

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law Journal

www.baidc.deusto.es

index: SCOPUS, SJR, ESCI (WoS), JCI, Latindex – 17815-E, CSIC, CIRC (B), DICE, DIALNET plus,
DOAJ, MIAR, REDIB, FECYT

No. 64/2024

DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc642024>

Sumario

Artículos

**Los principios cooperativos, su
relatividad y su discutido valor como
fuentes del derecho**

Carlos Vargas Vasserot

**El régimen fiscal de las empresas
sociales en España: cooperativas
sociales, empresas de inserción y
centros especiales de empleo**

Marina Aguilar Rubio

**Brazilian cooperatives and
the 2030 Agenda**

Júlia Elisabete Barden, Fernanda Cristina
Wiebusch Sindelar, Carlos Cândido da
Silva Cyrne y Gabriel Arthur Bersch

**Principales diferencias de las
cooperativas en el Impuesto sobre
Sociedades en territorio de régimen
común y en los Territorios Históricos
del País Vasco. Algunas reflexiones y
propuestas**

Iván Zaldúa Azkuenaga

**Considerations for the regulation
of a flexible type of co-operative
society: co-operative values
and principles as limits to the
autonomous will of the members**

Enrique Gadea Soler

**Las cooperativas indígenas y
el codiseño: oportunidades de
competitividad para revitalizar el
conocimiento tradicional del pueblo
Wayúú**

Iván Vargas-Chaves, Diego Piracoca-
Chaves y Mónica Fuentes-Mancipe

**La limitada regulación legal y del
aprovechamiento como fuente de
financiamiento del capital social
cooperativo en Cuba: propuestas
para su perfección**

Yulier Campos Pérez



Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law Journal

No. 64/2024

DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc642024>

El *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* está incluido en:
International Association of Cooperative Law Journal is included in:



DOAJ DIRECTORY OF OPEN ACCESS JOURNALS

Dialnet

latindex

D I C E

BASE DE DATOS
ISOC

MIAR

EBSCO host

OCLC
WorldCat®

Google
Académico

CIRC

SCOPUS

REDIB | Red Iberoamericana
de Innovación y Conocimiento Científico

Cargos de la Asociación:

Presidente: Dr. Enrique Gadea Soler

Vicepresidenta: Dra. Eba Gaminde Egia

Secretario General: Dr. Alberto Atxabal Rada

Presidentes de Honor: Dr. Dante Cracogna

Dr. Renato Dabormida

Dr. Tulio Rosembuj

Dr. Alejandro Martínez Charterina

Dr. Javier Divar Garteiz-aurrecoa

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

Coordinación: Dra. Vega María Arnáez Arce, Universidad de Deusto

Dr. Enrique Gadea, Universidad de Deusto

Dr. Alberto Atxabal, Universidad de Deusto

Dr. Santiago Larrazabal Basáñez, Universidad de Deusto

Dr. Dante Cracogna, Universidad de Buenos Aires

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

Dr. Siegbert Rippe, Universidad de Montevideo

Dra. Martha Izquierdo, Universidad Autónoma del Estado de México

Dr. Lenio Streck, Universidad de Unisinos, Brasil

Dr. José Eduardo Miranda, FMB, Brasil

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

Dr. Francisco Javier Arrieta Idiákez, Universidad de Deusto

Dra. Josune López Rodríguez, Universidad de Deusto

Dr. Gonzalo Martínez Etxeberria, Universidad de Deusto

Página web de la Asociación:

www.aidc.deusto.es



Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative
Law Journal

No. 64/2024

DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc642024>

Facultad de Derecho
Universidad de Deusto
Bilbao 2024

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

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

LAN ETA ENPLEGU
SAILA

DEPARTAMENTO DE TRABAJO
Y EMPLEO

© Publicaciones de la Universidad de Deusto
Apartado 1 — 48080 Bilbao
e-mail: publicaciones@deusto.es

ISSN: 1134-993X

ISSN-e: 2386-4893

Depósito legal: BI - 568-95

Impreso en España/Printed in Spain

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

Directora

Vega María Arnáez Arce (UD)

Director adjunto

Enrique Gadea Soler (UD)

Consejo de redacción

Fernando Sacristán Bergia (Universidad Rey Juan Carlos)

Carlos Vargas Vasserot (Universidad de Almería)

Alberto Atxabal Rada (UD)

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

Roxana Sánchez Boza (Universidad Nacional de San José de Costa Rica)

José Eduardo Miranda (FMB, Brasil)

Orisel Hernández Aguilar (Universidad de Pinar del Río, Cuba)

Consejo Asesor Internacional

Dante Cracogna (Universidad de Buenos Aires)

Renato Dabormida (Universidad de Génova)

Tulio Rosembuj (Universidad de Barcelona)

Lenio Streck (Universidad de Unisinos)

Orestes Rodríguez Musa (Universidad de Pinar del Río)

José Luis Monzón (CIRIEC- España)

Santiago Larrazabal Basáñez (UD)

Francisco Javier Arrieta Idiákez (UD)

Hagen Henry (Universidad de Helsinki)

Aitor Bengoetxea Alkorta (EHU-Universidad del País Vasco)

Deolinda A. Meira (Instituto Politécnico do Porto)

Antonio Fici (Universidad de Molise)

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

Alfredo Muñoz García (Universidad Complutense de Madrid)

Gemma Fajardo García (Universidad de Valencia)

Isabel Tur Vilas (Universidad de Barcelona)

Javier Divar Garteiz-aurrecoa (UD)

Alejandro Martínez Charterina (UD)

Saioa Arando Lasagabaster (Universidad de Mondragón)

Mirta Vuotto (Universidad de Buenos Aires, Argentina)

Héctor Ruiz Ramírez (Universidad Autónoma del Estado de México, México)

Rogelio Fernández Sagot (Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica, Costa Rica)

Leonardo Rafael de Souza (Colegio de Abogados de Santa Catarina, Brasil)

Antonio José Sarmiento Reyes (Pontificia Universidad Javierana, Colombia)

Carlos Torres Morales (Universidad de Lima, Perú)

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law Journal

No. 64/2024

DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc642024>

Sumario

I. Presentación de la AIDC	11
II. Artículos	
1. Los principios cooperativos, su relatividad y su discutido valor como fuentes del Derecho <i>Cooperative principles, their relativity, and their controversial value as legal sources</i> Carlos Vargas Vasserot	19
2. El régimen fiscal de las empresas sociales en España: cooperativas sociales, empresas de inserción y centros especiales de empleo <i>The taxation of social enterprises in Spain: Social Cooperatives, Insertion Companies and Special Employment Centers</i> Marina Aguilar Rubio	43
3. Brazilian cooperatives and the 2030 Agenda <i>Cooperativas brasileñas y Agenda 2030</i> Júlia Elisabete Barden, Fernanda Cristina Wiebusch Sindelar, Carlos Cândido da Silva Cyrne y Gabriel Arthur Bersch	91
4. Principales diferencias de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en territorio de régimen común y en los Territorios Históricos del País Vasco. Algunas reflexiones y propuestas <i>Main differences of Cooperatives in Corporate Tax in common regime territory and in the historical territories of the Basque Country. Some reflections and proposals</i> Iván Zaldua Azkuenaga	111

5. Considerations for the regulation of a flexible type of co-operative society: co-operative values and principles as limits to the autonomous will of the members <i>Consideraciones para la regulación de un tipo societario flexible de sociedad cooperativa: los valores y principios cooperativos como límite de la autonomía de la voluntad de los socios</i> Enrique Gadea Soler	135
6. Las cooperativas indígenas y el codiseño: oportunidades de competitividad para revitalizar el conocimiento tradicional del pueblo Wayuú <i>Indigenous cooperatives and co-design: opportunities for competitiveness to revitalize traditional knowledge of Wayuú community</i> Iván Vargas-Chaves, Diego Piracoca-Chaves y Mónica Fuentes-Mancipe	157
7. La limitada regulación legal y del aprovechamiento como fuente de financiamiento del capital social cooperativo en Cuba: propuestas para su perfección <i>The limited legal regulation and use as a source of financing of cooperative share capital in Cuba: proposals for its perfection</i> Yulier Campos Pérez	185
III. Listado de miembros de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo	225
Normas de publicación	239
Código ético	240
Relación de evaluadores	243

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 AIDC 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 the 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

Los principios cooperativos, su relatividad y su discutido valor como fuentes del derecho

(Cooperative principles, their relativity, and their controversial value as legal sources)

Carlos Vargas Vasserot¹
Universidad de Almería (España)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2977>

Recibido: 20.11.2023

Aceptado: 04.07.2024

Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

Sumario: 1. Los principios cooperativos de la Alianza Cooperativa Internacional y su valor jurídico. 2. La relatividad temporal de los principios cooperativos. 3. La relatividad espacial de los principios cooperativos. 4. Dificultades de la ACI para elaborar unos principios cooperativos de validez universal. 5. Bibliografía.

Summary: 1. The cooperative principles of the International Cooperative Alliance and their legal value. 2. The temporal relativity of the cooperative principles. 3. The spatial relativity of the cooperative principles. 4. Difficulties of the ICA to elaborate universally valid cooperative principles. 5. Bibliography.

Resumen: El trabajo trata del origen y evolución de los siete principios cooperativos de la Alianza Cooperativa Internacional y de su valor o no como fuente del Derecho nacional, retomando la clásica discusión del valor jurídico que realmente tienen. Para comprobar si estos principios vinculan a los legisladores, si les sirven como simples guías o si han quedado en un mero decálogo de buenas intenciones sin gran valor jurídico, se realiza una investigación del específico reflejo normativo que ha tenido cada uno de ellos en el Derecho positivo. Respecto al Derecho español, se analiza cómo la legislación de cooperativas histórica y la actual han recepcionado los distintos principios cooperativos y como su reconocimiento varía mucho entre unas leyes autonómicas y otras. También se analiza el diferente tratamiento legal que han tenido los principios cooperativos en distintos ordenamientos de Derecho comparado, que da como resultado una gran falta de homogeneidad de sus regulaciones que demuestra la relatividad temporal y espacial de estos principios.

Palabras clave: principios cooperativos; cooperativas; fuente del derecho; principios del derecho.

¹ Catedrático de Derecho Mercantil y director del CIDES. Email: cvargas@ual.es. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5107-1843>

Abstract: The paper deals with the origin and evolution of the seven cooperative principles of the International Cooperative Alliance and their value or not as a source of national law, returning to the classic discussion of the legal value they really have. To check if these principles bind legislators, if they serve as simple guides or if they have remained a mere decalogue of good intentions without great legal value, an investigation is carried out into the specific normative reflection that each of them has had in the Law. positive. Regarding Spanish Law, it is analyzed how historical and current cooperative legislation has received the different cooperative principles and how their recognition varies greatly between some autonomous laws and others. The different legal treatment that cooperative principles have had in different systems of comparative law is also analyzed, which results in a great lack of homogeneity in their regulations that demonstrates the temporal and spatial relativity of these principles.

Keywords: cooperative principles; cooperatives; source of law; principles of law.

1. Los principios cooperativos de la Alianza Cooperativa Internacional y su valor jurídico

Según la Declaración sobre la Identidad Cooperativa de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI), que es la entidad representativa del movimiento cooperativo en el mundo, proclamada con ocasión del congreso de esta organización celebrado en Manchester en 1995, los principios cooperativos «son las pautas a través de las cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores» (autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad). En la actualidad y desde precisamente esa Declaración, el listado de los principios cooperativos de la ACI son los siguientes: 1) Adhesión voluntaria y abierta; 2) Control democrático de los miembros; 3) Participación económica de los miembros; 4) Autonomía e independencia; 5) Educación, formación e información; 6) Cooperación entre cooperativas; e 7) Interés por la comunidad.

Las leyes cooperativas españolas y gran parte de las de Derecho comparado reconocen, con mayor o menor intensidad, los principios cooperativos de la ACI, aunque suelen matizar que deben ser aplicados o interpretados en los términos establecidos en ellas. Con esta coletilla final, típica de nuestra legislación cooperativa y por la que los principios se aplican según convengan al legislador de turno, se plantean serias dudas de la efectividad y del valor jurídico que tienen cada uno de ellos y se hace necesario ver su específico reflejo normativo para comprobar si esos principios han servido realmente de guías para los legisladores o se han quedado simplemente en un *desideratum*, en un mero decálogo de buenas intenciones sin gran valor jurídico. Por otra parte, los principios cooperativos no son concepciones inmodificables ya que, como veremos, han sido reformulados en varias ocasiones por la ACI conforme ha ido evolucionado el propio movimiento cooperativo y la amplitud de sus efectos ha sido modulada por normas de Derecho positivo, por lo que hay que hablar de su relatividad tanto histórica como jurídico-positiva. Pero, aparte de la visión de iure (de Derecho), de la que a veces abusamos en exceso los juristas, debemos analizar la incorporación de facto (de hecho) de los principios cooperativos en la práctica societaria y comprobar de qué forma las empresas cooperativas acogen los mismos como pautas de comportamiento y de toma de decisiones y, en caso de su contravención, analizar qué consecuencias jurídicas conllevan para aquéllas².

² Como de manera original en nuestra doctrina hizo Narciso Paz Canalejo, «Principios cooperativos y prácticas societarias de la cooperación», *REVESCO* 61 (1995): 15-34.

Una cuestión clásica y discutida en la doctrina de Derecho cooperativo es la concreción del valor jurídico que tienen los principios cooperativos de la ACI y la fuerza que tienen para vincular a los legisladores y a las propias cooperativas. Respecto a lo primero, hay autores de mucha autoridad que defienden el carácter imperativo de los principios cooperativos para los países adheridos a la Organización Internacional del Trabajo (OIT), que al día de hoy son prácticamente todos (187 de los 195 que aproximadamente hay en el mundo). En particular, la obligación de respetar los principios de la ACI en los ordenamientos de los países de la OIT se dice que deriva de la conocida Recomendación número 193 sobre la promoción de las cooperativas de la OIT (que contiene como anexo la Declaración sobre la Identidad Cooperativa de la ACI y el listado de principios cooperativos de esta organización), por su consideración de Derecho cooperativo internacional público vinculante por los países suscritos a esta organización³. Sin ser experto en Derecho internacional, en mi opinión, por el tenor del texto de la recomendación de la OIT, que al referirse a los gobiernos utiliza siempre el verbo «debe» en pretérito imperfecto de subjuntivo («deberían» y en inglés que es el idioma original «should»), que tiene valor condicional y se suele utilizar para hacer una sugerencia o recomendación de manera cortés, considero que no se está imponiendo su contenido sino simplemente recomendándolo⁴. Esto se confirma por la propia OIT cuando señala que las normas internacionales del trabajo son instrumentos jurídicos que establecen principios y derechos básicos en el trabajo y se dividen en *convenios* (o *protocolos*), que son tratados internacionales jurídicamente vinculantes que pueden ser ratificados por los Estados miembros, o en *recomendaciones*, que actúan como directrices no vinculantes⁵. Además, la OIT es una agencia de la ONU que, como ella misma reconoce⁶, tiene como objetivos establecer normas del trabajo, formular políticas y elaborar programas promoviendo el trabajo decente, por lo que una recomendación de esta institución no puede

³ Hagen Henry, *Orientaciones para la Legislación Cooperativa* (Ginebra: OIT, 2013), 53-58; y Antonio Fici, *Cooperative identity and the law*, Euricse Working Paper, 23, (2012).

⁴ Lo mismo ocurre en la más reciente *Resolución relativa al trabajo decente y la economía social y solidaria* de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) de junio de 2022, que establece que «en función de las circunstancias nacionales la ESS comprende cooperativas, asociaciones, mutuales, fundaciones, *empresas sociales*, grupos de autoayuda y otras entidades que operan según sus valores y principios» (II.5).

⁵ <https://www.ilo.org/global/standards/introduction-to-international-labour-standards/conventions-and-recommendations/lang-es/index.htm>

⁶ <https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/lang-es/index.htm>

afectar jurídicamente hablando al movimiento cooperativo fuera del ámbito laboral o del trabajo.

También se defiende que los principios formulados por la ACI condicionan la autonomía de la voluntad de las cooperativas en orden a establecer nuevos pactos no previstos por la ley, pues de no observarlos, aquéllas serían falsas cooperativas y no serían admitidas en el movimiento cooperativo internacional⁷. En esto último, en cuanto a que las cooperativas con una regulación estatutaria respetuosa con su ley nacional reguladora (*secundum legem*) pero en contra de algunos de los principios cooperativos de la ACI no pueden ser calificadas como cooperativas, dependerá de lo que cada uno considere qué es una cooperativa, pero está claro que si la ley de un país permite excepcionar uno o varios de los principios cooperativos de la ACI, como de hecho ocurre en muchos ordenamientos, a todos los efectos, en el marco de su ordenamiento jurídico, es una cooperativa y no creo que por ello vaya a quedar fuera del movimiento cooperativo.

Más coherente me parece la afirmación de que las cooperativas afiliadas a la ACI deben cumplir y respetar los valores y principios cooperativos de la ACI y puedan ser excluidos de esta asociación, como establece el artículo 9 de sus Estatutos (adoptados por la Asamblea el 11 de abril de 2013⁸), por incumplimiento de los mismos en virtud de la obligación que les impone su artículo 3: «La asociación y cada uno de sus miembros se ceñirán a la Declaración de Identidad Cooperativa, como se expone en los artículos 4 a 7 del reglamento». En dicho reglamento (también adoptado en la misma Asamblea de la ACI de 2013⁹), se da un concepto de cooperativa y se transcriben los principios y valores cooperativos de dicha Declaración. En concreto, el artículo 4 de dicho Reglamento establece que «se reconocerá como sociedad cooperativa cualquier asociación de personas o de sociedades, siempre y cuando la misma se haya fijado como objeto la mejora económica y social de sus miembros a través de una empresa basada en la ayuda mutua y se ajuste a los principios estipulados en la Declaración de la ACI de Identidad Cooperativa, adoptada por la Asamblea General de ésta».

⁷ Rosalía Alfonso Sánchez, «Los principios cooperativos como principios configuradores de la forma social cooperativa», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa* 27 (2015): 11 y ss.

⁸ Disponible en español en: https://www.ica.coop/sites/default/files/2021-11/Belgium%20ICA%20AISBL-STATUTS_20130411_Amended_16_12_2019-Spanish.pdf

⁹ Disponible en español en: https://www.ica.coop/sites/default/files/2022-09/Belgium%20ICA-Bylaws%20_20130411_modificado_10_06_2021_ES_LL-final.pdf

Lo que ocurre, y creo que es importante recordarlo, es que son muy pocas las cooperativas del mundo que son miembros de la ACI y que, por tanto, puedan ser expulsadas de esta organización si no cumplen los principios cooperativos. La ACI cuenta con 314 organizaciones miembros de las cuales 272 son miembros de pleno derecho y 42 son miembros asociados de 111 países. Por poner un ejemplo, en España, al menos según los datos publicados por la propia ACI¹⁰, sólo hay cinco miembros natos, dos confederaciones nacionales (CEPES y COCETA), dos federaciones autonómicas (CoopCat y KONFEKOOP) y una sola entidad privada (Fundación Espriu). En España todas las leyes cooperativas permiten el voto plural para los socios y, aunque no es muy común, existen cooperativas que regulan en sus estatutos esta posibilidad: ¿serían expulsadas de la federación de cooperativas donde estén adscritas?, o dicha federación, en caso de estar afiliada a la ACI, ¿sería excluida de dicha asociación? Evidentemente no. Pero entonces ¿qué valor jurídico tienen los principios de la ACI?

