁴ Comissão Europeia, *Projecto de Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE*, Bruxelas, 2014.

⁵ Andrea Biondi e Martin Farley, «The relationship between the state aid and the single market», em *Research Handbook on European State Aid Law*, ed. por Erika Szyzszak (Temple: Edward Elgar Publishing, 2011), p. 277.

⁶ Artigo 87.º do Tratado da Comunidade Europeia.

estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Por força do princípio do primado do direito da União Europeia, o regime das ajudas de estado do artigo 107 do Tratado sobrepõe-se ao direito interno de cada Estado membro, incluindo as respectivas constituições.⁷

Mas o princípio da proibição das ajudas de Estado não determina automaticamente a incompatibilidade de qualquer regime de benefícios fiscais ou de qualquer regime fiscal diferenciado que possa ser considerado mais favorável em comparação com um regime de referência. A fim de que, em virtude da aplicação do princípio da proibição das ajudas de estado do artigo 107(1) do TFEU, um determinado regime jurídico seja considerado incompatível com o direito europeu da concorrência, é necessário verificar que se preenche uma série de requisitos.^{8 9}

A dificuldade da questão, patentemente actual, da fiscalidade das cooperativas no contexto europeu e, ao mesmo tempo, o seu interesse do ponto de vista académico, decorrem de ser bastante discutível a verificação dos referidos requisitos de aplicação do princípio em relação ao regime fiscal das cooperativas em geral, sendo que a dificuldade da questão aumenta com a complexidade e variedade da realidade cooperativa, do ponto de vista quer económico quer jurídico.¹⁰

A questão da aplicabilidade, em abstracto, do regime das ajudas de estado a entidades com a natureza de cooperativas não oferece na actualidade sérias dúvidas.¹¹ Como melhor veremos adiante, as cooperati-

⁷ Sobre o princípio do primado vd. Robert Schütze, *An Introduction to European Law* (Cambridge: Cambridge University Press, 2015), p. 150. O princípio foi estabelecido pela pri vez pelo Tribunal de Justiça no caso 6/64 *Costa v Enel*, [1964] ECR 585.

⁸ Juan Jorge Piernas López, *The Concept of State Aid Under EU Law: From internal market to competition and beyond* (Oxford: Oxford University Press, 2015), pp. 67 et seq.; Vittorio di Bucci, «Direct taxation – State aid in form of fiscal measures», em *The EC State Aid Regime: Distortive Effects of State Aid on Competition Trade*, ed. por Michael Sánchez Rydelski, (Londres: Cameron May, 2006), pp. 73 et seq.

⁹ Vd. acórdãos do TJUE nos processos C-39/14, *BVVG*, de 16 de Julho de 2015 (ainda não publicado); T-34/02, *SUQ Le Levant 001*, de 22 de Fevereiro de 2006, Col. de Jur. [2010] II-06375.

¹⁰ Conclusões do Advogado-Geral Niilo Jääskinen nos processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos e Outros*, parágrafo 46.

¹¹ Comissão Europeia, *Communication from the Commission, Draft ... cit.*, parágrafos 158 a 161. Emmanuele Cusa, «State aid law and cooperatives in Europe», em *Genossenschaften im Fokus einer neuen Wirtschaftspolitik: Bericht der XVII. Internationalen Genossenschaftswissenschaftlichen Tagung (IGT) 2012 in Wien, Parte 1*, ed. por Johann Brazda, Markus Dellinger e Dietmar Rosl (Munich:LIT, 2013), p. 1109.

vas são entidades empresariais para efeitos do direito europeu da concorrência, tanto bastando para que sejam abrangidas pelo respectivo regime. Mas já a questão de saber se um regime fiscal preferencial para as cooperativas, em concreto, será incompatível com o regime dos auxílios de estado estabelecido no artigo 107(1) do TFEU continua a ser debatida. Esta é uma questão que se encontra em aberto e sobre a qual se têm registado alguns avanços, nem sempre consistentes, sobretudo no que respeita à posição da Comissão Europeia sobre a matéria.¹²

O foco essencial deste artigo será uma análise e um ponto de situação relativos às condições que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, é necessário verificarem-se para que um regime fiscal cooperativo diferenciado possa ser considerado compatível com o direito da União Europeia. Primente, porém, a fim de dar ao tema o devido enquadramento, proceder-se-á a uma revisão do conceito de ajuda de estado de natureza fiscal.

Sobre o tema principal que aqui nos ocupa, a jurisprudência do TJUE sobre a fiscalidade das cooperativas, existem já alguns estudos publicados de grande relevo. Referimo-nos, em particular, aos estudos de PILAR ALGUACIL,¹³ MERINO JARA¹⁴ CUSA¹⁵ e AZCOAGA IBARRA,¹⁶ entre outros de âmbito mais restrito.¹⁷ A presente reflexão é tributária de todos

¹² Juan José Hinojosa Torralvo, «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?», *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010), p. 78.

¹³ Maria Pilar Alguacil: «Tax treatment of cooperatives in Europe under state aid rules», em *Genossenschaften im Fokus einer neuen Wirtschaftspolitik: Bericht der XVII. Internationalen Genossenschaftswissenschaftlichen Tagung (IGT) 2012 in Wien, Parte 1*, ed. por Johann Brazda, Markus Dellinger e Dietmar Rossl (Munique:LIT, 2013), 1091-1104; «Condiciones del régimen de ayudas de estado en la fiscalidad de cooperativas», *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010), 27-52.

¹⁴ Isac Merino Jara: «El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de estado?», *GEZKI-Revista Vasca de Economía Social*, n.º 6 (2010), 29-57; «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 66 (2009), 109-126.

¹⁵ Emmanuele Cusa, *op. cit.*, pp. 1105-1120.

¹⁶ Mikel Azcoaga Ibarra, «Tax treatment of cooperatives and EU State aid policy», *Revista Vasca de Economía Social*, n.º 11 (2014), 103-142.

¹⁷ Marco Antonio Rodrigo Ruiz, «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 (2010), 9-25; José Manuel Tejerizo López, «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010), 53-72; Juan José Hinojosa Torralvo, *op. cit.*, pp. 73-89; Agustín Romero Civera, A. «La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España», *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010), 91-118.

estes valiosos contributos prévios. Consideramos, sem embargo, que existem ainda aspectos que é pertinente explorar e aprofundar, tendo em conta que países como Portugal, onde existe um regime fiscal cooperativo que contempla diversas isenções mas que, no entanto, se mostra obsoleto e ineficiente do ponto de vista da sua aplicabilidade,¹⁸ necessitam urgentemente de reformular o regime fiscal aplicável às cooperativas, mas devendo fazê-lo em conformidade com o direito europeu.

2. O regime dos auxílios de estado de natureza tributária no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)

2.1. Os requisitos necessários para se verificar a existência de uma ajuda de estado proibida

Segundo o artigo 107(1) do Tratado «são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.»

Daqui se infere de imediato que nem todas as ajudas públicas são automaticamente incompatíveis com o mercado interno, mas que uma ajuda pública só será incompatível com o mercado interno, i.e. com o direito da União Europeia, se se verificarem simultaneamente vários pressupostos (*tests*).^{19 20} Esses pressupostos são:²¹

- A ajuda deve ser concedida pelo Estado (em sentido lato) ou através de recursos do Estado;
- A ajuda deve ser de modo a conferir uma vantagem competitiva ao seu receptor;

¹⁸ Nina Aguiar, «A tributação do rendimento das cooperativas em Portugal», *RCES-Revista Cooperativismo y Economía Social*, n.º 36 (2013/2014), 55-80.

¹⁹ Phedon Nicolaidis, Mihalis Kekelelis e Philip Buyskes, *State Aid Policy in the European Community: A Guide for Practitioners* (Kluwer Law International, 2005), p. 10; A. Biondi «Some reflections on the notion of «state resources» in European Community state aid law», *Fordham International Law Journal*, vol. 30, n.º 5 (2006), p. 1428. TJUE, acórdão de 6 de Março de 2015, caso C-667/13, *Banco Privado Português*, não publicado, parágrafo 45 e jurisprudência citada.

²⁰ TJUE, acórdão no processo C-39/14 *BVVG*, de 16 de Julho de 2015 (ainda não publicado) e a jurisprudência aí citada.

²¹ Phedon Nicolaidis, Mihalis Kekelelis e Philip Buyskes, *op. cit.*, p. 10.

- A vantagem deve favorecer certas empresas ou certas «produções»;
- A ajuda deve afectar o comércio entre Estados Membros; e
- A ajuda deve distorcer a concorrência no mercado interno.

2.2. Ajuda concedida pelo Estado em sentido amplo

O primeiro pressuposto da existência de uma ajuda de estado diz respeito à origem da ajuda. O artigo 107(1) proíbe, nas condições aí referidas, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais.

O Tribunal de Justiça tem entendido o termo «estado» em sentido amplo.²² Conforme jurisprudência firme do Tribunal, cabem no conceito tanto as ajudas outorgadas pelo Estado enquanto pessoa colectiva de direito administrativo, como as outorgadas por meio de um organismo público ou privado designado ou instituído pelo Estado,²³ ou ainda por um ente público territorial infra estatal.²⁴

2.3. Tipos de medidas que constituem ajudas de estado

No que se refere ao tipo de medidas que podem constituir ajudas de estado, o Tribunal de Justiça tem vindo a construir igualmente um conceito amplo de ajuda estatal. Como observa BIONDI,²⁵ o Tribunal tem feito uma interpretação extensiva do conceito, segundo a qual «ajuda e estado» é «qualquer medida que confira uma vantagem económica a uma empresa ou sector e que seja o resultado de uma conduta atribuível ao Estado.» Incluem-se no conceito, desde logo, as medidas que impliquem «prestações positivas» ou seja prestações públicas que provoquem uma transferência efectiva, actual ou futura de fundos estatais, como as subvenções, que implicam uma saída efectiva e actual de fundos públicos.²⁶ Cabem ainda no conceito outras formas de

²² Magnus Schmauch, *EU Law on State Aid on Airlines: Law, Economics and Policy* (Berlim: Lexxion Verlagsgesellschaft, 2013), p. 88.

²³ TJUE, caso C-222/07, *Preussen Elektra*, ECR, 5 de Março de 2009, [2009] I-01407, parágrafo 58.

²⁴ TJUE, caso C-248/84, *Alemania/Comissão*, 14 de Outubro de 1987, ECR [1987] I-4013.

²⁵ Andrea Biondi., *Some reflections...*, *cit.*, p. 1432.

²⁶ TJUE, caso T-369/06, *Holland Malt*, 9 de Setembro de 2009, [2009] II-03313.

prestações positivas como empréstimos²⁷ ou tomadas de participação no capital das empresas.²⁸

Mas também se incluem no conceito medidas que provoquem não uma saída efetiva e atual de fundos públicos mas um risco económico «suficientemente concreto» de encargos futuros que onerem o orçamento do estado²⁹ ou uma diminuição dos ingressos públicos potenciais.³⁰ Na primeira hipótese enquadram-se algumas situações como a concessão de uma garantia de Estado,³¹ ou até o anúncio de um compromisso público de antecipação de accionista.³² Na segunda hipótese cabem situações em que o ente público renuncia a cobrar receitas que deveria poder arrecadar em condições normais, como quando vende um bem a um operador económico por um preço abaixo do valor de mercado.³³ Nesta hipótese cabem também os benefícios fiscais ou os perdões fiscais, que nos interessam em particular para o tema que aqui nos ocupa.³⁴

Por outro lado, a despesa pública com o sentido amplo mencionado anteriormente pode ser ou não ser individualizada. Apesar de não existir ainda jurisprudência do TJUE que firme este entendimento, existe uma evolução no sentido de incluir no conceito de ajuda estatal as despesas com infra-estruturas de uso colectivo que beneficiam apenas certas empresas ou grupos de empresas, e quando o Estado ou outro ente público não cobre uma taxa de utilização. Tal como ficou claro no caso *Eventech*,³⁵ o primeiro caso em que se pediu ao tribunal que aplicasse o conceito de ajuda de Estado em relação a uma despesa pública em infra-estruturas de uso colectivo, a não qualificação destes gastos como ajuda de Estado proibida depende unicamente de se demonstrar que o tratamento diferenciado não causa uma vantagem

²⁷ TJUE, caso C-409/00, *Reino de España /Comissão*, 13 de Fevereiro de 2003, [2003] I-01487.

²⁸ TJUE, caso T-156/04, *EDF*, 15 de Dezembro de 2009, [2009] II-04503.

²⁹ TJUE, casos acumulados C-399/10 P y C-401/10 P, *Bouygues e Bouygues Télécom*, 19 de Março de 2013 [2013] ECR I-0000, parágrafo 109.

³⁰ TJUE, caso C-73/03, *Reino de España/Comissão*, 11 de Novembro de 2004 (ainda não publicado); TJUE, caso C-251/97, *Francia/Comissão*, 5 de Outubro de 1999, [1999] I-06639, parágrafo 35.

³¹ TJUE, caso C-200/97, *Ecotrade*, 1 de Dezembro de 1998, [1998] I-07907 parágrafo 43; TJUE, caso C-275/10, *Residex Capital IV*, 8 de Dezembro de 2011, [2011] I-13043, parágrafos 39 a 42.

³² Sentença *Bouygues e Bouygues Télécom* (C-399/10 P y C-401/10 P), supra, nota 28

³³ TJUE, caso C-39/14, *BVVG Bodenverwertungs*, 16 de Julho de 2015 (ainda não publicada).

³⁴ Sentença *Reino de España/Comissão*, caso C-73/03, supra, nota 29.

³⁵ TJUE, caso C-518/13, *Eventech*, de 14 de Janeiro de 2015, (ainda não publicada).

competitiva.³⁶ Outro caso em que se colocou uma questão em termos parecidos foi o caso *Gemo*,³⁷ em que o Tribunal considerou como ajuda de Estado um regime vigente em França que garantia aos ganadeiros e aos matadouros a recolha e a eliminação gratuitas de animais mortos e de detritos de matadouro.

2.4. A vantagem proporcionada às entidades beneficiárias da ajuda

O terceiro elemento a distinguir no conceito de ajuda de estado proibida é o que respeita aos efeitos económicos produzidos pela intervenção pública nas entidades beneficiadas. Enquanto as ajudas que consistem em transferências directas de fundos públicos para as entidades empresariais, como as subvenções, originam um enriquecimento efectivo destas entidades, outros tipos de ajudas, como precisamente os benefícios fiscais, colocam os beneficiários numa situação financeira mais favorável,³⁸ ao reduzir os custos que normalmente recairiam sobre elas.³⁹ O Tribunal fala neste caso de «vantagens indirectas» e dá como exemplos deste tipo de vantagens o fornecimento de bens e a prestação de serviços em condições preferenciais.⁴⁰ Em qualquer dos casos, a intervenção pública coloca a empresa ou grupo de empresas beneficiárias numa situação económica mais favorável por comparação com a situação que existiria não fora essa mesma intervenção pública. Em

³⁶ Nas suas conclusões no caso *Eventech*, C-518/13, supra, nota 34, o Advogado-Geral Wahl observa que «ao regular o acesso às infraestruturas, o Estado tem obviamente de agir numa qualidade regulatória genuína, o que implica regular situações comparáveis do mesmo modo, para que a concorrência não seja falseada. Com efeito, o facto de uma infraestrutura ser colocada à disposição de todos os utilizadores numa base equitativa e não discriminatória é um indicio de que não foi concedido qualquer auxílio a esses utilizadores. Em contrapartida, se, por exemplo, o Estado cobrar habitualmente pelo acesso a infraestruturas públicas (como a portagem cobrada pela utilização de uma autoestrada pública) ou a outros recursos do domínio público, mas conceder acesso gratuito discricionariamente a diversas empresas, poderá estar a renunciar a receitas em relação a essas empresas» (parágrafo 32).

³⁷ TJUE, caso C-126/01, *Gemo*, 20 de Novembro de 2003, [2003] I-13769.

³⁸ TJUE, caso C-105/14, *Taricco*, 8 de Setembro de 2015, (ainda não publicado) parágrafo 61.

³⁹ TJUE, caso C-690/13, *Trapeza Eurobank Ergasias*, 16 de Abril de 2015 (ainda não publicado) parágrafo 21; TJUE, caso C-522/13, *Navantia*, 9 de Outubro de 2014, (ainda não publicado) parágrafo 22; *Bouygues e Bouygues Télécom* (C-399/10 P y C-401/10 P), supra nota 28, parágrafo 101.

⁴⁰ TJUE, caso C-276/02, *Espanha/Comissão*, 14 de Setembro de 2004, [2004] I-08091, parágrafo 24; TJUE, casos C-341/06 P y C-342/06 P, *Chronopost y La Poste/UFEX*, 1 de Julho de 2008, [2008] I-04777, parágrafo 123.

algumas ocasiões, o Tribunal lançou mão do conceito de «condições normais de mercado» para averiguar se a medida pública origina uma vantagem para os seus beneficiários.⁴¹ Neste sentido, poderá considerar-se a medida como favorecendo uma empresa ou sector empresarial quando lhes proporcione uma vantagem de que não beneficiariam em condições normais de mercado. Em conclusão, o conceito de ajuda de Estado, no que respeita ao tipo de medida, abrange formas muito variáveis, sendo essencial ao conceito que a medida proporcione uma vantagem económica a algum ou alguns operadores económicos de que não beneficiariam não fora a medida do ente público.⁴²

2.5. *Melhoria da posição concorrencial*

2.5.1. O CARÁCTER SELECTIVO DA MEDIDA

Referindo-nos ainda ao efeito económico da intervenção pública, e centrando-nos agora mais em particular no plano da concorrência, a intervenção estatal deve ter como consequência uma melhoria da posição concorrencial da entidade ou entidades beneficiárias da medida⁴³ o que requiere avaliar os efeitos da medida pública em termos comparativos. Este efeito no plano concorrencial produz-se automaticamente quando à vantagem económica já referida —enriquecimento ou alívio dos custos que normalmente recairiam sobre a entidade ou ainda qualquer outra melhoria das condições económicas dos beneficiados— se soma o carácter selectivo da vantagem concedida.⁴⁴ Na sentença sobre o caso *Alemanha/Comissão*⁴⁵ o Tribunal declarou que «em princípio, as ajudas ao funcionamento, *ie* aquelas que (...) têm como objectivo desonerar uma empresa dos custos próprios da sua gestão corrente ou das suas actividades normais, que em condições normais deveria suportar, falseiam as condições de concorrência». Deste modo, considera-se que, por princípio, qualquer medida que desonere uma empresa dos encargos financeiros normais, à custa de uma diminuição de fundos

⁴¹ TJUE, caso C-280/00, *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg*, 24 de Julho de 2003, [2003] I-07747, parágrafo 84.

⁴² Michael Schütte, «The notion of state aid», em *The EC State Aid Regime: Distortive Effects of State Aid on Competition Trade*, ed. por Michael Sanchez Rydelski (Londres: Cameron May, 2006), p. 29.

⁴³ Phedon Nicolaidis, Mihalis Kekelelis e Philip Buyskes, *op. cit.*, p. 17.

⁴⁴ TJUE, caso C-403/10 P, *Mediaset*, 28 de Julho de 2011, [2011] I-00117; TJUE, caso C-156/98, *Alemanha/ Comissão*, 19 de Setembro de 2000 [2000] I-06857.

⁴⁵ *Alemanha/ Comissão* (C-156/98), *supra* nota 43, par. 30.

públicos, é susceptível de afectar a concorrência, desde que reforce a posição de uma empresa em relação a outras empresas concorrentes, ou seja desde que a medida seja selectiva.⁴⁶

O requisito do carácter selectivo da medida qualificada como ajuda de Estado resulta do estipulado no Art. 107(1) do TFUE, na parte em que se refere a «ajudas que favoreçam determinadas empresas ou produções». O carácter selectivo da medida é, por conseguinte, um dos elementos do conceito jurídico de ajuda estatal.⁴⁷ É aí, contudo, que se encontram as maiores dificuldades do conceito.⁴⁸

Uma interpretação possível e simplista do critério seria que uma ajuda estatal é selectiva quando é selectiva na sua formulação, dirigindo-se a determinadas empresas ou produções e deixando de fora outras empresas ou produções. O TJUE empregou o critério com este sentido em vários casos, como por exemplo na sentença *Itália/Comissão*,⁴⁹ em que o Tribunal afirmou que «as vantagens resultantes de uma medida geral aplicável sem distinção a todos os operadores económicos não constituem ajudas de Estado no sentido do artigo 107(1).»⁵⁰ Não obstante, o Tribunal também admitiu em várias ocasiões que a medida pode ser desenhada de tal maneira que, ainda que formulada em termos de aplicação geral a todas as empresas ou produções, em última instância beneficiará apenas algumas dessas empresas ou alguns desses sectores.⁵¹ ⁵² Reconhecendo este facto, o Tribunal de Justiça tem afirmado reiteradamente que o critério de selectividade se mede pelos efeitos que a medida produz, independentemente dos seus objectivos.⁵³ Por exemplo, o facto de uma medida se aplicar a todo um sector económico não é razão suficiente para con-

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ Segundo o TJUE, na sua decisão nos procesos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, *Comissão Europeia/Governo de Gibraltar*, de 15 de Novembro de 2011, «a selectividade é constitutiva do conceito de auxílio de Estado».

⁴⁸ Sobre o conceito de selectividade Juan Jorge Piernas López, *op. cit.*, pp. 117 et seq.

⁴⁹ TJUE, assunto C-66/02, *Itália/Comissão*, 15 de Dezembro de 2005, [2005] I-10901.

⁵⁰ *Itália/Comissão* (C-66/02), parágrafo 99. O TJUE enuncia o critério com este sentido na sentença *Trapeza Eurobank Ergasias* (C-690/13).

⁵¹ *Gemo* (C-126/01).

⁵² Christian Ahlborn e Claudia Berg, «Can aid state control learn from antitrust? The need for a greater role for competition analysis under the state aid rules», em *The Law of State Aid in the European Union*, ed. por Andrea Biondi, Piet Eeckhout, and James Flynn (Oxford: Oxford University Press, 2004), p. 51.

⁵³ TJUE, caso C-56/93, *Bélgica/Comissão*, 29 de Fevereiro de 1996, [1996] I-00723, parágrafo 79; TJUE, caso C-241/94, *França/Comissão*, 26 de Setembro de 1996, [1996] I-4551, parágrafo 20.

cluír que não se trata de uma medida discriminatória, e portanto selectiva, em termos concorrenciais.⁵⁴

2.5.2. O REQUISITO DE COMPARABILIDADE

Por outro lado, o carácter selectivo da medida significa uma diferenciação, o que implica que só pode verificar-se em relação a um universo de empresas ou produções que estejam numa situação factual e jurídica comparável.⁵⁵ Assim, em termos gerais, o carácter selectivo de uma medida pública existirá quando esta medida origine uma vantagem competitiva para certas empresas ou produções em relação a outras empresas ou outros sectores que se encontrem numa situação fáctica e jurídica comparável aos primeiros.⁵⁶ Todavia, a questão do parâmetro para verificar a comparabilidade entre as empresas beneficiárias e as que não beneficiam da medida é complexa e é, de todos os requisitos do critério da selectividade, o que maiores problemas suscita.⁵⁷

O requisito da *comparabilidade* constitui um elemento central na problemática da compatibilidade dos benefícios fiscais cooperativos com o regime das ajudas de Estado.

De acordo com a jurisprudência do TJUE, a comparabilidade entre as entidades afectadas —entre as entidades que são beneficiadas e as que não são beneficiadas, entenda-se— deve ser aferida em função dos *objectivos da legislação aplicável*.⁵⁸ Mas neste ponto a jurisprudência o TJUE ramifica-se em vários possíveis sentidos.⁵⁹ Num primeiro sentido, a comparabilidade das entidades concorrentes deve ser aferida em função dos objectivos da medida considerada como au-

⁵⁴ TJUE, caso C-148/04, *Unicredito Italiano*, 15 de Dezembro de 2005, [2005] I-11137, parágrafo 45.

⁵⁵ TJUE, caso C-15/14 P, *MOL Magyar Olaj*, 4 de Junho de 2015 (ainda não publicado).

⁵⁶ TJUE, caso C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, 8 de Novembro de 2001, [2001] I-08365, parágrafo 41; TJUE, caso C-487/06 P, *British Aggregates/Comissão*, 22 de Dezembro de 2008, [2001] I-10515, parágrafo 82.

⁵⁷ Conclusões do advogado-geral Niilo Jääkkinen apresentadas em 8 de Julho de 2010 nos processos apensos C-78-80/08, *Paint Graphos e Outros*, [2011] I-07611, par. 80. Sobre este particular aspecto, Mikel Azcoaga Ibarra, «Tax treatment of cooperatives and EU State aid policy», *GEZKI-Revista Vasca de Economía Social*, n.º 11 (2014), pp. 117-118.

⁵⁸ *MOL Magyar Olaj* (C-15/14 P); *Adria-Wien Pipeline* (C-143/99), parágrafo 41; *British Aggregates/Comissão* (C-487/06 P), parágrafo 82; TJUE, casos C-106/09 P e C-107/09 P, *Comissão e Espanha/Governo de Gibraltar*, 15 de Novembro de 2011, [2011] I-11113, parágrafo 30.

⁵⁹ Conclusões do Advogado-Geral Niilo Jääkkinen nos processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos e Outros*, par. 80.

xílio.⁶⁰ Por exemplo, se é criado um regime de apoio às empresas de produção de energia de fontes renováveis, cujo objectivo é promover a produção de energia de fontes renováveis, à vista deste objectivo, os restantes subsectores de produção energética (empresas de produção de energia de fontes não renováveis) nunca estariam numa situação comparável.⁶¹ Esse entendimento, contudo, desemboca num raciocínio tautológico, pois se a medida fiscal tem como objectivo favorecer um sector ou conjunto de entidades, o seu âmbito de aplicação será definido precisamente pelas características diferenciadoras dessas entidades, de modo que o critério da comparabilidade nunca se verificará.

Noutros casos, em sentido contrário ao anterior, o Tribunal considerou que a comparabilidade deve ser aferida em função dos objectivos da lei que é derogada pela medida que constitui o auxílio, *ie* do regime de aplicação mais geral.⁶² Assim sendo, sempre que o auxílio em causa consista em isentar um sector ou uma ou várias empresas de uma obrigação legal, como uma obrigação fiscal, a comparabilidade deve ser aferida em função das finalidades da lei de cuja aplicação ficam isentos os beneficiários da ajuda.⁶³ Este segundo sentido tem sido utilizado pelo TJUE de forma mais consistente que o primeiro e tem sido utilizado sobretudo na jurisprudência mais recente respeitante a medidas de natureza fiscal.⁶⁴ Em nossa opinião, ambos os critérios podem ser adequados, dependendo das medidas em causa.⁶⁵

Aspecto particularmente importante para a questão da fiscalidade das cooperativas, é que, na aplicação do critério de comparabilidade entre os beneficiários e os não beneficiários da medida, o Tribunal de Justiça tem tomado em consideração o facto de que sobre os beneficiários da medida recaiam restrições ou encargos que os que não beneficiam da medida não têm que suportar.⁶⁶ Este argumento foi invocado

⁶⁰ Acórdão C-417/10, *3M Itália*, 29 de Março de 2012, Col. geral [2012]-00000.

⁶¹ Acórdão do Tribunal Geral (Teceira Secção), processo T-47/15, *Alemanha/Comissão*, de 10 de Maio de 2015 [ainda não publicado].

⁶² TJUE, caso C-522/13, *Navantia /Concelho de Ferrol*, 9 de Outubro de 2014, ainda não publicado; TJUE, caso C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Sem v. Hauptzollamt Osnabrück*, 4 de Junho de 2015, ainda não publicado; TJUE, caso C-88/03, *Portugal/Comissão*, 6 de Setembro de 2006, [2006] I-07115.

⁶³ Marie-Ann Kronthaler, e Yinon Tzuberi, «*The state aid provisions of the TFEU in tax matters*», em *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, ed. por Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer (Viena: Linde Verlag, 2015), p. 110.

⁶⁴ TJUE, caso C-730/79, *Philip Morris*, 17 de Setembro de 1980, [1980] 2671.

⁶⁵ Nina Aguiar, «*Princípios cooperativos e benefícios fiscais*», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social e Cooperativa*, n.º 27, (2015).

⁶⁶ TJUE, 14 de Janeiro de 2015, caso C-518/13, *Eventech*. Sobre este ponto, MERINO JARA, I., *op. cit.*, p. 35.

pela Comissão para justificar a compatibilidade com o regime das ajudas de custo das medidas objecto de litígio no processo *Associação de Estações de Serviço de Madrid /Comissão*,⁶⁷ aplicável às cooperativas agrárias em Espanha.

2.5.3. JUSTIFICAÇÃO DO TRATAMENTO EXCEPCIONAL PELA NATUREZA OU ECONOMIA DO REGIME GERAL

Na sentença *Tiercé Ladbroke/Comissão*,⁶⁸ o Tribunal de Justiça afirmou que uma diferenciação de tratamento não constitui uma vantagem selectiva quando tal diferença de tratamento é justificada por razões relacionadas com a lógica do sistema. Uma medida que, *prima facie*, consiste num tratamento diferenciado de uma empresa ou sector de actividade pode não ser considerada selectiva se puder ser justificada com base na natureza ou economia do regime geral.⁶⁹ Esta justificação é particularmente importante no caso das ajudas de estado de natureza fiscal.⁷⁰ Na sua comunicação de 1998 sobre a aplicação das regras sobre ajudas de estado às medidas de natureza fiscal,⁷¹ a Comissão diz sobre estas medidas que «são medidas cuja *ratio* económica as torna necessárias para o funcionamento e eficiência do sistema fiscal»⁷² e dá como exemplo a não tributação das fundações e associações em imposto sobre os lucros. A medida, aparentemente excepcional, é apenas uma consequência lógica de as fundações e as associações não terem fins lucrativos e, como tal não poderem gerar lucros, no dizer da Comissão.⁷³

⁶⁷ TJUE, Caso T-146/03, *Associação de Empresários de Estações de Serviço da Comunidade Autónoma de Madrid/Comissão*, 12 de Dezembro de 2006, [2006] II-00098.

⁶⁸ TJUE, caso T-504/93, *Tiercé Ladbroke/Comissão*, 15 de Setembro de 1995, [1997] I-07007. Vd. também o acórdão do TJUE no processo T-210/02, *British Aggregates/Comissão*, de 7 de Março de 2012, Col. geral.

⁶⁹ Pierpaolo Rossi Maccanico, «The Point on selectivity in state aid review of business tax measures», em *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. por Sebastian Pfeiffer e Marlies Ursprung-Steindl (Amesterdão: IBFD, 2009), p. 227; Claire Micheau, «State aid and taxation in European Union Law», em *Research Handbook on European State Aid Law*, ed. por Erika Szyszczak, (Cheltenham : Edward Elgar Publishing, 2011), p. 203.

⁷⁰ Francesco de Cecco, *State Aid and the European Economic Constitution* (Londres: Bloomsbury Publishing, 2012), p 105.

⁷¹ Comissão Europeia, *Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* [Diario Oficial C 384 de 10.12.1998].

⁷² *Ibidem* [23].

⁷³ *Ibidem* [25].

2.6. *Afectação do comércio intracomunitário*

Em último lugar, para que a intervenção estatal controvertida se considere uma ajuda incompatível com o mercado interno, é necessário que possa afectar os intercâmbios comerciais entre Estados membros.⁷⁴ A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que sempre que uma ajuda estatal fortalece a posição de uma empresa frente a outras empresas que concorrem com a pri nos intercâmbios intracomunitários, tal é suficiente para considerar que esses intercâmbios são afectados pela ajuda. Para este efeito, não é necessário que a empresa beneficiária realize efectivamente actividades intracomunitárias mas apenas que exista essa possibilidade. Uma vez que, quando um Estado membro concede uma ajuda a uma empresa, a produção interna desse Estado pode manter-se ou aumentar, com a consequência de que diminuam com isso as possibilidades das empresas estabelecidas noutros Estados membros de exportar os seus produtos para o mercado desse Estado membro, a ajuda tem como efeito potencial favorecer a posição das empresas beneficiárias no mercado intracomunitário.⁷⁵ O que se exige é que o beneficiário da ajuda venda bens ou serviços que se comercializem no mercado comum.⁷⁶

3. **Análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a compatibilidade dos regimes fiscais das cooperativas com o regime europeu das ajudas de estado**

3.1. *Sinopse da jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de fiscalidade das cooperativas*

3.1.1. CASO ASOCIACIÓN DE ESTACIONES DE SERVICIO DE MADRID E FEDERACIÓN CATALANA DE ESTACIONES DE SERVICIO/COMISSÃO

Não existem, até ao momento, muitas decisões do TJUE em matéria de fiscalidade cooperativa. Como bem observa ALGUACIL,⁷⁷ a questão da fiscalidade das cooperativas começou a tornar-se relevante no plano do direito europeu da concorrência apenas quando a legislação

⁷⁴ TJUE, caso C-310/99, *Itália/Comissão*, 7 de Março de 2002, [2002] I-02289.

⁷⁵ TJUE, processos acumulados C-278/92 a C-280/92, *España/Comissão*, 14 de Setembro de 1994, [1994] I-4103, parágrafo 40.

⁷⁶ Leigh Hancher, Tom Ottervanger e Piet Jan Slot, *EU State Aids* (Londres: Sweet & Maxwell, 2012), p. 59.

⁷⁷ Alguacil, P., *Condicionantes...*, *cit.*, p. 30.

cooperativa se tornou mais flexível, ao ponto de se encontrarem criadas condições para que as cooperativas entrassem efectivamente em concorrência com as demais entidades empresariais, o que é um fenómeno relativamente recente. Por isso mesmo também, uma vez que o processo de flexibilização da legislação cooperativa continua em curso.⁷⁸

A *pri* decisão do Tribunal de Justiça sobre a matéria foi proferida no caso *Associação de Estações de Serviço de Madrid I/Comissão*,⁷⁹ em que se discutiu a compatibilidade com o regime dos auxílios de estado de uma medida do Estado espanhol que ampliava o regime de bonificação fiscal dos rendimentos das cooperativas agrícolas relacionados com a venda de combustíveis. O regime fiscal das cooperativas espanhol (artigo 93 da Lei 27/1999) classifica as cooperativas em várias categorias para efeitos fiscais, sendo que uma delas é a das cooperativas «especialmente protegidas». Esta categoria é a que goza do regime fiscal mais favorável.⁸⁰ As cooperativas agrárias são consideradas cooperativas especialmente protegidas, o que lhes confere a possibilidade de gozar de uma taxa reduzida no imposto sobre sociedades, sobre todos os resultados cooperativos, incluindo os resultados obtidos nas operações com terceiros, desde que cumpram os requisitos que a lei lhes impõe.⁸¹ Por outro lado, o normativo que rege as cooperativas agrárias em Espanha autoriza-as a realizar operações com terceiros até ao limite máximo de 50 % do total das realizadas com sócios. A observância deste limite é condição para que as cooperativas possam gozar do estatuto de cooperativas especialmente protegidas.

Em 2000, foi aprovado um diploma⁸² destinado a paliar os efeitos negativos da subida do preço dos combustíveis, que isentava as cooperativas agrárias de respeitar o limite referido anteriormente para a prática de operações com terceiros, sem perder a classificação de «especialmente protegidas».

⁷⁸ Veja-se o caso do novo Código Cooperativo português, sobre o qual se publicou recentemente o estudo de , D. e Ramos, M. E., *Governança e regime económico das cooperativas* (Porto: Vida Económica, 2014).

⁷⁹ Sentença *Associação de Empresários de Estações de Serviço da Comunidade Autónoma de Madrid/Comissão*, *supra*, nota 66.

⁸⁰ Sofía Arana Landín, «El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español», *GEZKI-Revista Vasca de Economía Social*, n.º 7, (2011), 77-98.

⁸¹ *Ibidem*, p. 86.

⁸² Real Decreto-ley 10/2000, de medidas urgentes de apoio aos sectores agrário, pesqueiro e do transporte, BOE n.º 241, de 7 de Outubro de 2000.

O litígio resultou de uma queixa efectuada junto da Comissão pelos operadores do mercado de combustíveis que consideravam que esta medida prejudicava a leal concorrência e constituía uma medida de estado incompatível com os Tratados. A Comissão emitiu uma decisão em que considerava não existir ajuda de estado proibida.⁸³ Desta decisão da Comissão foi interposto recurso pelas queixosas para o Tribunal de Justiça.⁸⁴

3.1.2. CASO COMISSÃO/GRÉCIA

A segunda decisão do TJUE sobre fiscalidade cooperativa foi proferida em 2007, no caso Comissão /Grécia,⁸⁵ em que estava em causa a isenção do imposto sobre reuniões de capitais concedida às cooperativas agrícolas e a todos os tipos de uniões ou de grupos de cooperativas.

A lei fiscal grega (artigo 17.º da Lei n.º 1676/86, de 24 de Dezembro de 1986), determinava a tributação em «imposto sobre a reunião de capitais» de certas operações como transferência de outro Estado-Membro para a Grécia da sede de direcção efectiva de uma pessoa colectiva e a transferência de outro Estado-Membro para a Grécia da sede estatutária de uma pessoa colectiva. Este imposto era aplicável às sociedades comerciais e associações profissionais e às organizações cooperativas de qualquer nível. Porém, e aqui residia o problema, a mesma lei isentava do imposto sobre reuniões de capitais as organizações cooperativas agrícolas de qualquer nível.

O governo grego notificou a Comissão dessas medidas, ao que a Comissão respondeu com um parecer fundamentado que considerava alguns aspectos do regime fiscal notificado incompatíveis com o direito europeu (em particular com a Directiva 69/335) e convidava o governo grego a alterar o regime fiscal em causa. Na sequência da reacção do governo grego, a Comissão propôs junto do Tribunal de Justiça a acção que deu origem ao processo.

3.1.3. CASO PAINT GRAPHOS

A terceira decisão, e aquela que é considerada como a mais importante sentença do Tribunal até ao momento sobre a questão da fiscali-

⁸³ Decisão 2003/293/CE relativa às medidas executadas por Espanha a favor do sector agrícola após o aumento dos preços dos combustíveis (DO 2003, L 111, p. 24).

⁸⁴ Sobre esta decisão, José Manuel Terejizo López, *op. cit.*.

⁸⁵ Caso C-178/05, *Comissão /Grécia*, 7 de Junho de 2017, [2007] I-04185.

dade das cooperativas foi proferida em 2011 no caso *Paint Graphos*,⁸⁶ em que estava em causa a tributação de cooperativas de trabalho em imposto sobre o rendimento italiano.

A lei fiscal italiana⁸⁷ dispunha que os rendimentos das cooperativas de produção e de trabalho e dos seus agrupamentos estavam isentas do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e do imposto local sobre os rendimentos «se o montante das remunerações efectivamente pagas aos membros que prestam o seu trabalho de forma continuada, (...) não for inferior a 60% do montante global de todos os outros custos, exceptuando os relativos às matérias-primas e aos fornecimentos.» E dispunha ainda que «se o montante das remunerações for inferior a 60%, mas não a 40%, do montante global dos outros custos, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e o imposto local sobre os rendimentos são reduzidos em metade.» Além disso, para determinar o rendimento das sociedades cooperativas de produção e de trabalho e dos seus agrupamentos, dispunha-se que «as importâncias pagas aos membros assalariados a título de complemento da sua remuneração podem ser deduzidas até ao limite dos salários correntes majorados em 20%.»

Com referência ao ano de 1993, a administração fiscal recusou à *Paint Graphos*, cooperativa de produção e trabalho, o direito às isenções referidas. A *Paint Graphos* interpôs recurso deste acto. O processo chegou à *Corte Suprema di Cassazione* italiana, que interpôs reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça dando origem ao processo aqui referido.

3.2. *A questão da interdependência entre a tributação dos retornos dos excedentes cooperativos na pessoa dos sócios e a tributação dos resultados das cooperativas*

No caso que opôs a Associação de Estações de Serviço de Madrid e a Federação Catalã de Estações de Serviço à Comissão, já referido anteriormente, a medida aprovada pelo governo de Espanha, que autorizava as cooperativas agrárias a vender directamente combustível a terceiros, sem limitação quantitativa, sem com isso perderem a redução de os desagravamentos fiscais previstas para as cooperativas agrárias,

⁸⁶ Sentença *Paint Graphos*, C-78-80/08, nota 56.

⁸⁷ Decreto do Presidente da República n.º 601, de 29 de Setembro de 1973, relativo à regulamentação dos benefícios fiscais (suplemento ordinário ao GURI n.º 268, de 16 de Outubro de 1973, p. 3), Artigo 11.º (Cooperativas de produção e de trabalho).

foi considerada pelo Tribunal uma medida de carácter fiscal.⁸⁸ Efectivamente, de maneira indirecta, a medida alargava o âmbito de aplicação dos desagrvamentos fiscais, na medida em que flexibilizava os critérios para que as cooperativas agrárias pudessem acolher-se ao estatuto fiscal de cooperativas especialmente protegidas.

A Comissão considerou que os desagrvamentos fiscais específicos das cooperativas agrárias não lhes conferiam uma vantagem concorrencial, para efeitos da aplicação do conceito de ajuda de estado, e isto por dois motivos: 1) porque tais desagrvamentos eram compensados (negativamente) por outras obrigações fiscais e por certas obrigações «societárias» que os restantes tipos de sociedades não têm; e 2) porque tais medidas eram coerentes com a natureza e a economia do sistema fiscal aplicável às cooperativas, não tendo, por isso carácter selectivo.

Quanto ao primeiro aspecto, as obrigações fiscais a que a Comissão se refere são a sujeição dos retornos dos excedentes cooperativos a imposto sobre o rendimento das pessoas físicas, sob um regime de tributação que, de acordo com a Comissão, seria mais gravoso que o da tributação dos dividendos societários, na medida em que não prevê qualquer mecanismo de atenuação da dupla tributação.⁸⁹ Portanto, para aferir se o regime fiscal das cooperativas agrárias conferia uma vantagem, a Comissão defendeu que se devia ter em conta não apenas a tributação em imposto sobre sociedades mas a tributação total resultante da conjunção da tributação dos resultados cooperativos em imposto sobre sociedades com a tributação dos retornos cooperativos em imposto sobre o rendimento das pessoas físicas.⁹⁰

É útil tomar em conta, a este propósito, os antecedentes da posição da Comissão quanto a esse ponto. Numa comunicação publicada em 1998,⁹¹ sobre a aplicação das normas sobre ajudas estatais às medidas relacionadas com a fiscalidade directa das empresas, a Comissão afirmou o seguinte: «é evidente que o imposto sobre os lucros só é aplicável quando existam lucros. Assim, com base na natureza do sistema fiscal, pode justificar-se que as empresas sem finalidade lucrativa, como as fundações ou as associações, estejam nominalmente isentas de im-

⁸⁸ Parágrafos 87 e 88.

⁸⁹ Sobre este ponto, Maria Pilar Alguacil, *Condicionantes.*, cit., p. 37; José Manuel Terejizo López, *op. cit.*, p. 60

⁹⁰ Maria Pilar Alguacil, *Tax treatment ...*, cit., p. 1096.

⁹¹ Comissão Europeia, Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas [Journal Oficial C 384 de 10.12.1998].

posto, uma vez que não podem gerar lucros. Além disso, com base na natureza do sistema fiscal também se pode justificar que, no caso de certas cooperativas que distribuem aos seus membros todos os seus lucros, estes não sejam tributados como tal, desde que os membros estejam sujeitos a tributação por esses mesmos lucros.»⁹² Nesta sua comunicação, portanto, a Comissão assume a postura de que a tributação dos resultados (a que chama indistintamente e sem preocupação de rigor «lucros») deve ser vista em interdependência com a tributação dos retornos cooperativos na pessoa dos sócios. E que os primeiros só devem poder ficar isentos de tributação se os retornos cooperativos forem tributados.

Em nossa opinião, esta construção enferma de vícios conceptuais, uma vez que parte de uma equiparação dos resultados cooperativos a lucros societários e dos retornos dos excedentes cooperativos a dividendos. Com efeito, em primeiro lugar, as cooperativas não podem distribuir «lucros.» As cooperativas apenas podem fazer retornar aos cooperadores os excedentes gerados nas operações cooperativizadas realizadas com os próprios cooperadores.⁹³ Isto significa que o retorno de excedente, na ótica do cooperador, pode ter diversas naturezas. Uma vez, esse excedente será uma devolução de um preço pagão em excesso à cooperativa. E portanto, deverá ser contabilizado como uma redução dos custos operacionais do cooperador (imaginese o caso de um cooperador de uma cooperativa agrícola que recebe retorno de excedentes pelos serviços que a cooperativa lhe prestou). Outras vezes, o retorno de excedentes será um pagamento de um preço que a cooperativa pagou a menos (considere-se o caso de um cooperador de uma cooperativa leiteira que recebe um retorno relativo ao leite entregue à cooperativa). Neste caso, o retorno terá a natureza de um proveito, ou rendimento operacional e será tratado como tal. No caso das cooperativas de trabalho os retornos de excedente terão a natureza de rendimentos de trabalho e deverão ser tratados como tal. E finalmente, nas cooperativas de consumo e de habitação os retornos de excedentes têm a natureza de poupanças e não deverão ser tributados. Os retornos de excedentes, portanto, nunca têm natureza similar à dos dividendos, pela simples razão de que não são remuneração de

⁹² Ponto 25 da Comunicação, supra, nota 89.

⁹³ Deolinda Aparício Meira: «Revisitando o problema da distinção entre excedente cooperativo e lucro societário», em *Actas do II Congresso Direito das Sociedades em Revista*, (Coimbra: Almedina, 2012), pp. 353-374; «O regime jurídico do excedente cooperativo. Anotação ao acórdão do supremo tribunal de justiça, de 17 de Outubro de 2002», RIDB, (2013), n.º 3, pp. 2103-2123.

capital. E, nessa medida, não cabe comparar o tratamento fiscal dado aos dois tipos de recebimentos. Não faz portanto qualquer sentido e é dogmaticamente errado sustentar, como faz a Comissão, que os resultados das cooperativas só devem ficar isentos se os retornos forem tributados.

Parece-nos ainda relevante, antes de analisar a posição do Tribunal de Justiça, referir a posição defendida pelas impugnantes sobre este ponto, para vermos também como foi a mesma considerada pelo Tribunal. As impugnantes alegaram que a posição da Comissão estava errada, pois não tinha em conta que «existe um mecanismo alternativo de retribuição aos sócios, o qual consiste no incremento do preço a que a cooperativa lhes compra os seus produtos, o que permite aos sócios receber uma quantia superior ao retorno cooperativo.» Em nossa opinião, esta posição também não é teoricamente sustentável, pois o retorno do excedente cooperativo e o preço pago pela cooperativa —no caso de uma cooperativa agrícola— aos produtores têm rigorosamente a mesma natureza, sendo diferentes apenas quanto ao momento em que ocorrem e, num plano meramente formal e não substancial, quanto ao mecanismo através do qual são estabelecidos.⁹⁴

As impugnantes contestam o modo como a Comissão faz a aplicação da sua teoria ao caso concreto, por não ter em conta, quando compara a tributação do rendimento das cooperativas com a tributação das sociedades, a redução de 50% da colecta estabelecida a favor das cooperativas, a liberdade de amortização dos elementos do activo fixo, a isenção de imposto sobre transmissões patrimoniais e actos jurídicos documentados e a bonificação de 95% das colectas e adicionais nos impostos de actividades económicas e sobre bens imóveis. O erro conceptual da Comissão na abordagem ao problema, que apontámos anteriormente, é o que dá origem a esta objecção. De facto, se se opta por comparar enquadramento fiscal das cooperativas com o das sociedades, incluindo o tratamento dados aos retornos dos excedentes, saindo da esfera do imposto sobre o rendimento da cooperativa, então não há razão para limitar essa comparação ao imposto sobre sociedades. Em nossa opinião, apenas há que comparar, pelas razões que já expusemos, o imposto que incide sobre o lucro das sociedades e o imposto que incide sobre o rendimento das cooperativas, na esfera da cooperativa. Essa comparação poderá eventualmente estender-se à tributação dos dividendos versus a tributação dos pagamentos efetua-

⁹⁴ Sobre o conceito de excedente, Deolinda Aparício: «Revisitando...», *cit.*; «O regime...» *cit.*

dos a título de remuneração de capital nas cooperativas, quando sejam permitidos pelo direito cooperativo.

O Tribunal considera que a Comissão não fundamenta suficientemente a existência de uma relação de interdependência entre a tributação dos retornos cooperativos e o regime fiscal das cooperativas. Ora, a Comissão diz claramente (considerando 147), que «a fiscalidade das cooperativas agrárias deve ser analisada no seu conjunto e responde a elementos diferenciadores quanto à sua estrutura, contendo elementos benéficos compensados com obrigações específicas (dotações para reservas obrigatórias, tratamento do capital, dupla tributação). E por conseguinte (considerando 148) «as modificações introduzidas na legislação das cooperativas agrárias não lhes conferem uma vantagem que diminua os encargos que as oneram e não constituem uma medida fiscal selectiva que afecte os recursos do Estado.» Atentando nesta argumentação, percebe-se que a Comissão não considera necessário demonstrar a existência de uma relação específica entre cada desagravamento fiscal e cada desvantagem do regime fiscal cooperativo. Pelo contrário, a Comissão considera que o regime fiscal das cooperativas no seu conjunto responde aos elementos diferenciadores presentes na estrutura das cooperativas.

O tribunal rejeita esta abordagem, exigindo que se demonstre uma relação específica entre cada elemento benéfico do regime fiscal das cooperativas e o regime de tributação dos retornos cooperativos. Ora, considerando a dificuldade evidente de levar a cabo uma tal tarefa, embora a posição do Tribunal possa não parecer totalmente conclusiva, parece-nos que a mesma praticamente invalida o argumento da interdependência entre o regime de tributação dos retornos cooperativos e o regime de tributação das cooperativas no seu conjunto.

3.3. *A questão da interdependência entre o regime fiscal favorável das cooperativas e as restrições impostas pelo regime cooperativo*

Na argumentação usada pela Comissão, a questão da relação entre o regime fiscal favorável das cooperativas e as restrições impostas pelo regime cooperativo é tratada em conjunto com a questão anterior. Também a resposta do Tribunal é a mesma para as duas questões.

Quando o propósito é teórico, porém, como neste caso, as duas questões devem ser vistas separadamente. O próprio Tribunal, como já vimos, deixa isso claro, ao recusar a abordagem da Comissão, baseada na consideração do regime fiscal das cooperativas no seu conjunto em contraposição com o conjunto das desvantagens, de carácter fiscal e não fiscal, que

o regime das cooperativas acarreta para estas. A questão reside em saber se as características estruturais do regime substantivo das cooperativas acarretam desvantagens, qual a natureza dessas desvantagens e se essas desvantagens justificam um tratamento fiscal diferenciado.

Segundo a Comissão, as desvantagens que decorrem para as cooperativas —no caso, cooperativas agrárias— do seu regime substantivo («da sua estrutura») e que são compensadas pelo seu regime fiscal são: as dotações obrigatórias para reservas (a Comissão refere em particular a reserva legal e a reserva para educação e promoção) e o carácter irrepartível dessas reservas; e a variabilidade do capital social, em função da adesão ou saída de sócios.⁹⁵

A Comissão apresenta estas desvantagens em particular como justificativas de um tratamento fiscal mais favorável das cooperativas. De referir a este propósito que a Comissão considera que os aspectos fiscais discutidos constituem benefícios fiscais.⁹⁶ Portanto, para a Comissão, o facto de as cooperativas estarem obrigadas a constituir reservas legais, juntamente com o carácter irrepartível dessas reservas, e a variabilidade do capital social dessas mesmas entidades poderia ser usado como justificação para o conjunto de benefícios fiscais incluídos no regime fiscal das cooperativas.

A posição do Tribunal nesta matéria é comum com a do ponto anterior. O Tribunal considera que a argumentação da Comissão não é suficientemente fundamentada. O que, vista a argumentação da Comissão, leva a concluir que para o Tribunal as desvantagens estruturais das cooperativas não podem ser invocadas genericamente como justificação para um conjunto de benefícios fiscais de que aquelas gozam. Apenas o desenvolvimento futuro da jurisprudência do Tribunal poderá confirmar esta conclusão.

Algo nos parece certo, porém. A demonstração da compatibilidade de um regime fiscal favorável das cooperativas com o regime de judas de estado exigirá que se demonstre, em primeiro lugar, que as características estruturais das cooperativas se traduzem efetivamente em desvantagens. Por exemplo, a obrigatoriedade de constituição de reservas não é uma desvantagem comparativa das cooperativas, uma vez que as sociedades comerciais também estão obrigadas por lei a constituir reservas. Quanto à impossibilidade de repartição dessas reservas será necessário demonstrar que a mesma se traduz numa desvantagem comparativa. Em nossa opinião, como já defendemos noutra lugar, a

⁹⁵ Estas duas desvantagens encontram-se indicadas de modo sumário nos considerandos 92 e 147 da Decisão da Comissão impugnada.

⁹⁶ Ponto 146 da Decisão impugnada.

impossibilidade de repartição de reservas, tal como a impossibilidade de distribuição de lucros em geral, é um fator que dificulta a formação de capital nas cooperativas. Em segundo lugar, será ainda necessário demonstrar umnexo entre a vantagem fiscal concedida e a desvantagem comparativa resultante do regime cooperativo.

3.4. O argumento da justificação pela natureza e lógica do sistema

No caso *Associação de Estações de Serviço de Madrid/Comissão*, a Comissão utilizou também, a título subsidiário, o argumento da justificação das medidas alegadamente vantajosas pela natureza e lógica do sistema.⁹⁷ Segundo a Comissão, as vantagens fiscais de que as cooperativas agrárias alegadamente beneficiavam não resultariam de medidas selectivas —faltaria, portanto, o requisito da selectividade— porque o regime fiscal das cooperativas estaria plenamente justificado pela natureza e pela economia do sistema fiscal.

A Comissão desenvolve a seguinte argumentação: a natureza e a economia do sistema fiscal no âmbito das ajudas de Estado referem-se à adequação das normas fiscais aos princípios que informam o ordenamento jurídico de que se trata. Entre estes princípios figuram os da igualdade e progressividade, consagrados no artigo 31 da Constituição espanhola, nos termos do qual, «todos contribuirão para o financiamento das despesas públicas de acordo com a sua capacidade económica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade e que em caso algum poderá ter efeito confiscatório.» A ideia central desta norma da Constituição espanhola reside no conceito de justiça distributiva, segundo o qual é tão injusto tratar de modo desigual situações que são iguais como tratar de modo igual situações que são distintas. Da própria definição de sociedade cooperativa dada pela legislação espanhola (artigo 1 da Ley 27/1999) decorre que esta sociedade reúne alguns traços característicos que a distinguem das sociedades de capital. Em primeiro lugar, a cooperativa é uma sociedade de pessoas e não de capital, o que se traduz em várias diferenças de funcionamento. Assim, a particular relação pessoal existente entre a cooperativa e os seus sócios implica que a retribuição que o socio recebe de uma cooperativa não é assimilável a uma pura retribuição de capital. Em segundo lugar, todos os sócios têm idênticos direitos na tomada de decisões da sociedade, enquanto nas sociedades

⁹⁷ Sobre esta questão, Maria Pilar Alguacil, *Condicionantes...*, cit., pp. 42-46.

de capital tais direitos estão essencialmente em função da participação no capital social. Por outro lado, o capital social de uma cooperativa é variável, em função da adesão e saída dos sócios e a sua importância é menor que numa sociedade de capital, do que decorre a maior importância das reservas obrigatórias, a que se destinam prioritariamente os lucros. Além disso, os sócios de uma cooperativa devem participar na actividade empresarial desenvolvida pela cooperativa. Por outro lado, os lucros que sejam distribuídos aos sócios de uma cooperativa não são comparáveis, nem quanto ao seu volume nem quanto à sua natureza, com os lucros distribuídos por uma sociedade de capital aos seus accionistas. Por último, a retribuição que o socio recebe numa cooperativa não é assimilável sem mais a uma pura retribuição de capital.⁹⁸ Em suma, o argumento da Comissão pode resumir-se do seguinte modo: se o princípio da igualdade tributária exige que se trate de maneira diferente o que é diferente, as cooperativas devem receber um tratamento fiscal diferente das sociedades de capital em virtude das suas características específicas.

Deste modo, o argumento da Comissão entrelaça a questão da selectividade das medidas fiscais com a questão da igualdade tributária. Como já sustentámos noutra local,⁹⁹ a questão da selectividade das medidas fiscais benéficas cruza-se, efectivamente, com o princípio da igualdade tributária. A concessão de benefícios fiscais, não estando justificada por um fim de interesse público e com dignidade constitucional, se no plano da concorrência pode ofender o regime das ajudas de estado, no plano do direito fiscal será uma medida contrária ao princípio da igualdade tributária.

Infelizmente, a Comissão oferece sobre este ponto uma argumentação incompleta e incongruente, pois, como é bem patente, não é suficiente argumentar que as cooperativas têm especificidades de regime para justificar diferenciações no regime fiscal, mas é necessário demonstrar que existe uma relação entre essas especificidades e o tratamento fiscal concedido.¹⁰⁰ Parece ser esta também a posição do Tribunal de Justiça, que afirma que a argumentação da Comissão neste ponto é incompreensível.¹⁰¹

⁹⁸ Sentença *Associação de Estações de Serviço de Madrid/Comissão*, parágrafo 106.

⁹⁹ Nina Aguiar, *Principios...*, cit., p. 255.

¹⁰⁰ Maria Pilar Alguacil, *Condicionantes...*, cit., p. 44, observa a propósito que «a justificação com base na natureza ou na economia do sistema não significa que qualquer diferença objectiva legitime um tratamento benéfico mas que os critérios de selecção dos beneficiários devem ser inerentes à lógica do sistema fiscal em causa».

¹⁰¹ Sentença *Associação de Estações de Serviço de Madrid/Comissão*, parágrafos 116 a 121.

Temos dúvidas de que a função social das cooperativas ou o interesse público da sua promoção como justificativos da diferenciação do regime fiscal possam ser invocados ao abrigo do argumento da justificação pela natureza e lógica do sistema,¹⁰² uma vez que não encontramos na natureza e lógica do sistema fiscal quaisquer elementos que possam justificar as diferenciações de regime fiscal de que gozam as cooperativas nos casos analisados. Por outro lado, parece-nos que procurar ver nos fins de natureza extrafiscal, sejam eles a promoção da economia cooperativa, a protecção ambiental ou quaisquer outros, a natureza e a lógica do sistema, conduziria a que quaisquer benefícios fiscais estariam sempre justificados pela natureza e a lógica do sistema, desde que visassem um fim extrafiscal comprovadamente de interesse público, o que não nos parece ser o espírito do argumento da natureza e lógica do sistema.¹⁰³ Parece-nos ter razão FRESCURATO¹⁰⁴ ao sustentar que, em matéria fiscal, dois tipos de justificações baseadas na natureza e na economia do sistema fiscal têm um papel principal. O primeiro é o princípio da neutralidade, que visa eliminar distorções do sistema fiscal, enquanto o segundo respeita à necessidade de evitar a evasão fiscal.

3.5. *A natureza não lucrativa das cooperativas como justificativa de um regime fiscal diferenciado*

O caso C-178/05 *Comissão/Grécia* diz respeito à transposição efectuada pela Grécia da Directiva 69/335,¹⁰⁵ que previa a aplicação de um imposto sobre as entradas de capital. O artigo 1 da Directiva 69/335 previa que os Estados-Membros cobrariam um imposto sobre as entradas de capital em «sociedades de capitais». No entanto, o artigo 3.2 da Directiva equiparava às sociedades de capitais toda e qualquer outra sociedade, associação ou pessoa colectiva «com fins lucrativos». A legislação grega que transpôs a Directiva isentava desse imposto, entre outras entidades, as cooperativas agrícolas, por considerar que as

¹⁰² Como parece defender Maria Pilar Alguacil, *Condicionantes...*, cit., p. 46.

¹⁰³ Cfr. Os acórdãos do TJUE nos processos C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, de 8 de Novembro de 2001, Col. de Jur. 2001 I-08365; e C-C-173/73, *Itália/Comissão*, de 2 de Julho de 1974, Col. de Jur. 1974 00709.

¹⁰⁴ Daniele Frescurato, «State aid issues in VAT and direct taxation», em *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation*, ed. por Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steindl (Viena: Linde, 2015), p. 695.

¹⁰⁵ Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais. JO L 249, 3.10.1969, p. 25-29.

cooperativas agrícolas previstas na legislação grega não podiam ser consideradas sociedades de capitais para efeitos de aplicação da Directiva.

A questão decisiva para o desfecho do pleito foi a consideração das cooperativas como entidades que podem ter fins lucrativos. A Comissão defendeu, a este propósito, que o critério do fim lucrativo deve ser compreendido de uma forma ampla, de modo a abranger não apenas as situações em que uma entidade tem como objectivo a obtenção de rendimento de um capital mas as situações, como é o caso de uma cooperativa agrícola, em que o resultado económico da sua actividade leva à atribuição de vantagens directas aos seus sócios e ao reforço económico da sociedade enquanto comunidade solidária, ainda que isto não resulte no pagamento directo de um rendimento do capital.¹⁰⁶

O Tribunal de Justiça, por seu turno, acatando a posição da Advogada-Geral, afirmou que «as cooperativas agrícolas em questão prosseguem uma actividade económica que, sem especificamente ter por objectivo obter lucros financeiros, é, contudo, reputada aumentar o desenvolvimento económico e social dos seus membros.» E por essa razão «prosseguem um fim lucrativo».¹⁰⁷

Obviamente, esta posição do Tribunal tem que ser entendida no seu contexto. O Tribunal de Justiça não enuncia uma proposição definitiva sobre a natureza das cooperativas agrícolas como entidades lucrativas ou não lucrativas. Mas para efeitos de regime fiscal, o Tribunal considera que o facto de as cooperativas não visarem a reprodução do capital financeiro não justifica, por si, uma diferenciação.

A mesma conclusão é reforçada pela jurisprudência emanada do caso *Cassa di Risparmio di Firenze*,¹⁰⁸ em que o Tribunal de Justiça considerou que uma fundação que resultara da cisão das actividades de um banco levava a cabo actividades económicas que não podiam ser qualificadas como tendo uma natureza exclusivamente social, devendo por isso a fundação ser qualificada como empresa para efeitos do artigo 107(1) do TFEU.¹⁰⁹ Daqui é possível inferir, acompanhando CUSA,¹¹⁰ que o fim lucrativo ou não lucrativo de uma entidade não

¹⁰⁶ Esta concepção sobre o fim lucrativo foi acolhida pela Advogada-Geral Juliane Kokott (Opinião no processo C-178/05, parágrafo 60).

¹⁰⁷ Caso C-178/05 Comissão /Grécia parágrafo 42. Aparentemente no mesmo sentido, ALGUACIL, P., *Condicionantes...*, cit., p. 30.

¹⁰⁸ TJUE, caso C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, de 10 de Janeiro de 2006, Col de Jur. [2006] I-00289.

¹⁰⁹ *Ibidem*, parágrafo 125.

¹¹⁰ CUSA, E., *op. cit.*, p. 1108.

constitui factor decisivo para distinguir uma empresa de outra para efeitos da aplicação do regime europeu dos auxílios de estado.

Parece-nos antes de mais, em relação a este ponto, que falta precisão no uso do termo «fins lucrativos», quando se refere o mesmo às cooperativas ou ao setor da economia social em geral. A conceção segundo a qual tem fins lucrativos a entidades que tem como fim produzir vantagens económicas diretamente na esfera patrimonial dos membros é uma tese com créditos firmados na doutrina.¹¹¹ Nessa medida, as cooperativas, ou algumas cooperativas, seriam sempre entidades com fins lucrativos.¹¹² Mas além do mais, as cooperativas gozam de uma ampla margem para desenvolverem atividade com não membros, que levam à acumulação de capital. Se este lucro objetivo se pode transformar em lucro subjetivo (distribuição aos membros), é uma questão complexa. Em nossa opinião, o lucro objetivo transforma-se em lucro subjetivo sempre que a cooperativa pratica, nas operações que realiza com os sócios, preços mais favoráveis que os de mercado. Sendo assim, o argumento do fim não lucrativo das cooperativas não parece oferecer uma base sólida para sustentar a defesa de um regime fiscal mais favorável para estas entidades.

3.6. A questão do quadro de referência

Como já anteriormente se referiu, a qualificação de uma medida fiscal nacional como selectiva exige, em primeiro lugar, que se estabeleça o quadro de referência, *ie* o regime à luz do qual se analisa se existe um tratamento diferenciado, já que uma medida será selectiva apenas se for vantajosa em relação às condições que são aplicadas aos restantes operadores económicos.¹¹³ A questão do quadro de referência a utilizar no caso da fiscalidade cooperativa foi também abordada pela Comissão no caso *Associação de Estações de Serviço de Madrid/Comissão*. A Comissão defendeu aí que o regime fiscal das

¹¹¹ Em Portugal, vg. Luís Cabral de Moncada, *Lições de Direito Civil*, 4.ª ed. (Coimbra: Almedina, 1995), p. 121.

¹¹² Neste sentido María Pilar Alguacil, *Concidionantes...*, cit., p. 30; Manuel Panagua Zurera, «La determinación y la distribución de los resultados del ejercicio económico en la Sociedad cooperativa: propuestas de armonización legislativa», em *Revista de derecho de sociedades*, (2005), n.º 24, p. 202.

¹¹³ TJUE, acórdãos nos processos apensos C-106/09P e C-107/09P, *Comissão/Governo de Gibraltar*, de 15 de Novembro de 2011, Col. de Jur. 2011 I-11113; e acórdão no processo C-88/03, *Portugal/Comissão*, de 6 de Setembro de 2006, Col. de Jur. I-7115.

cooperativas —no caso agrárias— não devia ser comparado com o regime fiscal das sociedades, o que equivale a dizer que o regime fiscal das sociedades não deveria ser tomado como quadro de referência, uma vez que as especificidades das cooperativas justificam um regime fiscal diferenciado. Por conseguinte, o regime fiscal das cooperativas seria um regime autónomo, com a sua própria lógica e que não implica uma diferenciação em relação a nenhum regime geral. O argumento da Comissão não chegou a ser apreciado pelo Tribunal, o que pensamos poder ser justificado pela inconsistência da sua formulação. Com efeito, a Comissão admitiu, na sua Decisão, estar perante benefícios fiscais concedidos às cooperativas, o que é, em si, já uma negação de que o regime fiscal cooperativo em causa fosse um regime autónomo, já que os benefícios fiscais são excepções a um regime fiscal geral.

No caso *Paint Graphos*, a questão foi de novo suscitada, tendo o Tribunal concluído que o quadro de referência, no caso, era constituído pelo imposto sobre o rendimento das sociedades.¹¹⁴ Para justificar esta posição, o Tribunal limita-se a observar que, «para efeitos da determinação do imposto sobre o rendimento das sociedades, a base tributável das sociedades cooperativas de produção e de trabalho em causa é determinada do mesmo modo que a dos restantes tipos de sociedades, isto é, em função do montante do lucro líquido resultante do exercício da actividade da empresa no termo do ano fiscal.» Assim, prossegue o Tribunal, «há que considerar que o imposto sobre as sociedades constitui o regime jurídico de referência para apreciar o eventual carácter selectivo da medida em causa.

A questão —se o regime fiscal das cooperativas deve ou não ser comparado, para efeitos de aplicação do regime das ajudas de custo com o regime fiscal das sociedades— é de fundamental importância nesta matéria e a jurisprudência do Tribunal de Justiça no caso *Paint Graphos* de maneira nenhuma a encerra. O que a jurisprudência do Tribunal de Justiça no caso *Paint Graphos* nos diz sobre ela é que se, num dado ordenamento, o regime fiscal das sociedades é aplicável, genericamente, às cooperativas, e se sobre esse regime genérico se estabelece um conjunto de normas de carácter especial para as cooperativas, o regime fiscal das sociedades será tomado como regime de referência. Em nossa opinião, o ser ou não, o regime fiscal das sociedades genericamente aplicável às cooperativas é um aspeto meramente formal, sistemático, de organização legislativa, que não é relevante para a determinação do quadro de referência. Há que atender, sim, ao quadro da

¹¹⁴ Sentença C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos e Outros*, parágrafos 49 a 50.

tributação da manifestação de riqueza em causa. Se se estiver a considerar a tributação do rendimento, há que tomar como quadro de referência a tributação do rendimento para todos os tipos de sujeitos passivos. O quadro de referência será dado pelos princípios e regras fundamentais da tributação do rendimento num determinado ordenamento.

3.7. *A questão da comparabilidade entre as cooperativas e as sociedades comerciais*

Na sentença *Paint Graphos*, para analisar a questão da existência de um tratamento fiscal das cooperativas no direito italiano, relativamente às cooperativas de produção e trabalho, o Tribunal partiu da premissa de que as isenções de imposto sobre o rendimento previstas pela lei para estas cooperativas constituíam benefícios fiscais. Em nossa opinião, esta premissa é discutível. As cooperativas têm diversos tipos de resultados, sendo que, em relação a alguns desses resultados, nomeadamente os resultados provenientes de operações cooperativizadas com sócios, quando sejam pagos retornos aos cooperadores no mesmo ano, pelo menos, não será correcto falar em rendimento da cooperativa.

Partindo do princípio de que a isenção de imposto sobre o rendimento que a lei italiana estabelecia a favor das cooperativas de produção e trabalho era um benefício fiscal, o Tribunal centrou a discussão sobre a selectividade da medida na questão da comparabilidade (entre as cooperativas e as sociedades comerciais).¹¹⁵

Para tal, o Tribunal toma em conta as características que são específicas das cooperativas e as distinguem dos «restantes operadores económicos», descrevendo essas características com base no Regulamento 1435/2003. Essas características são o princípio da primazia da pessoa, «que se manifesta através de disposições específicas relativas às condições de admissão, demissão e exclusão dos membros»; A impossibilidade de repartição dos activos líquidos e das reservas em caso de dissolução da cooperativa; no plano da gestão, o facto de as cooperativas não serem geridas com vista a favorecer investidores externos, mas para satisfazer os interesses comuns dos sócios, e o facto de o controlo da cooperativa ser equitativamente repartido pelos seus membros, reflectindo a regra «uma pessoa, um voto»; no plano do

¹¹⁵ Sentença C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos e Outros*, parágrafo 56.

funcionamento, o facto de as cooperativas terem como finalidade o proveito mútuo dos seus membros, que são ao mesmo tempo utilizadores, clientes ou fornecedores, de modo que cada um recebe o lucro das actividades da cooperativa em função da sua participação nesta e das suas transacções com a cooperativa; O facto de as cooperativas terem um acesso limitado ao mercado de capitais, de modo que o seu desenvolvimento depende de fundos próprios ou do crédito, o que resulta de as participações das sociedades cooperativas não serem negociáveis e de a remuneração do capital mutuado e das participações ser limitada, tornando o investimento numa sociedade cooperativa menos proveitoso.¹¹⁶

Para além destas características, que o Tribunal enumera com base no Regulamento 1435/2003, portanto partindo de elementos normativos, o Tribunal conclui ainda, sem explicações, que «a margem de lucro deste tipo específico de sociedades (cooperativas) é claramente inferior à das sociedades de capitais, que se podem melhor adaptar às exigências do mercado.»¹¹⁷

Da enumeração das «características particulares próprias das sociedades cooperativas», o Tribunal extrai a conclusão de que, «em princípio, não se pode considerar que sociedades cooperativas de produção e de trabalho como as que estão em causa no processo principal estejam numa situação de facto e de direito comparável à das sociedades comerciais, desde que, todavia, prossigam o interesse económico dos seus membros e mantenham uma relação não meramente comercial, mas pessoal particular com estes últimos, na qual os seus membros estão activamente implicados e têm direito a uma repartição equitativa dos resultados económicos.»¹¹⁸

Esta conclusão final do Tribunal é ambígua. Após ter enumerado, com base em elementos normativos objectivos, as características das cooperativas, o Tribunal poderia ter concluído simplesmente que as cooperativas que obedecessem a essas características legalmente definidas não estão numa situação de facto e jurídica comparável à das sociedades comerciais. No entanto, o Tribunal acrescenta uma condição: «desde que prossigam o interesse económico dos seus membros e mantenham uma relação não meramente comercial, mas pessoal par-

¹¹⁶ Emmanuele Cusa, *op. cit.*, p. 1115.

¹¹⁷ Ibiem, parágrafo 60.

¹¹⁸ Emmanuele Cusa, *op. cit.*, p. 1115, analisando a sentença no caso *Paint Graphos*, observa que o Tribunal considera como não estando numa situação de comparabilidade jurídica e de facto com as sociedades comerciais apenas as «verdadeiras cooperativas».

titular com estes últimos, na qual os seus membros estão activamente implicados e têm direito a uma repartição equitativa dos resultados económicos.» Em termos objectivos, o que se retira desta condição é que, para não se considerar uma cooperativa numa situação comparável à das sociedades comerciais, é necessário que os sócios participem efectivamente na actividade da cooperativa e recebam retornos cooperativos.

Mais uma vez, é necessário ter em conta que a abordagem do Tribunal de Justiça é marcadamente casuística e nem sempre é viável extrair dela regras com validade geral. A dificuldade de extrair uma regra geral da decisão aqui exposta resulta de o Tribunal nada dizer quando à medida em que será de exigir a efectiva participação dos sócios na actividade da cooperativa e o pagamento de retornos. Por outras palavras, sabendo-se que as cooperativas podem, de acordo com os princípios cooperativos definidos pela Aliança Cooperativa Internacional, desenvolver operações cooperativizadas com terceiros, e que as cooperativas não estão obrigadas, e na maior parte dos casos está-lhes mesmo vedada a distribuição a totalidade os excedentes cooperativos, a decisão do Tribunal não dá qualquer indicação quanto à proporção que é preciso observar-se numa cooperativa entre operações com sócios e operações com terceiros nem quanto à medida em que a cooperativa deve efectuar retornos de excedentes. Resulta, porém, claramente da sentença *Paint Graphos* que uma cooperativa pode ser considerada numa situação não comparável com uma sociedade comercial mesmo quando desenvolva operações com terceiros.¹¹⁹

4. Conclusão

Não oferece qualquer dúvida que a questão da fiscalidade das cooperativas tem que passar pelo crivo do regime das ajudas de estado do direito da União Europeia, regime esse contido actualmente no artigo 107(1) do TFEU.¹²⁰ Com efeito, está perfeitamente assente que as cooperativas são empresas no pleno sentido do termo para efeitos das regras de concorrência.

Das inúmeras questões que se suscitam no âmbito da problemática da fiscalidade das cooperativas, é preciso referir que poucas são as que foram até agora discutidas na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

¹¹⁹ Emmanuele Cusa, *op. cit.*, p. 1116.

¹²⁰ Juan José Hinojosa Torralvo, *op. cit.*, p. 87.

Assim, o alcance do contributo da jurisprudência do Tribunal de Justiça para a dilucidação da questão de saber até que ponto as cooperativas podem ou devem ter um tratamento fiscal favorável ainda é necessariamente limitado.

Uma questão que não se encontra esclarecida e que foi suscitada nos casos analisados é a da determinação do quadro jurídico (fiscal) de referência. A questão está por sua vez relacionada com uma outra de alcance mais amplo, que é a da comparabilidade entre as cooperativas e as sociedades comerciais. No entanto, a título prévio à questão da comparabilidade, é possível concluir que, na medida em que o regime fiscal das cooperativas se encontre desenhado como um conjunto de excepções aos regimes fiscais aplicáveis às sociedades comerciais, como é regra nos ordenamentos fiscais de que temos conhecimento, como o português, o espanhol e o italiano, formalmente o regime fiscal cooperativo será um regime excepcional e, por conseguinte, o regime fiscal das sociedades comerciais não poderá deixar de ser tomado como o quadro de referência, como ficou patente quer no caso *Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid* quer no caso *Paint Graphos*. Nada impediria, em termos formais, que o legislador estabelecesse para as cooperativas um regime de tributação próprio e autónomo, como acontece, no ordenamento português, com as entidades sem fins lucrativos. Em termos substanciais, porém, a possibilidade de um regime fiscal cooperativo autónomo está dependente da solução da questão da comparabilidade entre as cooperativas e as sociedades comerciais.

A questão da comparabilidade entre as cooperativas e as sociedades comerciais é a questão fulcral da problemática da compatibilidade de um regime fiscal cooperativo, autónomo ou excepcional, com o regime das ajudas de estado do direito da união europeia. A questão tem sido discutida com base num conjunto de características específicas das cooperativas. No caso *Paint Graphos*, o Tribunal considerou como características estruturais das cooperativas: o princípio da primazia da pessoa, «que se manifesta através de disposições específicas relativas às condições de admissão, demissão e exclusão dos membros»; a impossibilidade de repartição dos activos líquidos e das reservas em caso de dissolução da cooperativa; o facto de as cooperativas não serem geridas com vista a favorecer investidores externos, mas para satisfazer os interesses comuns dos sócios, e o facto de o controlo da cooperativa ser equitativamente repartido pelos seus membros, reflectindo a regra «uma pessoa, um voto»; o facto de as cooperativas terem como finalidade o proveito mútuo dos seus membros, que são ao mesmo tempo utilizadores, clientes ou fornecedores, de modo que cada um recebe o lucro das actividades da cooperativa em função da sua par-

ticipação nesta e das suas transacções com a cooperativa; o facto de as cooperativas terem um acesso limitado ao mercado de capitais, de modo que o seu desenvolvimento depende de fundos próprios ou do crédito, o que resulta de as participações das sociedades cooperativas não serem negociáveis e de a remuneração do capital mutuado e das participações ser limitada, tornando o investimento numa sociedade cooperativa menos proveitoso.

Porém, até hoje, nem o Tribunal nem a Comissão se pronunciaram no sentido de que uma cooperativa que obedeça estritamente às características legais próprias do seu regime, nomeadamente as estabelecidas no Regulamento 1435/2003, fica, por esse facto, automaticamente numa situação de incomparabilidade com as sociedades comerciais. No acórdão *Paint Graphos*, o Tribunal terminou dizendo que «incumbirá ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar (...) se as sociedades cooperativas em causa no processo principal se encontram, de facto, numa situação comparável à de outros operadores que assumem a forma de entidades jurídicas com fins lucrativos (...)». ¹²¹ Por sua vez, a Comissão, no projecto de comunicação sobre auxílios de estado, diz: «tendo em conta estas especificidades, pode considerar-se que as cooperativas não se encontram numa situação factual e jurídica comparável à das sociedades comerciais, de modo que um tratamento fiscal privilegiado das cooperativas pode não ser abrangido pelo âmbito de aplicação das regras em matéria de auxílios estatais, desde que: atuem de acordo com os interesses económicos dos seus membros; as suas relações com os membros não sejam puramente comerciais, mas pessoais e individuais; os membros participem ativamente na gestão da empresa; e tenham direito à distribuição equitativa dos resultados do desempenho económico. No entanto, caso se conclua que a sociedade cooperativa objeto de análise é comparável às empresas comerciais, é necessária uma segunda fase para determinar se o regime fiscal em causa for justificado pela lógica do sistema fiscal». ¹²²

As reservas maiores das duas instituições prendem-se com a realização, por parte das cooperativas, de operações com terceiros ¹²³ que, no entanto, estão previstas no artigo 1(4) do Regulamento e na maior parte das legislações europeias, em consonância, aliás, com os princípios cooperativos definidos pela Aliança Cooperativa Internacional. ¹²⁴

¹²¹ Parágrafo 82. Sobre este aspecto, Emmanuele Cusa, *op. cit.*, p. 116.

¹²² Comissão Europeia, *Projecto...*, *cit.*, nota 3.

¹²³ Sobre este ponto, Maria Pilar Alguacil, *Condicionantes...*, *cit.*, pp. 40-42, com particular referência às decisões da Comissão Europeia sobre a questão.

¹²⁴ Emmanuele Cusa, *op. cit.*, p. 113.

Haveria, portanto, que estabelecer um nexo entre cada uma ou várias das características estruturais e o particular regime fiscal diferenciado que se pretende aplicar às cooperativas ou, pelo menos, procurar explicar como as diversas características estruturais das cooperativas se articulam com o seu tratamento fiscal. Aspecto fundamental, a nosso ver, nesta matéria, é a da consideração dos excedentes cooperativos como rendimentos economicamente equiparáveis a lucros ou como algo substancialmente distinto que, por esse mesmo facto, requereria um tratamento fiscal não excepcional mas próprio e diferenciado.

Finalmente, consideramos que tanto a posição da Comissão como do TJUE é ambígua no que diz respeito a saber se o regime fiscal das cooperativas deve ser olhado como um regime privilegiado, com a natureza de benefício fiscal, através do qual o Estado compensa as cooperativas pelos custos próprios da sua função social, ou se, pelo contrário, deve ser considerado na perspectiva de um regime fiscal autónomo, não privilegiado, justificado pelas características próprias das cooperativa.

5. Bibliografía

- AGUSTÍN ROMERO CIVERA, A., 2010. «La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 91-118.
- ANDREA BIONDI E MARTIN FARLEY, 2011. «The relationship between the state aid and the single market», em *Research Handbook on European State Aid Law*, ed. por Erika Szyszczak (Temple: Edward Elgar Publishing), 277-290.
- ANDREA BIONDI, 2006. «Some reflections on the notion of «state resources» in European Community state aid law», *Fordham International Law Journal*, vol. 30, n.º 5, p. 1426-1448.
- CHRISTIAN AHLBORN e CLAUDIA BERG, 2004. «Can aid state control learn from antitrust? The need for a greater role for competition analysis under the state aid rules», em *The Law of State Aid in the European Union*, ed. por Andrea Biondi, Piet Eeckhout, and James Flynn (Oxford: Oxford University Press).
- CLAIRE MICHEAU, 2011. «State aid and taxation in European Union Law», em *Research Handbook on European State Aid Law*, ed. por Erika Szyszczak, (Cheltenham : Edward Elgar Publishing), 193-217.
- DANIELE FRESCURATO, 2015. «State aid issues in VAT and direct taxation», em *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation*, ed. por Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steindl (Viena: Linde), 679-707.
- DEOLINDA APARICIO, 2015. «O regime de distribuição de resultados nas cooperativas de crédito em Portugal. Uma análise crítica». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 49: 83-113.