Antes de contestar a esta pregunta, formulo otra: ¿qué es la ACI? Esta asociación fue fundada en Londres en agosto de 1895, traslada su sede en 1982 a Ginebra y sujeta a la legislación belga como asociación internacional sin ánimo de lucro en 2013. Como establece su propio reglamento, la ACI «reúne, representa y sirve a organizaciones cooperativas del mundo entero» (art. 1.1) y es la «guardiana de los valores y principios cooperativos». Propugna el modelo económico empresarial de las cooperativas, basado en valores específicos, y proporciona igualmente a las personas y las comunidades un instrumento de autoayuda, influyendo de esta forma en su desarrollo. La ACI defiende los intereses y el éxito de las cooperativas, difunde mejores prácticas y conocimiento, refuerza el desarrollo de capacidades de las cooperativas y vela por su rendimiento y progreso a lo largo del tiempo» (art. 1.2). Y, entre sus fines, están los siguientes: «fomentar el movimiento cooperativo internacional, basado en la autoayuda y la democracia; promover y proteger los valores y principios cooperativos; facilitar el desarrollo de relaciones económicas y demás relaciones de beneficio mutuo entre sus organizaciones miembros; fomentar el desarrollo sostenible de la persona y favorecer el progreso económico y social de los pueblos contribuyendo así a la paz y seguridad mundiales; y promover la igualdad entre hombres y mujeres en todas las tomas de decisiones y actividades en el marco del movimiento cooperativo» (art. 1.3).

¹⁰ <https://www.ica.coop/es/nuestros-miembros/buscar-nuestros-miembros>

Todo esto es positivo, eso nadie con un poco de sensibilidad, cultura y enfoque humanista de la vida y del mundo, lo discute y yo soy el primero que definiendo la magnífica labor a favor del movimiento cooperativo que desarrolla la ACI desde hace más de 125 años. Pero aquí no estamos hablando de si estamos de acuerdo con el contenido de los principios cooperativos propugnados por la ACI, sino de qué valor jurídico tienen en cada ordenamiento, en aras a ver si vinculan a los legisladores de los distintos países del mundo como elementos configuradores e insoslayables del concepto de cooperativa y de su propia regulación.

Pues en esta cuestión, como en muchas otras, no se debe ser categórico y defender tanto que los principios cooperativos de la ACI no sirven para nada (porque es evidente su carácter de elementos informadores e incluso de fuente material o real del Derecho como se califican las circunstancias o hechos históricos que influyen o se relacionan de alguna forma con el contenido de alguna norma jurídica¹¹) o decir, y permítanme la típica expresión española para dar rotundidad a un argumento, de que, los principios cooperativos van a misa, porque esto depende de cuándo y dónde se celebró la misa, como trataré de demostrar a continuación.

2. La relatividad temporal de los principios cooperativos de la ACI

Como se sabe, el listado de los principios cooperativos ha ido variando en el tiempo desde los originales de la cooperativa de los Pioneros de Rochdale (1844), entidad que se señala como iniciadora del movimiento cooperativo del mundo al ser considerada la primera cooperativa de consumo de éxito basada en unos principios de funcionamiento que definen a este movimiento. A pesar de que los estatutos de la ACI adoptados en 1896, en su artículo 1, ya fijaban entre los objetivos de la organización la difusión de los verdaderos principios cooperativos¹², hay que esperar hasta el Congreso de Estocolmo de 1927 para encontrar la primera referencia a la necesidad de establecer formalmente unos principios comunes para todas las cooperativas¹³. Sin embargo, no fue hasta el Congreso de París de 1937 cuando

¹¹ En esto coincido con Alfonso Sánchez, «Los principios cooperativos como principios configuradores de la forma social cooperativa», 11 y ss.

¹² Un hombre, un voto; venta al contado; dividendos sobre las compras; eliminación de beneficios sobre los precios; dividendos limitados sobre el capital, y neutralidad política.

¹³ En todo este iter histórico de la evolución de los principios cooperativos sigo fundamentalmente a Daniel Hernández Cáceres, «Origen y desarrollo del principio

se aprueba la primera relación de principios cooperativos de la ACI, elaborados desde una clara perspectiva de las cooperativas de consumo (que por esa época dominaban la ACI) y donde se distinguían los principios primarios de obligado cumplimiento y que conforman la base económica de la cooperación y representan un nuevo régimen económico (adhesión libre, el control democrático, los dividendos sobre las compras, el interés limitado sobre el capital); y los secundarios, que era considerados como métodos de acción y de organización pero no eran obligatorios (la neutralidad política y religiosa, las ventas al contado y la promoción de la educación).

La segunda versión de los principios cooperativos de adopta en el Congreso de Viena de 1966, que se reconfiguran en seis, actualizando algunos de ellos e incluyendo otros que no fueron recogidos en la anterior declaración (la adhesión libre, el control democrático, el interés limitado sobre el capital, la distribución de los resultados positivos evitando que un socio obtenga ganancias a expensas de otros, educación y cooperación entre cooperativas). Finalmente, en el 31.º Congreso de la ACI, celebrado en Manchester (por cierto, a unos 15 km de la población de Rochdale) en 1995, se aprobó la tercera y última versión de los principios cooperativos de esta institución que se elevan a siete, ya que se incluyen con autonomía propia el de preocupación de las cooperativas por la comunidad.

¿Y habrá nuevas versiones de los principios cooperativos de la ACI? Pues seguro, y supongo que no tardarán mucho en proclamarse tras el intenso debate que ha surgido recientemente en la ACI sobre la identidad cooperativa, en especial en el marco del el 33.º Congreso Mundial de esta organización, celebrado en Seúl a finales de 2021 con el lema «Profundicemos nuestra identidad cooperativa»¹⁴ donde se discutió si

cooperativo de interés por la comunidad». REVERSCO 139 (2022), doi: <https://dx.doi.org/10.5209/reve.76634>. También de interés sobre la cuestión, José Eduardo de Miranda, «De la propedéutica de los principios cooperativos a la intercooperación como pilastra del cooperativismo», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 48 (2014) doi: <https://doi.org/10.18543/baidc-48-2014pp149-163>

¹⁴ En la Asamblea General de la ACI de 2019, celebrada en Kigali (Ruanda), se decidió realizar el 33.º Congreso Cooperativo Mundial bajo el lema «Profundicemos nuestra identidad cooperativa». El Congreso, que se desarrolló en Seúl (Corea) en diciembre de 2021, abordó la Declaración desde diversas miradas y perspectivas, en el marco del complejo entorno global actual, como punto de partida de un proceso de examen intensivo por parte del conjunto de los cooperativistas del mundo. Para ello se publicó con antelación un documento de discusión para tratar en el Congreso Alexandra Wilson, Ann Hoyt, Bruno Roelants y Santosh Kumar, «Analicemos nuestra identidad cooperativa» Documento de debate para el 33.º Congreso Cooperativo Mundial, Seúl, 1-3 de diciembre de 2021. <https://icaworldcoopcongress.coop/wp-content/uploads/2022/04/Congress-Discussion-Paper-Final-ES-2021-10-09.pdf>).

la Declaración de Identidad Cooperativa de 1995 (y los principios de la que se desprende), siguen siendo válida en la actualidad, si necesita nuevas interpretaciones de su contenido o, si como se concluyó¹⁵, se requiere una nueva versión¹⁶.

Ya en 2016, el Comité de Principios de la ACI publicó un interesante documento titulado *Notas de orientación para los principios cooperativos*¹⁷, que incluía unas guías de interpretación de los siete principios cooperativos de la ACI de 1995 para aplicarlos en términos adaptados al siglo XXI. En estas *Notas* se dicen cosas tan interesantes como que «nuestra identidad y nuestros valores cooperativos son inmutables, pero los principios han sido revisados y reformulados» o que «aunque los principios se hayan reformulado y replanteado, su esencia permanece: son los principios orientativos a través de los cuales la identidad y los valores cooperativos se plasman en el funcionamiento diario de una empresa cooperativa». Por poner un ejemplo de cómo se reinterpretan las cosas, frente al texto claro del principio de gestión democrática que dice que «en las cooperativas de primer grado los miembros tienen los mismos derechos de votación (un miembro, un voto)», la ACI en 2016 dice que esta frase describe las normas consuetudinarias en las votaciones de las cooperativas de primer grado, y que en 1995, cuando los principios se formularon por última vez, la mayoría de las cooperativas de primer grado contaban con un grupo homogéneo de miembros, pero «en las cooperativas híbridas o mixtas se entiende con distintos tipos de socios de primer grado, quizá sea necesario aplicar sistemas de votación distintos, si existe una buena razón para ello». Juzguen ustedes.

Yo no estoy en ningún momento criticando que la ACI reformulen sus principios cooperativos y, por ejemplo, me parece fenomenal que se admita el voto plural en ciertos tipos de cooperativas de primer grado¹⁸, lo que digo es que estos principios cambian en el tiempo

¹⁵ Ann Hoyt, «Report on the 33rd World Cooperative Congress of the International Cooperative Alliance» ACI, Seúl, 11-17 de diciembre de 2020. https://icaworldcoopcongress.coop/wp-content/uploads/2022/05/Congress-Report-Outcomes_EN3.pdf

¹⁶ Tras el Congreso, el Consejo de Administración de la ACI creó un Grupo de Asesoramiento sobre la Identidad Cooperativa (GAIC) para seguir reflexionando y ampliar la consulta sobre la identidad cooperativa. Como una manera proactiva de alimentar el debate, el GAIC lanzó en 2022 una encuesta abierta a cooperativistas de todo el mundo sobre la identidad cooperativa y actualmente se está analizando los resultados de las encuestas realizadas (<https://www.ica.coop/es/sala-de-prensa/noticias/cual-es-siguiente-paso-consulta-identidad-cooperativa>).

¹⁷ Disponible en español en <https://www.ica.coop/sites/default/files/2021-11/Guidance%20Notes%20ES.pdf>

¹⁸ Como he defendido recientemente en Carlos Vargas Vasserot, «El voto plural ponderado y el principio cooperativo de gestión democrática. Análisis de su paulatino

y son emanados de una entidad privada, sin ánimo de lucro, pero privada, con mucho prestigio y desde 1946 organización de carácter consultivo de la ONU, pero, insisto, privada. Y esto, en mi opinión, afecta a su posible consideración como fuentes formales del Derecho y dificulta gravemente poder encajarlas en algunas de las categorías de las mismas (que según el Código Civil español son la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho), en las que en mi opinión no caben, a menos que sean transpuestas a través de una norma legal¹⁹.

3. La relatividad espacial de los principios cooperativos

En la Declaración sobre la identidad Cooperativa de 1995, siguiendo la tendencia marcada por el Congreso de Viena de 1966, la ACI estableció la importancia de respetar todos los principios, sin que ningún principio sea pasado por alto o prevalezca sobre otro, ya que los principios «no son independientes [...] están sutilmente vinculados; cuando se pasa por alto uno, todos sufren. Las cooperativas no deben evaluarse únicamente sobre la base de un principio determinado, sino que deben evaluarse sobre la base de cómo se adhieren a los principios en su conjunto». Sin embargo, aunque los principios en su conjunto constituyen los rasgos que dan identidad a las cooperativas, a nivel legislativo no todos estos principios tienen la misma significación jurídica. Ello se debe a que, como hemos defendido anteriormente, los principios cooperativos de la ACI no son fuentes jurídicas de derecho *per se*, sino que para serlo tienen que ser transpuestos a cada ordenamiento jurídico mediante uno o varios preceptos legales específicos y, precisamente por ello, los legisladores pueden calificar, modular y hasta eximir la vigencia de los principios cooperativos, como lo hacen de hecho, cada vez de manera más frecuente.

Pero tratemos ahora del sitio o lugar donde se sitúan las cooperativas en relación con el valor jurídico de los principios cooperativos de la ACI, porque también tiene su importancia en la cuestión que nos ocupa ya que para conocer qué fuerza legal tienen cada uno de ellos es necesario ver uno por uno, caso por caso, cómo han sido recep-

reconocimiento en el Derecho positivo español», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa* 40 (2022): 95-97 y 108, doi: 10.7203/CIRIEC-JUR.40.24339.

¹⁹ Coincido en los argumentos esgrimidos en contra del valor jurídico de los principios cooperativos por Miguel Ángel Santos Domínguez, «La relación de los principios cooperativos con el Derecho», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativas* 27 (2015).

nados por los diferentes ordenamientos y en esto podemos ver muy diferentes posturas legislativas.

La percepción de que los principios cooperativos son los rasgos o características de las cooperativas, es muy distinta en ordenamientos en los que las leyes cooperativas reconocen directa o indirectamente a estos principios, como ocurre en España, toda Latinoamérica, Portugal o Canadá, que en aquéllos en los que no ha habido una transposición legal de los mismos, lo que ocurre en países muy importantes, sea por una tradición jurídica ajena a los mismos (como pasa con muchos países del ámbito anglosajón), sea porque tienen leyes cooperativas promulgadas antes de iniciarse el periodo de recepción de los principios cooperativos de la ACI en cuerpos legislativos que se produjo a partir de su segunda enunciación en el Congreso de la ACI de Viena de 1966. Esto último ocurre, por ejemplo, en Italia, donde el régimen legal de las cooperativas se contiene en el *Codice Civile* de 1942 y en Alemania, donde la ley de cooperativas de 1889 (*Genossenschaftsgesetz*), no menciona a ninguno de los principios cooperativos de la ACI, lo que no quita que reconozcan algunos en sus respectivos articulados (por ejemplo, los de adhesión abierta y gestión democrática). También esta era la regla en Francia, pero la *Loi relative à l'économie sociale et solidaire* de 2014 reformuló el artículo 1 de la *Loi 47-1775 portant statut de la coopération* de 1947, incluyendo en su párrafo segundo a varios de los principios cooperativos de la ACI, aunque no menciona al de interés por la comunidad²⁰. De este modo, se entiende la razón de porqué en Alemania, país que además ha estado alejado históricamente del movimiento cooperativismo propugnado por la ACI y que ha seguido sus propios derroteros iniciados a partir de sus modelos cooperativos de crédito de Raiffeisen y Schulze-Delitzsch²¹, ese debate no existe y no se plantea la discusión de si los principios de la ACI son o no fuentes de Derecho o cómo vinculan al legislador.

Es en los ordenamientos que han recogido los principios cooperativos a través de sus leyes donde sigue el dilema abierto, porque en los que sus legisladores han sido ajenos a los mismos, esta es una cuestión mucho menos conflictiva. Lo que ocurre es que la recepción de los principios no ha sido uniforme en los ordenamientos que se han visto in-

²⁰ Art. 1, 2.º Ley 47/1775: «Las cooperativas desarrollan su actividad en todas las ramas de la actividad humana y respeta los siguientes principios: afiliación voluntaria abierta a todos, gobernanza democrática, participación económica de sus socios, formación de los mismos y cooperación con otras cooperativas».

²¹ De las características de ambos modelos hablo en Carlos Vargas Vasserot, «Las cooperativas de crédito y su posición dentro del modelo cooperativo. Integración frente a diferenciación en el marco de la reforma del sistema financiero» *REVESCO* 17 (2015), doi: https://doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.v117.48145.

fluenciados por los listados de principios de la ACI y así tenemos algunos que citan expresamente a la ACI y transcriben sus principios, otros que contienen un listado de principios similar al de la ACI pero con algunas diferencias, otros que añaden principios nuevos y otros que incorporan en sus conceptos de cooperativas a gran parte de ellos. Y, es interesante destacar que en muchas ocasiones, al menos en Europa, el texto del articulado de las leyes cooperativas va en contra del tenor literal de los principios cooperativos enunciados por la ACI (se admite el voto plural, la existencia de socios inversores o capitalistas, el reparto de beneficios por operaciones extracooperativas y extraordinarias, etc.)

Veamos el caso de España con una ley estatal y diecisiete autonómicas, que es un buen banco de pruebas para exponer los distintos modelos de recepción de los principios cooperativos de la ACI. En el ámbito estatal, la primera ley que adopta los seis principios cooperativos de la época, aunque con algún cambio de denominación y sin nombrar a la ACI, fue la Ley 52/1974 General de Cooperativas: «Los principios generales que definen el carácter cooperativo de una sociedad e informan su constitución y funcionamiento, son los que se establecen a continuación, y en los términos que se desarrollan en esta Ley: a) La libre adhesión y la baja voluntaria de los socios; b) La variabilidad del número de socios y del capital social, a partir de unos mínimos exigibles; c) Todos los socios tendrán igualdad de derechos para garantizar la organización, gestión y control democráticos, en los términos fijados en esta ley; d) La limitación del interés que los socios puedan percibir por sus aportaciones al capital social; e) La participación de cada socio en los excedentes netos, que puedan repartirse en concepto de retorno cooperativo; f) La educación y promoción sociales y cooperativas; y g) La colaboración con otras entidades cooperativas para el mejor servicio de sus intereses comunes» (art. 2.1).

Por su parte, la Ley 3/1987 General de Cooperativas en su exposición de motivos señala que la ley se inicia «con una definición descriptiva de la sociedad cooperativa, configurada con fidelidad a los principios cooperativos proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional»²² y ya en el texto, indica que «las cooperativas se ajustarán en su estructura y funcionamiento a los principios formulados por la Alianza Cooperativa

²² Art. 1.1 Ley 3/1987 General de Cooperativas: «Las cooperativas son sociedades que, con capital variable y estructura y gestión democráticas, asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socio-económicas comunes, para cuya satisfacción y al servicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales, imputándose los resultados económicos a los socios, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función de la actividad cooperativizada que realizan».

Internacional en los términos establecidos en la presente Ley» (art. 1.3). Por último, en el ámbito estatal, la Ley 27/1999 de Cooperativas vigente (se cita LCOOP) dice que «la cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, *conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley»*. Esta última coletilla de la LCOOP, de la aplicación de los principios formulados por la ACI en los términos resultantes de la ley, me parece sumamente aclaratoria: rigen los principios cooperativos de la ACI, pero no como los enuncia la Declaración de la Identidad Cooperativa de esta organización, sino como dispone la ley.

En la legislación cooperativa autonómica española, que en realidad es la que rige a las cooperativas españolas, porque el ámbito de aplicación de la LCOOP hace a esta norma de muy poca aplicación en la práctica, tenemos ejemplos de muy diferentes formas de recepción de los principios cooperativos de la ACI. Precisamente la primera norma española sobre cooperativas que hizo referencia a los principios de la ACI fue la Ley 11/1985 de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, incluyendo además un listado de la segunda versión de los principios cooperativos aprobados en el Congreso de Viena de 1966²³. Y aún hoy la ley de cooperativas de esta Comunidad Autónoma (aprobada por Decreto Legislativo 2/2015 que se cita LCCV) defiende el valor de los principios cooperativos de la ACI como guía para la interpretación y aplicación de la misma, transcribiendo, además el enunciado de los siete principios cooperativos de esta organización²⁴. También en una línea de defensa del va-

²³ Art. 3 LCCV 1985: Principios cooperativos. «*La cooperativa tendrá que inspirarse en los principios cooperativos formulados por la Alianza Cooperativa Internacional y que a efectos de esta ley son los siguientes: 1.º Libre adhesión y baja voluntaria de los socios; 2.º. Autonomía, gestión y control democráticos, igualdad de derechos políticos y económicos entre los socios; 3.º Interés voluntariamente fijado por los estatutos y, en todo caso, limitado para las aportaciones sociales; 4.º Derecho de los socios a la participación en la distribución de los excedentes de ejercicios en proporción a los servicios cooperativos utilizados; 5.º educación y promoción cooperativas; 6.º Establecimiento de toda clase de relaciones intercooperativas, tanto económicas como federativas».*

²⁴ Art. 3 LCCV: Principios cooperativos. Las cooperativas valencianas se inspirarán en los valores cooperativos de autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad declarados por la Alianza Cooperativa Internacional y en los principios cooperativos formulados por ella, que constituyen las pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica dichos valores, y que, a efectos de esta ley, son los siguientes: Primero. Adhesión voluntaria y abierta. Segundo. Gestión democrática por parte de los socios. Tercero. Participación económica de los socios. Cuarto. Autonomía e

lor como fuente de los principios cooperativos de la ACI se manifiesta la Ley 12/2015 de cooperativas de Cataluña, al manifestar que «los principios cooperativos formulados por la Alianza Cooperativa Internacional han de aplicarse al funcionamiento y a la organización de las cooperativas, han de incorporarse a las fuentes del derecho cooperativo catalán como principios generales, y aportan un criterio interpretativo de la presente ley» (art. 1.2)²⁵. Pero en realidad, en mi opinión, de poco sirve decir que los principios cooperativos de la ACI son principios generales y sirven para informar e interpretar las leyes cooperativas, porque lo detallada de la regulación legal del régimen de la sociedad cooperativa deja poco margen para que se puedan utilizar a aquéllos para fines integradores de las normas que afectan a este tipo de entidades.

La mayoría de las leyes de cooperativas autonómicas, como la Ley 11/2019 del País Vasco (LCPV) o la reciente Ley 2/2023 de la Comunidad de Madrid (LCM) por poner unos ejemplos recientes, de manera parecida a lo que hace la ley estatal, remiten a los de la ACI, diciendo que serán aplicados en el marco o en los términos resultantes de la ley²⁶. Otras leyes autonómicas, como la valenciana, tienen un precepto en el que enuncian cada uno de los principios cooperativos de la ACI²⁷. En cambio, la Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas Andaluzas (LSCA), a la que han seguido otra norma autonómica reciente²⁸, hace su propio listado de principios cooperativos incluyendo varios adicionales y algunos otros cambios respecto al listado de los de la ACI²⁹,

independencia. Quinto. Educación, formación e información. Sexto. Cooperación entre cooperativas. Séptimo. Interés por la comunidad. Dichos valores y principios servirán de guía para la interpretación y aplicación de esta ley y sus normas de desarrollo».

²⁵ De manera parecida, se pronuncia el art. 2.2 de la reciente ley 5/2023 de sociedades cooperativas de las Islas Baleares (LCIB)

²⁶ Art. 1.2 LCPV, art. 1.4 LCG, art. 1.3 LCM, art. 1.2 LCLR, art. 1.1 LCCL, art. 2.2 LCCLM, art. 1 LCN, art. 2.2 LCCan, art. 2.3 LCRM, art. 2.2 LCA, etc. Sin embargo, no hace referencia expresa a la primacía de la ley sobre los principios algunas leyes autonómicas: art. 1.2 LCC, art. 2.2 LCIB y art. 3 LCCV.

²⁷ Art. 3 LCCV: «Las cooperativas valencianas se inspirarán en los valores cooperativos de autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad declarados por la Alianza Cooperativa Internacional y en los principios cooperativos formulados por ella, que constituyen las pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica dichos valores, y que, a efectos de esta ley, son los siguientes:

²⁸ Art. 2 Ley 54/2022 de Sociedades Cooperativas de Canarias.

²⁹ Art. 4 LSCA Principios: «Los principios generales que informan la constitución y funcionamiento de las sociedades cooperativas andaluzas son los siguientes: a) Libre adhesión y baja voluntaria de los socios y socias. b) Estructura, gestión y control democráticos. c) *Igualdad de derechos y obligaciones de las personas socias*. d) *Participación de los socios y socias en la actividad de la cooperativa*, así como en los resultados obtenidos en proporción a dicha actividad. e) Autonomía e independencia. f) Promoción de la

que justifica en su exposición de motivos diciendo que el cotejo de los principios de su articulado con los aprobados por la ACI «no revela tanto contradicción como reequilibrio o adaptación evolutiva».

Y por poner dos ejemplos, muy excepcionales en el contexto de la legislación de cooperativas española contemporánea, pero tan válidos jurídicamente como los anteriores, tanto la Ley 4/2010 de Cooperativas del Principado de Asturias (LCPA) como la Ley 9/2018 de Sociedades Cooperativas de Extremadura (LSCE) no mencionan a lo largo de su articulado en ningún momento a los principios cooperativos, aunque la primera si incluye en su concepto de cooperativa varios de los principios de la ACI³⁰. En cambio, la ley extremeña prescinde de toda referencia a los principios cooperativos, que ni siquiera se observan en su definición legal³¹ y habla, en cambio, de «principios configuradores de las cooperativas», que según la exposición de motivos de la ley, «se deben extraer de la mutualidad y de la participación del socio en la gestión de los asuntos sociales, y que, por lo tanto, no deben confundirse con los principios cooperativos». La misma exposición de motivos manifiesta que «la Ley recogiendo el sentir y la preocupación del movimiento cooperativo, se ha preocupado menos de los principios y de las alianzas, y más de desarrollar una legislación cooperativa comparable, desde el punto de vista de su nivel técnico, con las leyes de sociedades de capital».

A continuación, presentamos una tabla con la LCOOP y varias leyes cooperativas autonómicas, especificando para cada una de ellas cómo han recogido en su articulado, si es que lo han hecho, los principios cooperativos de la ACI y señalando en negrita, cuando las haya, las desviaciones más llamativas de su contenido.

formación e información de sus miembros. g) *Cooperación empresarial y, en especial, intercooperación.* h) *Fomento del empleo estable y de calidad, con singular incidencia en la conciliación de la vida laboral y familiar.* i) *Igualdad de género, con carácter transversal al resto de principios.* j) *Sostenibilidad empresarial y medioambiental.* k) Compromiso con la comunidad y difusión de estos principios en su entorno». La cursiva es mía y es para destacar los aspectos en que difiere este listado de principios respecto a los de la ACI.

³⁰ Art. 1.1 LCPA: «La cooperativa es una sociedad constituida por personas físicas o jurídicas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la satisfacción conjunta de sus necesidades e intereses socioeconómicos comunes, a través del desarrollo de actividades empresariales y de la adopción de una estructura, funcionamiento y gestión democráticos, siempre con el propósito de mejorar la situación económica y social de sus miembros y de su entorno comunitario»

³¹ Art. 1 LSCE: «La sociedad cooperativa es una sociedad de base mutualista, con personalidad jurídica propia, en la que los socios se unen de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades mediante la realización de actividad cooperativizada, realizan aportaciones al capital social y administran democráticamente la empresa, ostentando el derecho esencial a participar en la gestión de los asuntos sociales».

Tabla 1
Los principios cooperativos en distintas leyes cooperativas españolas

	Estatal	Valencia	Andalucía	Extremadura	Castilla-La Mancha
Alianza Cooperativa Internacional					
Declaración Identidad Cooperativa 1995	Ley 27/1999 de Cooperativas	Ley de Cooperativas Comun. Valenciana (Dec. Leg. 2/2015)	Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Ley 9/2018 de Sociedades Cooperativas de Extremadura.	Ley 11/2010 de Cooperativas de Castilla-La Mancha
Adhesión voluntaria y abierta	Remisión a los principios ACI (art. 1.1) («en los términos resultantes de la presente Ley»)	Enuncia los principios de la ACI (art. 3) («servirán de guía para la interpretación y aplicación de esta ley»)	Enuncia los principios de la ACI y añade otros nuevos (art. 4)	No menciona a los principios de la ACI cooperativos pero regula algunos de ellos	Remisión a los principios ACI (art. 2.2) («Sin perjuicio de lo previsto en la presente ley»)
Control democrático de los miembros	Se menciona y se desarrolla	Se menciona y se desarrolla	Se menciona y se desarrolla	Desarrollo normativo (se puede restringir bastante el derecho de baja)	Admite la prohibición del derecho de baja voluntaria
Participación económica	Se menciona y se desarrolla	Se menciona y se desarrolla (pero se admite el voto plural)	Se menciona y se desarrolla (pero se admite el voto plural)	Desarrollo normativo (se parte del voto plural)	Se menciona y se desarrolla (pero se admite el voto plural)
		Se menciona y se desarrolla	Se menciona y se desarrolla	Desarrollo normativo	Se menciona y se desarrolla

Alianza Cooperativa Internacional	Castilla-La Mancha	Extremadura	Andalucía	Valencia	Estatal	
Autonomía e independencia	Se menciona pero no se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla	Se menciona pero no se desarrolla	Se menciona pero no se desarrolla	Se menciona pero no se desarrolla	
Educación, formación e información	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFP	Posible destino del FEP	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFS	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFP	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FEP	
Cooperación entre coope- rativas	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFP	Posible destino del FEP	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFS	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFP	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FEP	
Interés por la comunidad	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFP	Posible destino del FEP	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFS	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FFP	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FEP	

Para finalizar este epígrafe, presentamos una tabla con la LCOOP y las leyes cooperativas de varios países, especificando para cada una de ellas cómo han recogido en su articulado, si es que lo han hecho, los principios cooperativos de la ACI y, como antes, señalando en negrita las desviaciones más llamativas de su contenido cuando las haya³².

³² Para un análisis de detalles de los principios cooperativos en distintos ordenamientos europeos es de mucho valor el trabajo dirigido por G. FAJARDO. Gemma Fajardo-García; Antonio Fici; Hagen Henry, David Hiez, Deolinda Meira, Hans-H Muenker y Ian Snaith, «Principles of European Cooperative Law. Principles commentaries and national reports» Fajardo (Dir.) (Cambridge: Intersentia, 2017). En su segunda parte contiene los informes nacionales de varios países realizados por destacados especialistas de cada país analizado Gemma Fajardo-García (España); Antonio Fici (Italia); Hagen Henry (Finlandia), David Hiez (Francia), Deolinda Meira (Portugal), Hans-H Muenker (Almeania) y Ian Snaith (Reino Unido).

Tabla 2
Los principios cooperativos en distintas leyes de Derecho comparado

	España	Portugal	Alemania	Italia	Francia
Alianza Cooperativa Internacional					
Declaración Identidad Cooperativa 1995	Ley 27/1999 de Cooperativas	Código Cooperativo (Lei 119/2015)	GenG 1889	Codice Civile 1942 (arts. 2511-2548)	Loi 47-1775 portant statut de la coopération de 1947
	Remisión a los principios ACI (art. 1.1) («en los términos resultantes de la presente Ley»)	Recoge textualmente los principios de la ACI y su contenido (art. 3)	No menciona a los principios cooperativos de la ACI pero regula algunos de ellos	No menciona a los principios de la ACI cooperativos pero regula algunos de ellos	Enuncia algunos principios de la ACI (tras reforma de 2014) (art. 1.2)
Adhesión voluntaria y abierta	Se menciona y se desarrolla	Se menciona y se desarrolla	Se menciona y se desarrolla	Desarrollo normativo (pero los socios no derecho baja voluntaria)	Se menciona y se desarrolla
Control democrático de los miembros	Se menciona y se desarrolla (pero se admite el voto plural)	Se menciona y se desarrolla (pero se admite el voto plural)	Se menciona y se desarrolla (pero se admite el voto plural)	Desarrollo normativo (pero se admite el voto plural en determinados supuestos)	Se menciona y se desarrolla (pero se admite el voto plural)

	España	Portugal	Alemania	Italia	Francia
Alianza Cooperativa Internacional					
Participación económica	Se menciona y se desarrolla	Se menciona y se desarrolla	Se menciona y se desarrolla (no obligación de dotación de reservas y se puede repartir excedentes en función del capital social)	Desarrollo normativo (no obligación de dotación de reservas)	Se menciona y se desarrolla (no obligación de dotación de reservas)
Autonomía e independencia	Se menciona pero no se desarrolla	Se menciona pero no se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla
Educación, formación e información	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FEP	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FEP	Ni se menciona ni se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla	Se menciona pero no se desarrolla
Cooperación entre cooperativas	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FEP	Se menciona pero no se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla	Se menciona pero no se desarrolla
Interés por la comunidad	Se menciona pero sólo se prevé su cumplimiento como posible destino del FEP	Se menciona pero no se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla	Ni se menciona ni se desarrolla

Como se puede observar del análisis de ambas tablas, en especial de la última, la recepción legal y desarrollo normativo de los principios cooperativos de la ACI es muy desigual según el ordenamiento del que se trate, cuestión de la que trataremos a continuación.

4. Dificultades de la ACI para elaborar unos principios cooperativos de validez universal

Hay tres circunstancias que se deben tener en cuenta para valorar en su justa medida el valor de los principios cooperativos de la ACI. La primera es que muchas leyes cooperativas que reconocen los principios cooperativos de la ACI enunciándolos directamente o remitiendo a ellos, después, cuando regulan el régimen sustantivo de estas sociedades los excepcionan, los modulan o simplemente no los desarrollan legislativamente, con lo que debemos preguntarnos, ¿pero esto es posible? Pues sí, y se hace mucho, cada vez más. Aunque no me parece que sea correcto que el legislador anuncie una cosa y regule otra, por desgracia es la regla en la legislación cooperativa española en este punto. Por ejemplo, prácticamente todas las leyes cooperativas españolas, tras reconocer expresamente el principio de gestión democrática en sus conceptos legales y/o en el listado de principios cooperativos que recogen o en la remisión a los de la ACI, después reconocen, con mayor o menor medida, el voto plural³³; o todas las leyes reconocen el principio de interés por la comunidad, pero después sólo se refieren a él mínimamente como un posible destino de los varios que hay del fondo de educación y promoción³⁴.

La segunda, es que en algunas ocasiones se interpretan algunos principios cooperativos de la ACI de manera muy restrictiva y esas interpretaciones han terminado por calar en la mente del legislador, o quizá sea al revés, que una determinada institución legal se ha perpe-

³³ Digo prácticamente, porque la Ley 9/2018 de Sociedades Cooperativas de Extremadura no reconoce este principio en su articulado y parte de la regla de que los socios tienen voto plural en su artículo 45. «En las sociedades cooperativas de primer grado cada socio común tendrá voto plural proporcional a su actividad cooperativizada, sin que pueda superar un tercio de los votos totales de la sociedad cooperativa. No obstante, los estatutos sociales podrán prever un sistema de voto unitario». 2. «Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, en las sociedades cooperativas de trabajo asociado cada socio trabajador tendrá un voto...»

³⁴ Daniel Hernández Cáceres, «El principio cooperativo de interés por la comunidad en la legislación. El Fondo de Educación y Promoción como principal instrumento para su implementación». REVESCO 143 (2023), doi: <https://doi.org/10.5209/reve.87970>.

tuado por la consideración posterior de que es el reflejo de un determinado principio cooperativo. Aquí voy a poner dos ejemplos de la legislación española, pero que es extrapolable, con pocas diferencias, a la legislación de todos los ordenamientos iberoamericanos. Según todas las leyes cooperativas españolas, las cooperativas con sus resultados positivos anuales deben dotar dos fondos obligatorios: uno que se denominan fondo de reserva obligatorio (FRO) y otro normalmente llamado fondo de educación y promoción (FEP). Ambos fondos, con carácter general, son irrepartibles en caso de baja del socio y en los supuestos de liquidación de la cooperativa y sólo algunas pocas leyes autonómicas (como la de Andalucía o la de Extremadura) han regulado la repartibilidad parcial del FRO. Normalmente se dice que tanto la dotación de estos fondos como su irrepartibilidad deriva del tercer principio cooperativo de la ACI de *participación económica de los socios*. Pero leamos con atención lo que dice de este principio la Declaración sobre la Identidad Cooperativa de la ACI: «Los socios contribuyen de forma equitativa al capital de la cooperativa y lo controlan democráticamente. *Al menos una parte del capital suele ser propiedad común de la cooperativa*. Cuando corresponde, los miembros suelen recibir una compensación limitada sobre el capital suscrito como requisito de la afiliación. Los miembros destinan los beneficios a cualquiera de las siguientes finalidades: desarrollar su cooperativa (*por ejemplo, mediante la constitución de reservas, una parte de las cuales es indivisible*), beneficiar a los miembros en proporción a sus transacciones con la cooperativa; o apoyar otras actividades aprobadas por la afiliación».

Quizá este equivocado, pero lo que yo leo de este principio a los efectos que nos interesa es, de un lado, que parte del capital suele ser propiedad común de la entidad, por lo que no se refiere a un fondo o reserva; y, de otro, que una de las opciones, de las varias que tienen las cooperativas de destinar sus resultados positivos es a desarrollar la cooperativa y para ello, como mero ejemplo, pone que pueden constituir reservas que en parte sean irrepartibles, pero en ningún momento se dice que esto sea obligatorio. La dotación e irrepartibilidad de fondos de las cooperativas que establecen las leyes cooperativas españolas en mi opinión no deriva de los principios cooperativos de la ACI sino de la pretensión histórica de que los socios no se lucren en su participación en la cooperativa y por eso se bloquean unos activos, a través de los fondos, para que los socios que se den de baja de la cooperativa o que lleguen a la liquidación no obtenga un margen de beneficio aparte del derivado de su actividad cooperativizada.

Por otra parte, también cabe señalar la dificultad que tienen la propia ACI de enunciar unos principios universales que sirvan para

regir para todo tipo de cooperativas en cualquier lugar del mundo, cuando es manifiesta la propia relatividad del cooperativismo, en cuanto que los objetivos que buscan las cooperativas a través de la actividad que desarrollan con sus socios no es lo mismo en zonas económica y socialmente muy desarrolladas que en otras que no lo son, donde los principios de solidaridad y preocupación por la comunidad son más importantes. Pero es que tampoco son lo mismo, a los efectos de aplicar los principios cooperativos, las grandes y las pequeñas cooperativas. Pensemos cooperativas de tres socios, que permiten todas las leyes cooperativas españolas, e incluso algunas leyes (como la andaluza o catalana) admiten sólo dos socios ¿Se debe aplicar el principio cooperativo de libre adhesión o el de interés por la comunidad con el mismo rigor que en una gran cooperativa de cientos de socios? Pues evidentemente no.

5. Bibliografía

- ALFONSO SÁNCHEZ, Rosalía. 2015. «Los principios cooperativos como principios configuradores de la forma social cooperativa», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa* 27.
- DE MIRANDA, José Eduardo. 2014. «De la propedéutica de los principios cooperativos a la intercooperación como pilastra del cooperativismo», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 48: 149-163, doi: <https://doi.org/10.18543/baidc-48-2014> pp. 149-163.
- FAJARDO-GARCÍA, Gemma; Fici Antonio; Henry, Hagen; Hiez, David; Meira, Deolinda A.; Muenker Hans-H, y Snaith, Ian. 2017. «Principles of European Cooperative Law. Principles commentaries and national reports» FAJARDO (Dir.) (Cambridge: Intersentia).
- FICI ANTONIO. 2012. *Cooperative identity and the law*, Euricse Working Paper, 23.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel. 2021 «Origen y desarrollo del principio cooperativo de interés por la comunidad». *REVESCO* 139, doi: <https://dx.doi.org/10.5209/reve.76634>.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel. 2023. « El principio cooperativo de interés por la comunidad en la legislación. El Fondo de Educación y Promoción como principal instrumento para su implementación». *REVESCO* 144, doi: <https://doi.org/10.5209/reve.87970>.
- HENRY HAGEN. 2013. *Orientaciones para la Legislación Cooperativa* (Ginebra: OIT).
- HOYT, Ann. 2020. «Report on the 33rd World Cooperative Congress of the International Cooperative Alliance» ACI, Seúl, 11-17 de diciembre de 2020. https://icaworldcoopcongress.coop/wp-content/uploads/2022/05/Congress-Report-Outcomes_EN3.pdf.