- DEOLINDA APARÍCIO, 2013. «O regime jurídico do excedente cooperativo. Anotação ao acórdão do supremo tribunal de justiça, de 17 de Outubro de 2002», *RIDB* n.º 3, pp. 2103-2123.
- DEOLINDA APARÍCIO, 2012. «Revisitando o problema da distinção entre excedente cooperativo e lucro societário», em *Actas do II Congresso Direito das Sociedades em Revista*, (Coimbra: Almedina), pp. 353-374.
- EMMANUELE CUSA, 2013. «State aid law and cooperatives in Europe», em *Genossenschaften im Fokus einer neuen Wirtschaftspolitik: Bericht der XVII. Internationalen Genossenschaftswissenschaftlichen Tagung (IGT) 2012 in Wien, Parte 1*, ed. por Johann Brazda, Markus Dellinger e Dietmar Rossl (Munich:LIT), 1005-1119.
- FRANCESCO DE CECCO, 2012. *State Aid and the European Economic Constitution* (Londres: Bloomsbury Publishing).
- ISAAC MERINO JARA, 2010. «El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de estado?», *GEZKI-Revista Vasca de Economía Social*, n.º 6, 29-57.
- ISAAC MERINO JARA, 2009. «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 66, 109-126.
- JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, 2010. «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 53-72.
- JUAN JOSÉ PIERNAS LÓPEZ, 2015. *The Concept of State Aid Under EU Law: From internal market to competition and beyond* (Oxford: Oxford University Press).
- JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO, 2010. «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69: 73-89.
- LEIGH HANCHER, Tom Ottervanger e Piet Jan Slot. 2012. *EU State Aids* (Londres: Sweet & Maxwell).
- LUÍS CABRAL DE MONCADA, 1995. *Lições de Direito Civil*, 4.ª ed. (Coimbra: Almedina).
- MAGNUS SCHMAUCH, 2013. *EU Law on State Aid on Airlines: Law, Economics and Policy* (Berlim: Lexxion Verlagsgesellschaft).
- MANUEL PANIAGUA ZURERA, 2005. «La determinación y la distribución de los resultados del ejercicio económico en la Sociedad cooperativa: propuestas de armonización legislativa», em *Revista de derecho de sociedades*, n.º 24, 199-229.
- MARCO ANTONIO RODRIGO RUIZ, 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.
- MARIA PILAR ALGUACIL, 2010. «Condicionantes el régimen de ayudas de estado en la fiscalidade de cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 27-52.
- MARIA PILAR ALGUACIL, 2013. «Tax treatment of cooperatives in Europe under state aid rules», em *Genossenschaften im Fokus einer neuen*

- Wirtschaftspolitik: Bericht der XVII. Internationalen Genossenschaftswissenschaftlichen Tagung (IGT) 2012 in Wien, Parte 1*, ed. por Johann Brazda, Markus Dellinger e Dietmar Rossl (Munich: LIT), 1091-1104.
- MARIE-ANN KRONTHALER e YINON TZUBERY, 2015. «The state aid provisions of the TFEU in tax matters», em *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, ed. por Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer (Vienna: Linde Verlag), 95-130.
- MICHAEL SCHÜTTE, 2006 «The notion of state aid», em *The EC State Aid Regime: Distortive Effects of State Aid on Competition Trade*, ed. por Michael Sanchez Rydelski (London: Cameron May), 23-53.
- MIKEL AZCOAGA IBARRA, 2014. «Tax treatment of cooperatives and EU State aid policy», *Revista Vasca de Economía Social*, n.º 11, 103-142.
- NINA AGUIAR, 2013/2014. «A tributação do rendimento das cooperativas em Portugal», *RCES-Revista Cooperativismo y Economía Social*, n.º 36, 55-80.
- NINA AGUIAR, 2015. «Princípios cooperativos e benefícios fiscais», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social e Cooperativa*, n.º 27, 429-458.
- PHEDON NICOLAIDES, MIHALIS KEKELEKIS e PHILIP BUYSKES, 2005. *State Aid Policy in the European Community: A Guide for Practitioners* (Kluwer Law International).
- PIERPAOLO ROSSI MACCANICO, 2009. «The Point on selectivity in state aid review of business tax measures», em *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. por Sebastian Pfeiffer e Marlies Ursprung-Steindl (Amsterdam: IBFD), 223-234.
- ROBERT SCHÜTZE, 2015. *An Introduction to European Law* (Cambridge: Cambridge University Press).
- SOFÍA ARANA LANDÍN, 2011. «El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español», *GEZKI-Revista Vasca de Economía Social*, n.º 7, 77-98.
- VITTORIO DI BUCCI, 2006. «Direct taxation – State aid in form of fiscal measures», em *The EC State Aid Regime: Distortive Effects of State Aid on Competition Trade*, ed. por Michael Sánchez Rydelski, (London: Cameron May), 73-90.

Cooperativas e madalenas

Cooperatives and madeleines

Guilherme Krueger¹
Instituto dos Advogados do Brasil (Brasil)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp241-283>

Recibido: 27.05.2016
Aceptado: 05.09.2016

Sumario: 1. Introdução: a racionalidade está em jogo. 2. A importância do imaginário social instituinte no jogo da axiologia para o Direito Cooperativo em sua correlação com o Direito Penal Econômico. 2.1. O Princípio das portas abertas posto em xeque pelo Direito Concorrencial e a possível repercussão disso no Direito Penal Econômico. 2.2. O Problema posto para o Direito Cooperativo em face ao Direito Penal Econômico. 2.3. A Hipótese. 3. Identidade, diferença e empatia. 3.1. A importância da fenomenologia para o Direito Cooperativo no atual estado das artes. 3.2. A empatia na fenomenologia dos valores. 3.3. As madalenas de Proust: sua importância para a ideia de normalidade na análise de estruturas. 3.4. Importância da mimese para a função hermenêutica do Direito. 4. Conclusão. 5. Referências bibliográficas.

Summary: 1. Introduction: rationality is at stake. 2. The importance of instituting social imaginary in the game of axiology to Cooperative Law in its correlation with Economic Criminal Law. 2.1. The principle of open doors put in check by the Competition Law and its possible impact in the Economic Criminal Law. 2.2. The problem for the Cooperative Law in relation to Economic Criminal Law. 2.3. Hypothesis. 3. Identity, difference and empathy. 3.1. The current importance of phenomenology for Cooperative Law. 3.2. Empathy in phenomenology of values. 3.3. The madeleines in Proust: its importance to the Idea of normality in the analysis of structures. 3.4. Importance of mimesis to the hermeneutical function of Law. 4. Conclusion. 5. References.

Resumo: Apresentando as diferenças em julgamentos ocorridos num intervalo de 10 anos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal sobre as mesmas matérias aplicadas às sociedades cooperativas, o artigo recorre ao conceito de *empatia* proposto por Max Scheler. Mesmo reconhecendo

¹ Instituto dos Advogados do Brasil, Comissão de Filosofia do Direito. Correo electrónico: guilherme@gomeskrueger.adv.br

que as cooperativas sejam um meio sustentável para a felicidade, a atitude informativa presente nos argumentos usuais a esse respeito é limitada para uma resposta fenomenológica ao problema implícito de identidade nos julgamentos ocorridos nos Tribunais. Outrossim, sem o primado da consideração sincrônica, qualquer análise diacrônica não encontra garantia para seu rigor. Este é um sentido diacrítico das madalenas de Marcel Proust com relação às literaturas jurídica e econômica predominantes que abordam as cooperativas.

Palavras chave: Cooperativa - hermenêutica - argumentação - narrativa.

Resumen: La introducción de las diferencias en los juicios que se producen en una gama de 10 años de la Corte Superior y el Tribunal Supremo sobre las mismas cuestiones se aplican a las sociedades cooperativas, el artículo se refiere al concepto de empatía propuesto por Max Scheler. Si bien se reconoce que las cooperativas son una forma sostenible para la felicidad, una actitud informativa presente en los argumentos habituales en este sentido no es llena a una respuesta fenomenológica al problema de la identidad en los juicios que tuvieron lugar en los tribunales. Por otra parte, sin la primacía de la consideración sincrónica, cualquier análisis diacrónico se queda sin garantía de su rigor. Este es un sentido diacrítico de las madalenas de Proust en relación con las literaturas legales y económicas predominantes que abordan las cooperativas.

Palabras clave: Cooperativa - hermenéutica - argumentación - crónica.

Abstract: Presenting the differences in trials occurring in a range of 10 years of the Superior Court and the Supreme Court on the same issues applied to cooperative societies, the article refers to the concept of empathy proposed by Max Scheler. Even recognizing that cooperatives are a sustainable way to happiness, informative attitude present in the usual arguments in this regard is limited to a phenomenological response to the implicit problem of identity in the trials that took place in the courts. Moreover, without the primacy of synchronic consideration, any diachronic analysis is no guarantee for its accuracy. This is a diacritical sense of madeleines of Marcel Proust in relation to legal and economic literatures that address prevalent cooperatives.

Key words: Cooperative - hermeneutics - argumentation - narrative.

«Quando se analisa o empreendimento cooperativo pode-se entender que há a necessidade de crescimento intrínseco dessas organizações em consequência da ‘mão invisível do mercado’ e em razão da lógica econômica explicada e modelada pela economia neoclássica.

«Assim, percebe-se que cooperativas que se formaram como importantes coalizões de interesses em um mesmo grupo étnico, solidário e voluntário, com um forte código de ética, crescem economicamente impulsionadas pelo mercado e pela necessidade de geração de renda e riquezas, e nesta trajetória internalizam necessariamente a lógica econômica de maximização de resultados».

Sigismundo Bialoskorski

«Em breve, maquinalmente, acabrunhado com aquele triste dia e a perspectiva de mais um dia sombrio como o primeiro, levei aos lábios uma colherada de chá onde deixara amolecer um pedaço de madalena. Mas, no mesmo instante em que aquele gole de envolta com as migalhas do bolo tocou meu paladar, estremei, atento ao que se passava extraordinário em mim. Invadira-me um prazer delicioso, isolado, sem noção de sua causa. Esse prazer logo me torna indiferente às vicissitudes da vida, inofensivos os seus desastres, ilusória sua brevidade, tal como faz o amor, enchendo-me de uma preciosa essência: ou, antes, essa essência não estava em mim, era eu mesmo. Cessava de me sentir medíocre, contingente, mortal. De onde me teria vindo aquela poderosa alegria? Senti que estava ligada ao gosto do chá e do bolo, mas que o ultrapassava infinitamente e não devia ser da mesma natureza. De onde vinha? Que significava? Onde apreendê-la? Bebo um segundo gole que me traz um pouco menos que o primeiro. É tempo de parar, parece que está diminuindo a virtude da bebida. É claro que a verdade que procuro não está nela, mas em mim. A bebida a despertou, mas não a conhece, e só o que pode fazer é repetir indefinidamente, cada vez com menos força, esse mesmo testemunho que não sei interpretar e que quero tornar a solicitar-lhe daqui a um instante e encontrar inato a minha disposição, para um esclarecimento decisivo. Deponho a taça e volto-me para meu espírito. É a ele que compete achar a verdade. Mas, como? Grave incerteza, todas as vezes em que o espírito se sente ultrapassado por si mesmo, quando ele, o explorador, é ao mesmo tempo o país obscuro a explorar e onde todo o seu equipamento de nada lhe servirá. Explorar? Não apenas explorar: criar. Está diante de qualquer coisa que ainda não existe e a que só ele pode dar realidade e fazer entrar em sua luz.»

Marcel Proust

1. Introdução: a racionalidade está em jogo

Num movimento de redefinição da identidade, entes cooperativos passaram a reivindicar para si uma terminologia própria: *cooperativas financeiras*, *cooperativismo financeiro* e *sistema financeiro cooperativo*². Essa mudança no «cartão de visita» explicitou razões mercadológicas e não evidenciou interesse por fundamentação, pois o *logos* esteve voltado a um projeto funcional. É claro que isso não denotou, por si mesmo, algum desprezo à principiologia corrente desde as formulações da Aliança Cooperativa Internacional³. Ao contrário, é ilustrativo um «*feixe de diferenciais estruturais e de propósitos [que] projeta uma clara distinção entre as instituições financeiras cooperativas e bancos*» tal como proclamado por Enio Meinen e Ronaldo Gaudio em coautoria do artigo intitulado *Sobre o diferencial estrutural e desafios das instituições financeiras cooperativas no ambiente regulatório brasileiro*.⁴ Não é por alguma deficiência que o artigo demonstre muito mais diferenças de propósito do que de estrutura, se se entende por isso o que aparece, «dissolvido» o homem. Pela expressão «dissolução do homem», admite-se que o aparecimento de uma estrutura só acontece para o pensamento, se esse ente (ser humano), enquanto tal, não for o tema central, mas antes aquilo que se apresenta e que escapa à consciência. Uma estrutura (inconsciente) aparece para o pensamento, quando o ser humano nele se retrai. O aparecimento de estrutura, dissolvido o homem no Direito, foi reivindicado por Günter Teubner, citado pelo Min. do Supremo Tribunal Federal Gilmar Mendes em seu voto proferido na ADI-MC 1923-5/DF:

«Quiçá devêssemos ouvir o conselho do talvez maior especialista da reconstrução do direito privado, Jacques Derrida, que nos oferece a seguinte fórmula epigramática: «o laço da obrigação ou a relação de obrigação não existe entre aquele que dá e aquele que recebe, mas entre dois textos (entre dois *produtos* ou *criações*)». Essas *ipsissima verba* são novas versões da teoria do contrato relacional (*relational contracting*), que entende o contrato não mais como um

² Conferir: *Portal do Cooperativismo Financeiro*, acesso em 19 de fevereiro de 2016. www.cooperativismodecredito.coop.br

³ Uma análise axiológica da principiologia da Aliança Cooperativa Internacional foi empreendida por Juan Luis Moreno e publicada em forma de artigo pela Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa, editada pela CIRIEC-Espanha em 2014 (n.º 25) sob o título «*Los valores según la Alianza Cooperativa Internacional*».

⁴ *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 49 (2015), Bilbao, pp. 161

mero consenso entre duas partes, mas sim como uma relação social complexa. De fato, gostaria de defender a tese de que o direito contratual deve ser reconstruído de forma relacional, mas não apenas no sentido comunitário, hoje predominante, da palavra, como uma relação cooperativa, simpática, calorosa de inter-humanismo no mercado, mas sim como uma relação fria e impessoal da intertextualidade. Gostaria de desenvolver um argumento estritamente antiindividualista, estritamente antieconômico para as muitas autonomias do direito privado, pelo qual o contrato não aparece mais como transação meramente econômica entre dois agentes, mas como espaço de compatibilidade entre vários projetos discursivos - entre dois mundos contratuais. Ao mesmo tempo, gostaria de desenvolver o argumento normativo de que os direitos de discursos que aparecem nesses contratos como meros fenômenos sociais, apenas de forma rudimentar e sem contornos fixos, necessitam de institucionalização jurídica. Dito de forma mais genérica: gostaria de colocar esses argumentos no contexto maior de um direito privado contemporâneo, que necessita de transformação em um direito constitucional de sistemas de regulação global.»⁵

Se a legitimação da cooperativa financeira aparece, por exemplo, em sua diferença aos bancos pelo propósito da inclusão financeira de pessoas de alguma região sem acesso pleno a serviços dessa natureza, trata-se de uma solução *pela* cooperativa. Mas, a otimização da eficácia competitiva das cooperativas no mercado financeiro para aqueles que já estão incluídos por iniciativa de gerações passadas à ordem econômica desde a existência centenária de cooperativas de crédito no Brasil⁶, aí já é uma solução *para* cooperativa. Não é acaso que a terminologia *cooperativa financeira*, em seu próprio *logos*, reforça o alinhamento concorrencial desses entes com os empresariais diversos que fazem funcionar o mercado financeiro e são usualmente denominados como instituições financeiras —universo em que os fundos globais de investimentos ocupam uma posição mais que proeminente— verdadeiramente se revestem de uma imagem icônica. Mais do que uma questão de diversidade de propósitos, há uma questão de imaginário que se mostra numa descontinuidade de discursos cuja diacronia se apresenta como explicação no texto de Sigismundo Bialoskorski na epígrafe deste artigo⁷.

⁵ Julgamento em 01.08.2007, acórdão publicado no DJ 21.09.2007.

⁶ É o caso da SICREDI Pioneira RS.

⁷ Sigismundo Bialoskorski, *Economia e Gestão de Organizações Cooperativas*. (2.ª ed. São Paulo : Atlas, 2012), p. 148

Longe de criticar essa opção estratégica pela mudança no cartão de visita, o propósito deste artigo é indagar pelas implicações de racionalidade nas relações de identidade e diferença que tensionam o fazer de uma justiça possível e que podem ser ilustradas no quicá mais relevante julgamento da década passada em Tribunal para esses entes cooperativos. Este julgamento se deu por causa de um litígio em que o último voto proferido foi memorável por um jogo de palavras entre pães, gatos, cooperativas e bancos. É que o Ministro ocupou significativa parte de seu pronunciamento dissertando sobre gatos em seus contextos doméstico e arquetípico. Isso para se conduzir à culminância de seu voto através das reminiscências de sua infância: nas madrugadas frias, seu gato buscava conforto na cozinha. Conclusão: «*Não por um gato dormir num forno quente que amanhece pão. Cooperativa é cooperativa; banco é banco.*» Importa questionar: o que estava em jogo e suscitou o então decano da 1.ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, diante da divergência entre seus pares sobre o tratamento jurídico adequado ao caso, a partir de uma narrativa, sintetizar seu voto numa formulação argumentativa $A = A \cdot B = B \rightarrow A \neq B$?⁸

Tanto mais relevante para o Direito Cooperativo se torna a indagação, quando a posição jurisprudencial uniformizada por aquele famoso julgamento, dez anos após, foi abalada por um outro julgamento no plenário do Supremo Tribunal Federal com repercussão geral sobre a mesma matéria de lei, no qual a singularidade das cooperativas face aos agentes de mercado foi colocada em xeque no que se refere aos seus significados operacionais. O Min. Luiz Fux, presente em ambos os julgamentos, votou favoravelmente em ambas as teses opostas. E como ele justificou isso? «*Trago uma mudança de concepção (...) na gênese do cooperativismo havia realmente essa ideia de solidariedade, mas que já avançou e muito. (...) Embora eu tenha achado muito sugestiva aquela afirmação (...) de que gato é gato, pão é pão; banco é banco e cooperativa é cooperativa, a verdade é que hoje há uma cortina de fumaça que não nos permite ver aquela velha cooperativa de outrora nas cooperativas de hoje.*»⁹

Ora, uma evidência de que uma questão de imaginário social instigante¹⁰ perpassa ambos os julgamentos é o aparecimento da neolo-

⁸ REsp 591.298/MG e REsp 616.219/MG. Sessão de julgamento em 27.10.2004.

⁹ RE 598.085-RG e RE 599.362-RG. Sessão de julgamento em 05.11.2014

¹⁰ «*É impossível manter uma distinção intrínseca do social e do histórico... O social é isso mesmo, auto-alteração, e nada é senão isso. O social faz-se e só pode fazer-se como história... O histórico é isso mesmo, auto-alteração desse modo específico de 'coexistência' que é o social e nada fora disso.*» [Cornelius Castoriadis, *A instituição imagi-*

gia *neocooperativismo*¹¹, que no tempo em que se reivindica a identidade *cooperativa financeira*, expressa com ela uma relação tensa, eis que o neologismo se presta à reivindicação de alteridade por entes cooperativos que recusam uma subordinação de sua própria identidade ao *logos* do mercado financeiro, quando assumem sua afinidade com a economia solidária. Sintomático que o neocooperativismo se afirme resgatando uma identidade originária que, de certo modo, é perdida pelas cooperativas que mudam seu cartão de visita¹².

Se lembrarmos que Parmênides e Heráclito têm em comum a identidade e diferença como preocupação com a qual erigiram há 26 séculos uma linguagem que deslizou dos mitos para dizerem verdades, o sintoma insinua que a racionalidade está em jogo¹³.

nária da sociedade. Trad. por Guy Reynaud (São Paulo: Paz e Terra, 1995), 252]. O imaginário é a *margem de indeterminação* característica do ente social-histórico (instituição) em sua compreensão diacrônica. O acesso cognitivo e formal a essa margem só é possível por significação (relações sincrônicas entre significado e significante) imbricadas no que «*se dá como sentido indiscutível e indiscutido, suporte das articulações e das distinções do que importa e do que não importa, origem do aumento da existência dos objetos de investimento prático, afetivo e intelectual*» (Castoriadis, *A instituição...*, 175).

¹¹ Everton José Helfer Cf. de Borba, «*A natureza jurídica especial do ato cooperativo solidário como forma de realização de políticas públicas de inclusão social realizadoras de direitos fundamentais: Um estudo de intersecções entre o público e o privado*» (Tese doutoral depositada no Programa de PósGraduação em Direito; Área de Concentração em Direitos Sociais e Políticas Públicas; Linha de Pesquisa em Diversidade e Políticas Públicas, Universidade de Santa Cruz do Sul-UNISC. Orientador: Prof. Dr. Jorge Renato dos Reis. Defesa: 2013).

¹² No REsp 1.141.667/RS, declarado representativo de controvérsia, as hipóteses tributárias objetos das decisões nos REsp 591.298/MG e REsp 616.219/MG voltaram à pauta da 1.ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no dia 27/04/2016, agora para interpretar a repercussão dos julgamentos dos RE 598.085 e 599.362 pelo Supremo Tribunal Federal. Foi fixada a tese de que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos *típicos* realizados pelas cooperativas. A expressão *típico* indica um esforço de compatibilização entre os precedentes do próprio STJ e a reviravolta do STF. Por que o STJ preferiu esforçar-se numa interpretação de compatibilização dos precedentes para manter afastada a tributação, ao invés de simplesmente reconhecer na reviravolta do STF uma mudança de orientação jurisprudencial em sentido inverso? O que pode significar o *lead case* escolhido ter como contribuinte uma cooperativa de citricultores ecológicos? O Min. Napoleão Nunes Maia Filho, para proferir seu voto condutor, encontrou na diferença entre *Sovkhoz* e *Kolkhoz* uma introdução para polarizar essa expressão *típico*.

¹³ A respeito do percurso da filosofia para a compreensão da identidade e da diferença, Martin Heidegger proferiu três conferências entre 1955 e 1957. A primeira conferência é uma resposta à pergunta *O que é isto - a Filosofia?* A segunda conferência, a partir da expressão de Platão *oukoun autòn hékaston toin mèn dyoin héterón estin, autò d'heautò tautón*, discorre sobre o princípio da identidade. E a terceira conferência aborda as diferenças entre sua própria escrita e a de Hegel a partir de três perguntas:

2. A importância do imaginário social instituinte no jogo da axiologia para o Direito Cooperativo em sua correlação com o Direito Penal Econômico

2.1. O Princípio das portas abertas posto em xeque pelo Direito Concorrencial e a possível repercussão disso no Direito Penal Econômico

O sintoma que insinua a axiologia em jogo também aparece em significativa reviravolta na jurisprudência brasileira que trata da cláusula de unimilitância contida (há alguns anos atrás) nos estatutos de cooperativas operadoras de planos de saúde. Por ela, um médico cooperado não poderia ser infiel à sua cooperativa, isto é, credenciar-se para o atendimento de usuários de planos de saúde ofertados em concorrência aos da sua cooperativa sem ser passível de sanção ético-disciplinar (no limite, sua eliminação dos quadros da cooperativa). A 2.^a Seção do Superior Tribunal de Justiça (que uniformiza a jurisprudência acerca da legislação de direito privado) declarou reiteradamente a legalidade da cláusula¹⁴. Entretanto, a 1.^a Seção do STJ (que decide sobre matéria de direito público) posteriormente não só firmou entendimento oposto¹⁵, como impactou as decisões posteriores proferidas pela 2.^a Seção¹⁶. Essa mudança de orientação jurisprudencial suscitou perplexidade como se fosse um problema de incompreensão (pela magistratura brasileira) da sociedade cooperativa «*enquanto extensão de seu associado*»¹⁷. Em todo caso, o desfecho do conflito foi

Qual é o objeto do pensamento? Qual a medida para o diálogo com a história do pensamento? Qual o caráter deste diálogo? As três conferências foram traduzidas para o português por Ernildo Stein e publicadas reunidas [Martin Heidegger, *Que é isto – a filosofia; identidade e diferença*. Trad. por Ernildo Stein. (São Paulo: Duas Cidades, 1978)]. Especificamente sobre Parmênides e Heráclito, um brasileiro orientado pessoalmente por Heidegger se tornou notável leitor do grego arcaico [Emmanuel Carneiro Leão, *Filosofia grega* (Teresópolis: Daimon, 2010), 119-192].

¹⁴ É o caso do REsp 367.627-SP, pela Terceira Turma, em votação unânime, em acórdão publicado em 24/06/2002.

¹⁵ REsp 1.172.603 RS, 2.^a Turma, decisão unânime, publicado em 12/03/2010.

¹⁶ EREsp n. 191.080/SP, Corte Especial, publicado em 8/4/2010

¹⁷ O comentário de Mario de Conto intitulado *A Cláusula de exclusividade nos estatutos sociais das cooperativas no Direito brasileiro*, [Deolinda Aparício Meira (coord.). *Jurisprudência cooperativa comentada*. (Lisboa: Imprensa Nacional/Casa da Moeda, 2012), 38] traz a seguinte conclusão: «*a doutrina e jurisprudência pátrias [brasileiras] têm dificuldades de compreender a sociedade cooperativa enquanto extensão de seu associado, onde as relações jurídicas são comunitárias, e não bilaterais; onde os interesses são convergentes, e não conflitantes*»

este: a Unimed do Brasil Confederação Nacional das Cooperativas Médicas e mais 38 cooperativas operadoras de planos de saúde firmaram em 20.03.2013 um Termo de Cessação de Conduta homologado pelo plenário do Conselho Administrativo de Defesa Econ mica-CADE (autoridade antitruste) em sua 18.ª Sessão Ordinária de Julgamento, no qual essas cooperativas renunciaram   cláusula estatutária de unimilitância.

Trata-se tanto de incompreensão essa mudança de orienta o jurisprudencial, quanto de autopoiese do Direito¹⁸ nos regimes de *private governance* e de policontextualidade. Em outras palavras, dessa descontinuidade da orienta o jurisprudencial emerge uma diferença no Nada¹⁹ entre as expressões *cooperativa* e *empresa cooperativa* e cujo vestígio pode se encontrar na cita o de Sigismundo Bialoskorski posta como epígrafe deste artigo. Desse abismo sem fundo na identidade das cooperativas, surge a percep o de que as *empresas cooperativas* podem obter domínio de um mercado local de presta o de serviços essenciais   popula o (saúde), que não   cooperada, mas   usuária dos seus respectivos planos de saúde. Nessa percep o, a coopera o tem invertida a sua polaridade axiológica pela aplica o da teoria econ mica dos oligopólios. A coopera o passa a ser expressão de desvalor e então   percebida como um comportamento perigoso mais preocupante que um cartel (conduta tipificada criminalmente) para o bem estar social. Pelo princípio das portas abertas, as *empresas cooperativas*, no limite, se bem sucedidas em seus propósitos, constituem-se então num comportamento de concentra o econ mica tendente ao monopólio ou monops nio: a convergência de interesses se refere ao grau de aproxima o entre o interesse estritamente individual e o interesse coletivo em que a colusão tácita   resultado dessa converg ncia²⁰.

Esta questão axiológica aponta para um potencial desajuste entre o Direito Cooperativo, o Direito Concorrencial e o Direito Penal Econ -

¹⁸ «A teoria da Autopoiese não busca ‘fundamento’ do direito: fornece um ‘modelo’ de organiza o do direito positivo. Esse modelo   a auto-organiza o de uma ordem sist mica. Tal postura não deixa de evocar a metáfora proposta por R. Dworkin do ‘romance escrito em corrente’:   a regra de ouro   respeitar o ‘princípio de unidade do todo’, aquela que constitui a ‘corrente do direito» (Simone Goyard-Fabre, *Os fundamentos da ordem jurídica*. Trad. por Claudia Berliner. (São Paulo: Martins Fontes, 2007) 224-225.

¹⁹ Não se trata de uma simples ausência, mas de um velamento do ser em um horizonte de indistin o. Daí porque grafado com uma letra maiúscula.

²⁰ Ivo Teixeira Gico Jr, *Cartel: Teoria unificada da colusão* (Lex: São Paulo, 2007), 304.

mico na percepção de diferentes significados axiológicos do princípio das portas abertas.²¹ O cartel é crime contra a ordem econômica tipificado no Brasil pela Lei 8.137/1990, art. 4.º com redação dada pela Lei 12.529/2011. Há dois incisos para dar redação ao tipo: abusar do poder econômico, dominando o mercado ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência mediante qualquer forma de ajuste ou acordo de empresas; e formar acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, visando à fixação artificial de preços ou quantidades vendidas ou produzidas; ao controle regionalizado do mercado por empresa ou grupo de empresas ou em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores.

O fato da redação do tipo ter sido dada pela Lei 12.529/2011 já o remete ao conjunto dos ilícitos caracterizados no Direito Concorrencial. Afinal, essa Lei reestruturou o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica.

Pertinente então indagar pelos sentidos da criminalização de um único tipo de conduta dentre as várias condutas antinormativas sujeitas às sanções administrativas ministráveis pelo Sistema de Defesa da Concorrência. E por esses sentidos investigar a ambiguidade da cooperação, ora como um bem jurídico reconhecido pela Constituição Federal Brasileira em cláusula pétreia (art. 5.º, XVIII²²) na ordem econô-

²¹ «La afiliación abierta a todas las personas implica que no debe existir un umbral muy alto para convertirse en miembro. (...) Las responsabilidades de la afiliación requieren un énfasis constante, aunque los miembros deberán asumirlas libre y voluntariamente. Por ejemplo, una cooperativa agrícola puede exigir a sus miembros que firmen contratos de uso exclusivo por los que se obligan a comercializar las cosechas, a comprar insumos de la cooperativa y a utilizar su maquinaria agrícola. Estas responsabilidades del usuario refuerzan la competitividad de las cooperativas al generar poder de mercado. Las cooperativas tendrán que cumplir con la legislación nacional en materia de competencia y antimonopolio, pero esas mismas leyes que restringen la competitividad de las cooperativas pueden, a su vez, distorsionar la libertad de los mercados.» «Notas para orientación para los principios cooperativos» Alianza Cooperativa Internacional, acceso em 17 de fevereiro de 2016, 2015:5-6, <http://ica.coop/sites/default/files/attachments/Guidance%20Notes%20ES.pdf>.

²² Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
XVIII-a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independentes de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

mica (arts. 174, §2.º, 187, VI e 192²³) e ora como desvalor, conquanto seja suportado por condutas anticoncorrenciais, já que a concorrência também é um bem jurídico (arts. 146-A, 170, IV e 173, §4.º)²⁴.

A questão se torna tormentosa para o Direito Penal Econômico na medida em que sociedades cooperativas, agentes típicos da cooperação na ordem econômica, mercedores do fomento e estímulo programado pela norma constitucional brasileira, podem visar e obter domínio de

²³ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

.....
 § 2.º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

.....
 VI-o cooperativismo;

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram.

²⁴ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

.....
 Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

.....
 IV-livre concorrência;

Art. 173.....

§ 4.º lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

mercado mediante atos cooperativos (CF, art. 146, III, c)²⁵ com os quais se consubstanciam acordos que, na prática, mitigam rivalidades entre agentes situados num corte horizontal de um mercado local ou regional, de modo que estes agentes, na condição de cooperados, potencial ou efetivamente logram a obtenção de resultados econômicos superiores aos que obteriam nesse mesmo mercado sem a presença da cooperativa, quando esta precifica por conta de seus sócios e adota estratégias para oferta de bens produzidos por seus cooperados ou por serviços por eles prestados (cooperativas de vendas em comum, seja de produção ou serviços, particularmente as previstas na Lei 12.690/2012, inclusive aquelas mencionadas no parágrafo único de seu art. 1.º)²⁶.

Ora, a obtenção de resultados econômicos superiores é exatamente o objetivo de toda e qualquer cooperativa; objetivo esse legitimado

²⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....
 III-estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

.....
 c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

²⁶ Art. 1º A Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nºs 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002-Código Civil.

Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:

- I. as cooperativas de assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;
- II. as cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;
- III. as cooperativas de profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus próprios estabelecimentos; e
- IV. as cooperativas de médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

Art. 2º Considera-se Cooperativa de Trabalho a sociedade constituída por trabalhadores para o exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão para obterem melhor qualificação, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho.

.....

Art. 4º A Cooperativa de Trabalho pode ser:

- I. de produção, quando constituída por sócios que contribuem com trabalho para a produção em comum de bens e a cooperativa detém, a qualquer título, os meios de produção; e
- II. de serviço, quando constituída por sócios para a prestação de serviços especializados a terceiros, sem a presença dos pressupostos da relação de emprego.

pela ordem econômica constitucional. Evidentemente num sentido próprio que o emérito Prof. Pontes de Miranda percebeu. Ainda quando da vigência do vetusto Decreto 22.239/32, primeiro diploma jurídico rochdaleano no Brasil, ele já expunha a eidética da cooperação na ordem econômica:

Há algo de defensivo, de pré-eliminatório dos que teriam por fito ganhar, por falta de cooperação entre os sócios da cooperativa. O que caracteriza a cooperativa é essa função de evitamento do que outros ganham com o que o sócio da cooperativa paga a mais, ou recebe de menos.(....)

«O que a cooperativa consegue eliminar é vantagem para os sócios, quer eles paguem o que resultou da atividade cooperativa, isto é, preço abaixo do preço corrente do mercado, ou recebam acima do preço corrente do mercado; quer eles paguem o preço corrente, ou recebam pelo preço corrente, e lhes seja prestado, por divisão do ativo, o que lhes toca pelas diferenças. (...)

«O método de atividade na sociedade cooperativa, consiste na prática de atos que diminuam o custo da produção, de jeito a haver vantagem para os sócios, que são os consumidores, ou que levem à obtenção de melhor preço para os produtores, pois os produtores são os sócios, ou a conclusões de empréstimos com menores interesses.»²⁷

Em outras palavras, importa perguntar: quais os sentidos de identidade e diferença entre cooperativas e cartéis? A teoria do delito, quando aplicada à tipificação do cartel contribui para a sua distinção de condutas cooperativas mais do que toleradas pela ordem econômica, porque garantidas expressamente por cláusula pétrea, bem como os comandos constitucionais estão voltados para o adequado tratamento, fomento e estímulo? Se positivas as respostas às indagações, então em que medida a tipificação é capaz de discernir essa conduta de modo a preservar os probos da sombra de um estigma, ao mesmo tempo em que protege a concorrência como bem jurídico acolhido junto à seara criminal?

De todas as manifestações da cooperação suportada por condutas ilícitas, há aquelas que aparecem em regras disciplinares adotadas estatutária e regimentalmente pelo quadro societário de sociedades cooperativas que podem potencialmente exercer domínio de mercado

²⁷ Pontes de Miranda. *Tratado de Direito Privado*. Vol 49. (Rio de Janeiro, Borsoi, 1972), 431-432.

por força do princípio das portas abertas²⁸. Essa disciplina atenua as rivalidades entre os integrantes do grupo²⁹. Nesta seara, a cooperação é encarada como colusão - o desvalor da concorrência como bem jurídico.

O que há em comum entre a cooperativa e o cartel é a convergência de interesses como sentido da cooperação. A aproximação possível entre o cartel e a sociedade cooperativa que logra domínio de mercado coloca em xeque a caracterização jurídica de um acordo entre concorrentes, pois a sociedade cooperativa é constituída mediante um contrato (Lei 5.764/71, art. 3.º)³⁰. Em outras palavras, num contexto oligopolístico, como distingui-la com segurança da colusão expressa, sobretudo quando é posta pela legislação brasileira a possibilidade de criminalização da conduta *hard core*³¹?

O cartel é sempre uma conduta tendente à dominação de mercado praticada conjunta e coordenadamente por concorrentes. Essa prática

²⁸ Ver nota de rodapé 20.

²⁹ «(...) As regras de concorrência alteradas induzem modificações anticoncorrenciais no equilíbrio não-cooperativo de mercado. Em resumo, as regras da concorrência são alteradas e o escopo da concorrência é restringido. (...)

«Tais práticas envolvem a adoção de restrições endógenas, isto é, sobre o próprio corpo coludente. (...) A experiência internacional mostra que tais condutas podem ser elaboradas e impostas por poucos ou milhares de agentes econômicos (...)

«As condutas colusivas nesses casos permitem que os agentes cartelizados isolem-se parcialmente uns dos outros, estabelecendo microsegmentos de mercado dentro dos quais cada integrante terá maior liberdade para impor preços. Esse isolamento parcial, ainda que não represente a aquisição de poder de monopólio, como no caso das colúses diretas sobre preços, resulta em benefícios anticompetitivos similares aos obtíveis com a aquisição coletiva e artificial de poder de mercado.

«(...) [A] colusão sobre regras é altamente danosa ao consumidor e à sociedade por:

- a) gerar perdas estáticas decorrentes do menor nível de produção em relação ao mercado competitivo;
- b) resultar na potencialização da expropriação do consumidor;
- c) gerar perdas dinâmicas representadas pela alocação de recursos em práticas excludentes, bem como pelos custos envolvidos na implementação e manutenção do mecanismo de discriminação e prevenção da arbitragem» Gico Jr, *Cartel: Teoria ...*, 469-471; 492-493.

³⁰ Art. 3.º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

³¹ No PA 08012.002127/2002-14, o então Conselheiro do CADE Luiz Carlos Deltorre Prado definiu os cartéis *hard core* como aqueles institucionalizados (com um propósito permanente e que contam com um suporte substancial para uma prática sistemática), o que aumenta a ofensividade em virtude da sua maior eficácia instrumental na prática do ilícito.

interessada, convergente, conjunta e coordenada pode ser tomada por cooperação ilícita. Assumindo que o objetivo do cartel é uma conduta uniforme, mas não confusa dos agentes econômicos no mesmo horizonte (acordo horizontal), o cartel se diferencia da cooperativa, quando esta «absorve» seus cooperados. Ou seja, a cooperativa é a personalidade jurídica de uma estrutura organizacional resultante da cooperação dos agentes nela organizados. O cooperado deixa de existir como ente autônomo e, assim, a cooperativa se reveste de um modo próprio de concentração, embora não prevista na legislação brasileira como sujeita ao controle prévio da autoridade antitruste³². Porém, comportamento e estrutura podem ser conceitos conjugados de uma mesma realização econômica. Portanto, diante de casos concretos sob exame, nem sempre será bastante distinguir uma conduta de uma estrutura com um argumento lógico-formal. A incerteza continuará aproximando a cooperativa do cartel.

Do ponto de vista teórico-conceitual, um critério distintivo do cartel de uma cooperativa poderia ser operacionalizado a partir da tendência à dominação do mercado por fundamento. Por essa lógica argumentativa, uma cooperativa não poderia lícitamente levar à dominação de mercado. Ainda que lograsse alguma eficiência econômica, ela seria anulada por um comportamento semelhante ao oligopólio e os cooperados não teriam incentivo racional que os levassem necessariamente a compartilhar as eficiências com os demais atores do mercado. Em particular, aqueles que estivessem na ponta oposta da cadeia produtiva (oposição mercadológica de interesses econômicos). Nessa toada, cartel é acordo expresso entre concorrentes envolvendo parte

³² Lei 12.529/2011:

Art. 88. Serão submetidos ao Cade pelas partes envolvidas na operação os atos de concentração econômica em que, cumulativamente:

- I. pelo menos um dos grupos envolvidos na operação tenha registrado, no último balanço, faturamento bruto anual ou volume de negócios total no País, no ano anterior à operação, equivalente ou superior a R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais); e
- II. pelo menos um outro grupo envolvido na operação tenha registrado, no último balanço, faturamento bruto anual ou volume de negócios total no País, no ano anterior à operação, equivalente ou superior a R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

.....
§ 2º O controle dos atos de concentração de que trata o caput deste artigo será prévio e realizado em, no máximo, 240 (duzentos e quarenta) dias, a contar do protocolo de petição ou de sua emenda.

substancial do mercado relevante por meio do qual esses entes econômicos se apoderam de variáveis concorrenciais relevantes (restringem a concorrência) com efeito potencial ou efetivo no aumento de preços ou ganhos marginais em níveis mais próximos do oligopólio. Neste caso, a cooperativa, ou envolve apenas parte pouco relevante dos atores horizontais de um mercado relevante, ou se restringe à agregação de eficiências produtivas ou tecnológicas. Porém, o princípio das portas abertas pode ser facilmente tomado como evidência de uma tendência à dominação do mercado, se, por exemplo, os cooperados atuarem em um mercado que por suas características seja inelástico (demanda tendente à maior estabilidade que a variação de preços); ou apresente significativas barreiras para a entrada de novos agentes; admita uma estrutura simples de custos; ou lide com produtos ou serviços tendentes à homogeneidade; permita que o quadro social da cooperativa seja homogêneo (os cooperados tenham muitas características em comum), pequeno (integrado por poucos cooperados, mas que têm conjuntamente uma participação significativa no mercado), ou estejam em contato frequente uns com os outros ou simultaneamente em diferentes mercados.

O Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência vem lidando frequentemente com o comportamento cooperativo na defesa profissional em mercados locais verificados em todo o território nacional. O Relatório de gestão e correção da Procuradoria-Geral do CADE no biênio 2006/2007 dá conta de que quase três quartos dos processos administrativos punitivos julgados no CADE referiam-se, de um modo ou de outro, a cooperativas³³.

Há dois temas recorrentes nesses processos: a imposição da exclusividade operacional a cooperados à guisa de fidelidade societária, mais especificamente uma unimilitância profissional (médicos) e a uniformização de preços, mais especificamente a adoção da Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos-CBHPM, editada pelo Conselho Federal de Medicina (um ente da administração pública na forma de autarquia federal) em conjunto com a Associação Médica Brasileira, entidade de vocação científica e a Federação Nacional dos Médicos, entidade de vocação sindical.

Em 2015, o CADE publicou um caderno institucional com sua análise das condutas no mercado da saúde suplementar que se constituem como potenciais ilícitos. Das três condutas analisadas, duas se referem especificamente a cooperativas e uma é inerente à sua própria condi-

³³ Ricardo Cueva, *Cooperativas na ordem econômica constitucional* (Belo Horizonte: Mandamentos, 2008), 73.

ção de existência nesse mercado. Nestes casos, a maioria dos médicos de determinada especialidade se organizam como cooperativa e passam a negociar com operadoras de planos de saúde ou o SUS apenas por meio da entidade, definindo valores homogêneos dos serviços médicos prestados por todos os cooperados. Apesar de reconhecer que o texto constitucional apoia e estimula a constituição e a atividade das sociedades cooperativas, afirma ser rotineira a imputação de responsabilidade por condutas anticompetitivas no âmbito do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência a entidades assim organizadas.

Entre jun/1996 e mai/2015, dos processos administrativos concluídos no CADE, 40% resultaram em condenações e apenas 20% foram arquivados. Os outros 40% terminaram sem julgamento, porque as cooperativas firmaram Termos de Compromisso de Cessação. Da Nota Técnica da Superintendência-Geral do CADE n.º 55/2014, que instaurou o procedimento administrativo 08700.001830/2014-82, se extrai a seguinte anotação do comportamento dos anestesiológicos

O ponto fulcral da prática ora investigada versa sobre as supostas condutas da Febracan —Federação Brasileira de Cooperativas de Anestesiologistas e da SBA— Sociedade Brasileira de Anestesiologia, relativa à coordenação, em âmbito nacional, de um complexo esquema de acordos de não agressão entre grandes cooperativas estaduais e locais de anestesiologistas, bem como outras medidas incoercitivas e formadoras de conduta uniforme entre cooperativas, no sentido de diminuir a concorrência no mercado. Tal esquema teria como objeto e efeito uma cartelização, em âmbitos locais, estaduais e nacional, dos serviços médicos de anestesiologia, na forma de fixação de preços, divisão de mercados e outros.

As práticas anticompetitivas denunciadas:

- Buscar o monopólio os serviços de anestesiologia em mercados relevantes, cooptando parcela significativa dos médicos da localidade;
- Cooptar, inclusive, pessoas jurídicas e outras cooperativas e dificultar a formação de cooperativas independentes;
- Firmar acordos de não agressão de caráter impositivo com outras cooperativas, evitando a concorrência de cooperativas de outros estados e dificultando a contratação de anestesiologistas individualmente pelas operadoras de planos de saúde;
- Inviabilizar a concorrência na prestação de serviços médicos ao SUS, garantindo a inexigibilidade de licitações em razão da monopolização do mercado e dificultando a contratação de serviços de anestesiologia por meio de concursos públicos;

- Promover ameaças de descredenciamento em massa de planos de saúde e do serviço público de saúde, bem como paralisações, de forma abusiva, a fim de barganhar por honorários mais altos;
- Tabelar preços, inclusive para os serviços médicos prestados por fora da cooperativa, impedindo a concorrência efetiva entre a cooperativa e os médicos individualmente considerados.

O descritivo da Nota Técnica indica a possível existência de práticas criminosas dentre os vários ilícitos listados. Essas práticas são notadas com maior ênfase no PA 08012.003893/2009-64, no qual há o enquadramento no art. 36, §3.º, I da Lei 12.529/2011³⁴. No Procedimento Administrativo 08012.000855/2010-93, é encontrado um parecer assinado pelo Presidente do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (quadriênio 1996-2000), Gesner de Oliveira, no qual ele parte da seguinte premissa (fl. 3241):

A caracterização da coordenação horizontal de preços é imediata em Cooperativas que têm como finalidade estatutária ou orientação majoritária a imposição de honorários e condições de prestação de serviços. De fato, sempre que estas Cooperativas obtiverem posição dominante em mercado relevante de sua atuação, seus estatutos e decisões cooperativas pela negociação concentrada e uniforme de

³⁴ Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

- I. limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;
- II. dominar mercado relevante de bens ou serviços;
- III. aumentar arbitrariamente os lucros; e
- IV. exercer de forma abusiva posição dominante.

§3.º As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no caput deste artigo e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica:

- I. acordar, combinar, manipular ou ajustar com concorrente, sob qualquer forma:
 - a) os preços de bens ou serviços ofertados individualmente;
 - b) a produção ou a comercialização de uma quantidade restrita ou limitada de bens ou a prestação de um número, volume ou frequência restrita ou limitada de serviços;
 - c) a divisão de partes ou segmentos de um mercado atual ou potencial de bens ou serviços, mediante, dentre outros, a distribuição de clientes, fornecedores, regiões ou períodos;
 - d) preços, condições, vantagens ou abstenção em licitação pública.

honorários médicos se confundem com acordos explícitos de prática de cartel que, em condições normais, seriam suficientes para a condenação de *per se* pelo referido ilícito.

A acusação de cartel envolvendo cooperativas de especialidades médicas foi progressivamente assumindo relevância para o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência na medida em que avolumavam as evidências de que esses especialistas conquistaram poder de mercado através de suas cooperativas, conquanto ocupam uma posição de força particularmente sensível na prestação de um serviço essencial (e portanto tendente à inelasticidade) à população numa prática tendente ao monopólio, se estes profissionais cooperados se desinteressam por quaisquer outros meios contratuais para o exercício da respectiva atividade profissional.

Enquanto isso, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica quedava oscilante entre duas teses aparentemente opostas, quanto ao comportamento dos médicos organizados em cooperativas de especialidades médicas. Uma tese enxerga uma incoerência entre a aplicação antitruste e o próprio objetivo da política de defesa da concorrência na repressão ao comportamento, que pode ser entendido como o de mitigar assimetrias de poder na negociação entre os agentes³⁵:

Fossem todos os agentes —fornecedores, processadores, distribuidores e consumidores— numerosos e equivalentes em sua capacidade de influenciar os mercados, não haveria motivos para o controle do poder de mercado. Porém, raramente este é o caso. As organizações associativas que têm como propósito primário a coordenação de esforços de negociação —e conseqüentemente aumento do poder de barganha na compra e venda junto a grandes empresas— são arranjos que permitem equilibrar o poder de negociação entre as partes. Dessa forma, tais organizações respondem ao mesmo problema que deu origem às instituições de defesa da concorrência, a assimetria de poder, e, como estas, podem resultar em melhorias do bem-estar social. Como conseqüência, tais formas de cooperação não deveriam ser objeto de condenação *prima facie*, visto que podem atenuar os efeitos de poder de mercado pré-existente.

A outra tese enfatiza a insegurança em admitir em mercados já marcados pela presença de oligopsônios um comportamento orientado pelo princípio das portas abertas que identifica universalmente as

³⁵ Silvia F. de Almeida e Paulo F. de Azevedo, *Aspectos jurídicos e econômicos das cooperativas de saúde*, (Belo Horizonte: Del Rey, 2012), 189.

cooperativas. Pois a observância do princípio das portas abertas é percebida pelas autoridades antitruste como comportamento tendente ao monopólio, uma vez que a cultura de cooperação se dissemina entre médicos especialistas de modo a não formarem, na prática, sociedades rivais entre si.³⁶

Em resposta a questões como essas, a Federal Trade Commission e o Departamento de Justiça dos Estados Unidos elaboraram diretrizes que permitem identificar uma 'zona de segurança antitruste' para certas modalidades de associações entre médicos. Tal zona de segurança é definida consoante os seguintes critérios: a) imposição ou não de cláusula de exclusividade aos médicos cooperados; b) o compartilhamento de risco financeiros entre os cooperados; c) o poder de mercado da entidade. Não causam preocupações concorrenciais, salvo em casos extraordinários as associações de médicos que compartilhem riscos financeiros e, alternativamente, detenham 20% de participação no mercado relevante geográfico, sem impor exclusividade a seus membros, ou detenham 30% de participação no mercado relevante geográfico, mas não imponham exclusividade a seus associados.

(...) Acordos que não se enquadrem na zona de segurança, desde que não sejam entendidos como ilícitos *per se*, são submetidos a uma análise estrutural segundo a regra da razão. Nessa análise a avaliação das eficiências leva em conta, mais uma vez, a partilha ou não dos riscos financeiros decorrentes do acordo de concorrentes. Compartilhar riscos significativos é entendido como forte indício de que o acordo tende a gerar eficiências.

O debate no interior do Conselho Administrativo de Defesa Econômica com relação às cooperativas de especialidades médicas então sofreu o impacto do confronto franco entre este órgão, e o Conselho Federal de Medicina, também uma autarquia federal. Os objetos da controvérsia foram as formas de edição e aplicação da Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos-CBHPM³⁷:

Embora a complexidade do problema esteja patente pelo volume de investigações e condenações já concluídas no âmbito do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, as autoridades brasileiras não foram capazes de orientar os profissionais e as entidades de classe quanto às condutas permitidas e vedadas à luz da legislação de defesa da concorrência.

³⁶ Cueva, *Cooperativas na...*, 82

³⁷ Ana Maria Melo Netto; Alessandra Lopes da Silva e Tainá Leandro, *CBHPM: A conciliação...*, 209-210.

A segunda [reflexão] é que, num cenário em que a elaboração de tabelas de preços mínimos configura, em regra, violação à concorrência, a sobrevida da tabela CBHPM depende fundamentalmente de ajustes que eliminem suas características potencialmente anticompetitivas, tais quais (i) a supressão das bandas que estabelecem limites inferiores de remuneração (deflator de 20%); (ii) a exclusão dos valores monetários dos portes e das UCO definidos e publicados pela Comissão Nacional de Honorários Médicos. A hierarquização, tão comemorada pela categoria médicas, possivelmente subsistirá licitamente à fúria antitruste como o principal atributo da CBHPM, já que não tem o condão de uniformizar preços praticados no mercado, uma vez que os portes e as UCO não expressam valores monetários, estabelecendo, apenas, uma ordenação dos procedimentos de acordo com as qualificações médicas necessárias para a sua realização.

A terceira reflexão é quanto à necessidade de as entidades médicas buscarem alternativas mais seguras para a sua atuação. As articulações da categoria, quer sejam de composição, quer de confronto, devem ser feitas com cautela, evitando-se especialmente as paralizações conjuntas, as rescisões coletivas e as deliberações que resultem em punição ou ameaça a médicos que decidirem não participar dos movimentos organizados.

A atenção do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência voltada às cooperativas de especialidades médicas no contexto do dissenso com o Conselho Federal de Medicina se deu, porque é do conhecimento do CADE através de seus procedimentos investigatórios levados a cabo por sua Superintendência-Geral que tais sociedades foram pontas de lança na adoção da CBHPM para a formação de preços em mercados locais de modo generalizado por todo o território nacional.

A posição reativa do CADE a essa conjugação da CBHPM e cooperativas médicas na estratégia de defesa profissional ficou patente então na decisão proferida no procedimento administrativo 08012.005101/2004-81, conforme consta do voto da relatora Conselheira Ana Frazão:

Com maior razão, então, não há como admitir a incidência do poder compensatório para justificar a conduta da FEMCOM-Federação Mineira de Cooperativas Médicas (atual Federação Nacional de Cooperativas Médicas-FENCOM) que, de acordo com seu site, reúne 44 cooperativas de especialidades e/ou de trabalho médico.

Ausente a disparidade na relação entre cooperativas e OPs, é forçoso reconhecer que, ao negociar honorários médicos em nome de suas filiadas, a FENCOM praticou infração à ordem econômica.

De fato, como ficou amplamente demonstrado quando da análise do conjunto probatório, a FENCOM era uma das entidades que

integrava a Comissão Estadual de Honorários Médicos, não apenas negociando coletivamente o valor dos honorários, mas também participando da imposição da CBHPM e da coordenação de movimentos de boicote.

No processo administrativo 08012.001790/2004-55, julgado na 53.ª sessão, aliás, a participação de cooperativas de especialidades nos movimentos de implantação da CBHPM e nos credenciamentos foi um dos critérios levados em consideração para concluir que a conduta dos representados havia extrapolado os limites do poder compensatório. Na ocasião, destaquei que o papel assumido por essas cooperativas na implantação da CBHPM, por orientação da própria Comissão Estadual de Honorários Médicos agravava a conduta dos representados, justamente por não haver qualquer assimetria que justificasse a intermediação do conselho profissional e das demais entidades médicas representadas na negociação dos valores cobrados por essas cooperativas.

Alinhados os conselheiros no sentido de inadmitir a coexistência de ações táticas coordenadas entre entidades de representação da categoria médica para a aplicação da CBHPM em mercados onde já operam cooperativas de especialidades médicas, considerando o avançado estágio de congregação dos especialistas nos quadros de suas cooperativas, em 2014, a Superintendência-Geral do Conselho Administrativo de Defesa Econômica opinou aos conselheiros não somente pela aplicação de multas, mas pela adoção de medidas estruturais, como por exemplo, foi o caso no procedimento administrativo 08012.004420/2004-70:

Considerando-se o histórico de análise sobre a constituição e o funcionamento das cooperativas médicas, as atuais e constantes denúncias de abuso de posição dominante por essas entidades, bem como os efeitos negativos decorrentes das práticas das cooperativas médicas de anestesiologia, se faz necessário reavaliar o nível atual de enforcement contra as cooperativas que continuam a praticar condutas anticompetitivas, apesar das diversas condenações do CADE.

As condenações impostas até recentemente pelo Tribunal se limitavam, basicamente, na aplicações de multas às cooperativas e na obrigação de informar aos seus cooperados e à sociedade da pena imposta. Apesar dessas condenações, observa-se que continuam a chegar ao CADE, de forma contínua, diversas denúncias de práticas anticompetitivas envolvendo cooperativas de diversas áreas médicas. Portanto, torna-se imperiosa a adoção de outras medidas punitivas de forma a impedir que as condutas relatadas ao longo da nota não sejam reiteradas pelos agentes do mercado. Neste sentido, em vista da gravidade das condutas ora praticadas e da ineficácia de sanções meramente pecuniárias, recomenda-se ao Tribunal do CADE que, em

eventualmente entendendo pela condenação da Representada, considere a possibilidade de aplicar outras sanções, com vistas a obstar de forma mais perene e efetiva práticas anticompetitivas tais como aqui relatadas. Eventuais sanções adicionais podem, inclusive, a depender das necessidades do caso, incluir a cisão da cooperativa condenada, além de outras medidas possíveis.

Neste contexto deflagrado entre as autoridades antitruste e as comunidades médicas por conta de suas práticas de defesa profissional, a criminalização da conduta (a atuação por meio de cooperativas) é uma hipótese que cabe numa estratégia de dissuasão implícita na expressão *outras medidas possíveis*, tal como empregada no P.A. 08012.004420/2004-70.

2.2. *O Problema posto para o Direito Cooperativo em face ao Direito Penal Econômico*

Os riscos devastadores de impacto em escala global para a qualidade de vida e dignidade de cidadãos e suas famílias asseguram a legitimidade do Direito Penal Econômico para que incrimine preventivamente condutas, isto é, antes mesmo que se consume um dano. Entretanto, resta em aberto os limites constitucionais a serem conformados na formatação desse Direito.

Em que medida, na prática, a cooperação pode ser tratada como ameaça pelo Direito Penal Econômico, sendo um bem jurídico reconhecível na ordem econômica constitucional particularmente manifesto em cooperativas, mesmo quando elas assumem uma posição de domínio de mercado a atrair uma preocupação a partir de uma leitura de tais realizações com o socorro da teoria dos oligopólios?

Essa é uma questão particularmente inquietante no contexto de um Direito Penal de Perigo, na qual a imputação objetiva é aplicável. Pois, por outro lado, pode ser bastante duvidoso esse emprego se se tem por preocupação a integridade do texto constitucional.

A Constituição positiva a consideração penal em face a bens jurídicos, em particular a concorrência, para a qual se pode propor a antecipação da tutela penal. Restam relativizadas as garantias de intervenção mínima, subsidiariedade ou de *ultima ratio* pela necessidade de prevenção ao dano ante a sua lesividade. Nem por isso pode-se descartar a ideia de que, sendo a pena essencialmente um estigma, o Direito Penal lida com um mal a ser administrado em situações carentes de resolução de outra maneira. Ou seja, o confronto entre liberdade e segurança só

torna admissível a criminalização, se o bem jurídico que prestigia for posto em risco. Mas, e quando o bem jurídico, no caso, a concorrência, é encarada em risco pelo comportamento que se crê, em outra perspectiva do Direito, também validado como bem jurídico, a cooperação?

A ponderação entre a cooperação e a concorrência na ordem econômica constitucional coloca então em xeque o conceito abstrato em formulação *ex ante*, em favor da permanência de uma abordagem *ex post*, de modo que a incriminação só possa ser legitimada quando, de fato, a conduta, num caso, for manifestamente lesiva, o que recupera a culpabilidade para o problema.

Em outras palavras, assumindo a lesividade como essência axiológica constitucional do delito, para a atividade jurisdicional isso importa em um dever de excluir a subsistência do crime, quando o fato, ainda que aparente em conformidade ao tipo, concretamente é inofensivo porquanto a conduta já se mostre consagrada, *in abstracto*, como tal³⁸.

Essa consideração é relevante, uma vez que o Direito Penal Econômico se utiliza de tipos de perigo em sua esfera de proteção. Isto é, se cria um anteparo criminal prévio à ocorrência do dano. Mas, por outro lado, é forçoso admitir que isso facilita, na prática, uma imputação de crime. Aí, diante da cooperativa, surge um problema: quais os limites a serem impostos à política criminal econômica-protetiva? Aí, o referendo de um Direito Penal de Perigo pode gerar discrepância quanto à verificação da lesividade da conduta incriminada.

2.3. A Hipótese

A confluência da fenomenologia e do estruturalismo acerca da normalidade contrasta e introduz uma desconstrução³⁹ da aborda-

³⁸ Francesco Palazzo, *Valores constitucionais e Direito Penal*. Trad. Por Gérson Pereira dos Santos (Porto Alegre: Sergio Fabris, 1989), 79.

³⁹ «*Seja como for, na relação com outrem sempre estou em relação com o terceiro. Mas, ele também é meu próximo. A partir deste momento, a proximidade torna-se problemática: é preciso comparar, pesar, pensar, é preciso fazer justiça, fonte da teoria. Toda a recuperação das instituições — e a própria teoria — da filosofia e da fenomenologia — isto é, explicitar o aparecer — se faz, a meu ver, a partir do terceiro (...). O termo justiça aplica-se muito mais à relação com o terceiro do que à relação com outrem. Mas, na realidade, a relação com o outro nunca é só relação com o outro: desde já o terceiro está representado no outro; na própria aparição do outro, o terceiro já está a me olhar. Isto faz com que a relação entre responsabilidade para com o outro e a justiça seja extremamente estreita. (...)*

«*Se só houvesse o outro diante de mim, diria até o fim: devo-lhe tudo. Sou para ele. E isto vale inclusive para o mal que me faz: não sou semelhante, estou par sem-*

gem⁴⁰ que impregna a literatura e as operações do Direito Concorrencial e que acabam por óbvio influenciando o modo como a imputação objetiva da conduta de cidadãos se realiza em tutelas penais antecipadas num contexto que se utiliza da tipificação de condutas perigosas.

A organização de defesa coletiva por profissionais de alta qualificação (como é o caso de médicos especializados em procedimentos de alta complexidade em cooperativas de especialidades médicas com poder compensatório de mercado diante de um mercado imperfeito pelo oligopsônio na saúde suplementar e pela atuação do Estado no Sistema Único de Saúde) estabelecem uma ambigüidade que facilita a desconstrução ao tempo em que expõe o imaginário social instituinte existente no discurso de que o Direito Penal Econômico se mostra em tutela de um Direito Penal dos poderosos⁴¹.

Essa situação encontrada no mercado da saúde brasileira ilustra que *«o lícito e o ilícito parecem, de certa maneira. cada vez mais próximo e, justamente, a necessária linha divisória de tais situações é que*

pre sujeito a ele. Minha resistência começa quando o mal que me faz é feito contra um terceiro que também é meu próximo. É o terceiro que é a fonte da justiça e, por aí, da repressão justificada; é a violência sofrida pelo terceiro que justifica que se pare com violência a violência do outro. Emmanuel Levinas, *De Deus que vem à idéia*. Trad. por . Pergentino Stefano Pivatto et al. (Petrópolis, Vozes, 2002), 119; 120-121.

*«Não posso esperar gratidão nenhuma, caso contrário, não haveria nada de hospitaleiro ou acolhedor em minha atitude. Isto é que, em «Direitos do Homem e Boa Vontade», Lévinas chama de des-inter-essamento da bondade ou bondade para com o primeiro que vem, que configura o direito do outro homem. Assim tanto a bondade como a justiça, não se delinham na expectativa do retorno, pois este seria a confirmação do círculo do mesmo. A mais precisa descrição deste ato encontra-se no pensamento de Lévinas sobre a obra. O sentido da obra é o outro: a obra, como o filho, é algo que vai de mim para o mundo, é algo de tão meu, não me pertence. É, assim, a real fecundidade - fecundidade que exige ingratidão, pois só assim surge o novo, o terceiro. A obra, que me escapa, configura aquilo que Derrida chama de «mais forte que a morte». Derrida diz: ‘Não posso e nem quero tentar medir em poucas palavras a ‘Obra’ de Lévinas. De tão extensa, não se pode enxergar seus limites. E deveria começar-se por reaprender dele e de Totalité et Infini, por exemplo, a pensar o que é uma “Obra” - a fecundidade». Rafael Haddock-Lobo, *Cadernos da Escola da Magistratura Regional Federal da 2.ª Região : Fenomenologia e Direito* (Rio de Janeiro; TRF 2.ª Região, 2008), 2011-2012:114.*

⁴⁰ *«Nessa linha, a aplicação da teoria econômica terá sempre caráter instrumental na tentativa de identificação das estruturas de incentivos dos agentes econômicos (para previsão de comportamentos) e resultados socialmente indesejáveis (exercício valorativo) envolvidos nas s colusões horizontais, para, então, se avaliar a adequação dos mecanismos jurídicos adotados»* (Gico, Cartel..., 25.)

⁴¹ Bernd Schünemann, *Temas actuales y permanentes del derecho penal después del milenio*. Trad. por Teresa Rodríguez Montañéz (Madrid:Tecnos, 2002), 54.

acaba por incrementar o problema». ⁴² A possível criminalização da conduta dos médicos expõe a necessidade de uma atenta delimitação dogmática e constitucional ao Direito Penal de Perigo, a demandar mesmo o questionamento ⁴³ da validade do Direito Penal Econômico como Direito Penal de perigo.

Essa possibilidade portanto exige acuidade quanto ao desvalor da ação e do resultado. Se o Direito Penal Econômico, na esteira do Direito Concorrencial admitir na tipificação do cartel um anteparo criminal prévio à ocorrência de dano, acaba por se facilitar imputações. O contraponto do Direito Cooperativo parece indicar, e está é a hipótese, que o princípio da lesividade deve ser entendido como da ofensividade, o que leva a uma necessidade de se ter por base uma vinculação entre a incriminação e a lesão para o bem jurídico ⁴⁴. Ainda que a concorrência se mostre como bem supra-individual, o que demandaria figurações abstratas tão próprias da teoria econômica neoclássica, a cooperação na sociedade cooperativa é constitucionalmente tão importante quanto o bem que o Direito Penal, ao tipificar o cartel, pretende proteger.

Por isso, a conduta dos cooperados precisa ser apreciada consoante a sua lesividade no plano fático. Envolvendo cooperativas, a tipificação do cartel precisa ter lastro bastante seguro em regras de experiência. Nestes casos, a análise de um injusto típico *ex ante* só se completa com a comprovação *ex post* da lesividade, sob pena de sua invalidação.

A cooperação suportada por cooperativas demanda uma interpretação do art. 173 da Constituição Federal Brasileira que reserva para o Direito Penal situações de *ultima ratio*, diante do risco de excesso por

⁴² Renato de Mello Jorge Silveira, *Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo*. (São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006), 13.

⁴³ «Essa partitura toca-se num compasso a quatro tempos. Do lado do passado: a memória e o perdão; do lado do futuro: a promessa e o questionamento. A memória que liga o passado assegurando-lhe um registro, uma fundação e uma transmissão. O perdão que desliga o passado imprimindo-lhe um sentido novo portador de futuro, como quando no final de uma mudança de jurisprudência, o juiz se liberta de uma linhagem de precedentes tornados ultrapassados. A promessa que liga o futuro por compromissos normativos, desde a convenção individual à Constituição, que é essa promessa que a nação fez a si mesma. O questionamento que, em tempo útil, desliga o futuro com vista a operar as revisões que se impõem para que na hora da mudança as promessas sobrevivam. (...) [N]ão basta dizer que memória, perdão, promessa e questionamento estão envolvidos nas relações dialéticas, como se se tratasse de dimensões ligadas, mas, contudo, ainda separadas. É preciso ir mais longe e mostrar que é no próprio seio de cada uma delas que a dialética opera: há muito esquecimento na memória e muita memória no perdão; da mesma forma, há muita indeterminação na promessa e muita fidelidade na revisão.» François Ost, *O Tempo do Direito*. Trad. por Maria Fernanda Oliveira. (Lisboa: Instituto Piaget, 2001), 18-19.

⁴⁴ Jorge Silveira, *Direito Penal Econômico...*, 161.

parte do Estado a afetar um bem jurídico tão relevante quanto a concorrência a ser defendida. O que impõe, diante das cooperativas, a ponderação de princípios constitucionais como a culpabilidade e proporcionalidade.

3. Identidade, Diferença e Empatia

3.1. *A importância da fenomenologia para o Direito Cooperativo no atual estado das artes*

Se a identidade e diferença têm sido preocupações constantes para as cooperativas, elas assumem feição de um dilema visível em suas realizações na ordem econômica: como expor os princípios de identidade cooperativa e promover fidelidade a eles em meio às manobras pelos consensos e às pressões por resultados? As respostas são irredutíveis imediatamente à cognição sem um recurso a preconceitos.

Ao se tratar da ordem econômica, é cada vez mais recorrente no Direito um discurso erigido a partir da relação funcional. A ética assim compreendida não dá conta da carga emotiva numa preferência constitutiva do que seja um instituto cooperativo (sociedade, propriedade ou ato). Nessa linguagem notadamente informativa, a cooperativa aparece como uma atividade (meio) para a felicidade e sustentabilidade (fins). A cooperação então não aparece como um bem por si, mas como uma função neutra, objetiva e racional. Aparece como atividade, pois o que é bom só é mostrado em seu resultado: numa felicidade e numa sustentabilidade como objetivos (um desejo — a *felicidade* — a ser concretizado com responsabilidade social e ambiental - a *sustentabilidade*). O pensamento que «empurra» o que é bom para além da cooperação é o mesmo que só reconhece o bem para uma pessoa por ser prática; pensamento este que torna o bom e o belo algo subjetivos. E portanto difícil a percepção do que seja um bem comum.

A polaridade da cooperação na ordem econômica pode remeter, por outro lado, a uma devoção de vida e a uma vocação, ambas dirigidas ao bem comum como consumação de uma promessa. E não somente como resultado das relações entre vantagens e ônus, incentivos e sanções disciplinares, custos e margens. Mas, é muito importante ressaltar: ambos os sentidos não são excludentes. Ao contrário, são integrados.

Uma principiologia se mostra escorregadia para que uma comunidade dê conta dos seus desafios singulares nos seus momentos de inflexão em meio às pessoas aí, outras pessoas fora daí, comunidades di-

ferentes, entes constitutivos da sociedade civil e operações do Estado ou de mercado. Além de uma principiologia, não é ociosa uma fenomenologia dos valores consistentes dessa principiologia. Pois para afetar, quaisquer valores que essa principiologia suporte têm fundamento material, ainda que sejam também idealizados.

A fenomenologia, na identificação de um ente comunitário com um valor, é um reaprendizado em lidar com os atos pela preferência mais constante. Essa preferência constante expõe um valor vital existente para uma principiologia antes mesmo de sua positivação suportada pelo ente comunitário.

A fenomenologia então é relevante, porque qualquer argumentação erigida a partir da razão prática ou pragmática entre meios e fins não vai dar conta da carga emotiva numa preferência constitutiva. Fugirá ao argumento como reconstituir uma escolha memorável. Mesmo no mais prosaico acontecimento, algo extraordinário.

3.2. *A empatia na fenomenologia dos valores*

Em Immanuel Kant, Nicolai Hartmann se inspirou: a ontologia é uma teoria de categorias pressupostas. As categorias são então ferramentas teóricas para refletir e descrever os fundamentos do mundo. Em outras palavras, sistemática não se confunde com um sistema apriorístico com o qual se deduz uma razão em tudo. Trata-se, antes de tudo, de uma totalidade aberta ao acontecimento e às diferentes maneiras de ser que acontecem. Destarte, ontologia é antes uma investigação dessas maneiras categóricas (possibilidade, necessidade, contingência, transcendência, real, ideal, essência, existência etc.) e, de certo modo, gradativas ou integrativas de ser⁴⁵.

Mas Hartmann se distanciou de Kant ao reconhecer possibilidades de ser além dos objetos, de acessar os fenômenos além do conhecimento, de perceber antes mesmo de racionalizar. A fenomenologia é plataforma para esse salto. Em todo caso, há «algo» comum a todos os valores que se apresenta como uma pretensão de ser. É uma remissão à questão ontológica do valor. A percepção e a qualidade evidenciam o aparecer do valor como *algo*, ainda que sempre apareça para *alguém* em outro *algo* ou *alguém*. O valor então é um ideal absoluto que não se manifesta só no sujeito, nem se identifica inteiramente com um ob-

⁴⁵ Guilherme Krueger, *Cooperativas: Ontologia e Ética* (Saarbrücken: NEA, 2014), 71.

jeto. Mas, uma questão emergente é a impossibilidade de se reduzir o valor, ele próprio, a uma condição de objeto do conhecimento.

Para Max Scheler, os valores podem ser classificados em quatro tipos fundamentais, escalonados hierarquicamente: sensíveis (agradável/desagradável), vitais (nobre-vilão); espirituais (justo/injusto; belo/feio) e religiosos (santo/profano). A verdade, apreensível pela inteligência e não pelos sentimentos, não se enquadra propriamente entre os valores. A verdade é uma qualidade neutra do juízo⁴⁶.

Em que pese a formalização hierárquica aí, pessoa é o epicentro da ética de Scheler. Pode-se afirmar que sua ética é essencialmente personalista. A estrutura hierárquica dos valores se fundamenta na realidade da pessoa; é em si mesma o fundamento daquela. A realidade dos entes pessoais, por sua vez, remete à pessoa divina, cuja certeza da existência é uma evidência imediata decorrente da consciência da existência do ser que não é objeto.

Scheler entende a pessoa como a unidade fenomênica de ser dos atos possíveis. Isto significa que a pessoa não se confunde com a substância (coisa), nem com o espírito, nem com a unidade psicológica do eu. Nem mesmo se absorve nos atos, embora seja marcada por estes. A humanidade do ser é a sua integridade, e não sua decomposição (soma de espírito, corpo e psiquê). A humanidade se dá em sua vivência, no qual o transcendente se dá inteiro como intuição, percepção, desejo, lembrança, imaginação, fantasia, reflexão, valoração. Se o conteúdo da lembrança, fantasia, imaginação não se fixa, universais são o intuir, desejar, lembrar, fantasiar, imaginar, refletir, valorar sempre algo.

Para Scheler, um traço marcante da pessoa é a sua singularidade. Cada pessoa é única. Sua autonomia manifesta-se na visão pessoal do bem e do mal, bem como na autonomia de querer aquilo que é dado como bem ou como mal. Dessa singularidade e autonomia, decorre sua peculiar relação com o mundo. Não é parte deste, antes com ele se correlaciona. A realidade é sempre *para alguém*; é realidade intencional. O mundo das essências é sempre um mundo pessoal. Se pensar é evidência da existência; algo (uma essência) é evidência do pensar, já que quem pensa, pensa algo.

Mas essa autonomia face à existência mundana não significa ignorar a sua inerente abertura ontológica ao outro, visto que Scheler afirma ser a alteridade intrínseca ao ser pessoal. Com relação à alteridade, o resgate do amor, liberto de todas as formas de altruísmo solipsista é marcante no personalismo de Scheler. O amor manifesta-se

⁴⁶ Krueger, *Cooperativas...*,104.

sempre na alteridade, o que o leva a afirmar que não é possível amar o bem, entendido como valor. Analisando na experiência prática o amor entre duas pessoas, Scheler o apresenta como potência de descoberta e dinamização de todas as potências valorativas na pessoa numa ascensão na escala *a priori* dos valores. O amor diz muito da essência do ser humano, que é o transcender a si mesmo para fazer-se diferente pelo bem do outro.

Com um pensamento bastante distinto, Scheler aponta na pessoa algo que comunga com Kant – um fim em si mesmo. Em Scheler, a pessoa é ponto de partida e de chegada na relação com o mundo⁴⁷. A alteridade então é um pressuposto ontológico evidente para a cooperação. Para entender a alteridade no personalismo de Scheler, é fundamental o conceito de empatia.

A empatia (*einfühlung* = *sentir por atravessamento*) é um *sentir-com outro*. Está na categoria dos estados afetivos, e não do apreender cognoscitivo. Distingue-se da compreensão e do contágio gregário. Este último limita-se a imitação dos mesmos sentimentos, tendências ou intenções de uma coletividade. É próprio dos grupos gregários animais ou das massas humanas. A compreensão, por sua vez, é uma espécie de vivência posterior à empatia, visto que, para Scheler, a empatia afeta a pessoa com uma identidade imediata no sentir do outro. A empatia permite, antes mesmo da sua reflexão racional, a mútua compreensão e comunicação existentes nas relações comunitárias, isto é, a empatia apresenta-se como o fundamento último destas⁴⁸.

A empatia é entendida como experiência vital da alteridade e sua manifestação originária dá-se no corpo como fenômeno de situação. A empatia apresenta-se como a percepção senciente (abertura) da realidade afetiva de outro ser senciente. Mais que isso, apresenta-se como a comunhão ao ser afetado (fundamento material da transsubjetividade axiológica), isto é, ao ser atravessado na abertura ao outro (inflexão) pelo sentimento mesmo que a subjetividade do outro vivenciou ou vivencia.

Esse corpo real e pessoal, como enfatizado por Edith Stein⁴⁹, que é afetado pela presença do outro na empatia, pode ser correlacionado com a memória em Santo Agostinho. Para ele, as relações da memória com o conhecimento e a vontade evidenciam a unidade trinitária constitutiva da alma que também é real e pessoal⁵⁰.

⁴⁷ Krueger, *Cooperativas...*,107.

⁴⁸ Krueger, *Cooperativas...*,108.

⁴⁹ Krueger, *Cooperativas...*,109.

⁵⁰ «Portanto, os três, memória, inteligência e vontade, não são três vidas, mas uma vida; e nem são três almas, mas uma alma, conseqüentemente, não são três substân-

3.3. *As madalenas de Proust: sua importância para a ideia de normalidade na análise de estruturas*

Neste ponto emerge uma importância da obra de Marcel Proust para além da arte literária. Central em sua produção uma investigação fenomenológica da relação entre tempo e memória numa diferenciação significativa que o resgata do risco de um objetivismo advindo do fetiche moderno pelo passado como sempre superado pelo presente em direção ao futuro e assim totalizar o tempo. Essa diferenciação como resgate é «*o tempo perdido*» que identifica suas obras⁵¹. Ela é assim apresentada por ele, a partir de suas madalenas⁵²:

Quantas vezes (...) não me pareceu ainda muito mais aflitivo que anteriormente não ter nenhum pendor para as letras e ver-me obrigado a renunciar de uma vez por todas a tornar-me um escritor famoso? Tanto me fazia sofrer esse pesar, enquanto me punha a cismar sozinho, um pouco afastado dos outros, que meu espírito, espontaneamente, em uma espécie de inibição ante a dor, deixava por completo de pensar em versos, em romances, em um futuro poético que minha falta de talento me vedava esperar. E então, muito fora de todas essas preocupações literárias e em nada ligados a ela, eis que de súbito um telhado, um reflexo de sol em uma pedra, o cheiro de um caminho, faziam-me parar pelo prazer único que me davam, e também porque pareciam ocultar, além do que eu via, alguma coisa que eles convidavam a colher e que me era impossível descobrir, apesar dos esforços que fazia. (...) Claro que impressões desse gênero não iam restituir-me a perdida esperança de me tornar um dia escritor e poeta, pois estavam sempre ligadas a algum objeto particular desprovido de valor intelectual e sem nenhuma relação com qualquer verdade abstrata. Mas, pelo menos me davam um prazer irreflexivo, a ilusão de uma espécie de fecundidade, e assim me distraíam da

cias, mas uma só (...). Mas, são três enquanto são considerados em suas relações recíprocas, e não se compreenderiam mutuamente, se não fossem iguais; não somente quando cada um está em relação com cada um dos outros, mas também cada um em relação a todos. Não somente cada um está contido em cada um dos outros, mas todos em cada um (...). Concluindo, quando todos e cada um dos componentes da tríade se contêm reciprocamente, existe igualdade entre cada um e cada um dos outros, e cada um com todos juntos em sua totalidade. E os três formam uma só unidade: uma só vida, uma só alma e uma só substância». (Aurelio Agostinho, *A Trindade* (São Paulo: Paulus, 1994), X,11,18.

⁵¹ No caminho de Swann, À sombra das raparigas em flor, O caminho de Guermantes, Sodoma e Gomorra, A prisioneiras, A fugitiva e o Tempo redescoberto.

⁵² Marcel Proust, *No caminho de Swann*. 12.^a ed. Trad. Mario Quintana. (São Paulo: Globo, 1990), 49,174-179.

tristeza, da sensação de impotência que experimentava cada vez que me punha a buscar um assunto filosófico para uma grande obra literária. (...) [A]ssim iam se acumulando em meu espírito (como em meu quarto as flores que eu colheira durante os passeios ou os objetos que ganhara de presente) uma pedra onde brincava um reflexo, um telhado, um som de sino, um cheiro de folhas, imagens inúmeras e diversas debaixo das quais há muito tempo jaz morta a pressentida realidade, que me faltou vontade suficiente para descobrir.

Um dia, no entanto, (...) vi-me forçado, na falta de outra companhia, a recorrer à minha, tentando lembrar (...). E logo, como uma casca, romperam-se suas linhas e superfícies, mostrando-me um pouco do que ali se achava oculto, e tive um pensamento que não existia para mim um momento antes, que se formulou em palavras em minha cabeça, e isso de tal forma aumentou o prazer que havia pouco me dera a vista (...).

Sem confessar-me que aquilo que estava oculto (...) devia ser algo assim como uma bela frase, pois que aparecera sob a forma de palavras que me causavam prazer, pedi lápis e papel (...).

Jamais tornei a pensar em tal página, mas naquele instante, ao terminar de escrevê-la, (...), sentia que ela me havia desembaraçado tão perfeitamente (...) do que ocultavam atrás de si, que, como se fosse eu próprio uma galinha e acabasse de pôr um ovo, pus-me a cantar a plenos pulmões.

Mas como pensar a relação proposta por Proust entre tempo e memória como estrutura diferente da relação entre tempo e passado? Uma resposta possível é dada a partir das reflexões de Andrea Bonomi acerca da ideia de normalidade ao empregar a fenomenologia em análise de estruturas. Por horizonte de segundo plano, toda e qualquer pesquisa tem possibilidades de construção de um enunciado: um conjunto de princípios formais que impõem restrições às escolhas combinatorias do escritor⁵³:

Exatamente pelo fato de incidirem sobre possibilidades, estes princípios operam a um nível abstrato, o que equivale a dizer que se aplicam a classes ou categorias mais do que aos membros efetivos dessas categorias, de modo tal que sua identificação deve traduzir-se numa 'sinopse sistemática' do conjunto potencialmente ilimitado dos enunciados deriváveis de um número restrito de estruturas-base por combinação e transformação (...), é natural que tal formalização se oriente no sentido de uma algebrização da gramática.

⁵³ Andrea Bonomi, *Fenomenologia e Estruturalismo*. Trad. por João Paulo Monteiro et al (São Paulo : Perspectiva, 2004), 162.

Em comum entre Bonomi e Proust, há a distinção entre signo e ícone, conquanto o primeiro nada tem substancialmente em comum com o designado. Portanto pode designar algo que lhe é homogêneo como o que lhe for heterogêneo. Porém, a imagem refere-se à coisa por semelhança e diferença. Num objeto, a imagem já está mediada por alguma significação. Mas, o que é percebido como objeto, antes de aparecer num significado, já se entificou, isto é, está inserido pela atividade classificatória numa estrutura categorial. Portanto, é desejável que uma linguagem investigativa, em algum momento, saliente simultaneamente os traços formais e intrínsecos da expressão e os conteúdos cognoscentes sobre os quais opera a expressão. O significado de uma expressão não deve ser procurado fora da expressão. As expressões não se limitam a reproduzir estruturas temporais preformadas⁵⁴:

Portanto, o que é essencial à expressão e a diferencia de sua função indicativa ou informativa (que são próprias, respectivamente, do sinal e da própria expressão enquanto sinal, isto é, em seu estatuto «comunicativo») é a presença de uma intenção significativa específica.