- PAZ CANALEJO, Narciso. 1995. «Principios cooperativos y prácticas societarias de la cooperación», *REVESCO* 61.
- SANTOS DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. 2015. «La relación de los principios cooperativos con el Derecho», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativas* 27: 87-132.
- VARGAS VASSEROT, Carlos. 2015. «Las cooperativas de crédito y su posición dentro del modelo cooperativo. Integración frente a diferenciación en el marco de la reforma del sistema financiero» *REVESCO* 17: pp. 50-76, doi: https://doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.v117.48145 .
- VARGAS VASSEROT, Carlos. 2022. «El voto plural ponderado y el principio cooperativo de gestión democrática. Análisis de su paulatino reconocimiento en el Derecho positivo español», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa* 40: 95-97 y 108, doi: 10.7203/CIRIEC-JUR.40.24339.
- WILSON, Alexandra; Hoyt, Ann; Roelants Bruno y Kumar, Santosh. 2021. «Analicemos nuestra identidad cooperativa», Documento de debate para el 33.º Congreso Cooperativo Mundial, Seúl, 1-3 de diciembre de 2021. <https://icaworldcoopcongress.coop/wp-content/uploads/2022/04/Congress-Discussion-Paper-Final-ES-2021-10-09.pdf>.

El régimen fiscal de las empresas sociales en España: cooperativas sociales, empresas de inserción y centros especiales de empleo¹

(The taxation of social enterprises in Spain:
Social Cooperatives, Insertion Companies
and Special Employment Centers)

Marina Aguilar Rubio²
Universidad de Almería (España)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2982>

Recibido: 28.11.2023

Aceptado: 04.07.2024

Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

Sumario: 1. Introducción. 2. Las cooperativas sociales y las cooperativas sin ánimo de lucro. 2.1. Ineficacia fiscal de su ausencia de lucro. 2.2. Aplicación del régimen general fiscal de las cooperativas. 2.3. Tributación en el Impuesto del Valor Añadido. 3. Las empresas de inserción. 3.1. Definición y régimen legal. 3.2. Régimen fiscal de las empresas de inserción. 3.2.1. La fiscalidad de las entidades promotoras. 3.2.2. La fiscalidad de empresas de inserción propiamente dichas. 4. Los centros especiales de empleo. 4.1. Definición y régimen legal. 4.2. La fiscalidad de los centros especiales de empleo. 5. Bibliografía.

Summary: 1. Introduction. 2. Social cooperatives and non-profit cooperatives. 2.1. Ineffectiveness for tax purposes of their non-profit nature. 2.2. Application of the general taxation for cooperatives. 2.3. Taxation under Value Added Tax. 3. Insertion companies. 3.1. Definition and legal regime. 3.2. Tax regime for integration companies. 3.2.1. Taxation of the promoting entities. 3.2.2. Taxation of insertion companies. 4. Special employment centres. 4.1. Definition and legal regime. 4.2. Taxation of special employment centres. 5. Bibliography.

¹ Esta publicación es uno de los resultados del proyecto de I+D+i PID2020-119473GB-I00 orientado a Retos de la Sociedad, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación, titulado «Las empresas sociales. Identidad, reconocimiento de su estatuto legal en Europa y propuestas para su regulación en España», concedido al Centro de Investigación en Derecho de la Economía Social y de la Empresa Cooperativa (CIDES) de la Universidad de Almería.

² Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, y Secretaria Académica de CIDES. Email: magui@ual.es. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9975-3771>.

Resumen: El presente trabajo realiza un estudio de la fiscalidad de las empresas sociales en España, reconocidas en nuestro ordenamiento como entidades de la economía social. De un lado, las cooperativas de iniciativa social y cooperativas de integración social, a las que nos referimos con el término de cooperativas sociales y que, a pesar de ser consideradas cooperativas sin ánimo de lucro, no se les aplica el régimen fiscal especial de las entidades no lucrativas. Posteriormente, analizaremos la tributación de las entidades que sean calificadas como empresas de inserción y centros especiales del empleo, en especial los de interés social. Este análisis nos lleva a la conclusión de que en España no se ha utilizado la vía fiscal para promocionar la puesta en marcha de iniciativas sociales de este tipo por lo que se recomienda realizar determinadas reformas de la legislación fiscal estatal en esta materia y posibilitar una discriminación positiva de estas entidades por razón de la materia (labor social) y de la forma jurídica utilizada (empresas sociales y de la economía social).

Palabras clave: empresas sociales; economía social; empresas de inserción; centros especiales de empleo; cooperativas sin ánimo de lucro; cooperativas sociales; cooperativas de integración social; entidades sin ánimo de lucro.

Abstract: This paper studies the taxation of the social enterprises in Spain that are currently recognised by our legislation as social economy entities. On the one hand, social initiative cooperatives and social integration cooperatives, which we combine with the term social cooperatives and which, despite being considered non-profit cooperatives, are not subject to the special taxation for non-profit organisations. Subsequently, we will analyse the taxation of entities classified as insertion companies and special employment centres, especially those of social interest. This analysis leads to the conclusion that Spain has not used taxation to promote the implementation of social initiatives of this type, which is why certain reforms to tax legislation are recommended, as well as enabling positive discrimination for these entities on the basis of their purpose (social work) and the legal form used (social enterprises and social economy enterprises).

Keywords: social enterprise; social economy; insertion companies; special employment centers; non-profit co-operatives; social cooperatives; social integration co-operatives; non-profit entities.

1. Introducción

Las *empresas sociales* son aquellas que cumplen una serie de características y que han sido reconocidos en Europa por el Plan de Acción para la Economía Social de 2021 (PAES)³. En concreto: operan proporcionando bienes y servicios para el mercado de manera emprendedora y a menudo innovadora, con objetivos sociales o medioambientales como motor de su actividad empresarial; los beneficios se reinvierten principalmente para alcanzar su objetivo social; y su forma de organización y propiedad también se basa en principios democráticos o participativos o se centra en el progreso social. En nuestro ordenamiento no existe todavía un reconocimiento explícito de esta figura, aunque en 2023 se publicó el anteproyecto de ley integral de impulso de la economía social que proponía modificar la LES para incluir este concepto en dicha ley y permitir que bajo ciertas condiciones las sociedades de capital sin ánimo de lucro y con fines sociales pudieran obtener la calificación de empresas sociales y de la economía social⁴.

Pero en la actualidad, la doctrina sólo reconoce tres tipos de empresas sociales en nuestro ordenamiento⁵: las cooperativas sociales (de iniciativa social y de integración social), las empresas de inserción y los centros especiales de empleo. Desde la perspectiva tributaria no existe en España un régimen propio para esas empresas más allá de que, como prestan determinados servicios sociales comunes, principalmente en el ámbito de la inserción socio-laboral de trabajadores, les sean de aplicación similares deducciones o bonificaciones, por lo que se hace

³ Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, 9 de diciembre de 2021 {COM(2021) 778 final}.

⁴ Muy crítico con la propuesta de regulación de las empresas sociales en la LES por ser excesivamente endogámica: Carlos Vargas Vasserot, «Las empresas sociales con forma mercantil como parte de la economía social. Propuestas de regulación en España y análisis crítico del anteproyecto de Ley Integral de Impulso de la Economía Social», en Hagen Henrÿ, y Carlos Vargas Vasserot (Coords.), *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria* (Madrid: Dykinson, 2023).

⁵ Así, por todos, Millán Díaz-Foncea, y Carmen Marcuello Servós, «Las empresas sociales en España: concepto y características», *Revista Vasca de Economía Social. GEZKI*, n.º 8 (2012): 143-163; Marta Solórzano García et al., «La identidad de la empresa social en España: análisis desde cuatro realidades socioeconómicas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 92 (2018): 155-182; y Carlos Vargas Vasserot, «Las empresas sociales como entidades de la economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuesta de *lege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de economía social». *CIRIEC- España, Revista Jurídica*, n.º 41 (2002): 289-329.

necesario un estudio separado de la fiscalidad de estas figuras en los distintos impuestos. Cabe adelantar como conclusión a dicho estudio que, a la vista del tratamiento tributario que reciben las empresas sociales en España no se puede decir que la fiscalidad constituya un elemento significativo para la constitución de estas empresas (ni siquiera para las cooperativas sociales, a las que les sería de aplicación el régimen general tributario contenido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas) y, por ende, para combatir el desempleo, la exclusión social y la discriminación y para lograr la integración socio-laboral de determinados colectivos, algo que es muy criticable⁶.

No obstante, hay que celebrar que con la promulgación de la Ley 31/2015 por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social, las empresas de inserción y los centros especiales de empleo son declaradas *entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General* (SIEG) a través de la reforma del artículo 5.1 de la LES. Esta declaración, como el mismo precepto indica, puede extenderse a cualesquiera otras entidades de la economía social que tengan por objeto igualmente la inserción laboral de colectivos en riesgo de exclusión, como son las cooperativas de iniciativa social o de integración, conforme a lo que se establezca reglamentariamente. No obstante, como todavía no ha habido dicho desarrollo reglamentario, en la actualidad, las cooperativas que no sean calificadas como empresas de inserción o centros especiales de empleo, no pueden ser declaradas SIEG.

La calificación de SIEG tanto de las empresas de inserción como de los centros especiales de empleo se configura como una verdadera medida de promoción de estas entidades, ya que esto permite incrementar sensiblemente el número e importe de las ayudas estatales por compensación del servicio público que realizan, así como obtener algunos beneficios en materia de tributos y en contratación pública, sin colisión con el Derecho de la competencia europeo. Todo ello en aplicación de la Decisión de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2011 que recoge las condiciones compatibles para que una ayuda estatal sea compensada como SIEG por la realización de un servicio público y, por lo tanto, no tengan que ser comunicadas a la Unión Europea. Estas condiciones tienen su origen en la jurisprudencia del Tribunal de

⁶ Como hizo en el ámbito de las empresas de inserción María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 29-30.

Justicia de la Unión Europea, en especial con el asunto *Ferring* (Sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2001 en el asunto C-53/00), confirmada en el asunto *Altmark* (Sentencia del TJUE de 24 de julio de 2003 en el asunto C-280/00). El TJUE manifestó en la primera de estas sentencias que las compensaciones por servicio público no constituyen ayuda estatal a tenor de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de la Unión Europea, siempre que se cumplan cuatro criterios cumulativos, que son los que después se plasmarían en la citada Decisión de la Comisión Europea⁷. En primer lugar, la empresa beneficiaria debe estar efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y estas deben estar claramente definidas. En segundo lugar, los parámetros para el cálculo de la compensación deben establecerse previamente de forma objetiva y transparente. En tercer lugar, la compensación no debe superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable. Finalmente, cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público, en un caso concreto, no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública de menor coste, el nivel de la compensación necesaria debe calcularse sobre la base de un análisis de los costes que habría soportado una empresa media, adecuadamente equipada con los medios pertinentes. Como continuidad al impulso de las ayudas estatales a las empresas declaradas como SIEG se promulgó el Reglamento 360/2012 de la Comisión Europea, también conocido como Reglamento de *minimis*, en el que, por aplicación del artículo 107 del TFUE, ese umbral económico límite que las ayudas del Estado a los SIEG no pueden superar para no ser considerados ayudas estatales se sitúa en 500.000€ durante tres anualidades fiscales y, en tales casos, éstas no tienen que ser notificadas a la Comisión Europea⁸.

En el presente trabajo vamos a analizar el régimen tributario y fiscal de las empresas de inserción y de los centros especiales de empleo en los distintos tipos de impuestos: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e impuestos lo-

⁷ Para detalles sobre todo esto María Pilar Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de inserción», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150 (2021): 35-58.

⁸ Seguimos a Ana Montiel Vargas, «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 147 (2024): en prensa.

cales. Respecto a las cooperativas sociales, le vamos a dedicar a continuación un epígrafe para apuntar la falta de incentivos fiscales que tienen estas entidades a pesar de ser calificadas como cooperativas sin ánimo de lucro. No obstante, como las cooperativas sociales pueden, a su vez, ser calificadas de empresas de inserción y ser entidades promotoras de las mismas y pueden también ser centros especiales de empleo, volveremos a tratar su régimen en sede del análisis de este tipo de empresas.

2. Las cooperativas sociales y las cooperativas sin ánimo de lucro

Con el nombre de cooperativas sociales se engloban varios subtipos de cooperativas que tienen como punto común desarrollar una actividad de interés general y sin ánimo lucrativo y en España reciben distinta denominación según la ley de cooperativas que las regule⁹.

En la Ley 27/1999 estatal de cooperativas se denominan cooperativas de iniciativa social y se definen como cooperativas que «sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tienen por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado» (art. 106). Aunque este mismo término y con una definición legal parecida se mantienen en la mayoría de leyes autonómicas (por ejemplo, art. 143.1 Ley 12/2015 de Cooperativas de Cataluña, art. 104.1 Ley 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, art. 156.3 Ley 11/2019 de Cooperativas del País Vasco, art. 168.1 Ley 9/2018 de Sociedades Cooperativas de Extremadura), en otras se le ha dado otra denominación.

Respecto a esto último, valga por todos, el ejemplo de la Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas Andaluza que, con el nombre de cooperativas de interés social, define a aquellas que tienen como fi-

⁹ Con una visión de Derecho comparado, Daniel Hernández Cáceres, «Social enterprises in the social cooperative form», en Henry Peter, Carlos Vargas Vasserot y Jaime Alcalde (Edit.), *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies* (Berlín: Springer-VDI-Verlag, 2023), 173-191. Para el tratamiento más centrado en el régimen en el ordenamiento español, del mismo autor: «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», en Marina Aguilar Rubio (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Marcial Pons: Madrid, 2022), pp. 79-98.

nalidad la promoción y plena integración sociolaboral de determinados sectores de la ciudadanía y cuya actividad estará constituida por la prestación de servicios relacionados con la promoción de la autonomía personal y la atención a las personas en situación de dependencia, con la protección de la infancia y la juventud, con la asistencia a personas mayores, inmigrantes, con discapacidad, refugiadas, asiladas, ex reclusas, con problemas de adicción, víctimas de violencia de género o de terrorismo, pertenecientes a minorías étnicas y cualquier otro colectivo con dificultades de integración social o desarraigo (art. 94). De otro lado, encontramos varias Comunidades Autónomas que además de regular a la cooperativa de iniciativa social, regulan otra con muchos puntos en común con ésta, denominada *cooperativa de integración social*. Esto ocurre, por ejemplo, en el artículo 126.1 de la ley de cooperativas de Madrid, en el artículo 133 de la del País Vasco y en el artículo 100 Reglamento de Desarrollo de la Ley 14/2011 de Andalucía, aprobado por el Decreto 123/2014. Según esta última norma, éstas son cooperativas «que agrupan, mayoritariamente, a personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, u otros colectivos con especiales dificultades de integración en la sociedad, cuya finalidad consista en su inserción social, en las que pueden integrarse como socios los progenitores y las personas que ostenten la tutela y que su objeto puede consistir en proporcionar a sus personas socias bienes y servicios de consumo general o específico, para su subsistencia, desarrollo, asistencia e integración social, en cuyo caso deberán adoptar la forma de cooperativas de consumo y/u organizar, canalizar, promover y comercializar la producción de los productos o servicios del trabajo de los socios adoptando la forma de cooperativas de trabajo».

2.1. Ineficacia fiscal de la ausencia de lucro

La típica calificación de estas cooperativas sociales como entidades sin ánimo de lucro aparentemente debería tener consecuencias fiscales para este tipo de entidades. Antes de avanzar, conviene apuntar que la existencia o no del lucro en las cooperativas en general, que históricamente fue un tema muy debatido, ya no tiene en nuestro ordenamiento importancia alguna en el ámbito de la regulación sustantiva de las cooperativas. Como se ha demostrado, a diferencia de lo que ocurría históricamente, ninguna ley de cooperativas española habla de lucro más allá de cuando quiere especificar que algún tipo de cooperativa concreto no tiene ánimo lucrativo y, desde hace tiempo, se ha superado la noción de sociedades de las cooperativas independiente-

mente de si tienen o no ánimo lucrativo dado el reconocimiento expreso de la naturaleza societaria de las cooperativas por todas las leyes cooperativas españolas y por la propia Constitución (art. 129.2)¹⁰.

Por ejemplo, según la Ley 27/1999, «la cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley». Y tampoco encontramos ni una sola referencia al lucro en la Ley 20/1990 al establecer el régimen fiscal de estas entidades. Sólo, volvemos a insistir, se menciona al lucro en las leyes cooperativas españolas para concretar casos específicos y especiales en los que no existe (como ocurre con las cooperativas sociales), dando por hecho que en los demás sí concurre el lucro o de no hacerlo no tienen relevancia ni jurídica ni fiscal.

Centrándonos en el régimen de la ley de cooperativas estatal, tras decir que las cooperativas de iniciativa social se definen, entre otros aspectos, porque no tienen *ánimo de lucro* (art. 106.1), después, la disposición adicional primera de la ley establece las condiciones para que una cooperativa sea calificada como *entidad sin ánimo de lucro*, que son las siguientes: 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; y que en su estatutos recojan expresamente: a) que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios; b) las aportaciones de los socios al capital social no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero; c) el carácter gratuito del desempeño de los cargos del con-

¹⁰ En concreto, los últimos rastros textuales del carácter no lucrativo de las cooperativas en la legislación española los encontramos en el artículo 1.º de la Ley de Cooperación de 2 de enero 1942 («Es sociedad cooperativa la reunión de personas naturales o jurídicas que se obligan a aunar esfuerzos con capital variable y *sin ánimo de lucro*, al objeto de lograr fines comunes de orden económico-social») y en el artículo 1.ª del Decreto de 11 de noviembre de 1943 que aprueba el Reglamento de dicha Ley. A partir de ahí, y a diferencia de lo que ocurre en muchos ordenamientos de Latinoamérica (Brasil, Argentina, Colombia, etc.) y ocurría en Portugal hasta la reforma del Código Cooperativo en 2015, la referencia del lucro desaparece del concepto y de la propia regulación legal de las cooperativas como ocurre actualmente en cualquier ley española de cooperativas. Sobre todo esto, Marina Aguilar Rubio y Carlos Vargas Vasserot, «Las cooperativas sin ánimo de lucro en la prestación de servicios públicos. Análisis de fiscalidad», *Sociedad y Utopía: Revista de Ciencias Sociales*, n.º 40 (2012): 404 y ss.

sejo rector; y d) las retribuciones de los socios trabajadores y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150% de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Pero esto, lejos de lo que pueda pensarse inicialmente, y lo que sería lo lógico, no significa que a las cooperativas calificadas como entidad sin ánimo de lucro tienen un tratamiento fiscal mejor que el resto, puesto que la propia ley se encarga de decir en la disposición adicional 9.^a que «el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro será el establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas». Debemos partir de que, con carácter general, el régimen tributario y fiscal es una competencia exclusiva del Estado (art. 133.1 de la CE), por lo que las leyes cooperativas autonómicas no hacen referencia a la fiscalidad de las cooperativas y se entiende que todas las cooperativas, independientemente de la ley de cooperativas que las regule, se someten al mismo régimen tributario establecido en la Ley 20/1990¹¹.

No obstante, varias leyes autonómicas de cooperativas hablan de fiscalidad precisamente cuando regulan las entidades sin ánimo de lucro, algo para lo que no son competentes. Esto ocurre, por ejemplo, en la Ley 12/2015 de Cooperativas de Cataluña, que señala que *las cooperativas que cumplan los requisitos para tener la condición de cooperativa sin ánimo de lucro (que son los mismo que contiene la disposición adicional 1.^a de la Ley 27/1999)* «a efectos de concursos públicos, de contratación con entes públicos, de beneficios fiscales, de subvenciones y, en general, de cualquier otra medida de fomento que sea de aplicación, tienen la misma condición que las demás entidades sin ánimo de lucro» (art. 144.1). En el mismo sentido, aunque sin hablar de fiscalidad, se manifiestan otras leyes autonómicas, como es la Ley de Cooperativas de la Comunidad de Valencia (art. 114.59 y la Ley de 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (art. 104.5) que, tras relacionar las condiciones que deben cumplir las cooperativas no lucrativas (que en la Comunidad de Madrid sólo pueden ser las de iniciativa social) y que, de nuevo, son las mismas que las

¹¹ No obviamos aquí que, a pesar de lo dicho, al regular las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida, la ley fiscal se remite en muchos casos a la legislación sustantiva aplicable, de forma que el régimen fiscal no va a ser estrictamente homogéneo en función del territorio. De ellos dieron buena cuenta María Pilar Alguacil Marí y Agustín Romero Civera, «Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 110 (2013): 7-42.

prescritas en la disposición adicional primera de la Ley de cooperativa estatal, terminan diciendo que «serán consideradas por las administraciones públicas autonómicas «como entidades sin fines lucrativos a todos los efectos» (art. 104.5).