Tudo isso já coloca em questão as relações entre realidade, empatia e pensamento. E, mais uma vez, Proust, com suas madalenas, nos apresenta⁵⁵:

E acaso não era também meu pensamento um refúgio em cujo fundo me sentia oculto, até mesmo para olhar o que se passava fora? Quando via um objeto exterior, a consciência de que o estava vendo permanecia entre mim e ele, debruava-o de uma tênue orla espiritual que me impedia de jamais tocar diretamente sua matéria; esta como que se volativizava antes que eu estabelecesse contato com ela, da mesma forma que um corpo incandescente, ao aproximar-se de um objeto molhado, não toca sua umidade, porque se faz sempre preceder de uma zona de evaporação. Na espécie de tela colorida de diferentes estados, que minha consciência ia desenrolando simultaneamente enquanto eu lia e que iam desde as aspirações mais profundamente ocultas em mim mesmo até a visão puramente exterior do horizonte que tinha ante os olhos, o que havia de principal, de mais íntimo em mim, o leme em incessante movimento que governava o resto, era minha crença na riqueza filosófica, na beleza do livro que estava lendo, qualquer que fosse esse livro. Pois, (...) me

⁵⁴ Bonomi, *Fenomenologia...*, 147

⁵⁵ Proust, *No caminho...*, 86-87.

lembrara de o ter ouvido citar como uma obra notável pelo professor ou camarada que me parecia possuir naquela época o segredo da verdade e da beleza, meio pressentidas, meio incompreensíveis, e cuja posse era a finalidade vaga mas permanente de meu pensamento.

Depois dessa crença central que, durante a leitura, executava incessantes movimentos de dentro para fora, em busca da verdade, vinham as emoções que proporcionava a ação em que eu tomava parte, pois aquelas tardes eram mais povoadas de acontecimentos dramáticos do que, muitas vezes, uma vida inteira. Esses acontecimentos eram os que sucediam no livro que eu lia; na verdade, as personagens a quem afetavam não eram «reais», como dizia Françoise. Mas todos os sentimentos que nos fazem experimentar a alegria ou o infortúnio de uma imagem dessa alegria ou desse infortúnio; todo o engenho do primeiro romancista consistiu em compreender que, sendo a imagem o único elemento essencial na estrutura de nossas emoções, a simplificação que consistisse em suprimir pura e simplesmente as personagens reais seria um aperfeiçoamento decisivo. Um ser real, por mais profundamente que simpatizemos com ele, percebemo-lo em grande parte por meio de nossos sentidos, isto é, continua opaco para nós, oferece um peso morto que nossa sensibilidade não pode levantar. Se lhe sucede uma desgraça, esta só nos pode comover em uma pequena parte da noção total que temos dele, e ainda mais, só em uma pequena parte da noção total que ele tem de si mesmo é que sua própria desgraça o poderá comover. O achado do romancista consistiu na ideia de substituir essas partes impenetráveis à alma por uma quantidade igual de partes imateriais, isto é, que nossa alma pode assimilar. Desde esse momento, já não importa que as ações e emoções desses indivíduos de uma nova espécie nos apareçam como verdadeiras, visto que as fizemos nossas, que é em nós que elas se realizam e mantém sob seu domínio, enquanto viramos febrilmente as páginas, o ritmo de nossa respiração e a intensidade de nosso olhar. E uma vez que o romancista nos pôs nesse estado, no qual, como em todos os estados puramente interiores, cada emoção é duplicada, e em que seu livro vai nos agitar como um sonho, mas um sonho mais claro do que aqueles que sonhamos a dormir e cuja lembrança vai durar mais tempo, eis que então ele desencadeia em nós, durante uma hora, todas as venturas e todas as desgraças possíveis, alguma das quais levaríamos anos para conhecer na vida, e outras, as mais intensas dentre elas, jamais nos seriam reveladas, pois a lentidão com que se processam nos impede de as perceber (assim muda nosso coração, na vida, e esta é a mais amarga das dores; mas é uma dor que só conhecemos pela leitura, em imaginação; porque na realidade o coração se nos transforma do mesmo modo por que se produzem certos fenômenos da natureza, isto é, com tamanho vagar que, embora possamos ver cada um de seus di-

ferentes estados sucessivos, por outro lado escapa-nos a própria sensação de mudança).

No transbordamento do pensado por Proust para além do romance, esta expressão moderna da narrativa ficcional, há algo que advém da palavra escrita entre o mito e a realidade. A escrita entre o mito e a realidade foi investigada na obra de Mircea Eliade, naquilo que comunga com os fundamentos da obra de Andrea Bonomi: o triunfo do signo sobre a tradição oral, isto é, do documento (sobretudo, mas não necessariamente escrito) sobre uma experiência vivida que só dispunha de meios pré-literários de expressão. Os mitos são linguagem primordial, com a qual há o aparecimento do constitutivo de ser humano⁵⁶:

Seja qual for a gravidade da atual crise do romance, a necessidade de se introduzir em universos «desconhecidos» e de acompanhar as peripécias de uma «história» parece ser consubstancial à condição humana e, por conseguinte, irredutível. É uma exigência difícil de definir, sendo ao mesmo tempo o desejo de comunicar com os «outros», os «desconhecidos», de compartilhar seus dramas e de suas esperanças, e a necessidade de saber o que pode ter acontecido. É difícil conceber um ser humano que não se sinta fascinado pela «recitação», isto é, pela narração dos eventos significativos, pelo que aconteceu a homens dotados da «dupla realidade» dos personagens literários (que refletem a realidade histórica e psicológica dos membros de uma sociedade moderna, dispondo, ao mesmo tempo, do poder mágico de uma criação imaginária).

Mas a «saída do tempo» produzida pela leitura —particularmente pela leitura dos romances— é o que mais aproxima a função da literatura da das mitologias. O tempo que se «vive» ao ler um romance não é, evidentemente, o tempo que o membro de uma sociedade tradicional reintegra, ao escutar o mito. Em ambos os casos, porém, há a «saída» do tempo histórico e pessoal, e o mergulho num tempo fabuloso, trans-histórico. O leitor é confrontado com um tempo estranho, imaginário, cujos ritmos variam indefinidamente, pois cada narrativa tem o seu próprio tempo, específico e exclusivo. O romance não tem acesso ao tempo primordial dos mitos; mas, na medida em que conta uma história verossímil, o romancista utiliza um tempo aparentemente histórico e, não obstante, condensado ou dilatado, um tempo que dispõe, portanto, de todas as liberdades dos mundos imaginários.

⁵⁶ Mircea Eliade, *Mito e Realidade*. 6.ª ed. Trad. Pola Civelli (São Paulo: Perspectiva, 2011), 164.

3.4. A importância da mimese para a função hermenêutica do Direito

Interessa aqui especificamente o que há de real entre o verossímil e o fantástico no tempo primordial dos mitos genéticos: a *mimese*, com a qual este tempo circula o tempo histórico numa função hermenêutica⁵⁷. Desta circulação e sua função, ocupou-se Paul Ricoeur no tomo I de sua obra *Tempo e Narrativa*, na qual apresenta a configuração, a refiguração e a leitura numa investigação de argumentos construídos pelo tecer da intriga que uma narrativa deixa transparecer, mas que é eclipsado da compreensão pelo modelo nomológico emergente da filosofia analítica de língua inglesa⁵⁸:

É preciso preservar o paradoxo do tempo no nivelamento que opera sua redução à simples discordância. Seria preciso, antes, questionar se a defesa de uma experiência temporal radicalmente informe não é, ela própria, o produto da fascinação pelo informe que é um dos traços da modernidade. Em suma, quando pensadores ou críticos literários parecem ceder à simples nostalgia de ordem, ou, pior, ao pavor ao caos, o que os move, em última análise, é o reconhecimento autêntico dos paradoxos do tempo, para além da perda de significado característica de uma cultura particular - a nossa.

A função hermenêutica desliza da linguagem originária dos mitos para a narrativa, onde permanecem integradas a mimese e a empatia como vivências. E portanto essa função hermenêutica recoloca desde sempre estas vivências como fundamentais para a descoberta das relações integrativas entre Direito e Justiça.

Aqui então merece menção a obra *O tempo do Direito*, de François Ost. Ele defende que a função principal do jurídico é contribuir para a instituição do social: «*mais do que interditos e sanções, como outrora se pensava, ou cálculo e gestão, como frequentemente se acredita hoje, o direito é um discurso performativo, um tecido de ficções operatórias que exprimem o sentido e o valor da vida em sociedade*»⁵⁹. Se a aplicação da norma mobiliza um tempo próprio, carregado de sentido instituinte, na medida em que revive no pro-

⁵⁷ Guilherme Krueger, As cooperativas entre a verdade e a validade. «*Boletín de la Asociación Interancional de Derecho Cooperativo*». n.º 48, Deusto : Bilbao (2014):207-210.

⁵⁸ Paul Ricoeur, *Tempo e Narrativa*. Vol. 1. Trad. Constança Marcondes Cesar. (São Paulo : Papyrus, 1994),112-113.

⁵⁹ Ost, *O Tempo...*,14.

cesso a cena do conflito e mobiliza então o tempo social fundador arrancado à desordem inicial. Na narrativa se encontra a brecha entre a iniciativa e a alternativa. Com ela, se engendra uma concordância dos tempos: o valor da temperança como sabedoria do tempo. A memória então interage com o perdão, a promessa e o questionamento como categorias simultaneamente normativas e temporais. São conceitos diferentes, mas incluídos entre si, «*pois há muito de esquecimento na memória e muita memória no perdão; da mesma forma, há muita indeterminação na promessa e muita fidelidade na revisão*»⁶⁰. Em todo caso, pela narrativa, o tempo do Direito engendra (ou aborta) o ajustamento, enquanto fixa a ordenação axiológica de atos e fatos.

Então, o Direito é pensável como um justo mais que possível - aponta para a justiça perfeita e ao mesmo tempo encarnada. Mas, qual é o sentido desta afirmação? Expõe um ponto de partida para responder essa pergunta a série de artigos do saudoso Aquiles Côrtes Guimarães que foram publicados na revista *Fenomenologia e Direito* e todos intitulados *Para uma teoria fenomenológica do Direito: «a idéia de juridicidade como valor supremo da realização do justo possível. (...) A juridicidade é o métron, o paradigma, o valor acima do qual só encontraríamos a ordem divina como sua depositária»*⁶¹. Por que é a juridicidade o fio condutor do Direito? Porque o Direito é fundamentalmente decisões, definições, alguma forma, tendência à objetificação: positivizações possíveis do justo. Porquanto o justo permanece na intersubjetividade: indecível, indefinível, porque sem forma alguma entre a misericórdia e acerto de contas, entre o mérito de viver e a gratuidade da vida. O justo é o que há de *locanda*, de abertura no Direito ao seu devir, se bem sempre foi e é.

Servindo-me da lição de Emmanuel Carneiro Leão trazida na mesma revista⁶² arrisco a dizer que a juridicidade, conquanto se mostra num necessário decidir-se por um justo possível, é também, de certo modo, um retraimento do justo. Há um resto inalcançado de justiça que imediatamente já põe o justo para mais adiante do Direito, atraindo-o em sua historicidade. Então, no sofrimento desse resto de justiça inalcançada, posso também dizer que é antes a injusti-

⁶⁰ Ost, *O Tempo...*, 19.

⁶¹ Aquiles Côrtes Guimarães, «*Cadernos da escola de Magistratura Regional Federal da 2 Região: Fenomenologia e Direito.*» Vol. 4, n.º 1 (abr/set 2011), 65.

⁶² Emmanuel Carneiro Leão, «*Cadernos da escola de Magistratura Regional Federal da 2 Região: Fenomenologia e Direito.*» Vol. 1, n.º 2 (out. 2008/mar 2009), 15 e ss.

tiça que move o Direito. Sem alguma injustiça, não há Direito a se dizer⁶³:

«*Pois pensar consiste em deixar aparecer o que não pode ser pensado em todo esforço de pensamento. Esta aparição é o presente com que nos presenteia o não saber em todo saber, desde o desafio socrático no início da filosofia [oída hoti oyk oída - sei que nada sei]. Trata-se de um desafio salutar. Não confere apenas saúde e vitalidade, como sobretudo salva e preserva tudo do perigo de ser, como diz Platão no Diálogo, LEIS. (...) Certa feita, Nietzsche disse que o maior adversário da verdade não é o erro nem a mentira, é a convicção, isto é, a pretensão do pensamento de ser, sem não ser. (...) No pensamento, a angústia de ser reside em pretender que ser seja a exclusão de todo não ser. Tal pretensão é o cimento que fixa e consolida a paralisia de toda convicção. Revelando o perigo de não ser em ser, a fenomenologia restitui ao pensamento a liberdade do pensar.*»

Mas, se a justiça é *locanda* do Direito, como ela não se esfumaça deixando o Direito uma biruta que se volta e revolta em qualquer direção? Porque sua perfeição é necessariamente encarnada e pode portanto mostrar a sua face.

A carne é o limiar entre pessoa e mundo. O corpo encarnado evidencia que nada nos separa do mundo, mas paradoxalmente entre pessoa e mundo há um abismo: animais são mundo, mas só pessoas não se confundem com o mundo —pessoas têm potência para se perceberem destacadas do mundo e isso acontece ao atribuírem um sentido textual para si mesmas, para outrem e para as coisas além da pura e simples vivência— a sobrevivência e a sucumbência como sentidos de transitoriedade: conhecer, lembrar e imaginar como saber viver e morrer. O corpo neste texto é expressão de uma ambiguidade em que ser humano é nebuloso. Tem (e não tem) corpo; é (e não é) corpo. Nem a consciência é sempre ser; nem o corpo é sempre morada do ser. Na percepção do comportamento humano com a abertura a plúrimos temas entre *ser* e *ter* corpo, este emerge na realização do real como campo fenomênico⁶⁴.

⁶³ Emmanuel Carneiro Leão, *Pensamento contemporâneo* (Teresópolis : Daimon, 2013), 45.

⁶⁴ Guilherme Krueger, *Cooperação, concorrência e colusão: os casos de cooperativas de anesthesiologistas com domínio de mercado no Brasil*. « *Revista jurídica de Economía Social y Cooperativa*. » n.º 26. Valência : CIRIEC España (2015), 160-161.

A narrativa encontra aqui o seu sentido originário e ela culmina numa perplexidade: a justiça perfeita não se mostra sem que antes se mostre a angústia extrema, que se expressa num brado de abandono. A justiça perfeita assume para si todo o sofrimento, toda a necessidade de ajuda da humanidade inteira. Assim, não é que haja nada além do Direito; há alguém cujo sofrimento é motor pela empatia a atrair à justiça o Direito por reflexão.

Se para o pensamento, tudo deixa vestígios do Nada, o acontecimento ético é o aparecimento do Outro que nada deixa para o Nada ao ocupar toda a vazies existencial. O vestígio então é anúncio de alteridade. Só na ausência impossível de si, reconhece-se totalmente o Outro, o que torna carne a visão plena do invisível. Carneiro Leão escreveu⁶⁵: «*casam-se paredes e se importam portas, mas é onde não há nada que se está em casa.*» Ouso compreender assim: só é casa, e não nada mesmo, porque há aí outrem.

4. Conclusão

A constituição da sociedade cooperativa como objeto só pode aparecer nas relações de identidade e diferença; texto e contexto; percepção e comportamento. O que se põe em questão é tanto a autossuficiência do dado, quanto a prioridade lógica e epistemológica do fatural sobre o possível. O que se postula é uma atividade constitutiva operante desde sempre. O comportamento de uma coisa nos confrontos com outras coisas que constituem seu mundo circundante precisa ser pensado também em relação imediata aos corpos que percebem as relações entre as coisas. E os confrontos entre as coisas percebidas e os corpos não são inteiramente explicitadas por efeitos de ações causais. Sem o primado da consideração sincrônica, qualquer análise diacrônica⁶⁶ não encontra garantia para seu rigor⁶⁷. Este é

⁶⁵ Emmanuel Carneiro Leão, *Pensamento contemporâneo* (Teresópolis : Daimon, 2013),49.

⁶⁶ a diacronia é pensada para o aparecimento das discontinuidades perceptíveis nas diferenças que são reveladas pela comparação entre estruturas, e não como esqueleto inteligível ou uma sequência causal, em todo caso, uma razão de caráter universal.

⁶⁷ Se uma estrutura já carrega uma sistemática, qualquer modificação de um elemento já acarreta a modificação de todos os outros, de modo que a imprescindibilidade de um dado originário (no caso, a cooperativa) já é um problema de rigor epistemológico. Não é a razão que está no foco, mas aquilo que escapa do discurso em qualquer análise temática.

um sentido diacrítico⁶⁸ das madalenas de Marcel Proust com relação às literaturas jurídica e econômica que abordam mais comumente as cooperativas.

Como Ricoeur postula⁶⁹, «o tempo se torna humano na medida em que ele está articulado de maneira narrativa; em compensação, a narrativa é significativa na medida em que se esboça os traços da experiência temporal». Ela, porém, demanda uma longa e difícil conversação entre a historiografia, a crítica literária e a filosofia fenomenológica⁷⁰. No que interessa ao ajustamento das cooperativas e dos dramas de seus cooperados afetados pelo que foi decidido em plenários do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal num intervalo de dez anos, o comportamento cooperativo no confronto com o concorrencial se mostra como referência para a ordem econômica constitucional, cujas ações causais elas e eles estão submetidos. Mas a cooperação precisa também ser investigada como comportamento em relação ao corpo perceptível, que não é uma coisa como as outras, mas a locanda das relações entre as coisas. Nos confrontos com a coisa percebida, o corpo não se limita a explicitar uma ação causal. Há uma função transcendental que unifica a multiplicidade das matérias sensoriais que se encontra numa relação de fundação recíproca com esse estrato material. Se essa função constitui o elemento formal no interior da vivência, com o qual se apreende a cooperativa como unidade sintética do vivido; por outro lado sua percepção tem seu campo de aplicação nos conteúdos primários, constituintes do estrato material. As cooperativas (texto) que Ministros dos tribunais superiores brasileiros percebem num determinado momento e de uma perspectiva espacial (contexto) já são desde sempre a contração de todas as perspectivas temporais e espaciais que já tiveram, que terão ou que poderiam ter delas. Uma contração que é possível pelos corpos como campos fenomênicos. E seus corpos não deduzem uma cooperativa dos seus perfis, mas percebem imediatamente estes perfis como perfis dela, articulações de um todo. Se o corpo procede à exploração da multiplicidade dos perfis da cooperativa para captá-las na complexidade de suas relações funcionais com o ambiente e com os outros, não há mero espelhamento na sua percepção.

⁶⁸ Por uma função diacrítica das línguas, um sinal gráfico acrescentado a uma letra ou uma entonação distinta de uma vogal introduz uma ênfase que modifica o sentido do que se declara (p. ex.: - pô, pai, pó pará!). A diacriticidade interdita que um termo esteja sempre restrito a uma única nuance temática. É o alusivo a chave que abre possibilidades de uma constelação temática.

⁶⁹ Ricoeur, *Tempo...*, 15.

⁷⁰ Ricoeur, *Tempo...*, 111-131.

A cooperativa entre a normalidade e a normatividade se define tanto pelas condições exteriores da percepção quanto o percebido é dependente de um texto alusivo. Daí as madalenas de Proust terem a ver (numa hipérbole⁷¹) com as cooperativas na ordem econômica constitucional: a possível fundação da ideia de normalidade e normatividade na qual a norma jurídica interpretada não é só uma sedimentação de um passado informado com vistas a um futuro projetado, mas diz uma também de uma narrativa sempre a vivenciar no interior de sua própria estruturação.

5. Referências bibliográficas

- AGOSTINHO, Aurelio, 1994. *A Trindade*. São Paulo: Paulus.
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL, «*Notas para orientación para los principios cooperativos*» 2015. Acesso em 17 de fevereiro de 2016. <http://ica.coop/sites/default/files/attachments/Guidance%20Notes%20ES.pdf>
- BIALOSKORSKI, Sigismundo, 2012. *Economia e Gestão de Organizações Cooperativas*. 2.ª ed. São Paulo : Atlas.
- BONOMI, Andrea, 2004. *Fenomenologia e Estruturalismo*. 2.ª ed. Trad. João Paulo Monteiro et al. São Paulo : Perspectiva.
- CASTORIADIS, Cornelius, 1995. *A instituição imaginária da sociedade*. 3a ed. Trad. Guy Reynaud. São Paulo: Paz e Terra.
- CUEVA, Ricardo Villas Bôas, 2008. «Cooperativas médicas e concorrência na jurisprudência do CADE»: In KRUEGER, Guilherme (coord). *Cooperativas na ordem econômica constitucional*. T. II. Mandamentos, Belo Horizonte.
- DE ALMEIDA, Sílvia Fagá; DE AZEVEDO, Paulo Furquim, 2012 «Cooperativas médicas: cartel ou legítima defesa». In KRUEGER, Guilherme; DA ROCHA, Lucila Carvalho Medeiros (coord.) *Aspectos jurídicos e econômicos das cooperativas de saúde*. Del Rey, Belo Horizonte.
- DE MIRANDA, Pontes, 2012. *Tratado de Direito Privado*. Vol 49. Rio de Janeiro: Borsoi.
- ELIADE, Mircea, 2011. *Mito e Realidade*. 6.ª ed. Trad. Pola Civelli. São Paulo: Perspectiva.
- GICO JR, Ivo Teixeira, 2007. *Cartel: Teoria unificada da colusão*. Lex: São Paulo.
- GOYARD-FABRE, Simone, 2007. *Os fundamentos da ordem jurídica*. Trad. Claudia Berliner. São Paulo : Martins Fontes.

⁷¹ Figura de pensamento em que a intenção expressiva aparece num excesso da expressão empregada. Por exemplo, o enunciado «o penso, logo existo» (*cogito, ergo sum*) é demonstrado pela dúvida hiperbólica: se Descartes duvida de tudo (mesmo daquilo que não duvida *de fato*), ainda permanece para todos uma certeza apodítica - a de que duvida.

- GUIMARÃES, Aquiles Côrtes, 2011. Para Uma Teoria Fenomenológica do Direito-III. *Cadernos da escola de Magistratura Regional Federal da 2 Região: Fenomenologia e Direito*. Vol. 4, n.º 1. Rio de Janeiro: TRF 2.ª Região, 2008
- HADDOCK-LOBO, Rafael, 2008. A herança da ética de Emmanuel Lévinas por detrás da desconstrução do Direito de Jacques Derrida. *Cadernos da Escola da Magistratura Regional Federal da 2.ª Região : Fenomenologia e Direito*. Vol. 4, n.º 2 (out 2011/mar 2012). Rio de Janeiro : TRF 2.ª Região.
- HEIDEGGER, Martin, 1978. *Que é isto a filosofia; identidade e diferença*. trad. Ernildo Stein. Duas Cidades, São Paulo.
- INGLADA GALIANA, Elena y SASTRE, José Manuel, 2014. «Reflexiones sobre la globalización, pobreza y desarrollo: incidencia en las organizaciones de economía social». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 116: 160-179.
- KRUEGER, Guilherme, 2015. Cooperação, concorrência e colusão: os casos de cooperativas de anestesiológicas com domínio de mercado no Brasil. *CIRIEC-España, Revista jurídica de Economía Social y Cooperativa*. n.º 26. Valência .
- , 2014. *Cooperativas: Ontologia e Ética*. Saarbrücken : NEA.
- , 2014. «As cooperativas entre a verdade e a validade». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. n.º 48, Deusto : Bilbao.
- LEÃO, Emmanuel Carneiro, 2013. *Pensamento contemporâneo*. Teresópolis : Daimon.
- , 2010. *Filosofia grega*. Teresópolis : Daimon.
- , 2008. O desafio da ética hoje em dia. *Cadernos da escola de Magistratura Regional Federal da 2 Região: Fenomenologia e Direito*. Vol. 1, n.º 2 (out. 2008/mar 2009). Rio de Janeiro: TRF 2.ª Região.
- LÉVINAS, Emmanuel, 2002. *De Deus que vem à ideia*. trad. Pergentino Stefano Pivatto et al. Vozes: Petrópolis.
- MEINEN, Ênio; GAUDIO, Ronaldo, 2015. «Sobre o diferencial estrutural e desafios das instituições financeiras cooperativas no ambiente regulatório brasileiro». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 49, Bilbao: 137-179.
- MEIRA, Deolinda Aparício (coord.), 2012. *Jurisprudência cooperativa comentada*. Lisboa: Imprensa Nacional/Casa da Moeda.
- MORENO, Juan Luis. 2014. Los valores según la Alianza Cooperativa Internacional. *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa* n.º 25. Valencia.
- NETTO, Ana Maria Melo; DA SILVA, Alessandra Lopes; LEANDRO, Tainá, 2012. CBHPM: A conciliação entre a livre concorrência e a defesa da dignidade médica é possível? In: KRUEGER, Guilherme; DA ROCHA, Lucila Carvalho Medeiros (coord.). *Aspectos jurídicos e econômicos das cooperativas de saúde*. Del Rey, Belo Horizonte.
- OST, François, 2001. *O Tempo do Direito*. Trad. Maria Fernanda Oliveira. Lisboa: Instituto Piaget.

- PALAZZO, Francesco, 1989. *Valores constitucionais e Direito Penal*. Trad. de Gérsen Pereira dos Santos. Porto Alegre: Sergio Fabris.
- PROUST, Marcel, 1990. *No caminho de Swann*. 12.^a ed. Trad. Mario Quintana. São Paulo: Globo (Em busca do tempo perdido; 1).
- RETOLAZA, José Luis, SAN-JOSÉ, Leire y RUIZ-ROQUEÑI, Maite, 2015. «Monetizing the social value: theory and evidence». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 83: 43-62.
- RICOEUR, Paul, 1994. *Tempo e Narrativa*. Vol. 1. Trad. Constança Marcondes Cesar. São Paulo: Papirus.
- SCHÜNEMANN, Bernd, 2002. *Temas actuales y permanentes del derecho penal después del milenio*. Trad. Teresa Rodríguez Montañéz. Madrid: Tecnos.
- SILVEIRA, Renato de MELLO, Jorge, 2006. *Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

La identidad cooperativa como justificación de un tratamiento fiscal diferenciado

The cooperative identity as a justification for a different tax treatment

Alberto Atxabal Rada¹
Universidad de Deusto (España)

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

Recibido: 30.05.2016
Aceptado: 05.09.2016

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

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

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

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

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

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

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

1. Introducción

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Dos valores identitarios: mutualismo y democracia

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1. *El mutualismo*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2. *La democracia*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. El principio de igualdad tributario

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Conclusiones

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

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

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

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

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

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

6. Bibliografía

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

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

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

O regime económico das cooperativas à luz do novo Código Cooperativo português

The financial structure regime of cooperatives in the new portuguese Cooperative Code

Deolinda A. Meira¹

Instituto Politécnico do Porto/ISCAP/CECEJ (Portugal)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp309-347>

Recibido: 04.06.2016

Aceptado: 05.09.2016

Sumário: 1. Introdução. 2. O contexto da reforma. 3. As alterações ao regime económico das cooperativas. 3.1. As alterações ao regime do capital social. 3.1.1. *A abertura do capital social cooperativo a investidores externos.* 3.1.2. *A obrigatoriedade de um capital social mínimo.* 3.1.3. *Alterações no regime do capital social mínimo.* 3.1.4. *O reconhecimento expresso da variabilidade do capital social e a introdução de mecanismos de atenuação dos seus efeitos.* 3.1.5. *Alterações quanto ao tipo e natureza das contribuições para o capital social.* 3.2. Clarificação do regime de transmissão dos títulos de capital. 3.3. Remuneração dos títulos de capital. 3.4. Reembolso dos títulos de capital. 3.5. Reconhecimento expresso da possibilidade de recurso a outras formas de financiamento. 3.6. Consagração expressa do regime do aumento da capital social. 3.7. Maior clarificação em matéria de responsabilidade. 3.8. Novas soluções normativas quanto às reservas cooperativas. 3.8.1. *Reserva legal.* 3.8.2. *Reserva de educação e formação cooperativas.* 3.8.3. *A irpartibilidade das reservas (obrigatórias ou outras).* 3.9. O regime jurídico da determinação e distribuição de resultados: uma oportunidade perdida. 4. Conclusões. 5. Bibliografia.

Summary: 1. Introduction. 2. The context of the reform. 3. Modifications to the cooperative financial structure regime. 3.1. Amendments to the share capital regime. 3.1.1. The opening of the cooperative share capital to investor members. 3.1.2. The requirement of a minimum share capital. 3.1.3. Amendments in the minimum share capital regime. 3.1.4. The express recognition of the variability of the share capital and the introduction of attenuation mechanisms of its effects. 3.1.5. Amendments in the type and nature of contributions to the

¹ Professora Adjunta do Instituto Politécnico do Porto / ISCAP / CECEJ. Correio eletrónico: meira@iscap.ipp.pt. Correio postal: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Rua de Jaime Lopes de Amorim, 4465-004 S. Mamede de Infesta, PORTUGAL.

share capital. 3.2. Clarification of the transfer of member shares regime. 3.3. Remuneration of the contributions to the share capital. 3.4. Reimbursement of the contributions to the share capital. 3.5. Explicit recognition of the possibility of using other financing forms. 3.6. Explicit recognition of the regime of the share capital increase. 3.7. Further clarification regarding liability. 3.8. New legislative solutions for cooperative reserves. 3.8.1. The legal reserve. 3.8.2. The reserve for cooperative education and training. 3.8.3. The indivisibility of the reserves (mandatory or otherwise). 3.9. The legal regime for the determination and allocation of revenues: a lost opportunity. 4. Conclusions. 5. Bibliography.

Resumo: O presente estudo analisa os principais vetores de evolução do regime económico das cooperativas, após a reforma do Código Cooperativo português. De modo a assegurar a sustentabilidade da cooperativa, fornecendo-lhe mecanismos adequados para ser eficiente no mercado, a reforma introduziu a figura dos membros investidores, reduziu o capital social mínimo, alargou o elenco dos limites estatutários ao exercício do direito ao reembolso, fortaleceu a função de garantia do capital social e da reserva legal. Na modernização do regime económico, o legislador não abdicou da preservação da identidade cooperativa, continuando a reconhecer a variabilidade do capital social, a irrepertibilidade das reservas obrigatórias e das reservas constituídas com resultados provenientes de operações com terceiros, e as especificidades da reserva de educação e formação cooperativas. No entanto, a abordagem legal da problemática da determinação e distribuição de resultados revelou-se insuficiente.

Palavras chave: cooperativa, regime económico, capital social, reservas, excedente, membro investidor.

Abstract: This study analyses the major points of development of the cooperative financial structure regime after the reform of the Portuguese Cooperative Code. In order to ensure the sustainability of the cooperative, providing it with appropriate mechanisms to be efficient on the market, the reform introduced the figure of investor members, reduced the amount of the minimum share capital, extended the list of statutory limits on exercising the right to reimbursement, strengthened the guarantee function of the share capital and of the legal reserve. In the modernization of the cooperative financial structure regime the legislator did not abdicate of the preservation of the cooperative identity, continuing to recognize the variability of the share capital, the indivisibility of the mandatory reserves and of the reserves established with results from transactions with non-members, and the specificities of the reserve for cooperative education and training. Nevertheless, the legal approach to the problem of determination and allocation of revenues from cooperative economic activity is considered to be insufficient.

Key words: cooperative, financial structure regime, share capital, reserves, cooperative surplus, investor member.

1. Introdução

O presente estudo tem em vista refletir sobre os principais vetores de evolução do regime económico das cooperativas após a reforma do Código Cooperativo português (*CCoop*), levada a cabo pela Lei n.º 119/2015, de 31 de agosto².

Antes de olharmos para as questões centrais do regime económico das cooperativas que foram objeto de disposições reformadoras, cumpre referir que as cooperativas apresentam um regime económico com muitas especificidades. Estas especificidades estão presentes na própria definição de cooperativa que consta do art. 2.º do *CCoop*, que a reforma manteve inalterada, e nos termos da qual são cooperativas as «pessoas coletivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreatajuda dos seus membros, com obediência aos *princípios cooperativos*, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daquelas».

Esta definição tem, implícitos, dois elementos: um elemento positivo — o fim mutualístico — e um elemento negativo — a ausência de um fim lucrativo. Assim, o objeto social da cooperativa surge intimamente ligado à sua vocação mutualista, pelo que toda a atividade da cooperativa visa a promoção dos interesses dos cooperadores, ou seja, a satisfação das suas necessidades económicas, sociais e culturais.

De facto, diversamente de uma sociedade comercial, as cooperativas desenvolvem uma atividade económica que prossegue um fim mutualístico e não lucrativo. Contudo, este fim mutualístico não implica que as cooperativas desenvolvam atividade apenas com os seus membros, podendo também realizar operações com terceiros, o que terá, naturalmente, reflexos na sua estrutura financeira.

Acresce que, no desenvolvimento do seu objeto social, as cooperativas devem observar os *princípios cooperativos*, que aparecem enunciados no art. 3.º do *CCoop*: *adesão voluntária e livre; gestão democrá-*

² A primeira lei cooperativa portuguesa foi a *Lei Basilar do Cooperativismo* (Lei de 2 de julho de 1867). Em 1888, as cooperativas passaram a ser regidas pelo Código Comercial de Veiga Beirão. Em 1980, entrou em vigor um Código Cooperativo (Decreto-Lei n.º 454/80, de 9 de outubro). Em 1997, entrou em vigor um novo Código (Lei n.º 51/96), que foi, entretanto, alterado: pelo Decreto-Lei n.º 343/98, de 6 de novembro; pelo Decreto-Lei n.º 131/99, de 21 de abril; pelo Decreto-Lei n.º 108/2001, de 6 de abril; pelo Decreto-Lei n.º 204/2004, de 19 de agosto; e pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março. Em 30 de setembro de 2015, entrou em vigor o atual Código Cooperativo (*CCoop*).

tica pelos membros; participação económica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação; e interesse pela comunidade.

Esta exposição terá, por isso, em conta que o regime económico das cooperativas se baseia numa lógica própria que resulta das características específicas do seu objeto social e da necessária obediência aos *princípios cooperativos*.

Contudo, é por todos reconhecido que a cooperativa carece de um regime económico que lhe assegure a sua sustentabilidade e que lhe forneça os mecanismos necessários para ser eficiente no mercado. Neste sentido, enquanto operador económico, a cooperativa pode utilizar títulos de capital, dotar-se de reservas, emitir títulos de investimento, obrigações e outros instrumentos financeiros, desde que compatíveis com os *princípios cooperativos*.

Nas linhas que se seguem faremos, então, uma análise crítico-reflexiva das questões centrais do regime económico das cooperativas que foram objeto de alteração no novo *Código Cooperativo português*. Tal análise não dispensa que, num primeiro momento, se aborde, ainda que de forma breve, o contexto da reforma.

2. O contexto da reforma

É consensual na doutrina que a legislação cooperativa tem um importante papel no desenvolvimento do setor cooperativo³. A estabilidade do regime jurídico, que é em si mesma um bem, não deve ser encarada de forma absoluta, sob pena de conduzir a uma cristalização das leis, com os inevitáveis prejuízos para o setor cooperativo e para a economia em geral⁴.

Na reforma esteve sempre presente a preocupação em preservar a identidade cooperativa perante a sedução exercida pelas sociedades comerciais e que, em alguns ordenamentos jurídicos, tem conduzido a

³ V., por todos, Antonio Fici, «The essential role of cooperative law», *The Dovenschmidt Quartely, International Review on Transitions in Corporate Life, Law and Governance*, n.º 04 (2014): 147-158.

⁴ Para o elenco dos problemas que deveriam ser objeto de revisão no Código Cooperativo português, em matéria de governação e regime económico, v. Deolinda A. Meira e Maria Elisabete Ramos, *Governança e regime económico das cooperativas. Estado da arte e linhas de reforma* (Porto: Vida Económica, 2014), *passim*.

uma excessiva liberalização do regime jurídico cooperativo^{5/6}. Contudo, o legislador não se podia alhear da concorrência entre ordenamentos jurídicos, das reformas legislativas ocorridas em países que nos são jurídica e culturalmente próximos, das necessidades de redução de custos de contexto jurídico, de manutenção da atratividade das cooperativas e de reforço da sua sustentabilidade⁷.

O início formal da reforma legislativa aconteceu com a aprovação da *Lei de Bases da Economia Social (LBES)*⁸, a qual impulsionou a revisão dos diplomas enquadramentos das diferentes entidades pertencentes ao setor da Economia Social. Para tanto, foi criado o «Grupo de Trabalho para a Revisão da Legislação da Economia Social», constituído na sequência do Plenário do «Conselho Nacional da Economia Social» de 1 de abril de 2013 — e, no seu âmbito, foi criada a «Comissão Redatora para a Revisão da Legislação Cooperativa».

Como resultado dos trabalhos da «Comissão Redatora para a Revisão da Legislação Cooperativa», que duraram sensivelmente um ano, foi apresentado um Anteprojeto⁹.

As principais alterações propostas no referido Anteprojeto foram:

- a) a diminuição do número mínimo de cooperadores, de cinco para três, nas cooperativas de primeiro grau;
- b) a ampliação da autonomia estatutária, mediante a tipificação de três modelos de estrutura de administração e fiscalização

⁵ Alertando para o fenómeno da societização das cooperativas por via legislativa e os seus riscos, v. Hagen Henry, *Guidelines for Cooperative Legislation* (Genebra: International Labour Office, 2012), 20 e ss.

⁶ Lugar de destaque, como reação a esta excessiva liberalização e à consequente crise de identidade cooperativa, é devido ao primeiro projeto desenvolvido pelo SGEOL (*Study Group on European Cooperative Law*), designado «*Principles of European Cooperative Law* (PECOL). Sobre este projeto, v. Isabel-Gemma Fajardo García *et al.*, «El Nuevo grupo de estudio en derecho cooperativo europeo y el Proyecto «Los principios del derecho cooperativo europeo», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 24 (2013): 331-347. Em 9 de junho de 2015, foi feita uma apresentação pública do projeto, em Bruxelas. V. Study Group on European Cooperative Law (SGEOL), *Draft Principles of European Cooperative Law* (draft PECOL), May 2015, <http://www.euricse.eu/wp-content/uploads/2015/04/PECOL-May-2015.pdf> (última consulta em 29 de maio de 2016).

⁷ V., neste sentido, Meira e Ramos, *Governança...*, 9 e ss..

⁸ Lei n.º 30/2013, de 8 de maio. Sobre a Lei de Bases da Economia Social portuguesa, v. Deolinda A. Meira, «A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa: do projeto ao texto final», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 24 (2013): 21-52.

⁹ <https://docs.google.com/file/d/0B1mJcaVP82BkSXhRb3ZjWtEtLRzQ/edit> (última consulta em 29 maio de 2016).

- da cooperativa — conselho de administração e conselho fiscal; conselho de administração, comissão de auditoria e revisor oficial de contas; conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão, e revisor oficial de contas;
- c) a reformulação e clarificação dos deveres dos administradores da cooperativa;
 - d) a revisão do regime da responsabilidade civil pela administração e fiscalização da cooperativa;
 - e) a revisão e ressystematização do regime económico das cooperativas, agregando as normas sobre este regime em capítulo próprio;
 - f) a redução do capital social mínimo;
 - g) a clarificação dos regimes de responsabilidade dos cooperadores pelas dívidas da cooperativa, e da posição do património da cooperativa perante os seus credores e perante os credores particulares do cooperador;
 - h) a clarificação do regime do aumento do capital social;
 - i) a imposição de limites à variabilidade do capital social e ao direito ao reembolso;
 - j) a clarificação do regime jurídico das entradas para o capital social e do regime de transmissão dos títulos de capital;
 - l) a consagração de novas soluções normativas quanto às reservas.

Concluídos, em 2014, os trabalhos da «Comissão Redatorial para Revisão da Legislação Cooperativa», as Confederações Cooperativas portuguesas CONFECOOP e CONFAGRI, que integravam a referida Comissão, concordaram que a reforma dos preceitos do Código Cooperativo deveria ocorrer por iniciativa legislativa da Assembleia da República. Neste sentido, em fevereiro de 2015, o Ministro da Solidariedade, Emprego e Segurança Social remeteu à Assembleia da República um documento com os contributos da «Comissão Redatorial para a Revisão da Legislação Cooperativa», solicitando a sua distribuição pelos grupos parlamentares com assento na Assembleia da República, de modo a ser iniciado o processo legislativo.

Na sequência da remissão deste documento à Assembleia da República, foi apresentado um outro projeto, o Projeto de Lei n.º 898/XII, que procedeu à alteração do Código Cooperativo de 1996, não totalmente coincidente com o Anteprojeto elaborado pela «Comissão Redatorial para a Revisão da Legislação Cooperativa», dado que consagra o *voto plural* e os *membros investidores*, matérias sobre as quais o Anteprojeto não tomava posição.

Em sede de Comissão Parlamentar, e após um conjunto de audições, foram introduzidas alterações nas normas que acolhiam as figuras do *voto plural* e dos *membros investidores*, de forma a torná-las compatíveis com os *princípios cooperativos* e, em 23 de julho, foi aprovada a nova versão do Código Cooperativo, a qual foi publicada no Diário da República do dia 31 de agosto de 2015¹⁰.

3. As alterações ao regime económico das cooperativas

Olhemos, agora, para as questões centrais do regime económico das cooperativas que foram objeto de disposições reformadoras e para as novidades legislativas que têm implicações nesse regime, com particular destaque para a figura dos *membros investidores*.

3.1. As alterações ao regime do capital social

3.1.1. A ABERTURA DO CAPITAL SOCIAL COOPERATIVO A INVESTIDORES EXTERNOS

O novo *CCoop* prevê, de forma inovadora, a figura dos *membros investidores*. Estes são membros de natureza contingente ou adjetiva, cuja presença não é necessária para a válida existência da cooperativa, e que se caracterizam por reduzir o seu compromisso obrigacional à mera entrada para o capital social. São, portanto, membros que colaboram na consecução do fim social através de uma contribuição financeira para a cooperativa, não participando na actividade cooperativizada^{11/12}.