Lo que ocurre es que los efectos fiscales de que una entidad sea calificada sin fines lucrativos es competencia estatal (salvo el caso vasco y navarro) y habría que acudir a lo dispuesto, en concreto, en la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo para comprobar si este régimen le puede ser de aplicación a las cooperativas sociales por no tener lucro. Hay que tener en cuenta que las leyes autonómicas de cooperativas no pueden modificar ni el contenido de la Ley 20/1990 ni el de la Ley 49/2002, ambas estatales, aunque regulen tributos de titularidad estatal cedidos a las CC.AA., como es el ITPAJD¹². Además, tal como señala el artículo 3.1 de la Ley 30/1983 reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la normativa que dicten éstas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales, no producirá tales efectos en cuanto al régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales.

A pesar de lo que parece deducirse del texto transcrito de algunas leyes autonómicas, y a pesar de que puedan cumplir con los requisitos exigidos a las entidades sin fines lucrativos que establece el artículo 3 de Ley 49/2002¹³, las cooperativas no se van a poder beneficiar de este régimen fiscal¹⁴; 1. Que persigan fines de interés general, como pueden ser, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de defensa de los animales, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas

¹² Marta Montero Simó, «La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», *CI-RIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010): 167-168.

¹³ Algunos de ellos, por cierto, no son sencillamente alcanzables por las cooperativas sociales.

¹⁴ Modificados por el art. 129.1 del Real Decreto-ley 6/2023 por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo. Del régimen fiscal del mecenazgo en España traté en Marina Aguilar Rubio y Anna Rita Ciarcia, «Régimen tributario comparado del mecenazgo en España e Italia», *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 86 (2005): 7-37.

o culturales, etc.; 2. Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos: a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen; b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad; c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas; 3. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione y 4. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo.

Pero la Ley 49/2002 no exige únicamente el cumplimiento de los requisitos anteriores (y otros que no hemos especificado), sino que, además, exige que las entidades adopten una de las formas jurídicas concretas recogidas en el artículo 2 y, como se observa, no se menciona a las cooperativas en ningún momento: a) Las fundaciones; b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública, c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; e) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores; f) Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.

Esta diferencia de tratamiento entre las asociaciones o fundaciones y las cooperativas de iniciativa social sin ánimo de lucro supone para estas últimas un agravio comparativo, puesto que no se les aplicarán las ventajas de las que sí que gozan las otras figuras por la aplicación de la Ley 49/2002. Por ejemplo, no se beneficiarán del régimen especial en el IS que supone un menor tipo de gravamen y algunos beneficios en dicho impuesto (arts. 5-14), ni tampoco gozarán de la exención en el ITPAJD, ni de los beneficios previstos en algunos impuestos locales como los del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI, art. 15.1), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IAE, art. 15.2) o el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU, art. 15.3). Este peor tratamiento a las cooperativas sociales sin

ánimo de lucro que cumplen con todos los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, al igual que hacen las asociaciones y fundaciones, no tiene justificación alguna¹⁵. Por ello, coincidimos con la propuesta de modificar la normativa estatal y establecer o bien un régimen fiscal específico para las cooperativas sin ánimo de lucro dentro de la Ley 20/1990 o en otra norma especial, o bien la modificación del artículo 2 de la Ley 49/2002 para incluir en dicho listado a las cooperativas de iniciativa social o asimiladas sin ánimo de lucro o bien proceder a una reforma similar a la acometida en la legislación vasca y navarra que pasamos a describir¹⁶.

Recordemos que los territorios forales tienen un régimen tributario propio y en el marco de esas competencias en sus normas forales sobre el régimen fiscal de las cooperativas han regulado unos beneficios especiales para las cooperativas de iniciativa social (pero no para todas las cooperativas sin ánimo de lucro). Por ejemplo, la Norma Foral 6/2018 sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia (y de igual manera la norma fiscal del territorio de Álava y Gipuzkoa¹⁷) tras señalar que a efectos tributarios se considerarán cooperativas de iniciativa social aquéllas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tengan por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado» (art. 52.1), establece los requisitos que tienen que tener las cooperativas sin ánimo de lucro (art. 52.2), que son prácticamente iguales que la que contiene la disposición adicional 1.ª de la Ley 27/1999¹⁸. En el artículo siguiente, la Norma Foral 6/2018 sobre el

¹⁵ En este sentido María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 20.

¹⁶ Daniel Hernández Cáceres, «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», Marina Aguilar Rubio (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Madrid: Marcial Pons, 2022), 82 y s.

¹⁷ Arts. 42 y 43 Norma Foral 2/1997 de Gipuzkoa sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y arts. 42 y 43 Norma Foral 16/1997 de Álava sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

¹⁸ Art. 52.2: a) Que los resultados positivos que eventualmente se produzcan no puedan ser distribuidos entre sus socios y socias, debiendo aquéllos destinarse a la realización de sus fines. b) Que el desempeño de los cargos del Consejo Rector tenga el carácter de gratuito. c) Que las retribuciones de las personas socias trabajadoras, o en su

régimen fiscal de las cooperativas de Bizkaia, con el título «Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas de utilidad pública y a las cooperativas de iniciativa social» (art. 53), dispone las especialidades de la tributación de estas sociedades, que son similares a las de las entidades sin ánimo de lucro de las Ley 44/2022¹⁹. Por su parte, en Navarra, el Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, no incluye a las cooperativas entre las entidades que puede ser consideradas beneficiarias del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativo (art. 1), aunque sí menciona a las cooperativas de iniciativa social como posibles beneficiarias del *mecenazgo social* (art. 34).

2.2. Aplicación del régimen general fiscal de las cooperativas

Como señalamos anteriormente, a las cooperativas de iniciativa social de la Ley 27/1999, que regulan también varias leyes autonómicas (Cataluña, Valencia) y a las figuras similares de otras las leyes autonómicas, como las cooperativas de interés social (Andalucía)

caso de las personas socias de trabajo, y de las personas trabajadoras por cuenta ajena no superen el 150% las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el Convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector. d) Que los socios, socias, o personas y entidades que tengan con los mismos una relación de vinculación que, en su caso, pudiera encuadrarse como personas vinculadas tal como las determina la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades (art. 42.3), no sean personas destinatarias principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los servicios.

¹⁹ Art. 53: 1. En el ITPAJD, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; b) La constitución y cancelación de préstamos y créditos, incluso los representados por obligaciones; c) Las adquisiciones de bienes y derechos a que se destine la contribución establecida en el artículo 72 de la Ley 11/2019 de Cooperativas de Euskadi, para el cumplimiento de las finalidades previstas en dicho artículo; y d) Las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. 2. En el IS el régimen tributario aplicable será el establecido Norma Foral 4/2019 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (arts. 7-17), norma que también se aplicará a los donativos y aportaciones efectuadas por personas jurídicas o a los convenios de colaboración empresarial realizados a favor de estas entidades (art. 28). 3. En los tributos locales también se le aplicará el régimen tributario establecido en la Norma Foral 4/2019 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (art. 18).

o las cooperativas de integración (Madrid, Andalucía, etc.), incluso si cumplen los requisitos para ser calificadas de entidades no lucrativa, no tienen, con carácter general, un tratamiento fiscal mejor que el resto de cooperativas, excepto, como hemos visto en el ámbito foral vasco. La propia Ley 27/1999 en su disposición adicional 9.^a establece «el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro será el establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas». Y como después en esta ley fiscal no hay ninguna referencia al lucro para establecer el régimen de las cooperativas, significa que fiscalmente a las cooperativas no lucrativas se les va a aplicar el régimen general de las cooperativas²⁰. Esto significa la función social que cumplen estas cooperativas no tiene recompensa alguna si se compara con cualquier otra cooperativa del mismo tipo que no realice labores de inserción o sociales de otro tipo²¹.

Por tanto, a las cooperativas sociales se aplica el grueso de la Ley 20/1990 y su típica calificación de cooperativas protegidas y especialmente protegidas. Ente estas últimas se incluyen expresamente a las cooperativas de trabajo asociado, que es un tipo de cooperativa que es factible que sea calificada de cooperativa de iniciativa social en el marco de la Ley 27/1999 y que se impone por algunas leyes autonómicas para ser una cooperativa de iniciativa social (art. 104 de la Ley 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid) o para ser una cooperativa de integración con social (art. 100.3.b) del Reglamento Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas)²².

²⁰ Marta Montero Simó, «¿Incentivos fiscales para las cooperativas sin ánimo de lucro?», *Revista de Economía Social*, n.º 32 (2006): 19-23.; y «La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010): 161-190.

²¹ María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 12.

²² En tal caso, recordemos que para que la cooperativa de trabajo asociado sea considerada especialmente protegida debe cumplir los siguientes requisitos: 1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros. Cabe señalar que si una persona jurídica, por ejemplo, una fundación, una asociación o incluso una sociedad cooperativa, es social de la cooperativa de trabajo asociado, ésta dejaría de tener la calificación de especialmente protegida. 2. Que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengadas, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos no excedan del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena. 3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20% del total de sus socios,

En el supuesto en que se trate de una cooperativa de consumidores y usuarios, para obtener la condición de especialmente protegida, debe cumplir los requisitos previstos en el artículo 12 de la Ley 20/1990. En particular, asociar a personas físicas con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio; que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no excedan del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad; que las ventas efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no excedan del 10% del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50% si así lo prevén sus estatutos. En caso de no cumplir los requisitos de las cooperativas especialmente protegidas, a las cooperativas de trabajo y las de consumidores y usuarios se les asignará la condición de cooperativa protegida. Por su parte, la cooperativa de servicios, que puede ajustarse al objeto social de las cooperativas sociales, podría ser simplemente cooperativa protegida, si no incurre en ninguna de las causas de pérdida de esta condición previstas en el artículo 13 de la Ley 20/1990. No podemos entrar en el detalle de las peculiaridades del tratamiento fiscal de las cooperativas, pero las protegidas tienen libertad de amortización de activos, el tipo del 20% aplicable a los resultados cooperativos, exenciones en el ITPAJD, bonificación del 95% de la cuota del IAE, etc. (art. 33 Ley 20/1990) y las especialmente protegidas, que disfrutarán, además de una bonificación del 50% de la cuota íntegra en el IS además de exenciones por adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente a cumplir sus fines sociales y estatutarios en el ITPAJD (art. 34 Ley 20/1990).

2.3. *Tributación en el Impuesto del Valor Añadido*

Igualmente, las cooperativas que realicen prestaciones sociales también podrán beneficiarse de una exención en el IVA para dichas prestaciones, tal y como recoge el artículo 20.1.8.^a de la LIVA. Recordemos que en dicho artículo 20 se distinguen actividades exentas que no necesitan un reconocimiento expreso de Hacienda, otras que sí necesitan dicho reconocimiento y las prestaciones de servicios realizadas por entidades de carácter social que requieren el reconocimiento de dicho carácter.

pero si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado, y si está entre seis y diez, dos trabajadores asalariados.

En particular, el apartado 8.º del artículo 20.1 de la LIVA dispone que estarán exentas de este impuesto las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social: a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad; b) Asistencia a la tercera edad; c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía; d) Asistencia a minorías étnicas; e) Asistencia a refugiados y asilados; f) Asistencia a transeúntes; g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; h) Acción social comunitaria y familiar; i) Asistencia a ex-reclusos; j) Reinserción social y prevención de la delincuencia; k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos; l) Cooperación para el desarrollo.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, el artículo 20.3 de la LIVA establece que se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos: 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza: 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este último requisito no se aplica para las prestaciones exentas del artículo 20.1.8.º, tras la modificación del artículo 20.3 por la Ley 17/2012 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013. Por su parte, tal como establece el artículo 6 del Reglamento LIVA, la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la cooperativa, podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal²³.

²³ El texto de este precepto (que originalmente decía que deberán solicitar el reconocimiento) se cambió en 2013 para adaptarse a la jurisprudencia comunitaria de la época que estableció que no se podría condicionar estas exenciones a su reconoci-

Como se ha denunciado²⁴, esta exención, en realidad, no es un beneficio fiscal para la cooperativa, ya que le impide deducir el IVA soportado por las compras de bienes o servicios, sino que es un beneficio pensado para las personas con dificultades a las que van dirigidos los servicios que presta la cooperativa. Por ello, la exención del IVA no supondría ningún beneficio fiscal sino un sobrecoste, por lo que, como propuesta de *lege ferenda* sería aconsejable reducir los tipos del gravamen o posibilitar la devolución de las cuotas soportadas²⁵. Además, las exenciones del IVA al aplicarse normalmente en la última fase de producción o distribución y la no repercusión del impuesto va a implicar que aquellas entidades a las que les sea reconocida se comporten como consumidores finales. Por esta razón, como se ha apuntado²⁶, habrá ocasiones en que resulte interesante obtener esta exención y en otras no, dado que implicaría una reducción de la renta disponible final de la entidad. La principal ventaja que se percibe de la aplicación de estas exenciones es que el precio final de los servicios que preste la cooperativa puede ser inferior por no estar gravados con el impuesto, lo que puede hacer a estas sociedades más competitivas en relación al precio de oferta en el mercado.

3. Las empresas de inserción

3.1. Definición y régimen legal

Las empresas de inserción se caracterizan principalmente que una gran parte de sus puestos de trabajo son ocupados de manera temporal por personas cuya situación de exclusión social complica o imposibilita su empleabilidad en el mercado laboral ordinario y mediante esta contratación laboral y la debida tutela y acompañamiento, dichas personas se capacitan laboral y socialmente para incorporarse al mercado laboral. Estas son iniciativas que, mediante la actividad empresarial, acompañadas de actuaciones sociales y de inserción social, hacen posible la inclusión sociolaboral de personas excluidas para su posterior colocación en empre-

miento previo, por lo que se aplicarán a las operaciones que cumplan los requisitos objetivos y subjetivos regulados en la norma.

²⁴ María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 22.

²⁵ *Ibid.*, p. 30.

²⁶ Isabel Méndez Terroso, «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 56 (2005): 123.

sas convencionales o en proyectos de autoempleo. Las metodologías que se desarrollan durante un itinerario de inserción, dentro del que se lleva a cabo la actividad laboral en la empresa de inserción, tienen como objetivo potenciar las capacidades de las personas a través de los conocimientos técnicos, habituación sociolaboral y determinación de prioridades adecuadas a sus posibilidades y a las del mercado laboral²⁷.

Las empresas de inserción se regulan en España por una ley estatal (Ley 44/2007, de 13 de diciembre, para la regulación del régimen de las Empresas de Inserción), que se completa con una profusa legislación autonómica, ya que todas las Comunidades Autónomas han dictado normas sobre este tipo de entidades. Centrándonos en las cuatro Comunidades Autónomas donde hay más empresas de inserción de España (que juntas reúnen más del 50% de las 281 que se contabilizaron en 2019²⁸), podemos citar las siguientes normas autonómicas: Ley 27/2002, de 20 de diciembre, de medidas legislativas para regular las empresas de inserción sociolaborales en Cataluña; Decreto 32/2003, de 13 de marzo, del Consejo de Gobierno, por el que se regula la colaboración de las empresas de promoción e inserción laboral de personas en situación de exclusión social con la Comunidad de Madrid y se establecen medidas de fomento de su actividad; el Decreto 193/2010, de 20 de abril, por el que se regula la calificación y se crea el Registro de Empresas de Inserción en Andalucía; y Decreto 162/2023, de 31 de octubre, por el que se regula la calificación de empresas de inserción, se establece el procedimiento de acceso a las mismas y su registro del País Vasco. Hay que señalar, que como se ha denunciado²⁹, algunas de las leyes autonómicas sobre las empresas de inserción sobrepasan los límites competenciales fijados en la propia ley estatal y por el Tribunal Constitucional³⁰.

²⁷ Para profundizar sobre este tipo de empresa social: María José Cuenca Ruiz; Carmen Guzmán y Francisco J. Santos, «La empresa de inserción como empresa social características y retos fundamentales en España», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 157 (2023): 57-78; y Ana Montiel Vargas, «Análisis legal de las empresas de inserción en España», en Hagen Henrÿ, y Carlos Vargas Vasserot (Coords.), *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria* (Madrid: Dykinson, 2023).

²⁸ CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019, CIRIEC-España*, 2019. Para un estudio de detalle del sector, Alfonso Quecuty Esteban, «Empresas de inserción social», *Mediterráneo Económico*, Monográfico sobre La huella del Sector, n.º 37 (2023): 229-247.

²⁹ Como denuncia Ana Montiel Vargas, «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 147 (2024): en prensa.

³⁰ En concreto en la STC 228/2012, dictada a partir del recurso de inconstitucionalidad n.º 2136/2008) que establece que la competencia autonómica en esta materia es sólo de

Según el artículo 4.1 de la Ley 44/2007, tendrá la consideración de empresa de inserción «aquella sociedad mercantil o sociedad cooperativa legalmente constituida que, debidamente calificada por los organismos autonómicos competentes en la materia, realice cualquier actividad económica de producción de bienes y servicios, cuyo objeto social tenga como fin la integración y formación sociolaboral de personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario». A estos efectos, sigue diciendo la norma, las empresas de inserción «deberán proporcionar a los trabajadores en riesgo de exclusión, como parte de sus itinerarios de inserción, procesos personalizados y asistidos de trabajo remunerado, formación en el puesto de trabajo, habituación laboral y social» y «deberán tener servicios de intervención o acompañamiento para la inserción sociolaboral que faciliten su posterior incorporación al mercado de trabajo ordinario». Esta definición debe completarse con los requisitos que el artículo 5 de la Ley 44/2007 impone a las empresas de inserción, y que, como veremos posteriormente, algunos tienen incidencia en el régimen fiscal aplicable:

Respecto a qué personas pueden contratar como trabajadores las empresas de inserción para su inserción sociolaboral, según el artículo 2 de la Ley 44/2007 éstas deben ser desempleadas y estar inscritas en los correspondientes servicios de empleo (estatal o autonómicos), la situación de exclusión de dichas personas debe ser acreditada por los Servicios Sociales Públicos competentes y deben estar incluidos en algunos colectivos concretos (que, por cierto, varían en algunas normas autonómicas): perceptores de rentas mínimas de inserción, procedentes de instituciones de protección de menores, personas con problemas de drogodependencia u otros trastornos adictivos que se encuentren en proceso de rehabilitación o reinserción social, internos de centros penitenciarios cuya situación penitenciaria les permita acceder a un empleo, etc.

Uno de los requisitos legales que se imponen a las empresas de inserción en la Ley 44/2007 y que siguen, aunque con algunas diferencias, las normas autonómicas en la materia, es la necesidad de que las empresas de inserción tengan unas determinadas formas societarias (sociedades mercantiles o cooperativas) y que éstas estén «promovidas» (creadas) o «participadas» mayoritariamente o de manera importante (en el capital social) por una o más entidades promotoras³¹,

ejecución, e incluye la emanación de reglamentos internos de organización de los servicios necesarios y de regulación de la propia competencia funcional de ejecución.

³¹ Art. 5.a: «Estar promovidas y participadas por una o varias entidades promotoras a que se refiere el artículo siguiente. Esta participación será al menos de un cincuenta y

que se caracterizan por ser entidades sin ánimo de lucro³² (arts. 5.a y 6). Por tanto, una de las exigencias importantes para que una entidad sea calificada como empresas de inserción es la existencia de una o varias entidades promotoras sin ánimo de lucro que controlen societariamente a la sociedad que desarrolle la actividad empresarial para la que se contraten a las personas en riesgo de exclusión para su inserción socio-laboral con el objetivo de que la empresa de inserción no se constituya con el objetivo de obtener ganancias y repartir beneficios entre los socios de la misma³³.

La Ley 44/2007 establece que las entidades promotoras deben «tener la consideración de entidades sin ánimo de lucro», de Derecho público o de Derecho privado y, en concreto menciona expresamente a *las asociaciones sin fines lucrativos* (coletilla esta última que sólo sirve para significar que son asociaciones que se rigen por la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación) y a *las fundaciones* que en el objeto social contemplen la inserción social de personas especialmente desfavorecidas (art. 6). Pero aparte de las *asociaciones* y *fundaciones* que son el tipo de entidades privadas sin ánimo de lucro que cita la ley, también pueden ocupar la posición jurídica de entidad promotora las *cooperativas sin ánimo de lucro*, de las que hemos tratado anteriormente (disp. adic. 1.ª de la Ley 27/1999 y concordantes autonómicos).

Incluso planteamos la posibilidad de que sean entidades promotoras de empresas de inserción las *sociedades de capital sin ánimo lucrativo*, figura que cada vez está más aceptada en nuestro ordenamiento³⁴. No obstante, creemos que el término «consideración» uti-

uno por ciento del capital social para las sociedades mercantiles. En el caso de sociedades cooperativas y sociedades laborales, dicha participación deberá situarse en los límites máximos recogidos en las diferentes legislaciones que les sea de aplicación a los socios colaboradores o asociados».

³² Art. 6: «Tendrán tal consideración las entidades sin ánimo de lucro, incluidas las de Derecho público, las asociaciones sin fines lucrativos y las fundaciones, cuyo objeto social contemple la inserción social de personas especialmente desfavorecidas, que promuevan la constitución de empresas de inserción, en las que participarán en los términos recogidos en la letra a) del artículo anterior».

³³ Sobre las razones de esta peculiar estructura asociativa y los problemas que genera en ocasiones no permitiendo iniciativas de inserción de trabajadores más simples, Ana Montiel Vargas, «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 147 (2024): en prensa.

³⁴ Admitiendo la existencia de sociedades de sociedades de capital sin ánimo de lucro se han pronunciado varias resoluciones de la dirección general de seguridad jurídica y fe pública, siendo una de las más reciente la de 17 de diciembre de 2020, de la en el recurso inter-

lizado en el artículo 6 de la Ley 44/2007 necesariamente va más allá de un simple reconocimiento en los estatutos sociales de este carácter y exige que se cumplan los requisitos para ser calificadas como entidades no lucrativas. Así, aunque tanto las fundaciones como las asociaciones no tienen *per se* ánimo lucrativo (art. 2.1 de la Ley 50/2002 de Fundaciones y art. 1.2 de la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación), para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro deberían cumplir con los requisitos que establece el artículo 3 de la Ley 49/2002. Del mismo modo, no basta para una cooperativa reconocer en sus estatutos que no tienen ánimo de lucro para poder ser reconocida como entidad sin ánimo de lucro y poder ser entidad promotora de empresas de inserción, sino que deberá cumplir con las condiciones que la legislación cooperativa exige para este reconocimiento (disp. adic. 1.ª de la Ley 27/1999, art. 144 del D. Leg. 2/2015 que aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, etc.). Las dudas surgen si la sociedad de capital cumple con todas estas condiciones que se le exigen a las demás entidades para ser entidades sin ánimo de lucro y si, en tal caso, por analogía debería poder permitirse ser una entidad promotora. Por ahora parece que esto no ha pasado.

Con los datos publicados en 2022 por la Federación Española de Empresas de Inserción, la mayoría de entidades promotoras son asociaciones y fundaciones, que alcanzan entre ambas figuras un 70% (34%, asociaciones, muchas de ellas ONG y un 33% fundaciones), siendo las cooperativas el tercer tipo asociativo que tienen más entidades promotoras (16%)³⁵.

Por su parte, las empresas de inserción deben ser, según establece la Ley 44/2007, o *sociedades mercantiles* o *sociedades cooperativas* (art. 5.a). Respecto a las primeras, hay que señalar que en la práctica la mayoría de las empresas de inserción se constituyen como sociedades de responsabilidad limitada, siendo pocas las empresas de inserción

puesto contra la negativa del Registrador Mercantil de León a inscribir una escritura de modificación de los estatutos de una sociedad. En esta misma línea las RRDGRN de 20 de enero de 2015 y de 11 de abril de 2016, frente a la tesis tradicional de negar esta posibilidad por considerarse el lucro implícito en el carácter mercantil de estas sociedades (RRDFRN de 2 de febrero de 1966 y de 22 de noviembre de 1991). Un acertado comentario a la resolución citada al inicio de esta nota y al estado de la cuestión en el ámbito del derecho de sociedades española lo realiza Luis Fernández del Pozo, «Acerca de la doctrina sobre la irrelevancia causal del ánimo de lucro en el contrato de sociedad de capital», Blog *Almacén de Derecho*, acceso el 24-1-2021. <https://almacenederecho.org/sociedades-de-capital-sin-animo-de-lucro>

³⁵ FAEDEI, *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022.

que son sociedades anónimas ya que ésta es una estructura jurídica pensada para grandes empresas y no hay ninguna sociedad colectiva ni comanditaria, ya que éstas son sociedades mercantiles personalistas en las que los socios responden ilimitadamente de las deudas sociales. En el caso de que la empresa de inserción sea una sociedad limitada o anónima, la entidad o entidades promotoras debe ser titulares de, al menos, el 51% del capital social.

La propia Ley 44/2007 reconoce en varios momentos la posibilidad de que las empresas de inserción sean sociedades laborales (exposición de motivos, artículo 5.a *in fine* y disposición adicional 2.ª), es decir, sociedades anónimas o limitadas en la que la mayoría del capital social lo ostentan trabajadores con una relación laboral por tiempo indefinido que se regulan por la Ley 44/2015 de Sociedades Laborales y Participadas y, en lo demás, por la Ley de Sociedades de Capital. Cabe señalar que la Ley 44/2007, a diferencia de lo que hace alguna norma autonómica, se equivoca al decir que la participación de la entidad promotora en estas sociedades debe ser hasta el límite establecido para los socios colaboradores o asociados (art. 5.a) *in fine*), porque estos son tipos socios que puede haber en las cooperativas pero no en las sociedades laborales. Por ello, la entidad promotora que participe o promueva una sociedad laboral deberá tener como mínimo el máximo de acciones o participaciones *generales* que pueda ostentar, que como son entidades no lucrativas será hasta el 49% del capital social (art. 1.2.b) de la Ley 44/2015).

También la Ley 44/2007 reconoce la posibilidad de que la empresa de inserción sea una sociedad cooperativa, caso en el que encaja perfectamente las cooperativas de iniciativa social y las cooperativas de integración social de las que hemos tratado en un epígrafe anterior de este estudio. En el caso será de aplicación la ley de cooperativas autonómica que corresponda y en la que se regulará el máximo del capital social que podrá ser titular la entidad promotora, que será el que rija para los socios colaboradores o asociados. Con el término *socio colaborador* engloba a toda clase de socios que no participen en la actividad cooperativizada, pero que colaboran con la consecución del objeto social (art. 14, 1.º de la Ley 27/1999), por ejemplo, aportando capital o desarrollando algún tipo de actividad complementaria. En algunas leyes autonómicas, a estos socios se les denomina asociados, como ocurre en la ley de cooperativas de la Comunidad Valencia y se hacía en la anterior ley de cooperativas estatal, pero es un término que actualmente apenas se utiliza. Según la Ley 27/1999 las aportaciones realizadas por los socios colaboradores, en ningún caso podrán exceder del 45% del total de las aportaciones al capital social. Este porcentaje varía en algu-

nas leyes autonómicas (por ejemplo, en Andalucía se fija hasta el 20%) y en la mayoría de ellas no se fija capital social máximo sino un porcentaje máximo de votos en la asamblea general.

Según los datos facilitados por FAEDEI en 2022³⁶, la mayoría de empresas de inserción tienen la forma de sociedad limitada (85%), siendo muy escasas las que son cooperativas (8,7%) y menos todavía las que son sociedades laborales (4,6%), lo que en mi opinión significa un fracaso del legislador que no ha sabido incentivar que sean entidades de la economía social las que, a su vez, sean calificadas como empresas de inserción.

3.2. Régimen fiscal de las empresas de inserción

Las empresas de inserción no tienen un régimen fiscal o tributario específico y en la Ley 44/2007 no hay ni una sola norma que haga referencia a beneficios fiscales o a un trato especial en algún tipo de impuesto ni siquiera en el capítulo (arts. 16 y 17) dedicado a las «Medidas de promoción» de este tipo de entidades, que se centran en las posibles ayudas que pueden recibir (bonificaciones a las cuotas de la Seguridad Social en los contratos de trabajo de las personas a insertar, subvenciones para el mantenimiento de los puestos de trabajo para la inserción sociolaboral, en concepto de compensación económica a los sobrecostos laborales derivados de los procesos de inserción, ayudas a la inversión fija afecta a la realización de su objeto social, etc.). No obstante, consideramos que un trato fiscal privilegiado respecto a otras entidades encaja perfectamente en el mandato que contiene el artículo 16.1 de la Ley 44/2007 cuando dice que «los poderes públicos, en el ámbito de sus respectivas competencias y en el marco de los compromisos asumidos en la Unión Europea, actuarán en orden a la promoción de las empresas de inserción, mediante el apoyo a la creación y mantenimiento de las mismas, en atención a que puedan cumplir su función social de facilitar la inserción de las personas en situación de exclusión en el mercado de trabajo ordinario». Esta falta de incentivos fiscales a las empresas de inserción ha sido muy criticada por la doctrina y con razón, abogándose con distintas medidas para una discriminación fiscal positiva por la importante labor social que desarrollan³⁷.

³⁶ FAEDEI: *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022.

³⁷ Por todos, María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*,

Por otra parte, la comentada existencia de una estructura jurídica compuesta por una o varias entidades promotoras y una sociedad mercantil que es la titular de la empresa que contrata a las personas en riesgo de exclusión, hace que sea necesario distinguir el análisis de la tributación en cada uno de los impuestos relevantes (IS, ITPAJD, IVA e impuestos locales) de las entidades promotoras, de un lado, y de las empresas de inserción propiamente dichas de otro³⁸.

3.2.1. LA FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES PROMOTORAS

Como hemos visto, las entidades promotoras de las empresas de inserción necesariamente deben tener la consideración las entidades sin ánimo de lucro, sean de Derecho público o privado. Centrándonos en las segundas, en particular pueden ser asociaciones, fundaciones o cooperativas sin ánimo de lucro, cuyo objeto social contemple la inserción social de personas especialmente desfavorecidas. Para el régimen fiscal de estas últimas en los distintos tipos de impuestos remitimos al apartado 2.1 de este trabajo donde demostramos la ausencia de efectos fiscales por la calificación de las cooperativas como entidades sin ánimo de lucro, excepto en el País Vasco. Por ello nos centraremos en el régimen fiscal de las asociaciones y de las fundaciones, que cuando realizan actividades económicas son entidades de la economía social (art. 5.1 de la LES), que por las razones apuntadas en la introducción de esta obra no han sido objeto de un tratamiento particularizado. No obstante, como ambos tipos asociativos para poder ser entidades promotoras de empresas de inserción han de tener la consideración de entidades sin ánimo de lucro, vamos a analizar su régimen fiscal conjuntamente porque, con carácter general, la tributación en los distintos impuestos analizados (IS, TPAJD, IVA e impuestos locales) es prácticamente la misma, siendo la norma de referencia la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en especial su Título II («Régi-

n.º 21 (2010): 30-31; y María Pilar Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de inserción», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150 (2021): 58-59.

³⁸ En cambio, antes de la promulgación de la Ley 44/2007, algunas normas autonómicas (como el Decreto 305/2000 del País Vasco), no exigían la concurrencia de una entidad promotora y podía calificarse de empresas de inserción tanto las sociedades mercantiles o de economía social como las fundaciones y asociaciones, por lo que no se hacía necesaria esta distinción para el tratamiento fiscal de ambas figuras, como hizo Juan Calvo Vérguez, «Empresas de inserción social: delimitación jurídica y aspectos tributario», Rafael Calvo Ortega, R. (Dir.), *Fiscalidad de las Entidades de Economía social*, (Madrid: Thompson-Civitas, 2005), 553 y ss.

men fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos») y en el Reglamento para la aplicación de dicho régimen fiscal aprobado por el Real Decreto 1270/2003. También es de interés señalar que las ONGs en muchas ocasiones acogen las formas jurídicas de fundaciones y asociaciones, y muchas de ellas llevan a cabo la labor de inserción sociolaboral de personas en riesgos de exclusión en el papel de entidades promotoras de empresas de inserción.

El artículo 2 de la Ley 49/2002 dispone que sólo pueden ser consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos de esta ley un listado cerrado de entidades, pero en el que expresamente se mencionan a las *fundaciones* (letra a) y las *asociaciones de utilidad pública* (letra b) que cumplan, además, las condiciones establecidas en el artículo 3 de dicha norma. De estos requisitos vamos a destacar algunos de los que estén más relacionados con los fines sociales y las actividades que desarrollan normalmente las fundaciones ya asociaciones que sean entidades promotoras de una empresa de inserción. En primer lugar, deben «perseguir fines de interés general» (art. 3.1), y la ley menciona expresamente a los «de asistencia social e inclusión social» y «de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales». En segundo lugar, deben destinar a la realización de dichos fines al menos el 70% de las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen, de las derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad (no se incluye las obtenidas por onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia) y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto; y el resto de las rentas e ingresos de las entidades sin fines lucrativos de deben a incrementar la dotación patrimonial o las reservas (art. 3.2). Por último, aunque hay más requisitos, en caso de disolución su patrimonio se debe destinar en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general (art. 3.6).

Por su parte, el Real Decreto 1270/2003, señala que para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción expresa por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal. Esto se hace a través del modelo 036 de la Agencia Tributaria, que es la declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresario, profesionales y retenedores, y que contiene un apartado titulado «Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002», que el que debe

completase cuando el obligado tributario opte por la aplicación de este régimen o quiera comunicar la renuncia al mismo. Conviene precisar que no todas las asociaciones pueden ser declaradas entidades sin ánimo de lucro a efectos de beneficiarse del especial tratamiento fiscal que otorga la ley 49/2002, sino sólo las asociaciones que sean de utilidad pública, como explicita el artículo 2, letra b) de dicha norma. Tal como establece la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación sólo podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren una serie de requisitos que vienen establecidos en su artículo 32 y de lo que destacamos que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general y sean, entre otros, de asistencia social y «de promoción y atención a la personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza» (letra a), requisitos éste que de forma natural lo cumplen las asociaciones que actúen como entidad promotora de una empresa de inserción.

a) En el impuesto sobre sociedades

La Ley 49/2002 tiene un capítulo II titulado «Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes» (arts. 5 a 14), que contiene el régimen especial para las entidades sin fines lucrativos en el IS que ha sido recientemente reformado por el Real Decreto-ley 6/2023 por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del plan de recuperación, transformación y resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo. Sin poder entrar en detalle en este régimen, para lo que remitimos a la bibliografía especializada³⁹, cabe señalar que la norma establece que están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativo que procedan de una serie de explotaciones, algunas de ellas que están muy relacionadas con los servicios que pueden desarrollar las entidades promotoras de las empresas de inserción, teniendo en cuenta, además, que pueden prestar servicios de acompañamiento para la inserción sociolaboral de las personas en riesgo de exclusión contratadas laboralmente por las empresas de inserción.

³⁹ Aunque algo antiguo, sigue siendo de referencia la obra colectiva Eduardo García-Mauriño Blanco (Coord.), *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro* (Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2004) y más reciente la de Francisco David Adame Martínez y José Pedreira Menéndez (Dirs.), *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo. Cuestiones pendientes para una reforma* (Madrid: Thomson Reuters Aranzadi, 2015), por citar algunas.

En concreto, el artículo 7.1 de la Ley 49/2002, declara que están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social siguientes: asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos (letra c); asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo (letra d); asistencia a minorías étnicas (letra e); asistencia a refugiados y asilados (letra f); asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes (letra g); asistencia a personas con cargas familiares no compartidas (letra h); acción social comunitaria y familiar (letra i); asistencia a exreclusos (letra j); reinserción social y prevención de la delincuencia (letra k); asistencia a alcohólicos y toxicómanos (letra l); cooperación para el desarrollo (letra m); inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores (letra n); y las acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social (letra ñ). El artículo 9.2 de la LIS establece al respecto que «estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título». Por otra parte, la Ley 49/2002 señala que en la base imponible del IS de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas (art. 9) y que la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10%, (art. 10), algo que se reitera en el artículo 29 de la LIS.

Y si la fundación o asociación que se constituye como entidad promotora no cumplen los requisitos exigidos para la aplicación del régimen de la Ley 49/2002, podrán tributar por el IS en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas, como establece el artículo 9.3, letra a) de la LIS. En tal caso, le sería de aplicación el capítulo XV LIS (arts. 109 a111), que consiste principalmente en la exención de las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. El resto de rentas distintas de las mencionadas estarán sujetas a tributación, siendo gravadas con el tipo general del 25% (art. 29.1 de la LIS).

b) En tributos locales

Según dispone el artículo 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin ánimo de lucro que cumplan los requisitos establecidos en la ley

(art. 3), estarán exentas de tributar por los siguientes impuestos locales: del IBI los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del IS; del IAE por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la ley (*vid supra*); del IIVTNU los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. Para la aplicación de estas exenciones las entidades sin fines lucrativos deben comunicar al ayuntamiento correspondiente su opción por la aplicación del régimen fiscal especial, tal como establece para cada uno de estos impuestos el artículo 2 del Real Decreto 1270/2003.

c) En el ITPAJD

La Ley del ITPAJD establece que están exentos del ITPAJD, entre otros, las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial que regula dicha ley (art. 45.A.b). Esta exención comprende a las tres modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas, actos jurídicos documentados y operaciones societarias.

d) En el IVA

Se reconoce una exención para las prestaciones de servicios de asistencia social que se relacionan en la LIVA efectuadas por «establecimientos privados de carácter social», como pueden ser las fundaciones y las asociaciones que sean entidades promotoras de una o varias empresas de inserción. Esto se regula en el artículo 20.1.8.^a de la LIVA, que ya estudiamos al tratar a las cooperativas de iniciativa social, pero que, por su interés volvemos a recordar.

En particular, este precepto de la LIVA dispone que estarán exentas de este impuesto una serie de prestaciones de servicios de asistencia social que pueden realizar entidades privadas de carácter social, entre las que destacamos las siguientes: protección de la infancia y de la juventud; asistencia a refugiados y asilados; asistencia a ex-reclusos; reinserción social y prevención de la delincuencia; y asistencia a alcohólicos y toxicómanos. Las actividades de inserción social que realizan las entidades promotoras estarían claramente incluidas en el concepto de asistencia social al que se aplicaría la exención. Por su parte el artículo 20.3 de la LIVA condiciona la exención al reconocimiento del carácter social de la

entidad por la Administración Tributaria, para lo que se exige carecer de finalidad lucrativa y reinvertir los eventuales beneficios en la actividad; la gratuidad de los cargos directivos. Todos estos requisitos concurren en las fundaciones y las asociaciones que sea entidades promotoras de empresas de inserción, ya que necesariamente son entidades no lucrativas (art. 6 de la Ley 44/2007) y los cargos de los patronos y miembros de los órganos de gobierno son gratuitos (art. 3.5 de la Ley 49/2002).