¹⁰ Diploma disponível em http://www.cases.pt/0_content/cooperativas/legislacao/Lei_2015_119_AprovaCód_Cooperativo.pdf.

¹¹ Sobre o conceito de atividade cooperativizada, v. Carlos Vargas Vasserot, *La actividad cooperativizada y las relaciones de la Cooperativa con sus socios y con terceros* (Navarra: Editorial Thomson Aranzadi, 2006): 67.

¹² No ordenamento espanhol, a *Ley Estatal de Cooperativas – Ley 27/1999, de 16 de julio* prevê o chamado *asociado* (arts. 39.º a 41.º) e o *socio colaborador* (art. 14.º). O ordenamento italiano prevê a figura do sócio *sovventore* (art. 4.º da *Legge 59/1992*). No ordenamento francês está prevista a figura do *associé non coopérateur* [art. 3.º bis da *Loi n.º 47-1775 – Statut de la Coopération (Portant statut de la coopération)*]. O n.º 1 do art. 14.º do *Estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia (ESCE) – Regulamento (CE) n.º 1 435/2003*, do Conselho, de 22 de julho de 2003, também acolhe a figura do «sócio de capital», dispondo que «quando a legislação do Estado-Membro da sede da SCE o permita, os estatutos podem prever que pessoas não vocacionadas para utilizar ou fornecer os bens e serviços da SCE possam ser admitidos na qualidade de membros investidores (não utilizadores). Nesse caso, a aquisição da qualidade de membro estará sujeita a aprovação da assembleia geral ou de qualquer órgão mandatado para o fazer pela assembleia geral ou pelos estatutos».

Estes *membros investidores* poderão proporcionar à cooperativa a obtenção de meios de financiamento em melhores condições do que os oferecidos pelo mercado, quando não sejam suficientes os recursos trazidos pelos membros cooperadores¹³.

A presença dos *membros investidores* põe em causa a tradicional configuração da cooperativa como contrato plurilateral com unicidade de fim, já que aqueles são portadores de interesses estranhos à mutualidade, visando, exclusivamente, a remuneração das suas entradas de capital e não participando no intercâmbio mutualista.

É claro que, em nome da necessária conciliação da função mutualista com as exigências de financiamento da cooperativa, se deverá limitar quantitativamente o fim lucrativo, o qual apresentará sempre um carácter secundário face ao prevacente fim mutualista, devendo ser os membros cooperadores os membros de referência da cooperativa, aos quais se atribuirá a maioria dos votos de forma a assegurar-lhes a administração e fiscalização da mesma e impossibilitar o controlo capitalista da cooperativa. Neste sentido, a doutrina considera que, quando na cooperativa se admitam *membros investidores*, quer a sua admissão, quer a sua remuneração, deverão ser decididas pelos membros cooperadores e, caso aqueles participem nos órgãos sociais, deverá garantir-se que, em qualquer destes órgãos, o controlo dos mesmos estará em poder dos membros cooperadores¹⁴.

¹³ V. María Luisa Llobregat Hurtado, «Régimen económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley General de Cooperativas de 16 de julio de 1999 (BOE de 17 de julio)», *RdS*, n.º 13 (1999): 228; e Giovanni Capo, «Le società cooperative e lo scopo mutualistico», em *Società Cooperative e Mutue Assicuratrici*, ed. por Amedeo Bassi (Torino: UTET, 1999), 37-38. María del Carmen Pastor Sempere, *Los recursos propios en las sociedades cooperativas* (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, SA, 2002), 115, fala, a este propósito, de uma espécie de «cooperativa em comandita», dada a contraposição de duas categorias de membros que operam sob um esquema híbrido de organização, no âmbito de uma relação jurídica societária unitária — tal como acontece nas sociedades comerciais em comandita, nas quais deparamos com dois tipos de sócios: sócios comanditados e sócios comanditários. Conclui a autora que esta nova cooperativa surgirá, assim, como uma espécie de «modelo hermafrodita», em sentido tipológico, já que entre o sócio cooperador e o sócio de capital existe uma antinomia claríssima quanto ao fim prosseguido (fim mutualista e fim lucrativo) e, consequentemente, de disciplina. V., igualmente, Chapter 2-Section 2.4, *Draft Principles of European Cooperative Law ...*, 48.

¹⁴ A este propósito, Massimo Bione, «Le categorie dei soci finanziatori», em *La Società Cooperative: aspetti civilistici e tributari*, ed. por Giorgio Schiano di Pepe e Fabio Graziano, *Il Diritto Tributario*, coord. por Antonio Uckmar e Victor Uckmar, Serie I, Vol. LXXXIV (Padova: CEDAM, 1997), 28 e ss., fala da sujeição dos «sócios de capital» a um «vínculo de minoria», traduzido em limitações quantitativas quanto ao direito de voto e à presença nos órgãos de administração da cooperativa. Sensível a es-

Neste sentido, em nome da preservação dos *princípios cooperativos*, com particular destaque para o *princípio da gestão democrática* e o *princípio da autonomia e independência*, o legislador sujeitou esta nova figura a apertados limites imperativos.

Deste modo, a admissão de *membros investidores* resultará sempre de uma decisão dos cooperadores. Assim, no momento da constituição da cooperativa, os estatutos deverão necessariamente fixar as «condições e limites da existência de *membros investidores* quando os houver» [al. f) do n.º 1 do art. 16.º do CCoop]. No n.º 1 do art. 20.º determina-se que «os estatutos podem prever a admissão de membros investidores». Isto significa que os *membros investidores* não poderão ser membros fundadores da cooperativa.

Para além de previsão estatutária, a admissão de *membros investidores* ainda estará dependente de proposta do órgão de administração a ser submetida a aprovação da assembleia geral (n.ºs 3 e 4 do art. 20.º do CCoop). Tal significa que, se os estatutos nada disserem sobre a admissão de *membros investidores*, não poderá a assembleia geral deliberar no sentido de os admitir. Uma vez admitidos, os *membros investidores* poderão participar, ainda que limitadamente, nas decisões da cooperativa, não podendo representar, em caso algum, mais de 25% do número de elementos efetivos que integrem o órgão (de administração ou de fiscalização) para que são eleitos (n.º 8 do art. 29.º do CCoop)¹⁵.

tas preocupações doutrinárias, a *Ley Estatal de Cooperativas — Ley 27/1999, de 16 de julio* (art. 14.º) estabeleceu que as entradas realizadas pelos sócios colaboradores não poderão exceder 45% do total do capital social, nem o conjunto dos votos a eles correspondentes, somados entre si, poderão superar 30% dos votos nos órgãos sociais da cooperativa. Por sua vez, o *Codice Civile* italiano, consagra um conjunto de regras com vista a evitar que os sócios *sovventori* assumam o controlo da gestão da cooperativa: os votos atribuídos aos sócios *sovventori* não poderão ser superiores a um terço dos votos atribuídos a todos os outros sócios (art. 2 526, parágrafo 2.º); os sócios *sovventori* poderão ser nomeados administradores, mas a maioria dos administradores deverá ser constituída por cooperadores. Quanto aos direitos dos sócios *sovventori* e seus limites, v. Andrea Zopini, Daniela Boggiali e Antonio Ruotolo, «Coordinamento tra la disciplina dei soci sovventori e le norme sui soci finanziatori», em *Studi e materiali in tema di riforma delle Società Cooperative* (Milano: Consiglio Nazionale del Notariato, Guiffré Editore, 2005), 621-631. No ordenamento francês, o art. 19.º *tervicies* do *Statut de la Coopération* consagrou um limite para todos os instrumentos financeiros, estabelecendo que «os certificados cooperativos de investimento, os certificados cooperativos dos associados e as participações de interesse prioritário não poderão representar, no seu conjunto, mais do que 50% do capital». V., neste sentido, David Hiez, *Coopératives. Création, Organisation, Fonctionnement* (Paris: Éditions Delmas, 2013), 118 e ss.

¹⁵ Considerando que os *membros investidores* não deveriam integrar os órgãos de administração e de fiscalização da cooperativa, v. Meira e Ramos, *Governança...*, 54.

Em matéria de voto, no silêncio dos estatutos, vigorará a regra «um membro, um voto», mas o novo Código admite a possibilidade de os estatutos consagrarem, respeitados que sejam determinados limites legais imperativos, o *voto plural* nas cooperativas de primeiro grau (n.º 1 do art. 41.º do *CCoop*), o qual poderá ser atribuído a cooperadores ou a *membros investidores*. Sendo atribuído a *membros investidores* sê-lo-á em função da sua participação no capital social.

O novo Código Cooperativo remete para os estatutos a definição das condições e critérios de que dependerá a atribuição de *voto plural* aos *membros investidores* (n.º 5 do art. 41.º do *CCoop*).

Todavia, o Código Cooperativo consagra, em normas legais imperativas, limites quanto à atribuição do *voto plural* (art. 41.º do *CCoop*):

- a) limites quanto à dimensão da cooperativa — em cooperativas com menos de 20 cooperadores está proibido o *voto plural*;
- b) limites quanto a determinados ramos — o *voto plural* está proibido nas cooperativas de produção operária, de artesanato, de pescas, de consumo e de solidariedade social;
- c) limites quanto ao número de votos a atribuir a cada *membro investidor* — três, em cooperativas até 50 cooperadores, e cinco, em caso de cooperativas com mais de 50 cooperadores;
- d) limites quanto às matérias objeto de deliberação pela assembleia geral — em deliberações previstas nas alíneas g), h), i) e j) do art. 38.º do *CCoop*¹⁶, cada cooperador / *membro investidor* dispõe apenas de um voto (funcionará, pois, exclusivamente, a regra geral constante do n.º 1 do art. 40.º do *CCoop*, ou seja, «um membro, um voto»);
- e) por fim, limites para os *membros investidores* — os *membros investidores* não podem, no total, ter direitos de voto superiores a 30% do total de votos dos cooperadores (n.º 7 do art. 41.º do *CCoop*)¹⁷.

¹⁶ Trata-se de matérias para as quais o legislador exige uma maioria qualificada de, pelo menos, dois terços dos votos expressos (n.º 1 do art. 40.º do *CCoop*), por se tratar de matérias relativas a questões fundamentais da vida da cooperativa e não simples matérias de gestão corrente. Tais matérias respeitam à alteração dos estatutos, à aprovação e alteração dos regulamentos internos, à aprovação da fusão, cisão, dissolução voluntária da cooperativa, bem como à aprovação da filiação da cooperativa em uniões, federações e confederações. Sobre a noção de «fundamental decisions» na cooperativa, v. Chapter 2-Section 2.4, *Draft Principles of European Cooperative Law...*, 43.

¹⁷ V. Deolinda A. Meira e Maria Elisabete Ramos, «Os princípios cooperativos no contexto da reforma do Código Cooperativo português», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, Monográfico, n.º 27 (2015): 401-427.

A admissão de *membros investidores* poderá ser feita através da subscrição de títulos de capital ou de títulos de investimento convertíveis em títulos de capital (n.º 2 do art. 16.º do *CCoop*), sendo que o legislador não estabeleceu montantes mínimos ou máximos para as contribuições dos *membros investidores*.

Os únicos limites estabelecidos pelo *CCoop* reportam-se aos direitos políticos dos *membros investidores* (acima referidos): voto e elegibilidade para os órgãos sociais.

Diversamente, em outros ordenamentos jurídicos colocam-se limites máximos quanto à participação dos *membros investidores* no capital social das cooperativas. Destaque-se, neste sentido, o art. 14.º da *Ley Estatal de Cooperativas* espanhola, nos termos da qual as contribuições dos *membros investidores* não poderão representar mais do que 45% do capital social da cooperativa.

3.1.2. A OBRIGATORIEDADE DE UM CAPITAL SOCIAL MÍNIMO

A regra geral — que vinha de trás e que se mantém — é a de que não será possível constituir uma cooperativa sem capital social, possibilidade admitida em outros ordenamentos jurídicos¹⁸.

Assim, o capital social inicial deverá estar, necessariamente, determinado nos estatutos da cooperativa [al. f) do n.º 1 do art. 15.º do *CCoop*]. Acresce que o cooperador só adquire a qualidade de membro mediante a realização de uma entrada para o capital social¹⁹, entrada que não poderá ser inferior a três títulos de capital (art. 83.º do *CCoop*). Dado que o *CCoop* admitiu a possibilidade de existência de *membros investidores* na cooperativa, dever-se-ia ter especificado a possibilidade de estas entradas poderem ser diferenciadas consoante o tipo de membros, designadamente se é cooperador ou membro investidor. Ainda que esta diferenciação possa estar prevista estatutariamente [al f) do n.º 1 do art. 16.º do *CCoop*], entendemos que teria sido pertinente a sua previsão expressa, de forma a vincar os distintos estatutos das duas categorias de membros.

¹⁸ Aponte-se, neste sentido, o ordenamento britânico [Ian Snaith, «United Kingdom», em *International Handbook of Cooperative Law*, ed. por Dante Cracogna, Antonio Fici e Hagen Henry (Heidelberg, Springer, 2013), 745-748], o norte-americano [Barbara Czachorska-Jones, Jay Gary Finkelstein e Bahareh Samsami, «United States», em *International Handbook of Cooperative Law*, 769-770] e o brasileiro (Adriano Campos Alves, «Brazil», em *International Handbook of Cooperative Law*, 279-281). No mesmo sentido, v. Chapter 3-Section 3.2, *Draft Principles of European Cooperative Law...*, 66.

¹⁹ O capital social é representado por títulos de capital, que são nominativos e que têm um valor nominal de cinco euros ou um seu múltiplo (art. 82.º do *CCoop*).

No caso dos cooperadores, a entrada para o capital social tem um carácter instrumental face à sua obrigação de participação na atividade da cooperativa, não sendo em função dela que serão definidos os seus direitos e deveres.

A cooperativa tem, a título principal, um escopo mutualístico e, por isso, para desenvolver o seu projeto empresarial, necessita — mais do que das entradas para o capital social — da participação dos cooperadores na atividade que constitui o seu objeto social. De facto, da definição de cooperativa constante do art. 2.º do *CCoop*, resulta a absoluta instrumentalidade da cooperativa face aos seus membros. Tal significa que a cooperativa é um instrumento de satisfação das necessidades individuais dos cooperadores que no seio dela, e através dela, cooperam.

O que verdadeiramente identifica a cooperativa é a própria ausência de um *escopo* autónomo face aos interesses dos cooperadores. Nas cooperativas, constitui requisito *sine qua non* o envolvimento direto e ativo dos seus membros na própria atividade que a cooperativa desenvolve [al. c) do n.º 2 do art. 22.º do *CCoop*], ou seja, no cumprimento do seu objeto social. Assim, o cooperador, diversamente do membro investidor, não estará apenas sujeitado à obrigação de entrada para o capital social da cooperativa, mas também e sobretudo à obrigação de participar na atividade da mesma, entregando bens ou produtos à cooperativa (como é o caso de uma cooperativa agrícola); produzindo bens ou prestando serviços no seio da cooperativa (como é o caso das cooperativas de trabalho); ou pagando à cooperativa pelos bens ou serviços que recebem da mesma (como acontece nas cooperativas de consumo ou nas cooperativas de habitação). A este conjunto de fatores trazidos pelos cooperadores para a cooperativa, chama a doutrina *massa de gestão económica* ou *capital mutualístico*²⁰.

Deste modo, a entrada para o capital social é uma condição necessária, mas nunca suficiente para a aquisição da qualidade de cooperador²¹, enquanto que, no caso dos *membros investidores*, a entrada para o capital social é uma condição suficiente.

3.1.3. ALTERAÇÕES NO REGIME DO CAPITAL SOCIAL MÍNIMO

Na reforma, o legislador sentiu (e bem) necessidade de reduzir o montante do capital social mínimo, baixando-o de 2.500 euros para

²⁰ V., sobre esta noção, Isabel-Gemma Fajardo García, *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios* (Madrid: Tecnos, 1997), 78-103.

²¹ Neste sentido, v. Deolinda A. Meira, *O regime económico das cooperativas no Direito Português: o capital social* (Porto: Vida Económica, 2009), 212-220.

1.500 euros (n.º 2 do art. 81.º do *CCoop*), podendo a legislação complementar que regula cada um dos ramos fixar um mínimo diferente²².

A reforma resolveu algumas das fragilidades que, por comparação com outros ordenamentos jurídicos, o regime jurídico do capital social mínimo apresentava no ordenamento português.

De facto, o Código Cooperativo de 1996 não consagrava a impossibilidade de o reembolso das entradas afetar o capital social mínimo. Inspirado no *Estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia (ESCE)* —que estabeleceu que o prazo durante o qual os sócios terão direito ao reembolso das suas entradas, quando deixam de fazer parte da cooperativa, será suspenso, enquanto esse reembolso implicar a redução do capital subscrito para um montante inferior ao capital social mínimo (n.º 4 do art. 3.º do ESCE)—, o legislador consagra agora, no n.º 3 do art. 89.º do *CCoop*, que «os estatutos podem prever que, quando num exercício económico o montante dos títulos de capital a reembolsar supere uma determinada percentagem do montante do capital social que neles se estabeleça, o reembolso fique dependente de uma decisão do órgão de administração», devendo essa suspensão ser fundamentada e sujeita a ratificação da assembleia geral (n.º 4 do art. 89.º do *CCoop*).

Registamos, todavia, que o legislador não resolveu outras fragilidades importantes do regime do capital social.

Por um lado, a redução do capital social para um montante inferior ao capital social mínimo durante um determinado período de tempo, continua a não ser causa de dissolução e posterior liquidação da cooperativa²³. Efetivamente, o atual *CCoop*, na linha da versão anterior, continua a não prever, de forma expressa, esta causa de dissolução.

Por outro, não se consagrou a possibilidade de os credores sociais poderem deduzir oposição judicial à redução do capital social para um montante inferior ao capital social mínimo, com fundamento no pre-

²² V. Deolinda A. Meira, «Contributos legislativos para a criação de empresas cooperativas: a livre fixação do capital social», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 26 (2015): 35-37.

²³ Esta é a solução prevista no ordenamento espanhol [v.g. no art. 45.8.d) da *Ley Estatal de Cooperativas – Ley 27/1999, de 16 de julio*, ainda que o regime seja comum a todas as leis autonómicas de cooperativas, variando apenas o período de tempo a considerar, que pode ir de seis meses a um ano]. Sobre esta solução, v. M.ª Ángeles Martín Reyes e Eugenio Olmedo Peralta, «El capital social. Concepto y funciones», em *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tomo I, dir. Juan Ignacio Peinado Gracia; coord. Trinidad Vásquez Ruano (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2013), 535-552. Também é a solução prevista no ordenamento francês [art. 27 bis do *Statut de la Coopération (Portant statut de la coopération – Journal officiel du 11 septembre 1947)*] e no Chapter 3-Section 3.2, *Draft Principles of European Cooperative Law...*, 66.

juízo que dela derive para a reclamação dos seus direitos, desde que tenham solicitado à cooperativa a satisfação dos seus créditos ou a prestação de garantia adequada, sem que o seu pedido tenha sido atendido²⁴.

3.1.4. O RECONHECIMENTO EXPRESSO DA VARIABILIDADE DO CAPITAL SOCIAL E A INTRODUÇÃO DE MECANISMOS DE ATENUAÇÃO DOS SEUS EFEITOS

A variabilidade do capital social continua a ser reconhecida, expressamente, pelo legislador como uma característica essencial da identidade cooperativa, integrando a própria definição de cooperativa (n.º 1 do art. 2.º e n.º 1 do art. 81.º do *CCoop*). Reconhecendo-se aos cooperadores um verdadeiro direito de demissão, tal como resulta do n.º 1 do art. 24.º do *CCoop*²⁵, a consequência será o reembolso da sua entrada de capital. Efetivamente, no n.º 1 do art. 89.º do *CCoop* dispôs-se que «em caso de reembolso dos títulos de capital, o cooperador que se demitir tem direito ao montante dos títulos de capital realizados segundo o seu valor nominal, no prazo estabelecido pelos estatutos ou, supletivamente, no prazo máximo de um ano».

Sendo o capital social variável, tal significa que poderá aumentar por novas entradas de membros cooperadores e investidores, e reduzir-se por reembolso das entradas aos cooperadores que se demitam, sem necessidade de alteração dos estatutos da cooperativa. A principal consequência desta variabilidade consistirá na diminuição da segurança económica e financeira que o capital social poderia representar perante terceiros credores, podendo dificultar o financiamento externo das cooperativas²⁶ e, em determinadas situações, conduzi-las a uma situação de subcapitalização.

Tudo isto é agravado pela circunstância de o legislador continuar a permitir que os cooperadores difiram parte das suas entradas em dinheiro para um momento posterior ao da constituição da cooperativa. Efetivamente, a lei estabelece que 10% do capital a realizar em dinheiro deverá ser efetuado aquando da subscrição. Permite-se, contudo, que os estatutos possam exigir uma entrega superior. Admite-se,

²⁴ Esta é a solução prevista no ordenamento espanhol (v.g. no art. 45.8 da *Ley Estatal de Cooperativas – Ley 27/1999, de 16 de julio*). Sobre esta solução, v. Martín Reyes e Olmedo Peralta, «El capital social. Concepto y funciones», 540-550.

²⁵ O n.º 1 do art. 24.º do *CCoop* estabelece que «os cooperadores podem solicitar a sua demissão nas condições estabelecidas nos estatutos ou, no caso de estes serem omissos, no fim de um exercício social, com pré-aviso de 30 dias, sem prejuízo da responsabilidade pelo cumprimento das suas obrigações como membros da cooperativa».

²⁶ Meira, *O regime económico das cooperativas...*, 103-117.

desta forma, o diferimento da realização das entradas em dinheiro dos membros cooperadores²⁷, cujo valor deverá, no entanto, estar integralmente realizado no prazo máximo de cinco anos (n.º 3 do art. 84.º do CCoop). Tal implica que as cooperativas poderão iniciar a sua atividade com muitos créditos sobre os cooperadores, mas sem os meios líquidos que, efetivamente, lhes permitam exercer a sua atividade.

Assim se explica que o legislador tenha alargado a possibilidade do estabelecimento de limites ao exercício do direito ao reembolso, de modo a conferir maior estabilidade ao capital social cooperativo. Aos mecanismos já previstos no Código Cooperativo de 1996 — «a possibilidade de diferir o reembolso durante um certo período de tempo» (n.º 1 do art. 89.º do CCoop); «a possibilidade de estabelecer deduções ao direito ao reembolso» (n.º 2 do art. 89.º do CCoop); «o estabelecimento de prazos mínimos de permanência e de regras que condicionem a saída a um aviso prévio» (n.ºs 2 e 3 do art. 24.º do CCoop); «o regime de responsabilidade externa dos cooperadores» (art. 23.º e 80.º do CCoop); a já referida «fixação de um capital social mínimo» (n.º 2 do art. 81.º do CCoop); e o «regime jurídico-legal definido para as reservas, designadamente para as reservas obrigatórias» (art. 96.º e ss. do CCoop), de que falaremos mais adiante — acrescenta-se no novo Código a possibilidade de os estatutos poderem prever a já mencionada suspensão do reembolso (n.ºs 3 e 4 do art. 89.º do CCoop).

Mantém-se a proibição de estes mecanismos poderem suprimir o direito de demissão (n.º 3 do art. 24.º do CCoop), permitindo-se apenas que os estatutos limitem tal direito «estabelecendo regras e condições para o seu exercício». Esta é a melhor solução pois respeita o *princípio cooperativo da adesão voluntária e livre*.

Claro que esta opção legislativa levanta um problema que se prende com a circunstância de, no ordenamento português, não existir um tratamento contabilístico específico e diferenciado para as cooperativas face às sociedades comerciais, pelo que estas estão sujeitas às normas internacionais de contabilidade, designadamente à IAS 32, com o risco de o capital social ser qualificado, contabilisticamente, como um recurso alheio e não como um recurso próprio²⁸, porque reembolsável em caso de demissão do cooperador, o que poderá levar a que nos questionemos se o legislador terá refletido suficientemente so-

²⁷ No caso dos *membros investidores*, não se permite o diferimento das entradas de capital (n.º 5 do art. 84.º do CCoop).

²⁸ V. Deolinda A. Meira e Ana Maria Bandeira, «A IAS 32 e os novos critérios de contabilização das entradas para o capital social das cooperativas. Uma análise contabilística e jurídica», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 16 (2010): 145-164.

bre as consequências desta sua opção. Na verdade, este impedimento de supressão do direito de demissão e o conseqüente direito de reembolso significam a rejeição da solução adotada no ordenamento espanhol para impedir a classificação do capital social como passivo, a qual acolhe a possibilidade de, mediante cláusula estatutária, se introduzir uma dualidade no capital social das cooperativas, que passa a estar representado por entradas reembolsáveis ou por entradas cujo reembolso possa ser recusado incondicionalmente pelo órgão de administração da cooperativa em caso de demissão do cooperador²⁹.

A única medida introduzida no sentido de atenuar os riscos de o capital social ser qualificado, contabilisticamente, como um recurso alheio foi a possibilidade, já amplamente referida, de estatutariamente se prever que o órgão de administração *suspenda o reembolso* quando num exercício económico o montante dos títulos de capital a reembolsar supere uma determinada percentagem do capital social que neles se estabeleça (n.ºs 3 e 4 do art. 89.º do CCoop). Assim, se essa percentagem for, por exemplo, de 20%, tal significa que 80% do capital social deverá ser contabilizado como recurso próprio e 20% como passivo. Convém, no entanto, ter presente que o novo Código obriga a que a decisão de suspensão do reembolso seja fundamentada e sujeita-a a ratificação da assembleia geral. Estes condicionalismos pretendem assegurar que as limitações ao exercício do direito ao reembolso se fundam em razões objetivas, excluindo-se qualquer restrição que radique no mero arbítrio dos dirigentes da cooperativa ou num excesso de valorização relativa dos interesses da cooperativa e, ainda, que tais limitações não ultrapassem um nível, razoável e justo, de proteção da solvência financeira da cooperativa.

3.1.5. ALTERAÇÕES QUANTO AO TIPO E NATUREZA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O CAPITAL SOCIAL

Em matéria de capital social, registam-se outras significativas diferenças, quanto ao diploma anteriormente vigente, relativamente às contribuições dos cooperadores para o capital social. No Código Cooperativo de 1996, as entradas dos cooperadores podiam consistir em dinheiro, espécie e indústria. No atual Código Cooperativo, a contribuição de trabalho deixa de ser entendida como uma contribuição para o capital social. A razão da exclusão resulta do facto de as contribuições

²⁹ V., sobre esta questão, Carlos Vargas Vasserot, «Aportaciones exigibles o no exigibles: ésa es la cuestión», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 22 (2011): 75-119.

em trabalho não serem computadas no capital social, pelo que não poderão cumprir com a função de garantia que é própria do capital³⁰. Contudo, apesar de o trabalho do cooperador-trabalhador não dever ser entendido como uma contribuição para o capital social, tal não obsta ao seu valor enquanto contribuição social. Estamos perante uma prestação laboral, de características peculiares, mas que não é capital social.

Procedeu-se, deste modo, a uma maior clarificação quanto ao regime jurídico das entradas, nos seguintes termos:

- i) o capital subscrito pode ser realizado em dinheiro, bens ou direitos;
- ii) não podem ser emitidos títulos de capital em contrapartida de contribuições de trabalho ou prestação de serviços, sem prejuízo de a legislação aplicável a cada um dos ramos cooperativos poder exigir, para a aquisição da qualidade de cooperador, uma contribuição obrigatória de capital e de trabalho (arts. 84.º e 85.º do *CCoop*).

O diferimento das entradas em dinheiro só será possível desde que o montante dos valores nominais das entradas em dinheiro e em espécie, entregues inicialmente, atinja pelo menos 10% do valor do capital social.

3.2. *Clarificação do regime de transmissão dos títulos de capital*

Assiste-se, igualmente, a uma maior clarificação do regime de transmissão dos títulos de capital. O n.º 1 do art. 86.º do *CCoop* dispõe que os títulos de capital só serão transmissíveis mediante autorização do órgão de administração ou, se os estatutos da cooperativa o impuserem, da assembleia geral, sob condição de o adquirente ou o sucessor já serem cooperadores ou, reunindo as condições exigidas, solicitarem a sua admissão. A titularidade dos títulos de capital não é, assim, uma posição separável da qualidade de cooperador. Tal explica que a

³⁰ A função de garantia significa que o capital social se apresenta como um instrumento jurídico destinado à defesa e tutela dos interesses dos credores. Por força desta função de garantia, são proibidas determinadas atribuições de bens aos sócios. Em consequência, tais bens poderão ser usados para satisfazer as dívidas da sociedade. Sobre esta função na cooperativa, v. Deolinda A. Meira, «As insuficiências do regime legal do capital social e das reservas na cooperativa», em *I Congresso Direito das Sociedades em Revista* (Coimbra: Almedina, 2011), 133 e ss.

limitação da livre transmissão dos títulos de capital seja a regra geral e não a exceção, impedindo-se a livre transmissibilidade dos títulos de capital a pessoas alheias à cooperativa.

Como novidade, o CCoop passou a prever expressamente, no n.º 2 daquela disposição, o formalismo e prazos a observar aquando do pedido e da concessão da autorização para a transmissão dos títulos de capital, devendo tal questão ser regulada nos estatutos da cooperativa nos seguintes termos: o cooperador que pretenda transmitir os seus títulos de capital deverá comunicá-lo, por escrito, ao órgão de administração, devendo a recusa ou concessão de autorização ser comunicada ao cooperador no prazo máximo de 60 dias a contar do pedido, sob pena de essa transmissão se tornar válida e eficaz, desde que o transmissário já seja cooperador ou reúna as condições de admissão exigidas. Assegura-se, deste modo, certeza e segurança jurídica em matéria de procedimentos.

Quanto ao *modus operandi* de transmissão, introduziram-se preceitos mais claros que distinguem entre a transmissão *inter vivos* e a transmissão *mortis causa*, e, dentro das transmissões, entre os títulos de capital titulados e os escriturais (trazendo, com as necessárias adaptações, para o corpo da norma o regime do Código dos Valores Mobiliários, para que se remetia no anterior Código Cooperativo).

Assim, nos n.ºs 3 e 4 do art. 86.º, consagrou-se que a transmissão *inter vivos* dos títulos de capital se opera: a) no caso dos titulados, através do endosso do título, assinado pelos transmitente e adquirente, e por quem obriga a cooperativa, sendo averbada no livro de registos respetivo; b) no caso dos escriturais, através do registo na conta do adquirente, sendo averbada no livro de registos respetivo.

Quanto à transmissão *mortis causa* dos títulos de capital, dispôs-se que a mesma se operará através da apresentação de documento comprovativo da qualidade de herdeiro ou legatário, mediante o qual será averbado em seu nome: a) no caso dos titulados, no respetivo livro de registo, devendo o título ser assinado por quem obriga a cooperativa e pelo herdeiro ou legatário; b) no caso dos escriturais, na conta do adquirente, sendo averbados no livro de registo respetivo. A mensagem legislativa é clara no sentido de que, não sendo admissível a transmissão *mortis causa*, o herdeiro ou legatário terá direito ao reembolso dos títulos de capital.

O novo Código Cooperativo passou a proibir expressamente, no n.º 6 do art. 86.º, que os credores particulares do cooperador possam penhorar, para satisfação dos seus créditos, os títulos de capital de que o cooperador seja titular. Deste modo, a lei privilegia o carácter estritamente pessoal da participação do cooperador na cooperativa e a con-

sequente necessidade de evitar que, da mesma e em virtude de uma ação executiva, possam vir a fazer parte sujeitos privados dos requisitos requeridos, pela lei ou pelos estatutos, para serem membros da cooperativa. Além disso, visar-se-á evitar que a cooperativa seja colocada em dificuldades económicas por ação dos credores particulares dos cooperadores, o que poderia acontecer se os referidos credores tivessem o direito de exigir à cooperativa a liquidação da participação do cooperador devedor e o pagamento imediato da respetiva importância.

O novo Código não trata da transmissão das participações sociais dos *membros investidores*, omissão que é criticável. Consideramos que tal transmissão não é livre, estando dependente de autorização do órgão de administração ou, se os estatutos da cooperativa o impuserem, da assembleia geral³¹.

3.3. Remuneração dos títulos de capital

A questão da remuneração dos títulos de capital passou a ser objeto de uma norma autónoma (art. 88.º do CCoop), na qual se consagra que, mediante cláusula estatutária, poderão ser pagos juros pelos títulos de capital, sendo que o montante global dos juros não poderá ser superior a 30% dos resultados anuais líquidos.

Esta autonomização permitiu dar um maior destaque a esta particularidade do capital social das cooperativas, traduzindo-a na possibilidade de os cooperadores e de os *membros investidores* obterem uma remuneração líquida pelo capital subscrito como condição para serem membros, circunstância proibida nas sociedades comerciais³². No anterior Código Cooperativo, o regime da remuneração dos títulos de capital aparecia tratado conjuntamente com o regime da distribuição dos excedentes.

³¹ V., neste sentido, Chapter 3-Section 3.3, *Draft Principles of European Cooperative Law...*, 67.

³² O n.º 2 do art. 21.º do *Código das Sociedades Comerciais*, em nome do *Princípio da intangibilidade do capital social*, consagra que «é vedada a cláusula do contrato social que atribua a um sócio juros ou outra quantia certa, em retribuição do seu capital ou indústria». A única retribuição possível serão os lucros, quando os houver e forem distribuídos. A retribuição certa criaria o risco de distribuição pelos sócios de quantias, a título de juros ou outra retribuição, sem que a sociedade tivesse tido lucros, o que violaria diretamente o *Princípio da intangibilidade do capital social* que caracteriza as sociedades comerciais. V., neste sentido, Paulo de Tarso Domingues, «Capital e património sociais. Lucros e reservas», em *Estudos de Direito das Sociedades*, 12.ª edição, ed. por Jorge Manuel Coutinho de Abreu (Coimbra: Almedina, 2015), 171 e ss.

Mantém-se, assim, o entendimento de que a ausência de um fim lucrativo nas cooperativas não as impede de remunerar, dentro de certos limites, os títulos de capital subscrito pelos cooperadores e, agora também, pelos *membros investidores*. No caso dos membros cooperadores, a finalidade desta remuneração será a de compensar o esforço que, para os mesmos, representam as contribuições de capital, constituindo, simultaneamente, um incentivo para que os membros cooperadores realizem entradas de capital mais significativas³³.

Note-se, no entanto, que o ordenamento português, diversamente de outros ordenamentos, não estabelece, concretamente, limites máximos para o juro a pagar aos membros³⁴, mas apenas quanto ao montante global dos juros a pagar (30%)³⁵.

Acresce que o legislador português não estabeleceu qualquer diferenciação quanto à remuneração das entradas dos membros cooperadores e dos *membros investidores*³⁶, não obstante tal diferenciação poder ser estabelecida estatutariamente.

3.4. Reembolso dos títulos de capital

Também o direito ao reembolso dos títulos de capital passou a ser objeto de uma norma autónoma (art. 89.º do *CCoop*). No diploma anteriormente vigente, o regime deste direito aparecia previsto na disposição relativa ao direito de demissão, no capítulo relativo aos direitos dos cooperadores. No novo diploma, o direito ao reembolso é trazido para o capítulo relativo ao regime económico, dado o seu impacto na estrutura financeira da cooperativa.

³³ V., neste sentido, Pilar Gómez Aparício, «Algunas consideraciones sobre la remuneración del capital social en las sociedades cooperativas», *REVESCO*, n.º 72, 3.º Cuatrimestre (2000): 89.

³⁴ Diversamente, no ordenamento espanhol, o art. 48.º da *Ley Estatal de Cooperativas – Ley 27/1999, de 16 de julio*, dispõe que estes juros não poderão ultrapassar mais de 6 pontos acima do juro legal.

³⁵ Para uma análise desenvolvida desta especificidade da cooperativa, v. Deolinda A. Meira, «O regime de distribuição de resultados nas cooperativas de crédito em Portugal. Uma análise crítica», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho cooperativo*, n.º 49 (2015): 83-113, doi: 10.18543/baidc-49-2015.

³⁶ Diversamente, no ordenamento italiano, estabeleceu-se que a taxa de remuneração das entradas dos *membros investidores* (sócio «*sovventore*») não poderá ser superior a 2%, relativamente à prevista para os membros cooperadores (art. 2514.º do *Codice Civile*). V., neste sentido, Antonio Fici, «Italy», em *International Handbook of Cooperative Law*, 488-491.

O direito ao reembolso é uma consequência natural do *princípio cooperativo da adesão voluntária e livre* e a razão da *variabilidade do capital social*. Na verdade, o cooperador que se demitir terá direito: ao montante dos títulos de capital realizados, segundo o seu valor nominal (tendo em conta o fim não lucrativo da cooperativa), o qual poderá ser acrescido dos juros a que o cooperador tiver direito relativamente ao último exercício social; à quota-parte dos excedentes e reservas não obrigatórias repartíveis; e deduzido, se for o caso, das perdas que lhe sejam imputáveis, reveladas no balanço do exercício no decurso do qual surgiu o direito ao reembolso.

Este direito ao reembolso poderá ser objeto de limitações, designadamente a possibilidade de diferimento durante um certo período de tempo, consagrado nos estatutos ou, supletivamente, no prazo máximo de um ano. O novo Código Cooperativo acrescentou, às limitações ao direito ao reembolso previstas no diploma anterior —a possibilidade de diferimento durante um certo período de tempo, consagrada nos estatutos ou, supletivamente, no prazo máximo de um ano—, uma outra limitação, acima mencionada, a saber: se os estatutos assim o previrem, o reembolso será suspenso por decisão do órgão de administração caso supere uma determinada percentagem do montante do capital social estabelecido nos estatutos, sendo que esta decisão deverá ser fundamentada e sujeita a ratificação da assembleia geral (n.ºs 3 e 4 do art. 89.º), como vimos³⁷.

3.5. *Reconhecimento expreso da possibilidade de recurso a outras formas de financiamento*

Uma outra novidade da reforma consistiu na introdução de uma norma aberta, com a epígrafe «contribuições que não integram o capital social e outras formas de financiamento» (art. 90.º do *CCoop*).

Mantém-se a possibilidade já prevista na versão anterior do Código de os estatutos da cooperativa poderem exigir a realização de uma joia de admissão, pagável de uma só vez ou em prestações periódicas (n.º 1 do art. 90.º). Trata-se de uma contribuição a fundo perdido, sem que o cooperador receba qualquer direito em contrapartida.

De facto, diversamente das entradas para o capital social, o cooperador não recebe qualquer remuneração pela joia. Além disso, na

³⁷ Sobre o direito ao reembolso, v. Rodrigo Viguera Revuelta, *El derecho de reembolso en las sociedades cooperativas* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2015), 115 e ss..

estrutura financeira da cooperativa, a joia ingressa no património da cooperativa e não no capital social, pelo que o cooperador não terá direito a recuperá-la em caso de demissão. Assim, o n.º 2 do art. 90.º do CCoop dispôs que o montante das joias «reverte para reservas obrigatórias, conforme constar dos estatutos, dentro dos limites da lei». Um mínimo de 5% do valor das joias reverterá para a reserva legal até que esta «atinga um montante igual ao máximo do capital atingido pela cooperativa» (n.ºs 2 e 3 do art. 96.º do CCoop). O valor remanescente das joias deverá reverter para a *reserva para a educação e formação cooperativas* [al. a) do n.º 2 do art. 97.º do CCoop].

A exigência da joia, no momento da admissão do cooperador, funcionará como:

- i) um contributo a fundo perdido, reclamado a cada cooperador e motivado pelas despesas que o seu ingresso implica, as quais serão suportadas pela cooperativa (despesas de instalação de novos instrumentos de trabalho, despesas de manutenção acrescidas, e outras);
- ii) uma forma de compensar, em parte, a contribuição dos anteriores cooperadores para o património comum da cooperativa³⁸.

Claro que deveremos ter sempre presente o *princípio cooperativo da adesão voluntária e livre*, que impedirá o estabelecimento de condições de admissão excessivamente gravosas para os aspirantes a cooperadores. Efetivamente, o estabelecimento de montantes excessivos para a joia poderá constituir um obstáculo ao direito de admissão. Neste sentido, consideramos criticável que o novo Código Cooperativo não tenha consagrado um valor máximo para a joia, recuperando a solução prevista no Código de 1980 (art. 27.º), que consagrava um valor máximo do montante da joia, em função do capital social, que era então definido por uma percentagem sobre o capital social reportado ao último balanço aprovado.

À joia de admissão, o legislador acrescentou a possibilidade de a assembleia geral poder decidir outras formas de financiamento que não integram o capital social e que poderão assumir as modalidades de títulos de investimento e obrigações, já previstas no anterior Código (n.º 3 do art. 90.º).

³⁸ V., neste sentido, Fajardo García, *La gestión económica de la cooperativa...*, 59-60; e Guido Bonfante, «Delle Imprese Cooperative: art. 2511-2545», em *Commentario del cod. civ. Scialoja e Branca*, ed. por Francesco Galgano (Bologna: Zanichelli Editore, 1999), 487-488.

O regime jurídico dos títulos de investimento e das obrigações consta dos arts. 91.º a 95.º.

3.6. *Consagração expressa do regime do aumento do capital social*

O Código Cooperativo de 1996 era omissivo quanto ao regime de aumento do capital social. Ora, dadas as especificidades deste regime, sobretudo quando o aumento ocorre por via da incorporação de reservas, considerou-se relevante a criação de uma norma que previsse expressamente esta matéria.