3.2.2. LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN PROPIAMENTE DICHAS

Como ya sabemos, las empresas de inserción deben tener la forma jurídica de sociedades mercantiles o sociedades cooperativas (art. 4 Ley 44/2007), siendo en el primer caso lo habitual que sean sociedades de capital, en concreto sociedades de responsabilidad limitada que es la forma más comúnmente utilizada (aproximadamente 85% según datos de FADEI de 2022). También es posible, aunque no es lo habitual, que la empresa de inserción se constituya como una sociedad de capital y, al mismo tiempo o después, se califique de sociedad laboral (aproximadamente un 5%). Por último, también es posible que la empresa de inserción tenga la forma jurídica de cooperativa, aunque tampoco es lo común (aproximadamente un 9%). Evidentemente, según sea la forma jurídica adoptada el tratamiento fiscal puede ser diferente para algunos impuestos y tributos, aunque no para otros, como es el caso del IVA, que es el impuesto que vamos a tratar en primer lugar por este motivo.

a) En el IVA

Para este impuesto vale todo lo dicho en relación con las entidades promotoras y la aplicación del artículo 20.1.8.^a LIVA y las «prestaciones de servicios de asistencia social» exentas, en las que encajan perfectamente las que realizan las empresas de inserción, tengan la forma jurídica que tengan pero siempre, y esto es importante que tengan la consideración de «entidades o establecimientos privados de carácter social» y lo solicite pertinentemente⁴⁰. Para ello las empresas de inserción con forma de sociedades de capital (incluidas las sociedades laborales) y las cooperativas que se quieran aprovecha de dicha exención del IVA deben cumplir con dos de los requisitos que contiene el

⁴⁰ Para la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la cooperativa o de la sociedad de capital, debe hacerse una solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal (art. 5 del Real Decreto 1624/1992).

apartado 3.º del artículo 20 LIVA para ser reconocidos como establecimientos privados de carácter social: «carecer de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza» (apdo. 1); y que «los cargos de presidente o representante legal» ³⁴y se entiende también el de los administradores sociales³⁴, «deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta» (ap. 2). En cambio, la propia ley tras la modificación de este precepto por la Ley 17/2012, establece acertadamente que para este tipo de prestaciones no es de aplicación la obligación de que los socios y sus cónyuges o parientes hasta segundo grado, no puedan ser destinatarios principales de las operaciones exentas (ap. 3).

El cumplimiento del requisito de gratuidad de los cargos de administrador no es difícil de lograr sea cual sea el tipo societario elegido. Recordemos que en las sociedades de capital se parte de la gratuidad del cargo de administrador social, salvo disposición contraria en los estatutos (art. 217 de la LSC). Para las cooperativas, por su parte, todas las leyes parten de la gratuidad de los cargos sociales y muchas veces limitan los que pueden ser retribuidos a personas que no sean socias (art. 40 de la Ley 27/1999). En el caso de que la cooperativa sea calificada de entidad sin ánimo de lucro, lo que ocurre con las cooperativas de iniciativa social y de integración social que son las típicas que pueden, a su vez, ser calificadas de empresas de inserción, se impone también el carácter gratuito del desempeño de los cargos del consejo rector [disp. adic. 1.ª, letra c) Ley 27/1999].

La ausencia de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios al desarrollo de actividades de idéntica naturaleza, que es el otro requisito que impone el artículo 20.3 LIVA para que las empresas de inserción se le aplique la comentada exención del IVA en la prestación de servicios de asistencia social. Si la entidad es una cooperativa, deberá cumplir como antes los requisitos para su reconocimiento como entidad no lucrativa. Si la entidad es una sociedad de capital, el tema es más complejo porque esto aparentemente va en contra del carácter lucrativo que se les presupone a las sociedades de capital por su naturaleza mercantil por la forma (art. 2 de la LSC). No obstante, desde hace tiempo la Agencia Tributaria se ha pronunciado a favor de que las sociedades de capital que cumplan las condiciones del artículo 20.3 de la LIVA puedan obtener el reconocimiento de entidad de iniciativa privada prestadora de servicios sociales ⁴¹.

⁴¹ La Sentencia de 22 de diciembre de 2011 de la Audiencia Nacional señalaba que, si bien la Administración demandada pone en duda la ausencia de ánimo de lucro de la actora, ausencia que vincula a la forma societaria escogida, ha de estarse a lo dispuesto

Lo que ocurre es que esta exención, como tratamos al analizar la exención del IVA para las prestaciones sociales realizadas por las entidades promotoras, no es un beneficio fiscal para la empresa de inserción, ya que le impide deducir el IVA soportado por las compras de bienes o servicios, y es más bien un beneficio pensado para las personas con dificultades a las que van dirigidos los servicios que presta la empresa de inserción que le puede resultar más económico. Además, como estas exenciones del IVA se aplican normalmente en la última fase de la prestación de los servicios, la no repercusión del impuesto va a implicar que aquellas entidades a las que les sea reconocida se comporten como consumidores finales, por lo que habrá ocasiones en que resulte interesante obtener esta exención y en otras no, dado que implicaría una reducción de la renta disponible final para la entidad⁴². Por ello, alineados con la doctrina más autorizada en esta materia, defendemos que sería aconsejable reducir los tipos del gravamen o posibilitar la devolución de las cuotas soportadas⁴³.

b) En el impuesto de sociedades

En el análisis de este impuesto sí que puede ser muy relevante la forma jurídico societaria adoptada por la empresa de inserción.

Si es una sociedad de capital, independientemente de si es una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada, que es lo absolutamente normal, e independientemente de si es o no una sociedad laboral, no hay un régimen especial en el IS. Por tanto, el tipo general de gravamen de este impuesto será el 25%, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23%; y las entidades de nueva creación que tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15% (art. 29 de la LIS). Estas sociedades podrán beneficiar de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión que

por la DGT que, en aplicación de las indicaciones establecidas en la jurisprudencia comunitaria, ha entendido que una sociedad anónima -que por su propia naturaleza tiene como una de sus características intrínsecas la finalidad lucrativa- puede obtener el reconocimiento de la exención examinada; a tal fin ha de apreciarse si actúa o no con fin lucrativo.

⁴² Isabel Méndez Terroso, «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 56 (2005): 128-129.

⁴³ María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 22.

regula la LIS si la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros (art. 101). Estos incentivos consisten básicamente en la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, siempre que, durante los dos años siguientes la plantilla media total de la empresa se incremente, es decir, se cree empleo, durante un cierto tiempo (art. 102 de la LIS); y una serie de amortizaciones aceleradas de los mismos elementos y del inmovilizado intangible (art. 103 y ss. de la LIS).

Si la empresa de inserción es una sociedad laboral o, dicho más apropiadamente una sociedad anónima laboral o una sociedad de responsabilidad anónima, aparte de poder aprovecharse, si se dan las circunstancias, de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión antes visto, sólo tiene un beneficio fiscal diseñado especialmente para la sociedades laborales en el IS: libertad de amortización de elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales (art. 12.3 de la LIS).

Pero la cosa cambia si la empresa de inserción adopta la forma de una sociedad cooperativa, porque entonces le sería de aplicación el régimen fiscal de estas entidades contenido en la Ley 20/1990, que distingue entre cooperativas protegidas (que tributan a un 20% en las operaciones cooperativizadas con los socios y en el tipo general por las operaciones con terceros) y cooperativas especialmente protegidas (que tienen la gran ventaja de una deducción del 50% de la cuota tributaria).

Un problema fiscal grave que genera la participación de la entidad promotora en el capital social de la empresa de inserción (que es algo que obliga la Ley 44/2007), es que en el caso de que ésta sea una cooperativa de trabajo asociado —que es la forma típica y natural de las cooperativas de iniciativa social— no podría ser calificada como cooperativa especialmente protegida a efectos fiscales, porque incumpliría el requisito de asociar sólo a personas físicas que se deduce del tenor del artículo 8.1 de Ley 20/1990⁴⁴. Para evitar este sinsentido (que lleva, por ejemplo, a que una cooperativa de iniciativa social sin ánimo de lucro que sea calificada como empresa de inserción sea fiscalmente

⁴⁴ Art. 8: «Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas de Trabajo Asociado que cumplan los siguientes requisitos 1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros...».

peor tratada que una cooperativa de trabajo asociado ordinaria, simplemente porque está participada en el capital social por una entidad sin ánimo de lucro por prescripción legal) hay dos opciones. Una es hacer una interpretación laxa de este precepto de la Ley 20/1990 y considerar que lo que significa es que los socios cooperadores deben ser todas personas físicas que presten trabajo personal en la cooperativa, pero que se permita otro tipo de socios (por ejemplo, colaboradores) y que éstos sean personas jurídicas⁴⁵. La otra opción es reformar este artículo de la Ley 20/1990 y admitir expresamente la posibilidad de que haya socios personas jurídicas. Esto precisamente es lo que hacen las normas forales vascas sobre el régimen fiscal de las cooperativas, que cuando tratan de este requisito hablan de que las cooperativas de trabajo asociado se considerarán especialmente protegidas cuando, junto a otros requisitos, «asocien principalmente» a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa (art. 5.1 Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, art. 6.1 Norma Foral 16/1997 de Álava y art. 6.1 Norma Foral 2/1997 de Gipuzkoa)⁴⁶. Cabe señalar que una de las pocas veces que se ha reformado la Ley 20/1990 desde su promulgación hace más de treinta años —que no respondiera a una simple adaptación de su contenido a la actualización de otras normas—, fue en 2013 para quitar el requisito original que se exigía a las cooperativas agroalimentarias de asociar solamente *personas físicas* titulares de explotaciones agrícolas para ser especialmente protegidas⁴⁷.

Por su parte, si la empresa de inserción fuera una cooperativa de servicios, que también es una opción, no podría ser reconocida fiscalmente como especialmente protegida porque este tipo de cooperativa no está en el catálogo de las que pueden serlo (art. 7 de Ley 20/1990: cooperativas de trabajo asociado, cooperativas agrarias, cooperativas

⁴⁵ No parece que pueda ser el caso porque la Dirección General de Tributos ha considerado que la participación de una persona jurídica elimina la calificación de especialmente protegida (como en la Resolución Vinculante V1559-14, de 13 de junio). Y aunque ha admitido que puedan tener socios colaboradores, si así lo prevé la ley sustantiva autonómica reguladora, no pueden ser personas jurídicas si se quiere conservar la calificación (Resolución Vinculante V1339-09, de 8 de junio).

⁴⁶ Habría que modificar también las legislaciones autonómicas puesto que, sin ánimo de ser exhaustivos, la mayoría de las legislaciones exigen que los socios de las cooperativas de trabajo asociado sean personas físicas. En este sentido, la ley andaluza de cooperativas (art. 84.1), la ley de la Comunidad Valenciana (art. 89.1) o la ley catalana (art. 130.1). La ley de cooperativas aragonesa, sin embargo, sí permite que las cooperativas de trabajo que asocien principalmente a personas físicas y admite expresamente a las personas jurídicas (art. 72).

⁴⁷ En concreto, a través de la disposición final 3.ª de la Ley 13/2013, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario.

de explotación comunitaria de la tierra, cooperativas del mar y cooperativas de consumidores y usuarios).

Y dado que, como vimos, las cooperativas de iniciativa social y de integración social, aunque cumplan los requisitos para ser calificadas de cooperativas no lucrativas, excepto en el país vasco, no se pueden beneficiar de los incentivos fiscales de las entidades sin fines lucrativos, nos encontramos con la criticable falta de beneficios fiscales en el IS para que las empresas de inserción adopten la forma de cooperativa. Se aboga por una reforma de la legislación fiscal que permita beneficiarse de dicho régimen y de la propia Ley 44/2007 que haga innecesaria la participación en el capital social de una empresa de inserción que sea, a su vez, una cooperativa sin ánimo de lucro o, al menos, que esta participación no tenga consecuencias para la calificación fiscal de cooperativas especialmente protegida.

c) En tributos locales

Menos para las empresas de inserción con forma de cooperativas, no existe, con carácter general, ningún beneficio fiscal en los impuestos locales ni para las sociedades de capital, ni para las sociedades laborales, en particular.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa, será de aplicación el régimen específico contenido en el artículo 33.4 de la Ley 50/1990. En concreto, si la cooperativa es calificada de protegida o especialmente protegida, gozará de una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos en el IAE y en IBI de los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias, caso este último sin ningún interés para las empresas de inserción. Y el primero, la bonificación del IAE, prácticamente tampoco ya que todo tipo de sociedades, incluidas las de capital, pueden beneficiarse de la exención del IAE que establece la LRHL (art. 82.1.c), cuando el importe de su cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros, que es una cifra muy alta para que la consiga una empresa de inserción. Por tanto, los incentivos fiscales en los tributos locales para que una empresa de inserción adopte la forma de cooperativa son prácticamente nulos.

d) En el ITPAJD

Si la empresa de inserción es una sociedad de capital normal, se aplica el régimen general contenido en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados en sus distintas modalidades. Para este impuesto las sociedades laborales

tienen reconocido en su ley reguladora un tratamiento especial con una bonificación del 99% de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas para un caso muy determinado: la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral (art. 17 de la Ley 44/2015), que muy raramente, por no decir nunca, será de aplicación en la creación de una empresa de inserción.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa, podrá beneficiarse de la exención por los actos, contratos y operaciones siguientes: constitución y ampliación de capital; constitución y cancelación de préstamos; y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines (art. 33.1 de la Ley 20/1990).

4. Los centros especiales de empleo

4.1. Definición y régimen legal

En la actualidad encontramos dos posibles vías de integración laboral de las personas con discapacidad. De un lado, la integración directa en el mercado abierto ordinario de trabajo y de otro la integración en el mercado protegido a través de centros especiales de empleo. Los centros especiales de empleo tienen como objetivo principal de proporcionar a los trabajadores con discapacidad la realización de un trabajo productivo y remunerado, adecuado a sus características personales y que facilite la integración laboral de éstos en el mercado ordinario de trabajo. Este es el tipo de WISE más difundido en España con diferencia respecto a las empresas de inserción. Según datos de CIRIEC, en 2019 había 2.166 centros especiales de empleo mientras sólo había 291 empresas de inserción⁴⁸.

Aunque se dice que los centros especiales de empleo deben representar una ayuda para la inserción laboral de las personas con discapacidad, un «trampolín» que les permita dar el salto a la empresa ordinaria,

⁴⁸ CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019*, CIRIEC-España, 2019, disponible en <https://ciriecstat.com/dato/magnitudes-de-la-economia-social-en-espana-2019/>. Para un estudio de detalle del sector, Manuel Alegre Nueno, «Centros especiales de empleo: realidad y nuevos retos», Isabel Gemma Fajardo García (Coord.), *La promoción del emprendimiento y la inserción social desde la economía social* (Valencia: CIRIEC, 2018): 141-144.

con una mayor preparación y seguridad⁴⁹, en la actualidad los datos oficiales indican que la tendencia es que el centro especial de empleo termine por constituir un fin en lugar de un medio, lo cual puede resultar razonable en ciertas discapacidades y en ciertas circunstancias. Actualmente, aproximadamente el 70% de los contratos firmados por personas con discapacidad tienen lugar en centros especiales de empleo, cifra que se repite año tras año y que cuestiona su carácter transitorio⁵⁰.

Los centros especiales son entidades que forman parte de la familia de la economía social. La LES los incluye expresamente en el listado del art. 5.1 de entidades de la economía social. Esta inclusión es, sin embargo, discutida, ya que una parte autorizada de la doctrina considera que sólo debería ser consideradas como tales a los centros especiales de empleo cuya titularidad fuera de una entidad sin ánimo lucrativo⁵¹, idea que late en la regulación de los *centros especiales de empleo de iniciativa social* (de los que trataremos después). En esta dirección va el Anteproyecto de Ley integral de la Economía Social de 2023, que proponía reformar el citado art. 5 de la LES, de manera que el listado de entidades de la economía social solo recogiera los centros especiales de empleo de iniciativa social.

Cabe señalar, que la Ley 31/2015 por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social, los centros especiales de empleo (junto a las empresas de inserción) son declaradas *entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General* (SIEG) a través de la reforma del artículo 5.1 de la LES. El principal efecto de este reconocimiento es que esto permite incrementar el número de ayudas estatales por compensación del servicio público que realizan, así como obtener algunos beneficios en materia de tributos (sobre todo locales) y en contratación pública, sin colisión con el Derecho de la competencia europeo.

⁴⁹ Como señala el Real Decreto 2273/1985, de 4 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de los Centros Especiales de Empleo definidos en el artículo 42 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social del Minusválido.

⁵⁰ Datos Observatorio de las Ocupaciones: *Informe del Mercado de Trabajo de las Personas con Discapacidad Estatal Datos* (Madrid: SEPE, 2022). Acceso el 15 de febrero de 2024 Informe-Mercado-Trabajo-Discapacidad-2022-Datos2021%20(1).pdf

⁵¹ Así Manuel Paniagua Zurera, *Las empresas de economía social más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social* (Madrid: Marcial Pons, 2011): 205. Por su parte, Moratalla Santamaría, entiende que solo los centros de empleo sin ánimo lucrativo comparten y ponen en práctica los principios valores y objetivos fundamentales de la economía social («Centros Especiales de Empleo», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 29 (2016): 25).

Por otra parte, como ocurría con las empresas de inserción, los centros especiales de empleo son un reconocimiento jurídico-administrativo, pero necesariamente debe haber una entidad con personalidad jurídica, del tipo que sea que es la que obtienen la calificación. Como veremos, mientras en las empresas de inserción la legislación ha cuidado que éstas (o, mejor dicho, las sociedades mercantiles o cooperativas que se reconozcan como tales) estén participadas en el capital mayoritariamente por entidades sin ánimo de lucro (art. 6 Ley 44/2007), para los centros especiales de empleo esto no se hizo, lo que, sin duda, facilitó que se usará algunas veces esta figura de manera abusiva para lograr fines crematísticos por parte de sus fundadores, alejándose de los objetivos sociales que deberían tener siempre este tipo de entidades.

Respecto a su regulación legal de los centros especiales de empleo, las normas de referencia en nuestro ordenamiento son, de un lado, el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social (en adelante, Ley general de la discapacidad) y, de otro, el Real Decreto 2273/1985 por el que se aprueba el Reglamento de los centros especiales de empleo, aunque hay que considerar derogados en los aspectos que contradice la ley. La primera de estas normas surge a raíz de la ratificación por parte de España de la *Convención internacional sobre los Derechos de las personas con discapacidad* de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 13 de enero de 2006, que muestra la necesidad de adaptación del marco jurídico existente⁵², lo que se llevó a cabo refundiendo tres leyes: la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos⁵³; la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal a las personas con discapacidad⁵⁴ y la Ley 49/2007, de 26 de diciembre, por la que se establece el régimen de infracciones y sanciones en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad completaba el marco jurídico⁵⁵.

⁵² La base normativa se encuentra en disposición final segunda de la ley 26/2011, de 1 de agosto de 26 de diciembre, modificada por la disposición final cinco de la ley 12/2012.

⁵³ Esta ley supuso un avance relevante como norma reguladora de un sistema de apoyos, prestaciones y medidas en las áreas social, laboral, educativa, etc. y como garante de los derechos de las personas con discapacidad en igualdad de condiciones al resto de la población (Pablo Moratalla Santamaría, «Centros Especiales de Empleo», *CI-RIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 29 (2016): 4.