Assim, quanto ao aumento do capital social estatutário, o n.º 3 do art. 81.º consagra, expressamente, que este poderá ocorrer por duas vias: por deliberação da assembleia geral, mediante proposta do órgão de administração, com a emissão de novos títulos de capital a subscrever pelos membros; ou por incorporação de reservas não obrigatórias e reservas cuja dotação não resulte de benefícios provenientes de operações com terceiros.

Torna-se, deste modo, claro que nas cooperativas, diversamente das sociedades comerciais, a reserva legal não poderá ser utilizada para incorporação no capital, assim como as reservas constituídas com lucros provenientes de operações com terceiros.

Efetivamente, nas cooperativas, o aumento de capital por incorporação de reservas só poderá ser feito utilizando reservas não obrigatórias e cuja dotação não resulte de benefícios provenientes de operações com terceiros. Em apoio da nossa opinião, invocamos, desde logo, o art. 99.º do *CCoop*, o qual estabelece a irrepartibilidade, pelos cooperadores, quer das reservas obrigatórias quer das reservas que resultem de benefícios provenientes de operações com terceiros. Consta-se que, se ocorresse um aumento de capital por incorporação de alguma dessas reservas, os cooperadores ficariam ou com mais títulos de capital ou com os mesmos títulos, mas de superior valor nominal. Ora, o cooperador que se retira da cooperativa (por demissão ou exclusão) terá direito ao «montante dos títulos de capital realizados segundo o seu valor nominal» (arts. 24.º e 26.º do *CCoop*). Torna-se, deste modo, evidente que um eventual aumento do capital social por incorporação de reservas obrigatórias, implicaria uma violação do disposto no art. 99.º e ainda do art. 114.º, ambos do *CCoop*, consagrando este último preceito a regra da devolução desinteressada das reservas da cooperativa dissolvida. Acresce que, mesmo não tendo em conta essas regras, não poderemos esquecer que a reserva legal tem um preciso destino fixado na lei, o qual não

contempla a possibilidade de poder ser integrada no capital social³⁹, como veremos.

Já quanto às reservas estatutárias (n.º 1 do art. 98.º do *CCoop*), entendemos que poderão ser utilizadas nesta modalidade de aumento de capital, desde que a deliberação de aumento de capital por incorporação das reservas valha também como deliberação de alteração estatutária. Também as reservas criadas por deliberação da assembleia geral, nos termos do n.º 2 do art. 98.º do *CCoop*, poderão ser utilizadas para aumento de capital por incorporação de reservas. Convém, todavia, não esquecer que estas reservas não obrigatórias são compostas por excedentes provenientes de operações com cooperadores. Sendo assim, em caso de aumento de capital por incorporação de tais reservas, só poderão participar nesse aumento os cooperadores que tenham contribuído para tais excedentes e na exata medida dessa contribuição, pelo que, em nome da certeza e segurança jurídicas, dever-se-ia ter consagrado legalmente esta limitação.

3.7. *Maior clarificação em matéria de responsabilidade*

O regime de responsabilidade dos cooperadores pelas dívidas da cooperativa aparece previsto em duas normas do novo Código: no art. 23.º, inserido no Capítulo III relativo aos «Membros», e que reproduz a redação do art. 35.º do Código Cooperativo de 1996; e no art. 80.º, inserido no capítulo relativo ao «Regime económico».

O art. 80.º tem a virtualidade de clarificar as mensagens normativas constantes do art. 23.º. Assim, em matéria de responsabilidade da cooperativa e dos cooperadores perante os credores da cooperativa, a norma começa por enunciar a regra de que só o património da cooperativa responderá perante os credores pelas dívidas daquela, pelo que cada cooperador limita a sua responsabilidade ao montante do capital social subscrito, sem prejuízo de cláusula estatutária em sentido diverso. Finalmente, esclarece-se que, quando o contrato estipule a responsabilidade de cooperadores por dívidas da cooperativa, ela é subsidiária em relação à cooperativa e solidária entre os cooperadores responsáveis.

Refira-se que nem todo o património da cooperativa responde por dívidas desta.

³⁹ V., neste sentido, Jorge Manuel Coutinho de Abreu, *Da empresarialidade. As empresas no Direito* (Coimbra: Almedina, 1999), 164 e ss..

Tal como destacaremos mais adiante, o novo Código Cooperativo consagrou que os bens afetados à reserva de educação e formação cooperativas, por fidelidade à sua vocação legal, só responderão pelo pagamento das dívidas contraídas na atividade a que está adstrita esta reserva e não pelas restantes dívidas da cooperativa (n.º 7 do art. 97.º).

Sublinhe-se, ainda, que estas normas se reportam a perdas da cooperativa e não a perdas imputáveis ao cooperador, porque resultantes da sua participação na atividade da cooperativa. Relembremos que, nas cooperativas, o cooperador não estará apenas sujeitado à obrigação de entrada para o capital da cooperativa, mas também à obrigação de participar na atividade da cooperativa [al. c) do n.º 2 do art. 22.º do CCoop]. O resultado económico desta participação do cooperador na atividade da cooperativa poderá ser positivo (gerando um excedente que poderá retornar ao cooperador) ou negativo (significando uma perda).

Do ponto de vista jurídico ou patrimonial, estas perdas, que têm a sua origem no intercâmbio de prestações entre a cooperativa e os cooperadores, não são perdas da cooperativa, mas sim perdas do cooperador. Enquanto a responsabilidade externa (responsabilidade por dívidas) se reporta a compromissos assumidos pela cooperativa perante terceiros, a responsabilidade por perdas do cooperador reporta-se a uma atividade interna que a cooperativa desenvolve com os seus cooperadores — a já referida atividade cooperativizada — que é uma atividade económica que nasce de uma relação jurídica específica (a relação cooperativa ou mutualista)⁴⁰.

Daí que estas perdas, que tiveram a sua origem no exercício de uma atividade realizada por conta do cooperador, devam ser imputadas aos próprios cooperadores, proporcionalmente à sua participação nessa mesma atividade⁴¹. É neste sentido que parece apontar o n.º 5 do art. 96.º do CCoop.

Diversamente, as perdas produzidas nas operações com terceiros e todas as demais perdas serão perdas da cooperativa, devendo ser su-

⁴⁰ V., neste sentido, Carlos Vargas Vasserot, «Posición del socio», em *Pérdidas, disolución y concurso en sociedades cooperativas*, ed. por Juan Bataller Grau (Madrid: Marcial Pons, 2012), 165 e ss..

⁴¹ V., sobre esta questão, Fajardo García, *La gestión económica de la cooperativa...*, 183e ss.; Anxo Tato Plaza, *A Lei de Cooperativas e a sua incidência nas Cooperativas de Ensino* (Pontevedra: Unión de Cooperativas do Ensino de traballo asociado de Galicia, 1999), 72-74; e Manuel Paniagua Zurera, «Determinación y aplicación de resultados», em *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tomo I, dir. por Juan Ignacio Peinado García; coord. por Trinidad Vázquez Ruano (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2013), 686-707.

portadas exclusivamente pelo património desta (arts. 23.º e 80.º do *CCoop*), tal como foi destacado⁴².

3.8. *Novas soluções normativas quanto às reservas cooperativas*

3.8.1. RESERVA LEGAL

Em matéria de reserva legal, mantém-se a regra de que esta se destina, em exclusivo, à cobertura de eventuais perdas de exercício (n.º 1 do art. 96.º do *CCoop*), regra esta que evidencia a única finalidade da figura da reserva legal nas cooperativas: a de funcionar como primeira linha de defesa do capital social, evitando que as perdas decorrentes da atividade empresarial da cooperativa incidam diretamente sobre o capital social e determinem a sua redução. De facto, existindo a reserva legal, essas perdas serão cobertas, em primeira linha, pelos bens que no ativo lhe correspondem.

No novo Código Cooperativo, para que a reserva legal desempenhe adequadamente a sua função de defesa do capital social, introduziu-se um preceito que clarifica que ela só poderá ser utilizada para cobrir: a parte do prejuízo do exercício que não possa ser coberto pela utilização de outras reservas; ou a parte dos prejuízos transitados do exercício anterior que não possa ser coberta pelo resultado do exercício nem pela utilização de outras reservas [als. a) e b) do n.º 4 do art. 96.º].

Não era este o regime que resultava do art. 69.º do Código Cooperativo de 1996. A redação dos n.ºs 1 e 4 daquele preceito permitia que as perdas fossem imputadas, em primeiro lugar e integralmente, à reserva legal, em vez de — como seria mais adequado, atendendo à função garantística desempenhada por tal reserva — ser feita, em primeiro lugar, aos fundos de reservas livres, se existirem, admitindo-se a imputação à reserva legal apenas com carácter subsidiário e mediante a fixação de limites, tal como resulta do atual regime.

Deveria, no entanto, o legislador ter expressamente previsto no novo Código que estas perdas, cobertas pela reserva legal, seriam perdas da cooperativa, excluindo-se as perdas imputáveis ao cooperador,

⁴² A jurisprudência portuguesa já se pronunciou sobre esta distinção no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 11 de novembro de 2008 [Processo n.º 6462/2008-1 (Relator: Rijo Ferreira), ITIJ —Bases Jurídico-documentais— <http://www.dgsi.pt>]. Ver, sobre este Acórdão, Deolinda A. Meira, «O regime de imputação de perdas na cooperativa (anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 11 de Novembro de 2008)», *Cooperativismo e Economia Social*, n.º 31 (2008/2009): 279-284.

porque resultantes da sua participação na atividade da cooperativa, como vimos.

Esta diferenciação é fundamental tendo em conta que, no n.º 5 do art. 96.º do *CCoop*, se dispôs que, caso a reserva legal não seja suficiente para cobrir os «prejuízos do exercício», os cooperadores poderão ser chamados, mediante deliberação da assembleia geral, a repor a diferença, proporcionalmente às operações realizadas por cada um deles com a cooperativa, reconstituindo-se a reserva até ao nível anterior em que se encontrava antes da sua utilização para a cobertura destas perdas.

Esta norma, que transitou do anterior Código Cooperativo, mereceu as seguintes considerações.

O legislador não se estará a referir a perdas da cooperativa, pois, quanto a estas, funciona a *regra da responsabilidade limitada* constante dos arts. 23.º e 80.º do *CCoop*, nos termos da qual o membro (cooperador ou investidor) não responde por perdas da cooperativa, pelas quais responde apenas o património desta. Mas também se pode questionar se o legislador se estará a referir a perdas imputáveis ao cooperador. Parece, efetivamente, que o texto da norma aponta nesse sentido, pois o legislador afirma que os cooperadores poderão ser chamados a repor a diferença «proporcionalmente às operações realizadas por cada um deles». No entanto, haverá que ter em conta que a reserva legal não se destina a cobrir perdas imputáveis ao cooperador, mas apenas perdas da cooperativa.

Quanto à constituição da reserva, mantém-se a regra segundo a qual esta deixará de ser obrigatória a partir do momento em que atinja «um montante igual ao máximo do capital social atingido pela cooperativa», acrescentando-se «no exercício» (n.º 3 do art. 96.º do *CCoop*). Este montante, estabelecido pelo legislador cooperativo português —«um montante igual ao máximo do capital social atingido pela cooperativa no exercício»—, será um montante mínimo, no sentido de que os estatutos poderão estipular um montante superior, mas nunca inferior. O legislador não emprega a expressão «limite máximo», limitando-se a dizer que as reversões deixarão de ser obrigatórias «desde que», ou seja, a partir do momento em que a reserva atinja aquele montante.

3.8.2. RESERVA DE EDUCAÇÃO E FORMAÇÃO COOPERATIVAS

Quanto à reserva de educação e formação cooperativas, regulada pelo art. 97.º do *CCoop*, mantém-se a obrigatoriedade da sua constituição.

Funda-se, tal reserva, no *princípio cooperativo da educação, formação e informação*, o qual realça a obrigação de as cooperativas, na sua atividade, assegurarem a educação e formação, quer dos seus membros, quer dos titulares dos seus órgãos eleitos, quer dos seus administradores, quer dos seus trabalhadores. Além disso, este *princípio* abrange o dever de informar o público em geral, visando sensibilizá-lo para a natureza e vantagens da cooperação (art. 3.º do CCoop).

A constituição deste tipo de reserva, com esta finalidade, significa que a cooperativa é não só uma organização económica, mas também uma organização com finalidades pedagógicas e sociais. Este fundo de reserva destinar-se-á, por isso, a custear atividades que ultrapassam a satisfação dos interesses puramente individuais dos seus membros, atividades que, não sendo propriamente económicas, poderão produzir, direta ou indiretamente, imediata ou diferidamente, efeitos de alcance económico, quer para a cooperativa, quer para a comunidade onde esta se insere.

De facto, a educação e formação dirigidas à qualificação profissional dos cooperadores, dos membros dos órgãos de administração e fiscalização, e dos trabalhadores contribuirão para a melhor compreensão dos modelos de governação e da estrutura financeira da cooperativa, potenciando a profissionalização da gestão e induzindo os cooperadores a participar ativamente na sua cooperativa, a deliberar corretamente nas assembleias, a eleger conscientemente os seus órgãos e a controlar a sua atuação. Além disso, a educação e informação cooperativas ao direcionarem-se ao público em geral —de modo a sensibilizá-lo quanto às especificidades do modelo cooperativo, quanto à filosofia e ideais que prossegue— fomentarão novas adesões e, sobretudo, adesões conscientes.

Assim, em coerência com as finalidades desta reserva, o legislador consagrou expressamente, no n.º 3 do art. 97.º, que esta reserva não responderá pelas dívidas da cooperativa perante terceiros, mas apenas pelas obrigações contraídas no âmbito da atividade a que está adstrita. Parece-nos acertada esta solução legislativa, pois, diversamente de outros ordenamentos, na legislação cooperativa portuguesa esta reserva nunca foi configurada como um fundo especial, constituído em património autónomo, mas apenas como uma conta, em sentido contabilístico, de capitais próprios.

3.8.3. A IRREPARTIBILIDADE DAS RESERVAS (OBRIGATÓRIAS OU OUTRAS)

O novo Código Cooperativo mantém a regra de que estas reservas obrigatórias (reserva legal e reserva de educação e formação

cooperativas), bem como as reservas constituídas com resultados provenientes de operações com terceiros, serão insuscetíveis de qualquer tipo de repartição entre os membros cooperadores e investidores (art. 99.º do *CCoop*).

No momento da liquidação do património da cooperativa, o art. 114.º dispôs, no seu n.º 1, que o montante da reserva legal — não afetado à cobertura das perdas de exercício e que não seja suscetível de aplicação diversa— «pode transitar com idêntica finalidade para a nova entidade cooperativa que se formar na sequência de fusão ou cisão da cooperativa em liquidação». Mas, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo do *CCoop*, estabeleceu-se que, «quando à cooperativa em liquidação não suceder nenhuma entidade cooperativa nova, a aplicação do saldo de reservas obrigatórias reverte para outra cooperativa, preferencialmente do mesmo município, a determinar pela federação ou confederação representativa da atividade principal da cooperativa». O n.º 4 foi ainda mais longe ao dispor que «às reservas constituídas nos termos do art. 98.º deste Código é aplicável, em matéria de liquidação e no caso de os estatutos nada disporem, o estabelecido nos números 2 e 3 deste artigo», o que significa que este regime poderá abranger, igualmente, as reservas livres, caso os estatutos sejam omissos.

Esta impossibilidade de distribuir o património residual, em caso de liquidação, deriva, desde logo, da função social que a cooperativa é chamada a cumprir e que implica que o seu destino, após a liquidação, seja a promoção do cooperativismo (o chamado *Princípio da distribuição desinteressada*)⁴³.

Acresce que a eventual distribuição das reservas entre os cooperadores seria incompatível com o *Princípio da adesão voluntária e livre*. De facto, este *princípio* só se poderia praticar nos casos em que todos os membros da cooperativa renunciassem a uma parte dos excedentes líquidos do ativo. De contrário, os cooperadores que permanecessem na cooperativa até ao momento da liquidação seriam os únicos a beneficiar das reservas obrigatórias geradas com o esforço dos cooperadores que entretanto saíram da cooperativa. Mesmo no pressuposto de que nenhum cooperador se tenha demitido da cooperativa até ao momento da liquidação, qualquer distribuição destas reservas obrigatórias pelos cooperadores, na ausência de uma contabilidade analítica que evidenciasse o contributo de cada um deles para a formação destas reservas, causaria prejuízos aos cooperadores fundado-

⁴³ Para uma análise desenvolvida deste *princípio*, v. María Luisa Llobregat Hurtado, *Mutualidad y empresas cooperativas* (Barcelona: Bosch, 1990), 374 e ss..

res relativamente àqueles que ingressaram em momento posterior na cooperativa. Daí que, da mesma maneira que os cooperadores não disporão, no momento em que se demitirem da cooperativa, do direito de reclamar uma quota-parte das reservas obrigatórias, haverá da mesma forma que impedir, chegada a fase da dissolução da cooperativa, a repartição entre aqueles do ativo líquido desta última. Neste contexto, o regime da irrepartibilidade permitirá evitar demissões especulativas.

Um outro argumento contra a possibilidade de repartição assenta na particular natureza destas reservas e, sobretudo, no facto de que estas são integradas, igualmente, por resultados provenientes de operações com terceiros, que se fossem distribuídos entre os cooperadores constituiriam um dividendo, pondo em causa o escopo não lucrativo da cooperativa.

A manutenção do regime da irrepartibilidade permite, ainda, atenuar os efeitos da variabilidade do capital social e incrementar as garantias face aos credores⁴⁴.

3.9. *O regime jurídico da determinação e distribuição de resultados: uma oportunidade perdida*

A problemática da determinação e distribuição dos resultados continua a ser tratada de forma incipiente no novo Código Cooperativo, não obstante esta matéria constituir um pronto nevrálgico do regime económico das cooperativas.

Nas cooperativas são identificáveis *três tipos principais de resultados*:

- os *resultados cooperativos*, designados de excedentes (quando positivos) ou de perdas (quando negativos), correspondentes aos resultados provenientes da atividade económica desenvolvida entre a cooperativa e os seus membros (atividade cooperativizada);
- os *resultados extracooperativos* (positivos ou negativos) correspondentes aos resultados provenientes das operações com terceiros;
- e os *resultados extraordinários* (positivos ou negativos) provenientes de atividade alheia ao fim social da cooperativa⁴⁵.

⁴⁴ Sobre estes argumentos, v. Llobregat Hurtado, *Mutualidad...*, 379-381; e Chapter 3 Section 3.4, *Draft Principles of European Cooperative Law...*, 80 e ss..

⁴⁵ Esta distinção está expressamente prevista na legislação cooperativa espanhola (v.g. art. 57.º da *Ley Estatal de Cooperativas – Ley 27/1999, de 16 de julio*). V., sobre

Esta distinção não está expressamente consagrada no novo Código Cooperativo⁴⁶.

O regime de distribuição dos resultados previsto no novo Código merece as seguintes considerações.

Quanto aos resultados cooperativos, o legislador, na linha do anterior Código, limita-se a afirmar que os excedentes poderão retornar aos cooperadores (n.º 1 do art. 100.º do *CCoop*), sem enunciar o critério que regula tal retorno, omissão que nos parece criticável.

Dada a participação económica dos membros cooperadores na atividade da cooperativa, a distribuição do retorno entre os cooperadores será feita em função e proporcionalmente às atividades ou operações efetuadas com a cooperativa de que são membros (valor das compras ou serviços consumidos ou prestados, no caso das cooperativas de consumo ou de serviços; valor das transações efetuadas ou produtos entregues, no caso das cooperativas agrícolas ou de comercialização), ou em função e proporcionalmente ao trabalho de cada membro (como é o caso das cooperativas de trabalho, nas quais na distribuição do excedente gerado pelos membros deverão ser deduzidos os levantamentos já recebidos «por conta dos mesmos»)⁴⁷.

No entanto, para além da orientação genérica consagrada no art. 3.º do *CCoop*, no sentido de uma repartição dos excedentes em «benefício dos membros na proporção das suas transações com a cooperativa», quando se transcreve o enunciado do *princípio cooperativo da participação económica dos membros*, continuamos a não encontrar no Código Cooperativo qualquer critério substancial explícito que regule a distribuição dos excedentes⁴⁸.

esta distinção, Fajardo García, *La gestión económica de la cooperativa...*, 120 e ss.; e Paniagua Zurera, «Determinación y aplicación de resultados», 659-686. Esta distinção foi também adotada no *Draft Principles of European Cooperative Law...*, 68 e ss..

⁴⁶ Reclamando a necessidade de esta distinção constar expressamente da legislação cooperativa, v. Meira e Ramos, *Governança...*, 151 e ss..

⁴⁷ V. Sobre esta questão, Hans-H Münkner, *Co-operative Principles and Co-operative Law*, 2nd, revised edition (Zurich: Lit Verlag GmbH & Co. KG Wien, 2015), 147 e ss..

⁴⁸ Na legislação aplicável aos diferentes ramos, também não encontramos qualquer critério explícito de repartição, mas meras orientações genéricas. Assim, quanto às cooperativas culturais (Decreto-Lei n.º 313/81, de 19 de Novembro), dispõe-se, no seu art. 8.º, que aquela distribuição será «proporcional ao trabalho de cada membro» e que deverá obedecer «aos critérios definidos nos estatutos ou regulamentos internos». Quanto às cooperativas de produção operária (Decreto-Lei n.º 309/81, de 16 de Novembro), o art. 9.º estabelece que, após a determinação dos excedentes, se deduzirão «os levantamentos dos membros recebidos por conta dos mesmos». Finalmente, o diploma que regula as cooperativas de serviços (Decreto-Lei n.º 323/81, de 4 de Dezembro), es-

Uma percentagem do excedente de exercício, resultante das operações com os cooperadores, reverterá para a reserva legal [n.º 2 do art. 96.º do *CCoop*] e para a *reserva para educação e formação cooperativas* [al. b) do n.º 2 do art. 97.º do *CCoop*], assim como para o eventual pagamento de juros pelos títulos de capital (n.º 1 do art. 100.º do *CCoop*).

Só depois de efetuadas estas reversões e pagamentos se estará em condições de apurar o retorno (n.º 1 do art. 100.º do *CCoop*).

O legislador continua a impedir, no novo Código, a distribuição de excedentes quando e na medida em que forem necessários para cobrir prejuízos transitados ou para reconstituir a reserva legal (n.º 2 do art. 100.º do *CCoop*)⁴⁹.

O direito ao retorno dos excedentes continua a poder ser derrogado por deliberação da assembleia geral [al. f) do art. 38.º do *CCoop*], pelo que não existe um direito subjetivo ao retorno⁵⁰.

Quanto aos resultados provenientes de operações com terceiros (que o legislador continua inapropriadamente a designar de excedentes), mantém-se a impossibilidade de que estes possam ser repartidos pelos membros cooperadores (n.º 1 do art. 100.º do *CCoop*), solução que nos parece a mais acertada, tendo em conta as especificidades das cooperativas.

De facto, o n.º 2 do art. 2.º do *CCoop* consagra, na linha do Código anterior, a possibilidade de as cooperativas, na prossecução dos seus objetivos, poderem «realizar operações com terceiros, sem prejuízo de eventuais limites fixados pelas leis próprias de cada ramo». Ainda que a lei não defina o que se deve entender por «terceiros», parece ser doutrina assente que, na esteira dos ensinamentos de Rui Namorado, «terceiros, de um ponto de vista cooperativo, são todos aqueles que mantenham com uma cooperativa relações que se enquadrem na prossecução do seu objeto principal, como se fossem seus membros embora de facto

tipula, no seu art. 9.º, que a distribuição dos excedentes, nas cooperativas de prestação de serviços, será feita «proporcionalmente ao trabalho de cada membro, segundo critérios definidos nos estatutos e/ou regulamentos internos da cooperativa, nos termos do art. 73.º do Código Cooperativo, deduzindo-se após a sua determinação, os levantamentos dos membros recebidos por conta dos mesmos».

⁴⁹ Para uma análise desenvolvida desta questão, v. Deolinda A. Meira, «Revisitando o problema da distinção entre excedente cooperativo e lucro societário», em *II Congresso Direito das Sociedades em Revista* (Coimbra: Almedina, 2012), 353-374.

⁵⁰ Nas cooperativas de solidariedade social (art. 7.º do Decreto-Lei n.º 7/98, de 15 de janeiro) e de habitação (art. 15.º do Decreto-Lei n.º 502/99, de 19 de novembro) impede-se a distribuição de excedentes pelos membros, o que implica que todos os excedentes revertam, obrigatoriamente, para reservas.

não o sejam»⁵¹. Tal significa que as atividades com terceiros, de que fala o legislador, se reportarão a atividades do mesmo tipo da atividade desenvolvida com os cooperadores, pelo que as operações com terceiros estão ainda compreendidas no objeto social da cooperativa⁵².

Admite-se, no n.º 2 do art. 2.º do *CCoop*, que as operações com terceiros possam ser objeto de limitações na legislação setorial dos diferentes ramos do setor cooperativo. Ora, ainda que previstas expressamente no art. 9.º do Decreto-Lei n.º 523/99, de 10 de dezembro (cooperativas de comercialização), no art. 7.º do Decreto-Lei n.º 313/81, de 19 de novembro (cooperativas culturais), no art. 14.º do Decreto-Lei n.º 502/99, de 19 de novembro (cooperativas de habitação e construção), no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 309/81, de 16 de novembro (cooperativas de produção operária), no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 323/81, de 4 de dezembro (cooperativas de serviços) e no art. 24.º, n.ºs 2 e 3 do Decreto-Lei n.º 24/91, de 11 de janeiro (cooperativas de crédito agrícola), apenas esta última norma estabelece concretamente limites às operações de crédito com não associados (35% do respetivo ativo líquido total, o qual poderá ser elevado para 50%, mediante autorização do Banco de Portugal).

É nosso entendimento que, quando tais limites não estejam previstos na lei, caberá aos estatutos da cooperativa a previsão dos mesmos. Não esqueçamos que, em si mesmas, as operações com terceiros são estranhas à forma jurídica cooperativa, pelo que a não existência de limites, previstos estatutariamente, poderá pôr em causa o escopo mutualístico destas entidades. Neste contexto, deveria o legislador, na reforma, ter sido mais assertivo nesta matéria consagrando que tais limites serão obrigatoriamente fixados pelas leis próprias de cada ramo ou, na sua falta, pelos estatutos da cooperativa⁵³.

É verdade que para preservar o escopo mutualístico —acautelando uma transformação camuflada de uma cooperativa em uma sociedade comercial⁵⁴— o legislador cooperativo continua a impedir que os re-

⁵¹ V. Rui Namorado, *Cooperatividade e Direito Cooperativo. Estudos e Pareceres* (Coimbra: Almedina, 2005), 184.

⁵² V. Meira, *O regime económico das cooperativas...*, 268 e ss..

⁵³ V. Deolinda A. Meira, «As operações com terceiros no Direito Cooperativo Português (Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18 de Dezembro de 2007)», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 17 (2010), 93-111; e Fici, «The essential role of cooperative law», 54-156.

⁵⁴ O novo Código Cooperativo manteve a proibição da transformação da cooperativa em sociedade comercial, dispondo, no seu art. 111.º, que «é nula a transformação de uma cooperativa em qualquer tipo de sociedade comercial, sendo também feridos de nulidade os atos que contrariem ou iludam esta proibição legal».

sultados provenientes de operações com terceiros sejam repartidos entre os cooperadores, quer durante a vida da cooperativa, quer no momento da sua dissolução (n.º 1 do art. 100.º e art. 114.º do *CCoop*), sendo transferidos integralmente para reservas irrepatriáveis. O fundamento deste regime prende-se com o facto de os resultados gerados nas operações da cooperativa com terceiros serem lucros (objetivos); ainda que, por não serem distribuíveis pelos cooperadores, não se possa falar de escopo lucrativo, uma vez não há lucro subjetivo^{55/56}.

No entanto, e como já foi destacado, para além das operações com cooperadores e com terceiros, poderemos, ainda, identificar um terceiro tipo de operações, a que chamaremos de operações extraordinárias, porque situadas fora do objeto social da cooperativa⁵⁷. Os resultados provenientes das operações extraordinárias também são lucros (objetivos), ficando sujeitos ao mesmo regime aplicável aos resultados provenientes de operações com terceiros. Todavia, não encontramos qualquer norma no novo Código que se referia expressamente a estes resultados.

Em suma, em matéria de determinação e distribuição de resultados, foi uma oportunidade perdida a não introdução de um preceito que consagrasse expressamente as diferentes tipologias de resultados que acabamos de enunciar⁵⁸.

4. Conclusões

A reforma do regime económico das cooperativas não pode alhear-se, por um lado, da lógica própria em que este assenta — a qual resulta das características específicas do objeto social cooperativo e da necessária obediência aos *princípios cooperativos* — e, por outro lado, da circunstância de a cooperativa carecer de um regime económico que lhe assegure a sua sustentabilidade e que lhe forneça os mecanismos necessários para ser eficiente no mercado.

⁵⁵ V., sobre a distinção entre excedente e lucro na cooperativa, Isabel-Gemma Fajardo García, «Orientaciones y aplicaciones del principio de participación económica», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, Monográfico, n.º 27 (2015), 215 e ss..

⁵⁶ V., neste sentido, Jorge Manuel Coutinho de Abreu, «Empresas sociais (nótulas de identificação)», *Cooperativismo e Economía Social*, n.º 37 (2015), 369-376.

⁵⁷ V. Fajardo García, *La gestión económica de la cooperativa...*, 113 e ss..

⁵⁸ Reconhecendo esta diversidade de resultados económicos nas cooperativas, v. Chapter 3, Section 3.6 e Section 3.7, *Draft Principles of European Cooperative Law...*, 68-69 e, mais adiante, 83-86.

O legislador, na reforma do Código Cooperativo português, foi sensível a estas especificidades e preocupações.

Com vista a aumentar a sustentabilidade da cooperativa, o novo Código Cooperativo prevê, de forma inovadora, a figura dos *membros investidores*, mas para preservar os *princípios cooperativos da gestão democrática e da autonomia e independência*, sujeitou esta nova figura a apertados limites imperativos.

De modo a incentivar o empreendedorismo cooperativo e a diminuir os custos de contexto, o legislador reduziu o montante do capital social mínimo.

O novo Código continua a reconhecer a variabilidade do capital social como uma característica essencial da identidade cooperativa, mas, para atenuar os seus efeitos e conferir maior estabilidade ao capital social cooperativo, alargou o elenco dos limites estatutários ao exercício do direito ao reembolso, admitindo a possibilidade de estatutariamente se prever que o órgão de administração suspenda o reembolso quando, num exercício económico, o montante dos títulos de capital a reembolsar supere uma determinada percentagem do capital social que neles se estabeleça.

De forma a fortalecer a função de garantia do capital social, deixam de poder ser emitidos títulos de capital em contrapartida de contribuições de trabalho, sem prejuízo de a legislação aplicável a cada um dos ramos cooperativos poder exigir, para a aquisição da qualidade de cooperador, uma contribuição obrigatória de capital e de trabalho. Além disso, passa a proibir-se expressamente que os credores particulares do cooperador possam penhorar, para satisfação dos seus créditos, os títulos de capital de que o cooperador seja titular.

Não abdicando da identidade cooperativa, consagrou-se expressamente, num preceito autónomo, o regime do aumento do capital social cooperativo, dispondo que o aumento de capital por incorporação de reservas só poderá ser feito utilizando reservas não obrigatórias e cuja dotação não resulte de benefícios provenientes de operações com terceiros.

Em nome da certeza e segurança jurídicas, passou a regular-se expressamente o formalismo e prazo a observar para a transmissão dos títulos de capital e clarificou-se o regime de responsabilidade dos cooperadores pelas dívidas da cooperativa, bem como da posição do património da cooperativa perante os seus credores e perante os credores particulares do cooperador.

Acolheram-se novas soluções normativas quanto às reservas. Atendendo à função de garantia desempenhada pela reserva legal, consagrou-se que a imputação de perdas da cooperativa será feita, em pri-

meiro lugar, às reservas livres, se existirem, admitindo-se a imputação à reserva legal apenas com carácter subsidiário. Quanto à reserva de educação e formação cooperativas, dispôs-se que esta reserva não responderá pelas dívidas da cooperativa perante terceiros, mas apenas pelas obrigações contraídas no âmbito da atividade a que está adstrita.

Em nome da preservação da identidade cooperativa, manteve-se a regra da irrepartibilidade das reservas obrigatórias e das reservas constituídas com resultados provenientes de operações com terceiros.

Todavia, algumas questões não ficaram completamente resolvidas na reforma. Seria preciso ir mais longe do que a tímida abordagem legal feita à problemática da determinação e distribuição dos resultados, consagrando expressamente as diferentes tipologias de resultados, positivos e negativos, que são identificáveis nas cooperativas, enunciando explicitamente os critérios de distribuição dos excedentes e pronunciando-se, de forma mais assertiva, quanto aos limites que legalmente ou estatutariamente se impõem às operações desenvolvidas com terceiros.

5. Bibliografia

- ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, 1999. *Da empresarialidade. As empresas no Direito*. Coimbra: Almedina.
- , 2015. «Empresas sociais (nótulas de identificação)», *Cooperativismo e Economia Social*, n.º 37: 369-376.
- ALVES, Adriano Campos, 2013. «Brazil». Em *International Handbook of Cooperative Law*, editado por Dante Cracogna, Antonio Fici e Hagen Henrÿ, 271-288. Heidelberg: Springer.
- BIONE, Massimo, 1997. «Le categorie dei soci finanziatori». Em *La Società Cooperative: aspetti civilistici e tributari*, editado por Giorgio Schiano di Pepe e Fabio Graziano, *Il Diritto Tributario*, coord. por Antonio Uckmar e Victor Uckmar, Serie I, Vol. LXXXIV 17-30. Padova: CEDAM.
- BONFANTE, Guido, 1999. «Delle Imprese Cooperative: art. 2511-2545». Em *Commentario del cod. civ. Scialoja e Branca*, editado por Francesco Galgano. Bologna: Zanichelli Editore.
- CAPO, Giovanni, 1999. «Le società cooperative e lo scopo mutualistico». Em *Società Cooperative e Mutue Assicuratrici*, editado por Amadeo Bassi, 27-123. Torino: UTET.
- CZACHORSKA-JONES, Barbara, Jay Gary FINKELSTEIN e Bahareh SAMSAMI, 2013. «United States». Em *International Handbook of Cooperative Law*, editado por Dante Cracogna, Antonio Fici e Hagen Henrÿ, 759-778. Heidelberg: Springer.
- DOMINGUES, Paulo de Tarso, 2015. «Capital e património sociais. Lucros e reservas». Em *Estudos de Direito das Sociedades*, 12.ª edição, editado por Jorge Manuel Coutinho de Abreu, 151-222. Coimbra: Almedina.

- FAJARDO GARCÍA, Isabel-Gemma, 1997. *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*. Madrid: Tecnos.
- FAJARDO GARCÍA, Isabel-Gemma, Antonio FICI, Hagen HENRÿ, David HIEZ, Hans MÜNKNER e Ian SNAITH, 2013. «El Nuevo grupo de estudio en derecho cooperativo europeo y el Proyecto «Los principios del derecho cooperativo europeo»». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 24: 331-350.
- FAJARDO GARCÍA, Isabel-Gemma, 2015. «Orientaciones y aplicaciones del principio de participación económica». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, Monográfico, n.º 27: 205-241.
- FICI, Antonio, 2013. «Italy». Em *International Handbook of Cooperative Law*, editado por Dante Cracogna, Antonio Fici e Hagen Henrÿ, 479-501. Heidelberg: Springer.
- FICI, Antonio, 2014. «The essential role of cooperative law». *The Dovenschmidt Quartely, International Review on Transitions in Corporate Life, Law and Governance*, n.º 4: 147-158.
- GÓMEZ APARÍCIO, Pilar, 2000. «Algunas consideraciones sobre la remuneración del capital social en las sociedades cooperativas». *REVESCO*, n.º 72: 87-97.
- HENRÿ, Hagen, 2012. *Guidelines for Cooperative Legislation*. Ginebra: International Labour Office.
- HIEZ, David, 2013. *Coopératives. Création, Organisation, Fonctionnement*. Paris: Éditions Delmas.
- LLOBREGAT HURTADO, María Luisa, 1990. *Mutualidad y empresas cooperativas*. Barcelona: Bosch.
- , 1999. «Régimen económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley General de Cooperativas de 16 de julio de 1999 (BOE de 17 de julio)». *RdS*, n.º 13: 190-228.
- MARTÍN REYES, M.^a Ángeles e Eugenio OLMEDO PERALTA, 2013. «El capital social. Concepto y funciones». Em *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tomo I, dir. por Juan Ignacio Peinado Gracia; coord. por Trinidad Vásquez Ruano, 535-552. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- MEIRA, Deolinda A., 2008/2009. «O regime de imputação de perdas na cooperativa (anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 11 de Novembro de 2008)». *Cooperativismo e Economía Social*, n.º 31: 279-284.
- , 2009. *O regime económico das cooperativas no Direito Português: o capital social*. Porto: Vida Económica.
- , 2010. «As operações com terceiros no Direito Cooperativo Português (Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18 de Dezembro de 2007)». *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 17: 93-111.
- , 2011. «As insuficiências do regime legal do capital social e das reservas na cooperativa». Em *I Congresso Direito das Sociedades em Revista*, 129-155. Coimbra: Almedina.
- , 2012. «Revisitando o problema da distinção entre excedente cooperativo e lucro societário». Em *II Congresso Direito das Sociedades em Revista*, 353-374. Coimbra: Almedina.

- , 2013. «A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa: do projeto ao texto final». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 24: 21-52.
- , 2015. «Contributos legislativos para a criação de empresas cooperativas: a livre fixação do capital social». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 26: 35-37.
- , 2015. «O regime de distribuição de resultados nas cooperativas de crédito em Portugal. Uma análise crítica». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho cooperativo*, n.º 49: 83-113. doi: 10.18543/baidc-49-2015.
- e Ana Maria BANDEIRA, 2010. «A IAS 32 e os novos critérios de contabilização das entradas para o capital social das cooperativas. Uma análise contabilística e jurídica». *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 16: 145-164.
- e Maria Elisabete RAMOS, 2014. *Governança e regime económico das cooperativas. Estado da arte e linhas de reforma*. Porto: Vida Económica.
- e —, 2015. «Os princípios cooperativos no contexto da reforma do Código Cooperativo português». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, Monográfico, n.º 27: 401-427.
- MÜNKNER, Hans-H., 2015. *Co-operative Principles and Co-operative Law*. Zurich: Lit Verlag GmbH & Co. KG Wien.
- NAMORADO, Rui, 2005. *Cooperatividade e Direito Cooperativo. Estudos e Pa-receres*. Coimbra: Almedina.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel, 2013. «Determinación y aplicación de resultados». Em *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tomo I, dir. por Juan Ignacio Peinado Gracia; coord. por Trinidad Vásquez Ruano, 659-707. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- PASTOR SEMPERE, María del Carmen, 2002. *Los recursos propios en las sociedades cooperativas*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, SA.
- SNAITH, Ian, 2013. «United Kingdom». Em *International Handbook of Cooperative Law*, editado por Dante. Cracogna, Antonio Fici e Hagen Henrý, 735-757. Heidelberg: Springer.
- STUDY GROUP ON EUROPEAN COOPERATIVE LAW (SGECOL), *Draft Principles of European Cooperative Law (draft PECOL)*, May 2015, <http://www.euricse.eu/wp-content/uploads/2015/04/PECOL-May-2015.pdf> (última consulta em 29 de maio de 2016).
- TATO PLAZA, Anxo, 1999. *A Lei de Cooperativas e a sua incidência nas Cooperativas de Ensino*. Pontevedra: Unión de Cooperativas do Ensino de traballo asociado de Galicia.
- VARGAS VASSEROT, Carlos, 2011. «Aportaciones exigibles o no exigibles: ésa es la cuestión». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 22: 75-119.
- , 2012. «Posición del socio». Em *Pérdidas, disolución y concurso en sociedades cooperativas*, editado por Juan Bataller Grau, 165-191. Madrid: Marcial Pons.

- , 2006. *La actividad cooperativizada y las relaciones de la Cooperativa con sus socios y con terceros*. Navarra: Editorial Thomson Aranzadi.
- VIGUERA REVUELTA, Rodrigo, 2015. *El derecho de reembolso en las sociedades cooperativas*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- ZOPINI, Andrea, Daniela BOGGIALI e Antonio RUOTOLO, 2005. «Coordinamento tra la disciplina dei soci sovventori e le norme sui soci finanziatori». Em *Studi e materiali in tema di riforma delle Società Cooperative*, Consiglio Nazionale del Notariato, Guiffre Editore, 616-631. Milano: Consiglio Nazionale del Notariato, Guiffre Editore.

Jornada sobre *Justificación de un tratamiento fiscal para las cooperativas*



De izda. a dcha., D. Alejandro Martínez Charterina, D. Javier Divar, D.ª Eba Gaminde, D. Enrique González, D. Nazario Oleaga, D. Alberto de Vicente, D.ª Marta Montero, D. Enrique Gadea, D. Carlos Vargas y D. Alberto Atxabal.



De izda. a dcha., D. Nazario Oleaga, D. Carlos Vargas, D.ª Vega M.ª Arnáez, D.ª Marina Aguilar y D. Alberto Atxabal.



De izda. a dcha., D. Enrique Gadea, D.ª Marta Montero y D. Enrique González.



Vista general del público.

III

Listado de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

Lista de asociados por países

EUROPA

España

1. AFANADOR BELLIDO, JOSE
2. ALONSO RODRIGO, EVA
3. ALONSO SOTO, FRANCISCO
4. ANCHIA ESCOBAR, AITOR
5. AFANADOR BELLIDO, JOSE
6. ARDANZA VILLALABEITIA, JOSEBA
7. ARNAEZ ARCE, VEGA M.^a
8. ARREGUI, ZORIONE
9. ARRIETA IDIAKEZ, FCO. JAVIER
10. ARRIETA, JUAN LUIS
11. ATXABAL RADA, ALBERTO
12. ÁVILA ORIVE, JOSÉ LUIS
13. BARAHONA, ALEJANDRO
14. BLANCO LÓPEZ, JORGE
15. BUITRÓN ANDRADE, PABLO
16. CABRERIZO GARCÍA, OLIVIA
17. CAO FERNÁNDEZ, MANUEL ANTONIO
18. CELAYA ULIBARRI, ADRIÁN
19. COLOMER VIADEL, ANTONIO
20. DIEZ ÁCIMAS, LUIS ÁNGEL
21. DIVAR GARTEIZAURRECOA, JAVIER
22. EMBID IRUJO, JOSE MIGUEL
23. ENCISO SANTOCILDES, MARTA
24. FAJARDO GARCIA, GEMMA
25. FIOL RUIZ, JUAN ANTONIO
26. FRESNILLO MARTÍN, JOSE ANTONIO
27. GADEA SOLER, ENRIQUE
28. GALLASTEGI ORMAETXEA, ITXASO
29. GÁLVEZ VEGA, JOSÉ
30. GAMINDE EGIA, EBA
31. GARAY UGALDE, ENRIQUE ANTONIO
32. GARCÍA ÁLVAREZ, BELÉN
33. GETE CASTRILLO, PEDRO
34. GÓMEZ URQUIJO, LAURA
35. GONDRA ELGEZABAL, GOTZON
36. GUTIÉRREZ DE ÁLAMO MAHOU, JOAQUÍN
37. HERNÁNDEZ SANTIAGO, SANTIAGO
38. ILMA. SRA. DECANA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE DEUSTO
39. ISPIZUA ZUAZUA, ALFREDO
40. LAMPREABE MARTÍNEZ, JAVIER
41. LARRAZABAL BASAÑEZ, SANTIAGO
42. LASIERRA RIGAL, CARLOS MANUEL
43. LLAMOSAS TRÁPAGA, AÍDA

44. LLARENA ALBEAR, M.^a BEGOÑA
45. LLEDO YAGÜE, FRANCISCO
46. LÓPEZ ALONSO, FERNANDO
47. LÓPEZ GARDE, PABLO
48. LUNA FERNÁNDEZ, FERNANDO
49. MACIA Y GONZÁLEZ, JOSE M.^a
50. MARTIN ANDRES, JESÚS
51. MARTÍN SEGOVIA, FRANCISCO
52. MARTINEZ CHARTERINA, ALEJANDRO
53. MARTINEZ ORDORICA, JUAN LUIS
54. MARTINEZ SAENZ, ÓSCAR
55. MENDIOLA GOROSPE, AGUSTÍN
56. MERINO ANTIGÜEDAD, JOSÉ M.^a
57. MERINO HDEZ, SANTIAGO
58. MERINO ORTIZ DE ZARATE, YOLANDA
59. MONTERO SIMO, MARTA
60. MONTOLIO HERNÁNDEZ, JOSE M.^a
61. MUGARZA YENES, JUAN MARTÍN
62. MUÑOZ GARCÍA, ALFREDO
63. NAGORE APARICIO, ÍÑIGO
64. ORAÁ ORAÁ, JAIME
65. PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, M.^a CONCEPCIÓN
66. PANIAGUA ZURERA, MANUEL
67. PAZ CANALEJO, NARCISO
68. PÉREZ GINER, FRANCISCO
69. PONT GOIRICELAYA, RAFAEL
70. PRIETO JUAREZ, JOSE ANTONIO
71. PUY FERNANDEZ, GLORIA, GLORIA
72. REAL FLORES, MIREN JOSUNE
73. RIERA OLIVE, SANTIAGO
74. RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, AMALIA
75. ROSEMBUJ, TULIO
76. RUEDA VIVANCO, JESÚS
77. SACRISTÁN BERGIA, FERNANDO
78. SAEZ GABICAGOGEOASCOA, JAVIER
79. SALVADO, MANUEL
80. SAMANIEGO RUIZ DE INFANTE, JOSU
81. SAN JOSE MARTINEZ, FERNANDO
82. SANZ JARQUE, JUAN JOSÉ
83. SANZ SANTAOLALLA, FCO. JAVIER
84. SUÁREZ-ALBA AZANZA, M.^a EUGENIA
85. SUSO VIDAL, JOSE M.^a
86. TOSCANO, FERNANDO
87. VARGAS VASEROT, CARLOS
88. ZULUETA SAN NICOLÁS, JOSU

Italia

1. AFFERNI, VITORIO
2. BASSI, AMEDEO
3. BIAGI, MARCO
4. BONFANTE, GUIDO
5. CABRAS, GIOVANNI
6. COLANTONIO, GIULIANA
7. DABORMIDA, RENATO
8. FERRETI, GIAN ALBERTO
9. FICI, ANTONIO
10. GALGANO, FRANCESCO
11. GATTI, SERAFINO
12. GIACCARDI MARMO, LUCIA
13. GROSSO, PATRICIA
14. MICELA, VINCENZO
15. PAOLUCCI, LUIGI F.
16. PEZZINI,, ENZO
17. RACUGNO, GABRIELE
18. SANTANGELO, PATRIZIA
19. SIMONETTO, ERNESTO
20. SPATOLA, GIUSEPPE

RESTO EUROPA

Alemania

1. DIANA
2. HANS H.

Reino Unido

1. SNAITH, IAN
2. SWINNEY, IAN

Portugal

1. NAMORADO, RUI
2. RODRIGUES, JOSE ANTONIO
3. MEIRA APARICIO, DEOLINDA

Finlandia

1. HENRY, HAGEN

AMÉRICA

Argentina

1. ACUÑA, MONICA
2. ALEGRE, ANTONIA JOSEFA
3. ALEGRE, NELIDA MARIA
4. ALEM, CARLOS ROBERTO
5. ALTHAUS, ALFREDO
6. ALZARI, FRANCISCO JOSE
7. ANTON, JUAN PEDRO
8. DE ARACAMA, NORA GABRIELA
9. BALESTRA, RENE H.
10. BARBEITO DE COUZO, BEATRIZ
11. BARRIENTOS, JORGE
12. BASAÑES, JUAN CARLOS
13. BOGLINO, GLADIS
14. BRUNO, MARIA DE LAS MERCEDES
15. CAFFARATTI, ROBERTO DANIEL
16. CAFFARATTI, SERGIO
17. CALLEJO, ALFREDO V.
18. CARAMANICO, JORGE GUSTAVO
19. CARDOSO, NORBERTO NICOLAS
20. CARELLO, LUIS ARMANDO
21. CASA, ANTONIO LUIS DE
22. CASTAGNINO, ENRIQUE F.,
23. CLARK, HORACIO ERNESTO
24. CMET, JUAN D.
25. CORDARA, ALBERTO E.
26. CORVALAN, ALFREDO R.
27. CRACOGNA, DANTE
28. CUESTA, ELSA
29. DALLA FONTANA, ELVIO N.
30. DE BIASI, ROMINA
31. DE LORENZI, ESTEBAN MARIO
32. DE NIRO, NICOLAS HUMBERTO
33. DEBIAGGI, CARLOS ALBERTO
34. DELLEPIANE
35. DOMINGUEZ, ELENA
36. DONETA, WALKER
37. EWAN, C.
38. FARIAS, CARLOS ALBERTO
39. FERRARIO, PATRICIO
40. FORNARI, OSWALDO CARLOS
41. GALEAZZI, ALBERTO NICOLAS
42. GARCIA ARROUY, JULIO
43. GARCIA ARROUY, OSVALDO
44. GAUNA, VICTOR ALBERTO
45. GIGENA, EDGAR R.
46. GOMEZ LUNA, STELLA MARIS
47. GUGLIELMONE, RICARDO LUIS
48. IAÑEZ, EMILIO ADELIO
49. IBERLUCIA, MIGUEL
50. JENSEN, PABLO ANDRES
51. JUNG, ROLANDO VICTOR
52. JUSTO, LIA
53. KESSELMAN, JULIO
54. KESSELMAN, SILVIA
55. KLUG, RICARDO MIGUEL
56. LACREU, ALDO SANTIAGO
57. LENTI, RUBEN JORGE
58. LORENZO, NORBERTO
59. LUNA, ERNESTO GASPAR FRANCISCO
60. MARTIN, CARLOS ALBERTO
61. MATUSEVICH, ELVA M. ENCINAS DE
62. MATZKIN, ENRIQUE
63. MEILIJ, GUSTAVO RAUL
64. MOIRANO, ARMANDO ALFREDO
65. MORIENA, HUGO JUAN BARTOLO
66. OMARINI, CESAR JUAN ARIEL
67. ORELLANO, RICARDO
68. PAROLA, AGUSTIN
69. PASCUAL, EDUARDO TOMAS
70. PASTORINO, ROBERTO JORGE
71. PERALTA REYES, VICTOR
72. PEREZ COLMAN, MARIA SUSANA
73. POGGI, JORGE DANIEL
74. PUGLIESE, SANTIAGO A.
75. QUESTA, JOSE MANUEL
76. RATTENBACH, BEATRIZ SUSANA
77. REZZONICO, ALBERTO EDMUNDO
78. RISSO, MARCELO ROBERTO
79. ROSANO, OBDULIO L. H.
80. ROSELL, RAUL HECTOR
81. ROSSI, LUIS MARIA

82. ROSSINI, REYNALDO LUIS
83. RUESGA, MARIANO EUSEBIO
84. RUESGA, MARIANO (FEDECOOBA)
85. SANTOS, MARÍA SOLEDAD
86. SCHMIDT BENDER, HORACIO F.
87. SCHMIDT, SERGIO FERNANDO
88. SEPertino, SUSANA MARÍA
89. SOMOZA, RICARDO FRANCISCO
90. STANISLAVSKY, MARIO WALTER
91. TANGORRA EGLER, FABIAN
92. TORVISO, FERNANDO M.B.
93. URIBE, JANI
94. VALLATI, JORGE ARMANDO
95. VERLY, HERNAN
96. VESCO, CARLOS ALBERTO
97. VIGLIZZO, ALFREDO JORGE
98. VIGLIZZO, MONICA ELIDA

Brasil

1. ANDRADE RAMOS RODRIGUES, ANA PAULA
2. BATISTA CAPETTINI, HAYNNER
3. BELLATO KALUF, MARCO AURÉLIO
4. BITARELLO, MÁRCIA ELISA
5. BORBA DE AZEVEDO, MARIA OTILIA
6. CALLEGARI, ANDRÉ
7. CHAVES GAUDIO, RONALDO
8. CRISTO, PE. AMÉRICO
9. DA SILVA GALHARDO, JOSÉ HENRIQUE
10. DE MIRANDA SOUZA, JOSÉ EDUARDO
11. GIBELLO PASTORE, JOSÉ EDUARDO
12. GONÇALVES LINS VIEIRA, PAULO
13. KRUEGER, GUILHERME
14. MIRANDA OLIVEIRA, ALEXANDRE
15. NASSER FEITOZA, JAMED ABDUL
16. OLIVEIRA REZENDE MARTINS, ANNE SHIRLEY DE
17. PEREIRA SALOMÃO, BRASIL DO PINHAL
18. PERIUS, VERGILIO
19. POZZA, PEDRO LUIZ
20. RONISE DE MAGALHÃES, FIGUEIREDO
21. STRECK, LENIO

Paraguay

1. ASOCIACIÓN PARAGUAYA DE DERECHO COOPERATIVO. COOPERATIVA YBAPOBO LTDA.
2. BERNI, MIGUEL ANGEL
3. BOBADILLA, ALCIDES
4. DRELICHMAN, SAMUEL
5. FRANCO, RICARDO
6. GAUTO VIELMAN, RIGOBERTO
7. GAMARRA DOLDAN, PEDRO
8. GONZALEZ PALUMBO, PARIS
9. INSFAN, RAMÓN ADALBERTO
10. MARTYNIUK, SERGIO
11. MODICA, JUAN O
12. MORAN, HUGO HERAN
13. MORLAS CANDIA, MARIO
14. POLETTI, GREGORIO
15. RAMIREZ RAMOS, ANTONIO
16. RIVAROLA, MIGUEL ANGEL
17. SOLER, JUAN JOSE
18. SOLJANCIC MORA, JOSE
19. SACCO, CARLOS A.
20. TROCHE DE CABRAL, MARIA ISABEL
21. VALIENTE LARA, PEDRO RAFAEL
22. MARTÍNEZ RUIZ DIAZ, NELSON MANUEL
23. VINCI, JUAN MANUEL

Perú

1. FERNANDEZ DAVILA, ANTONIO
2. HUERTAS, NELLY
3. LIRA LINARES, ARTURO
4. LIRA LINARES, JORGE
5. MARTINEZ GUERRERO, LUIS
6. MORALES, ALONSO
7. REYES, DANIEL
8. ROSALES AGUIRRE, JORGE
9. TORRES MORALES, CARLOS
10. ZELAYARAN, MAURO
11. TORRES MORALES, CARLOS

Venezuela

1. GARCIA MULLER, ALBERTO
2. HERRERA, JOSEFINA DEL CARMEN
3. MOLINA CAMACHO, CARLOS
4. ESTELLER ORTEGA, DAVID

RESTO AMÉRICA

Bolivia

1. TECEROS BANZER, ADALBERTO

Colombia

1. GUARIN TORRES, BELISARIO
2. MEJÍA PALACIO, LUZ PATRICIA
3. RODRÍGUEZ BARRERA, WILSON DARIO

Cuba

1. HERNÁNDEZ AGUILAR, ORISEL
2. RODRÍGUEZ MUSA, ORESTES
3. ROJAS JIMÉNEZ, ANDY
4. MESA TEJEDA, NATACHA TERESA
5. SOTO ALEMÁN, LIEN
6. MARTÍNEZ MONTENEGRO, ISNEL
7. CÁNDANO PÉREZ, MABEL

Ecuador

1. NARANJO MENA, CARLOS
2. ESPINOZA, M.ª LORENA

México

1. IZQUIERDO MUCIÑO, MARTHA ELBA
2. ESPINOZA BELLO, CARLOS FROYLAN

3. PALACIOS GONZALEZ, SERGIO
4. HERNÁNDEZ CORDERO, ROBERTO CARLOS

República Dominicana

1. MÉNDEZ PÉREZ, JORGE ELIGIO

Uruguay

1. RIPPE, SISGBERT
2. REYES LAVEGA, HÉCTOR SERGIO

Puerto Rico

1. COLÓN MORALES, RUBÉN A.

Costa Rica

1. ABELLAN CISNEROS, ALEJANDRO
2. AGUILAR SANTAMARIA, ROXANA
3. BARRANTES CESPEDES, MARIO EDUARDO
4. BARRANTES, ROLANDO
5. CASTRO HERNÁNDEZ, LUIS PAULO
6. CHACON SANTORESI, CARLOS MIGUEL
7. ELIZONDO VARGAS, MARTA MARIA
8. ESPINOZA, ROLANDO
9. JACOBO ZELAYA, CARLOS JOSÉ
10. LAO MENDEZ, ROSANA
11. LEON DIAZ, EDGAR EMILIO
12. LOPEZ, ORLANDO
13. MONTERO, ALEXANDER Y STEVE
14. PERAZO SEGURA, CARMEN MARIA
15. PEREZ SANCHEZ, YAMILEH
16. PIZARRO MATARRITA, EDGAR
17. QUIROS MONTOYA, ANA LUCRECIA
18. RAMOS, RENE
19. RODRIGUEZ GONZALEZ, RAFAEL MAURICIO

20. ROJAS HERRERA, OSCAR MIGUEL
21. SANCHEZ BOZA, ROXANA
22. SOLANO MURILLO, ADOLFO
23. SUBIRÓS BARRANTES, SILVIA
24. VARDERLUCH LEAL, ANTONIO
25. VARGAS ALFARO, ALEJANDRO
26. VARGAS CHAVARRIA, JEREMIAS
27. VILLALOBOS, KARLOS
28. MORALES, FRANCISCO
29. CEDENIL MONGE, GUSTAVO ADOLFO

RESSEAU AFRICAN DE DROIT COOPERAFIT

1. MAHAMAT, ADOUDOU
2. MIDAGON, ERNEST
3. PAPA, BAL

Jordania

1. ELSAYYED, ABDELHAKHEEM

Lista de asociados por orden alfabético

1. ABELLAN CISNEROS, ALEJANDRO
2. ACUÑA, MONICA
3. AFANADOR BELLIDO, JOSE
4. AFFERNI, VITORIO
5. AGUILAR SANTAMARIA, ROXANA
6. ALEGRE, ANTONIA JOSEFA
7. ALEGRE, NELIDA MARIA
8. ALEM, CARLOS ROBERTO
9. ALONSO RODRIGO, EVA
10. ALONSO SOTO, FRANCISCO
11. ALTHAUS, ALFREDO
12. ALZARI, FRANCISCO JOSE
13. ANCHIA ESCOBAR, AITOR
14. ANDRADE RAMOS RODRIGUES, ANA PAULA
15. ANTON, JUAN PEDRO
16. ARACAMA, NORA GABRIELA DE
17. ARDANZA VILLALABEITIA, JOSEBA
18. ARNAEZ ARCE, VEGA MARÍA
19. ARREGUI, ZORIONE
20. ARRIETA IDIAKEZ, FRANCISCO JAVIER
21. ARRIETA, JUAN LUIS
22. ASOCIACIÓN PARAGUAYA DE DERECHO COOPERATIVO. COOPERATIVA YBAPOBO LTDA.
23. ATXABAL RADA, ALBERTO
24. AVILA ORIVE, JOSÉ LUIS
25. BALESTRA, RENE H.
26. BARAHONA, ALEJANDRO
27. BARBEITO DE COUZO, BEATRIZ
28. BARRANTES CESPEDES, MARIO EDUARDO
29. BARRANTES, ROLANDO
30. BARRIENTOS, JORGE
31. BASAÑES, JUAN CARLOS
32. BASSI, AMEDEO
33. BATISTA CAPETTINI, HAYNNER
34. BELLATO KALUF, MARCO AURÉLIO
35. BIAGI, MARCO
36. BITARELLO, MÁRCIA ELISA
37. BLANCO LÓPEZ, JORGE
38. BOGLINO, GLADIS
39. BONFANTE, GUIDO
40. BORBA DE AZEVEDO, MARÍA OTILIA
41. BRUNO, MARIA DE LAS MERCEDES
42. BUITRÓN ANDRADE, PABLO
43. CABRAS, GIOVANNI
44. CABRERIZO GARCÍA, OLIVIA
45. CAFFARATTI, ROBERTO DANIEL
46. CAFFARATTI, SERGIO
47. CALLEGARI, ANDRÉ
48. CALLEJO, ALFREDO V.

49. CÁNDANO PÉREZ, MÁBEL
50. CAO FERNÁNDEZ, MANUEL ANTONIO
51. CARAMANICO, JORGE GUSTAVO
52. CARDOSO, NORBERTO NICOLAS
53. CARELLO, LUIS ARMANDO
54. CASA, ANTONIO LUIS DE
55. CASTAGNINO, ENRIQUE F.,
56. CASTRO HDEZ, LUIS PAULO
57. CASTRO HERNÁNDEZ, LUIS PAULO
58. CEDENIL MONGE, GUSTAVO ADOLFO
59. CELAYA ULIBARRI, ADRIAN
60. CHACON SANTORESI, CARLOS MIGUEL
61. CHAVES GAUDIO, RONALDO
62. CLARK, HORACIO ERNESTO
63. CMET, JUAN D.
64. COLANTONIO, GIULIANA
65. COLOMER VIADEL, ANTONIO
66. COLÓN MORALES, RUBÉN A.
67. CORDARA, ALBERTO E.
68. CORVALAN, ALFREDO R.
69. CRACOGNA, DANTE
70. CRISTO, PE. AMÉRICO
71. CUESTA, ELSA
72. DA SILVA GALHARDO, JOSÉ HENRIQUE
73. DABORMIDA, RENATO
74. DALLA FONTANA, ELVIO N.
75. DE BIASI, ROMINA
76. DE LORENZI, ESTEBAN MARIO
77. DE MIRANDA SOUZA, JOSÉ EDUARDO
78. DE NIRO, NICOLAS HUMBERTO
79. DEBIAGGI, CARLOS ALBERTO
80. DECANA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE DEUSTO
81. DELLEPIANE
82. DÍAZ DE SANTOS, S.A. (0007617-000734/05)
83. DIEZ ÁCIMAS, LUIS ÁNGEL
84. DIVAR GARTEIZAUURRECOA, JAVIER
85. DOMINGUEZ, ELENA
86. DONETA, WALKER
87. ELIZONDO VARGAS, MARTA MARIA
88. ELSAYYED, ABDELHAKHEEM
89. EMBID IRUJO, JOSE MIGUEL
90. ENCISO SANTOCILDES, MARTA
91. ESPINOZA BELLO, CARLOS FROYLAN
92. ESPINOZA, MARÍA LORENA
93. ESPINOZA, ROLANDO
94. ESTELLER ORTEGA, DAVID
95. EWAN, C.
96. FAJARDO GARCIA, GEMMA
97. FARIAS, CARLOS ALBERTO
98. FERRARIO, PATRICIO
99. FERRETI, GIAN ALBERTO
100. FICI, ANTONIO
101. FIOLE RUIZ, JUAN ANTONIO
102. FORNARI, OSWALDO CARLOS
103. FRANCISCO LUNA, ERNESTO GASPAR
104. FRESNILLO MARTIN, JOSE ANTONIO
105. GADEA SOLER, ENRIQUE
106. GALEAZZI, ALBERTO NICOLAS
107. GALGANO, FRANCESCO
108. GALLASTEGUI ORMAETXEA, ITXASO
109. GALVEZ VEGA, JOSÉ
110. GAMINDE EGIA, EBA
111. GARAY UGALDE, ENRIQUE ANTONIO
112. GARCÍA ÁLVAREZ, BELÉN
113. GARCIA ARROUY, JULIO
114. GARCIA ARROUY, OSVALDO
115. GARCIA MULLER, ALBERTO
116. GATTI, SERAFINO
117. GAUNA, VICTOR ALBERTO
118. GETE CASTRILLO, PEDRO
119. GIACCARDI MARMO, LUCIA
120. GIBELLO PASTORE, JOSÉ EDUARDO
121. GIGENA, EDGAR R.
122. GOMEZ LUNA, STELLA MARIS
123. GOMEZ URQUIJO, LAURA
124. GONÇALVES LINS VIEIRA, PAULO
125. GONDRA ELGEZABAL, GOTZON
126. GONZÁLEZ PALACIOS, SERGIO
127. GROSSO, PATRICIA
128. GUARIN TORRES, BELISARIO
129. GUGLIELMONE, RICARDO LUIS
130. GUTIÉRREZ DE ÁLAMO MAHOU, JOAQUIN
131. HDEZ CORDERO, ROBERTO CARLOS
132. HENRY, HAGEN
133. HERNÁNDEZ AGUILAR, ORISEL
134. HERNANDEZ SANTIAGO, SANTIAGO
135. HERRERA, JOSEFINA DEL CARMEN
136. IÑEZ, EMILIO ADELIO
137. IBERLUCIA, MIGUEL

- 138.** INSTITUTO ARGENTINO DE INVESTIGACIONES DE ECONOMÍA SOCIAL (IAIES)
139. ISPIZUA, ALFREDO
140. IZQUIERDO MUCIÑO, MARTHA ELBA
141. JACOBO ZELAYA, CARLOS JOSÉ
142. JAMED ABDUL NASSER, FEITOZA
143. JENSEN, PABLO ANDRES
144. JOSÉ EDUARDO GIBELLO PASTORE, EDUARDO PASTORE
145. JUNG, ROLANDO VICTOR
146. JUSTO, LIA
147. KALUF BELLATO, MARCO AURÉLIO
148. KESSELMAN, JULIO
149. KESSELMAN, SILVIA
150. KLUG, RICARDO MIGUEL
151. KRUEGER, GUILHERME
152. LACREU, ALDO SANTIAGO
153. LAMPREABE MARTÍNEZ, JAVIER
154. LAO MENDEZ, ROSANA
155. LARRAZABAL BASAÑEZ, SANTIAGO
156. LASIERRA RIGAL, CARLOS MANUEL
157. LENTI, RUBEN JORGE
158. LEON DIAZ, EDGAR EMILIO
159. LLAMOSAS TRÁPAGA, AIDA
160. LLARENA ALBEAR, MARIA BEGOÑA
161. LLEDO YAGÜE, FRANCISCO
162. LÓPEZ ALONSO, FERNANDO
163. LOPEZ GARDE, PABLO
164. LOPEZ, ORLANDO
165. LORENZO, NORBERTO
166. LUNA FERNÁNDEZ, FERNANDO
167. LUNA, ERNESTO GASPARD FRANCISCO
168. MACIA Y GONZALEZ, JOSE MARIA
169. MAHAMAT, ADOUDOU
170. MANTLER, DIANA
171. MARTIN ANDRES, JESUS
172. MARTÍN SEGOVIA, FRANCISCO
173. MARTIN, CARLOS ALBERTO
174. MARTINEZ CHARTERINA, ALEJANDRO
175. MARTÍNEZ ETXEBARRIA, GONZALO
176. MARTÍNEZ MONTENEGRO, ISNEL
177. MARTINEZ ORDORICA, JUAN LUIS
178. MARTÍNEZ RUIZ DÍAZ, NELSON MANUEL
179. MARTINEZ SAENZ, OSCAR
180. MATEO BLANCO, JOAQUIN
181. MATUSEVICH, ELVA M. ENCINAS DE
182. MATZKIN, ENRIQUE
183. MEILIJ, GUSTAVO RAUL
184. MEIRA APARICIO, DEOLINDA
185. MEIRA APARICIO, DEOLINDA
186. MEJÍA PALACIO, LUZ PATRICIA
187. MÉNDEZ PÉREZ, JORGE ELIGIO
188. MENDIOLA GOROSPE, AGUSTIN
189. MERINO ANTIGÜEDAD, JOSÉ MARIA
190. MERINO HERNÁNDEZ, SANTIAGO
191. MERINO ORTIZ DE ZARATE, YOLANDA
192. MESA TEJEDA, NATACHA TERESA
193. MICELA, VINCENZO
194. MIDAGON, ERNEST
195. MIRANDA OLIVEIRA, ALEXANDRE
196. MOIRANO, ARMANDO ALFREDO
197. MOLINA CAMACHO, CARLOS
198. MONTERO SIMO, MARTA
199. MONTERO, ALEXANDER Y STEVE
200. MONTOLIO HERNANDEZ, JOSE MARIA
201. MORIENA, HUGO JUAN BARTOLO
202. MUGARZA YENES, JUAN MARTIN
203. MUNKNER, HANS H.
204. MUÑOZ GARCÍA, ALFREDO
205. NAGORE APARICIO, IÑIGO
206. NAMORADO, RUI
207. NARANJO MENA, CARLOS
208. NASSER FEITOZA, JAMED ABDUL
209. OLIVEIRA REZENDE MARTINS, ANNE SHIRLEY DE
210. OMARINI, CESAR JUAN ARIEL
211. ORELLANO, RICARDO
212. PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, MARIA CONCEPCIÓN
213. PALACIOS GONZALEZ, SERGIO
214. PANIAGUA ZURERA, MANUEL
215. PAOLUCCI, LUIGI F.
216. PAPA, BAL
217. PAROLA, AGUSTIN
218. PASCUAL, EDUARDO TOMAS
219. PASTORINO, ROBERTO JORGE
220. PAZ CANALEJO, NARCISO
221. PERALTA REYES, VICTOR
222. PERAZO SEGURA, CARMEN MARIA
223. PEREIRA SALOMÃO, BRASIL DO PINHAL
224. PEREZ COLMAN, MARIA SUSANA
225. PEREZ GINER, FRANCISCO

- 226.** PEREZ SANCHEZ, YAMILEH
227. PERIUS, VERGILIO
228. PEZZINI, ENZO
229. PIZARRO MATARRITA, EDGAR
230. POGGI, JORGE DANIEL
231. PONT GOIRICELAYA, RAFAEL
232. POZZA, PEDRO LUIZ
233. PRIETO JUAREZ, JOSE ANTONIO
234. PUGLIESE, SANTIAGO A.
235. PUVILL LIBROS S.A.
236. PUY FERNANDEZ, GLORIA
237. QUESTA, JOSE MANUEL
238. QUIROS MONTOYA, ANA LUCRECIA
239. RACUGNO, GABRIELE
240. RAMOS, RENE
241. RATTENBACH, BEATRIZ SUSANA
242. REAL FLORES, MIREN JOSUNE
243. REYES LAVEGA, HÉCTOR SERGIO
244. REZZONICO, ALBERTO EDMUNDO
245. RIERA OLIVE, SANTIAGO
246. RIPPE, SISGBERT
247. RISSO, MARCELO ROBERTO
248. RODRIGUES ANDRADE RAMOS, ANA PAULA
249. RODRIGUES, JOSE ANTONIO
250. RODRÍGUEZ BARRERA, WILSON DARIO
251. RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, AMALIA
252. RODRIGUEZ GONZALEZ, RAFAEL MAURICIO
253. RODRÍGUEZ MUSA, ORESTES
254. ROJAS HERRERA, OSCAR MIGUEL
255. ROJAS JIMÉNEZ, ANDY
256. RONISE DE MAGALHÃES FIGUEIREDO
257. ROSANO, OBDULIO L. H.
258. ROSELL, RAUL HECTOR
259. ROSEMBUJ, TULIO
260. ROSSI, LUIS MARIA
261. ROSSINI, REYNALDO LUIS
262. RUEDA VIVANCO, JESÚS
263. RUESGA, MARIANO (FEDECOOBA)
264. RUESGA, MARIANO EUSEBIO
265. RUIZ DIAZ MARTÍNEZ, NELSON MANUEL
266. SACRISTÁN BERGIA, FERNANDO
267. SAEZ GABICAGOGEASCOA, JAVIER
268. SALVADO, MANUEL
269. SAMANIEGO RUIZ DE INFANTE, JOSU
270. SAN JOSE MARTINEZ, FERNANDO
271. SANCHEZ BOZA, ROXANA
272. SANTANGELO, PATRIZIA
273. SANTOS, MARÍA SOLEDAD
274. SANZ JARQUE, JUAN JOSE
275. SANZ SANTAOLALLA, FRANCISCO JAVIER
276. SCHMIDT BENDER, HORACIO F.
277. SCHMIDT, SERGIO FERNANDO
278. SECCIÓN NACIONAL PERUANA
279. SEPERTINO, SUSANA MARÍA
280. SIMONETTO, ERNESTO
281. SNAITH, IAN
282. SOLANO MURILLO, ADOLFO
283. SOMOZA, RICARDO FRANCISCO
284. SOTO ALEMÁN, LIEN
285. SPATOLA, GIUSEPPE
286. STANISLAVSKY, MARIO WALTER
287. STRECK, LENIO
288. SUÁREZ-ALBA AZANZA, M.ª EUGENIA
289. SUBIRÓS BARRANTES, SILVIA
290. SUSO VIDAL, JOSE MARIA
291. SWINNEY, IAN
292. TANGORRA EGLER, FABIAN
293. TECEROS BANZER, ADALBERTO
294. TORRES MORALES, CARLOS
295. TORVISO, FERNANDO M.B.
296. TOSCANO, FERNANDO
297. URIBE, JANI
298. VALLATI, JORGE ARMANDO
299. VARDERLUCH LEAL, ANTONIO
300. VARGAS ALFARO, ALEJANDRO
301. VARGAS CHAVARRIA, JEREMIAS
302. VARGAS VASEROT, CARLOS
303. VERLY, HERNAN
304. VESCO, CARLOS ALBERTO
305. VIGLIZZO, ALFREDO JORGE
306. VIGLIZZO, MONICA ELIDA
307. VILLALOBOS, KARLOS
308. VINCI, JUAN MANUEL
309. ZULUETA SAN NICOLAS, JOSU

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo (BAIDC)

Normas de publicación

- 1. Contenido.** El BAIDC publica, con carácter anual, trabajos de investigación sobre Cooperativismo y Economía social.
- 2. Envío de originales.** Los originales han de ser inéditos y deberán ser enviados por correo electrónico a la dirección boletin.aidc@deusto.es. También se podrán enviar artículos en línea en la dirección: <http://baidc.revistas.deusto.es/about/submissions#authorGuidelines>.
- 3. Formato.** En la primera página se incluirá el título, el nombre del autor y su filiación académica. La segunda página recogerá dos resúmenes, en castellano e inglés, de unas 120 palabras cada uno, y las palabras clave del trabajo (entre 3 y 5 palabras), tanto en castellano como en inglés. Asimismo, el título y el sumario del artículo se enviarán en castellano e inglés.
- 4. Normas de edición.** Las citas bibliográficas y las referencias a otras fuentes documentales se harán siguiendo el sistema 'Autor-Fecha' del manual de estilo de Chicago (http://www.deusto-publicaciones.es/deusto/content/openbooks/manual_breve/manual_breve_chicago_deusto.html). El artículo debe incluir las referencias bibliográficas completas en la última página. Los trabajos presentados podrán tener una extensión entre 15 y 35 páginas.

Ejemplos:

a) Libros

- Última página: Duch, Lluís. 1998. *Mito, interpretación y cultura*. Barcelona: Herder.
- Cita en el texto: (Duch 1998, 99-100).

b) Capítulos de libro

- Última página: Gómez Mendoza, Josefina. 2009. «Ecología urbana y paisaje de la ciudad». En *La ciudad del futuro*, editado por Antonio Bonet Correa, 177-217. Madrid: Instituto de España.
- Cita en el texto: (Gómez Mendoza 2009).

c) Artículos de revista

- Última página: Hernández Guerrero, María José. 2011. «Presencia y utilización de la traducción en la prensa española». *Meta* 56, n.º 1: 101-118.
- Cita en el texto: (Hernández Guerrero 2011, 115).

- 5. Proceso de publicación.** El Director y la Subdirectora del Boletín con la participación del Consejo de redacción y del Consejo asesor decidirán la publicación de los trabajos basándose en una evaluación externa independiente. El proceso de evalua-

ción de los trabajos será una revisión ciega por pares, siguiendo el código ético del Boletín. Los autores podrán realizar la corrección de pruebas de imprenta y, si en el plazo de 10 días no se recibiese su corrección, se entenderá que el autor está conforme con la impresión recibida.

6. **Tasas.** No se cobran costos de envío, procesamiento ni publicación de los artículos.
7. **Copyright.** Los autores de los trabajos inéditos publicados en esta revista podrán reproducirlos en otro lugar con la debida anotación de su publicación original en el BAIDC.

Código ético

Con el fin de mejorar la transparencia y la información sobre el proceso de publicación del Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo (en adelante, la Revista) se han elaborado y adoptado los compromisos que se exponen a continuación:

1. Obligaciones generales del director de la Revista

El director de la Revista deberá:

1. Velar por la continua mejora de la Revista;
2. Asegurar la calidad de los artículos que se publican;
3. Mantener la integridad académica del contenido de la Revista;
4. Respetar la libertad de expresión;
5. Estar dispuestos a publicar las correcciones, retractaciones, y las disculpas que en su caso sean necesarias.

2. Obligaciones en relación con los autores

2.1. Promoción de conductas éticas

Los miembros de la Revista deberán asegurarse de adoptar las medidas oportunas para asegurar la calidad del material publicado, y evitar en la medida de lo posible la publicación de plagios o de trabajos no originales, salvo que en este último caso se permita de forma extraordinaria y justificadamente por parte de la dirección de la revista y se haga constar explícitamente en el artículo correspondiente dicha característica del trabajo publicado.

2.2. Normas de publicación para los autores

Se publicará y se mantendrá debidamente actualizado el proceso de publicación en la Revista con el fin de que los autores puedan tener toda la información que necesiten al respecto, y que solamente por causas debidamente justificadas y explicadas se podrá alterar. En particular, se publicará el funcionamiento del proceso de revisión por pares de los artículos recibidos.

2.3. Proceso de revisión por pares

Se publicará y se mantendrá actualizada una lista de evaluadores, que no será completamente cerrada, ya que a juicio del director de la Revista en función del tema y de otras circunstancias debidamente justificadas podrá someterse un artículo a la revisión de un experto que no se encuentre incluido en la lista de evaluadores publicada.

Los evaluadores deberán emitir juicios y evaluaciones claras y precisas, suficientemente argumentadas e imparciales. Igualmente, se evitarán los conflictos de intereses del tipo que fuere (personales, académicos, comerciales, etc.).

En cualquier caso, el proceso de evaluación quedará sujeto a estrictas condiciones de confidencialidad. Ni los revisores ni los autores conocerán sus respectivas identidades, evitando de esta forma los conflictos de intereses que se pudiesen producir. Al respecto, el director de la Revista ostentará un estricto deber de confidencialidad.

Los artículos serán revisados por dos evaluadores, recurriéndose a la opinión de un tercer evaluador en caso de que haya discrepancias sobre la publicación del artículo entre las dos evaluaciones realizadas.

2.4. Decisiones respecto a la publicación

Las decisiones relativas a la aceptación o al rechazo de un artículo para su publicación deberán basarse únicamente en la calidad del artículo, esto es, en su claridad, originalidad, importancia y en su adecuación a los objetivos y al ámbito de la Revista.

En ningún caso, se rechazarán artículos debido a las críticas u opiniones divergentes de posturas mayoritarias y/o manifestadas por miembros de la Revista, siempre que se trate de artículos de calidad que justifiquen sus posturas sin caer en la descalificación.

Igualmente, la decisión, bien de aceptación, bien de rechazo, se comunicará siempre al autor en el tiempo indicado en las normas de publicación, y deberá ser motivada, especialmente en caso de rechazo. Esta decisión no deberá modificarse posteriormente, salvo que se hayan producido serios problemas en el proceso de publicación que deberán justificarse.

En cualquier caso, los cambios en la estructura de la Revista no afectarán a las decisiones adoptadas previamente en cuanto a la aceptación o al rechazo de los artículos enviados para su publicación.

Relación de evaluadores

- Marina Aguilar Rubio (Universidad de Almería)
- Eva Alonso Rodrigo (Universidad de Barcelona)
- Vega María Arnáez Arce (Universidad de Deusto)
- Francisco Javier Arrieta Idiákez (Universidad de Deusto)
- Baleren Bakaikoa Azurmendi (EHU-Universidad del País Vasco)
- Aitor Bengoetxea Alkorta (EHU-Universidad del País Vasco)
- Dante Cracogna (Universidad de Buenos Aires)
- Renato Dabormida (Universidad de Génova)
- Javier Divar Garteiz-aurrecoa (Universidad de Deusto)
- Marta Enciso Santolcides (Universidad de Deusto)
- Antonio Fici (Universidad de Molise)
- Enrique Gadea Soler (Universidad de Deusto)
- Eba Gaminde Egia (Universidad de Deusto)
- Belén García Álvarez (Universidad de Deusto)
- Alberto García Müller, (Universidad de los Andes)
- Gotzon Gondra Elguezabal (abogado)
- Orisel Hernández Aguilar (Universidad de Pinar del Río)
- Martha E. Izquierdo (Universidad Autónoma del Estado de México)
- Javier Larena Beldarrain (Universidad de Deusto)
- Santiago Larrazabal Basáñez (Universidad de Deusto)
- Aida Llamosas Trápaga (Universidad de Deusto)
- Alejandro Martínez Charterina (Universidad de Deusto)
- Gonzalo Martínez Etxeberria (Universidad de Deusto)
- Francisco José Martínez Segovia (Universidad de Castilla-La Mancha)
- Deolinda A. Meira (Instituto Politécnico de Porto)
- Natacha Teresa Mesa Tejeda (Universidad de La Habana)
- José Eduardo Miranda (UNICESUMAR)
- Marta Montero Simó (Universidad Loyola Andalucía)
- Alfredo Muñoz García (Universidad Complutense de Madrid)
- Iñigo Nagore Aparicio (abogado)
- Miren Josune Real Flores (Universidad de Deusto)
- Siegbert Rippe (Universidad de Montevideo)
- Orestes Rodríguez Musa (Universidad de Pinar del Río)
- Tulio Rosembuj (Universidad de Barcelona)
- Fernando Sacristán Bergia (Universidad Rey Juan Carlos)
- Roxana Sánchez Bozas (Universidad Nacional de San José de Costa Rica)
- Francisco Javier Sanz Santaolalla (abogado)
- Lenio Streck (Universidad de Unisinos)
- Isabel Tur Vilas (Universidad de Barcelona)
- Carlos Vargas Vasserot (Universidad de Almería)

Boletín de la AIDC correspondiente a 2017

Por decisión de la Asamblea General Ordinaria de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, del pasado día 22 de junio de 2016, se acordó:

- Establecer como tema monográfico de investigación para el Boletín de la AIDC correspondiente al año 2017 el de **«El principio de adhesión voluntaria y abierta. Consecuencias jurídicas y económicas derivadas de su aplicación práctica»**.

Se invita a los miembros de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo a que realicen sus aportaciones sobre esta materia para el próximo Boletín, sin perjuicio de que sean admitidos trabajos sobre otros temas que se estimen de interés. Les recordamos que la fecha final de recepción de trabajos será el **31 de mayo de 2017**.

La Dirección del Boletín de la AIDC

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.

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association
of Cooperative Law Journal