⁵⁴ Ley que dio un nuevo impulso a las políticas defendidas en la propia destacando líneas estratégicas en la lucha contra la discriminación y la accesibilidad universal

⁵⁵ Sobre la configuración legal de los centros especiales de empleo y su desarrollo normativo, véase Luis Ángel Sánchez Pachón, «Centros Especiales de Empleo: configu-

Ley general de la discapacidad define en su artículo 43.1 a los centros especiales de empleo como «aquellos cuyo objetivo principal es el de realizar una actividad productiva de bienes o de servicios, participando regularmente en las operaciones del mercado, y tienen como finalidad el asegurar un empleo remunerado para las personas con discapacidad; a la vez que son un medio de inclusión del mayor número de estas personas en el régimen de empleo ordinario. Igualmente, los centros especiales de empleo deberán prestar, a través de las unidades de apoyo, los servicios de ajuste personal y social que requieran las personas trabajadoras con discapacidad, según sus circunstancias y conforme a lo que se determine reglamentariamente». La plantilla de los centros especiales de empleo estará constituida por, al menos, el 70% de personas trabajadoras con discapacidad, sin contar el personal sin discapacidad dedicado a la prestación de servicios de ajuste personal y social (que son los que permitan ayudar a superar las barreras, obstáculos o dificultades de las personas con discapacidad en el trabajo) ni el personal que ayude a la inclusión social, cultural y deportiva de dichos trabajadores (art. 43.2 Ley general de la discapacidad).

En cuanto a la creación de los centros especiales de empleo, la ley general de la discapacidad, con una técnica legislativa muy criticable⁵⁶, señala que éstos podrán ser creados «tanto por organismos públicos y privados como por las empresas» (art. 45.1)⁵⁷. Al hablar de organismos privados, se entiende también que las fundaciones y asociaciones pueden crear centros especiales de empleo, como de hecho ocurre en muchas ocasiones. Por otra parte, como se observa, parece que el legislador en este precepto confunde el termino de empresas con el de empresario, sea individual sea social, que son los titulares de las empresas y que son los que tienen personalidad jurídica y los que pueden ser calificados como centros especiales de empleo por la administración pública⁵⁸. Estos empresarios normalmente tienen la forma jurídica de

ración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 36 (2020): 61-65.

⁵⁶ Como apunta María Isabel Grimaldos García, «Los centros especiales de empleo. Aproximación a su régimen jurídico». *CIRIEC-España. Revista jurídica de la economía social y cooperativa*, n.º 26 (2015): 233 y ss.

⁵⁷ En una misma línea de deficiente técnica jurídica utilizada, el Real Decreto 2273/1985 establece que los centros especiales de empleo podrán ser creados por las «administraciones públicas, bien directamente o en colaboración con otros organismos, por entidades, o por personas físicas, jurídicas o comunidades de bienes que tengan capacidad jurídica y de obrar para ser empresarios» (art. 6).

⁵⁸ Para que una entidad funcione como centro especial de empleo y pueda beneficiarse de las ayudas promovidas por las Administraciones estatal o autonómicas de-

sociedades mercantiles de las que pueden ser socios tanto personas físicas como personas jurídicas.

Hay que señalar que como vimos al principio de este estudio, la ley 27/1999 de cooperativas (art. 106) y prácticamente todas las leyes cooperativas autonómicas⁵⁹ regulan a las *cooperativas de iniciativa social* que tienen como finalidad, junto a otras, el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social. Pero es que, además, algunas leyes autonómicas⁶⁰ han regulado un tipo especial de cooperativa de trabajo asociado pensado precisamente para la integración de determinados colectivos, entre los que se incluyen expresamente a las personas con discapacidad, a los que se se hacen socios, y que se denominan *cooperativas de integración social*.⁶¹

Volviendo al artículo 45 de la Ley general de la discapacidad, e integrándolo con los arts. 5 del Real Decreto 2273/1985 por el que se aprueba el Reglamento de los centros especiales de empleo, éstos pueden tener carácter público o privado, y atendiendo a la aplicación de sus posibles beneficios, podrán carecer o no de ánimo de lucro. Está claro que nuestro ordenamiento no establece, con carácter general, limitación alguna respecto de la naturaleza pública y privada, forma societaria o asociativa, ánimo de lucro o no de los entes que pueden ser reconocidos como centros especiales de empleo. Pero esto cambió con la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público que introdujo un apartado 4 al artículo 43 de la Ley general de discapacidad (mediante la disposición final decimocuarta) por el que adquieren carta de naturaleza los *Centros Especiales de Empleo de iniciativa social*. Estos centros se definen en la ley como aquéllos que «son promovidos y participados en más de un 50%, directa o indirectamente, por una o varias entidades, ya

berá obligatoriamente calificarse e inscribirse en el Registro de Centros del Servicio Público de Empleo Estatal o, en su caso, en el correspondiente de las Administraciones autonómicas.

⁵⁹ Art. 94 Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas (que denomina de interés social), art. 143 Ley de Cooperativas de Cataluña, art. 156.3 Ley Cooperativas del País Vasco, art. 104 Ley de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, art. 168 Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura, etc.

⁶⁰ Art. 100 Reglamento de la Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas, arts. 133-134 Ley Cooperativas del País Vasco, art. 125 Ley de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, art. 169 Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura, etc.

⁶¹ Acerca de su régimen, Daniel Hernández Cáceres, «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», Marina Aguilar Rubio (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Madrid: Marcial Pons, 2022), 79-98.

sean públicas o privadas, que no tengan ánimo de lucro o que tengan reconocido su carácter social en sus estatutos, ya sean asociaciones, fundaciones, corporaciones de derecho público, cooperativas de iniciativa social u otras entidades de la economía social, así como también se incluyen dentro de esta calificación aquéllos cuya titularidad es de una sociedad mercantil, siempre que la mayoría de su capital social sea propiedad de alguna de las entidades señaladas anteriormente, ya sea de forma directa o bien indirecta a través del concepto de sociedad dominante regulado en el artículo 42 del Código de Comercio y siempre que, en todos los casos, en sus estatutos o en acuerdo social se obliguen a la reinversión íntegra de sus beneficios para la creación de oportunidades de empleo para personas con discapacidad y la mejora continua de su competitividad y de su actividad de economía social, teniendo en todo caso la facultad de optar por reinvertirlos en el propio centro especial de empleo o en otros centros especiales de empleo de iniciativa social».

Con razón se ha criticado la deficiente técnica legislativa utilizada para regular a este tipo de centros especiales de empleo⁶², porque de su lectura no se sabe bien qué es lo que debe ser promovido o participado por las entidades sin ánimo de lucro y quién puede promover o participar en los centros especiales de empleo. Con muchas dudas de interpretación, porque el texto es bastante ilegible en muchos puntos, haciendo una analogía con lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley 44/2007 reguladora de las empresas de inserción, parece que lo que puede ser promovido o participado (se entiende en el capital social) será una sociedad mercantil o una cooperativa. Respecto a qué tipo de entidades pueden participar en el capital social de estas sociedad, por un lado, pueden ser entidades sin ánimo de lucro (como son las asociaciones y fundaciones reconocidas como tales), por otro, entidades que tengan reconocido su carácter social en sus estatutos (como pueden ser las cooperativas de iniciativa social u otras entidades de la economía social e incluso sociedades mercantiles en las que la mayoría de su capital social sea propiedad de alguna entidad de la economía social). En cualquier caso, se exige que en los estatutos o en acuerdo social —se entiende que de la entidad reconocida como centro especial de empleo—, se obliguen a la reinversión íntegra de sus beneficios para el desarrollo de la finalidad de integración de personas con discapacidad a través del empleo.

⁶² Luis Ángel Sánchez Pachón, «Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 36 (2020): 72.

Otro aspecto criticable de esta regulación es que para ser reconocido especiales de empleo de iniciativa social se impone la participación por una persona jurídica en más del 50% en la entidad que sea calificada como tal, lo que choca con los límites del capital social que pueden ostentar los socios colaboradores o asociados. Por ejemplo, según la Ley 27/1999 las aportaciones realizadas por los socios colaboradores, en ningún caso podrán exceder del 45% del total de las aportaciones al capital social. Este porcentaje varía en algunas leyes autonómicas, pero en ningún caso llega al 50% de participación del que habla la Ley general de la discapacidad para los centros especiales de empleo de iniciativa social. Esta previsión también choca con el porcentaje del capital social del que pueden ser titulares de acciones o participaciones de carácter general (no laborales) en las sociedades laborales, que es de un 33% del total y que puede llegar hasta el 49% sólo en el caso de que trate de socios que sean entidades públicas, de participación mayoritariamente pública, entidades no lucrativas o de la economía social (art. 1.b Ley 44/2015).

En mi opinión, haciendo una interpretación racional del sentido del artículo 43.3 de la Ley general de la discapacidad, podrían ser reconocidos como centros especiales de empleo de iniciativa social también a las entidades sin ánimo de lucro y/o de la economía social que se creen específicamente con esta finalidad (y que no necesariamente deban ser participada por otras personas jurídicas), por ejemplo a través de la nueva creación de fundaciones, asociaciones, cooperativas normales, cooperativas de iniciativa social, cooperativas de integración social o sociedades laborales, siempre que estatutariamente se reconozca que no hay ánimo lucrativo y se obliguen a la reinversión íntegra de los beneficios obtenidos para la consecución de la finalidad de integración laboral de personas con discapacidad.

Actualmente el ser reconocido como centro especial de empleo tiene sólo importancia, lo que puede ser importante, para que la entidad pueda beneficiarse de la reserva especial de contratos públicos que prevé la disposición adicional 4.^a de la Ley 9/2017. Sin embargo, en un futuro se prevé que solamente esta tipología de centros especiales de empleos esté incluida en el listado de entidades de la economía social⁶³

⁶³ Según el nuevo art. 5.1 LES propuesto por el anteproyecto de ley integral de la economía social (2023): «Forman parte de la economía social, siempre que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior, las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, *los centros especiales de empleo de iniciativa social*, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación, las empresas sociales y las entidades singulares creadas por normas específicas».

y sólo ellos podrán ser reconocidos como SIEG⁶⁴, con las importantes consecuencias que estas dos circunstancias tienen para poder ser beneficiarios de ayudas públicas.

4.2. La fiscalidad de los centros especiales de empleo

Los centros especiales de empleo no tienen, como ocurría con las empresas de inserción, un régimen fiscal especial y, en este ámbito, no tiene ningún efecto que sean centros especiales de empleo normales o de iniciativa social. Por ello, habrá que acudir a la forma jurídica con la que se constituyan para saber las peculiaridades de su tributación. Dejando aparte a los que sean creados por las administraciones públicas, como hemos visto, los centros especiales de empleo pueden adoptar muy distintas formas jurídicas, que van desde tipos societarios (sociedades de capital, sociedades cooperativas, en especial de iniciativa social y de integración social) hasta fórmulas asociativas como son fundaciones o asociaciones.

Dados los muchos puntos en común que tienen los centros especiales de empleo y las empresas de inserción, remitimos a epígrafes anteriores de este artículo o para ver el régimen fiscal en los distintos tipos de impuestos cuando se constituyan como una sociedad de capital, una sociedad laboral, una cooperativa o una fundación o asociación. De todas estas entidades, sin duda, son las fundaciones y las asociaciones las que pueden tener una fiscalidad más ventajosa, y seguramente sea ésta una de las razones de que sean fórmulas habitualmente utilizadas para crear centros especiales de empleo⁶⁵, siendo además en este caso en la modalidad de iniciativa social (art. 43.3 de la Ley gen. de la discapacidad). Recordemos brevemente que según el artículo 2 de la Ley 49/2002, pueden ser consideradas entidades sin fines lucrativos las *fundaciones* y las *asociaciones de utilidad pública* (reguladas en el art. 32 de la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación), que cumplan una serie de condiciones, todas fácilmente conseguibles para las que pretendan calificarse como centros especiales de empleo y de las que, en especial destacamos, la necesidad de que per-

⁶⁴ Según el nuevo art. 5.5 LES propuesto por el anteproyecto de ley integral de la economía social (2023): «Se declaran entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General, *los centros especiales de empleo de iniciativa social* y las empresas de inserción, constituidas y calificadas como tales según su normativa reguladora».

⁶⁵ Isabel Méndez Terroso, «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 56 (2005): 123-136.

sigan fines de interés general, entre lo que se incluyen de manera expresa los de asistencia social e inclusión social y de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas. Sin entrar en el detalle de la tributación en los distintos tipos de impuestos de las entidades sin fines lucrativos, que se regulan en la Ley 49/2002, hay que mencionar que éstas están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social «a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo» (art. 7.1.d).

En cambio, si el centro especial de empleo adopta la forma de sociedad de capital, no se beneficia de ningún trato fiscal especial ni en el impuesto de sociedades ni en ningún otro tipo de impuesto, más allá de que si es calificada como sociedad laboral podrá amortizar libremente determinados activos durante un tiempo (art. 12.3 LIS). No obstante, las sociedades de capital podrán beneficiarse del tipo preferente de tributación en el IS por nueva creación (art. 29.1 LIS) y, si se da el caso, de los incentivos para entidades de reducida dimensión (arts. 101 y ss. LIS). También, como es lógico, podrá aplicarse las deducciones que puedan aplicarse sobre la cuota íntegra ajustada el impuesto por creación de empleo para trabajadores con discapacidad⁶⁶. Por ejemplo, las deducciones por desarrollo de software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro (art. 35.1.a LIVA) o deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS⁶⁷).

Si el centro especial de empleo es una cooperativa, del tipo que sea (ordinaria, sin ánimo de lucro, de iniciativa social, de integración social) no tendrá un trato fiscal especial o privilegiado, y se aplicará el régimen

⁶⁶ Para profundizar sobre la cuestión: José Manuel Sánchez-Cervera Senra y José Manuel Sánchez-Cervera Valdés, *Los trabajadores discapacitados: contratación, incentivos, centros especiales de empleo, prestaciones sociales, fiscalidad* (Valencia: CissPraxis, 2000).

⁶⁷ Respecto a esto último, en concreto el artículo 38 LIS establece: la deducción de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores contratados con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65% (discapacidad leve), experimentado durante el período impositivo; y la deducción de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65% (discapacidad grave).

fiscal de las cooperativas contenido en la Ley 20/1990 (excepto en el País Vasco donde a las cooperativas no lucrativas se les trata fiscalmente como entidades sin ánimo de lucro), que diferencia entre resultados cooperativos (que tributan al 20%) de los extracooperativos (que tributan al tipo general del IS) y entre cooperativas protegidas (que tienen beneficios en el ITPAJD) y especialmente protegidas (que podrá beneficiarse de la importante reducción del 50% de la cuota íntegra del IS). Si el centro especial de empleo es una cooperativa de trabajo asociado podría ser calificada a efectos fiscales como cooperativa especialmente protegida (pero no si es una cooperativa de servicios). No obstante, en el caso de que esta cooperativa de trabajo fuera participada por una persona jurídica, como puede ser una fundación, asociación u otra sociedad, que es lo que precisamente establece como necesario el artículo 43.3 de la Ley general de discapacidad, no podría ser cooperativa especialmente protegida a efectos fiscales porque no cumpliría el requisito de asociar a personas físicas (art. 8.1 Ley 20/1990). De nuevo abogamos por una interpretación de este precepto a favor de admitir a otros tipos de socios personas jurídicas o su modificación en este sentido (como hace la legislación fiscal de cooperativas vasca), como hemos defendido al tratar a las cooperativas como formas jurídicas de las empresas de inserción.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa, podrá beneficiarse de la exención por los actos, contratos y operaciones siguientes: constitución y ampliación de capital⁶⁸; constitución y cancelación de préstamos⁶⁹; y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines (art. 33.1 de la Ley 20/1990).

Por último, y en lo que al IVA se refiere, las particularidades más importantes en el caso que un centro especial de empleo (tenga la forma jurídica que tenga) es que puede beneficiarse de la exención prevista en el artículo 20.1.8.º de la LIVA, para las entidades o esta-

⁶⁸ Como sabemos, esta exención no es específica de las cooperativas sino que está generalizada a todo tipo de entidades desde la modificación del art. 45.I.B).11 del texto refundido de la Ley ITPAJD operada Real Decreto Ley 13/2010, por lo que ya no es una ventaja fiscal respecto a otras sociedades que nada tienen que ver con la economía social.

⁶⁹ Esta exención sólo tenía virtualidad en la modalidad AJD, ya que la exención de los préstamos en TPO ya estaba establecida para todos los sujetos pasivos, y no sólo las cooperativas. Y, a partir del Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, que modifica el art. 29 del del texto refundido de la Ley ITPAJD, se determinó que el sujeto pasivo de AJD en préstamos hipotecarios es el prestamista (tal y como entendía la jurisprudencia, al interpretar el concepto de «beneficiario»), por lo que la cooperativa ya no es el sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios en los que sea prestataria.

blecimientos privados de carácter social en relación, en concreto, a las prestaciones de «Educación especial y asistencia a personas con minusvalía» (letra c). La exención comprenderá la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

5. Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco David y Pedreira Menéndez, José (Dirs.). 2015. *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo. Cuestiones pendientes para una reforma* (Madrid: Thomson Reuters Aranzadi).
- AGUILAR RUBIO, Marina y Ciarca, Anna Rita. 2005. «Régimen tributario comparado del mecenazgo en España e Italia», *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 86: 7-37.
- AGUILAR RUBIO, Marina y Vargas Vasserot, Carlos. 2012. «Las cooperativas sin ánimo de lucro en la prestación de servicios públicos. Análisis de fiscalidad», *Sociedad y Utopía: Revista de Ciencias Sociales*, n.º 40: 404-435.
- ALEGRE NUENO, Manuel. 2018. «Centros especiales de empleo: realidad y nuevos retos», en FAJARDO GARCÍA (coord.), *La promoción del emprendimiento y la inserción social desde la economía social* (Valencia: 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*, n.º 110: 7-42.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar. 2021. «La tributación de las empresas de inserción». *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150: 39-62.
- BONET SÁNCHEZ, María Pilar. 2010. «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica». *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 21: 87-118.
- CALVO VÉRGEZ, Juan. 2005. «Empresas de inserción social: delimitación jurídica y aspectos tributario», en Calvo Ortega, Rafael (Dir.). *Fiscalidad de las Entidades de Economía social* (Madrid: Thompson-Civitas).
- CIRIEC-ESPAÑA. 2019. *Magnitudes de la Economía Social 2019* (Valencia: CIRIEC-España). Disponible en <https://ciriecstat.com/dato/magnitudes-de-la-economia-social-en-espana-2019/>
- COMISIÓN EUROPEA. 2021. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, 9 de diciembre de 2021 {COM(2021) 778 final}.
- CUENCA RUIZ, María José; Guzmán, Carmen y Santos, Francisco J. 2023. «La empresa de inserción como empresa social características y retos fundamentales en España». *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 157: 55-78.

- DÍAZ-FONCEA, Millán y Marcuello Servós, Carmen. 2012. «Las empresas sociales en España: concepto y características», *Revista Vasca de Economía Social*. GEZKI, n.º 8: 143-164
- FAEDEI. 2022. *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022. Disponible en <https://faedei.org/wp-content/uploads/2023/10/infografia-memoria-2022.pdf>
- FERNÁNDEZ DEL POZO, Luis. 2021. «Acerca de la doctrina sobre la irrelevancia causal del ánimo de lucro en el contrato de sociedad de capital», Blog *Almacén de Derecho*, acceso el 24-1-2021. <https://almacenederecho.org/sociedades-de-capital-sin-animo-de-lucro>
- GALERA, G. et al. 2022. *Report on trends and challenges for work integration social enterprises (WISEs) in Europe*. Current situation of skills gaps, especially in the digital area (Brussels: B-WISE project). Disponible en <https://www.bwiseproject.eu/en/results>
- GARCÍA-MAURIÑO BLANCO, Eduardo (Coord.). 2004. *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro* (Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces).
- GRIMALDOS GARCÍA, María Isabel. 2015. «Los centros especiales de empleo. Aproximación a su régimen jurídico». *CIRIEC-España. Revista jurídica de la economía social y cooperativa*, n.º 26: 233-260.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel. 2023. «Social enterprises in the social cooperative form». Peter, Henry; Vargas Vasserot, Carlos y Alcalde, Jaime. (Edit.): *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies* (Berlín: Springer-VDI-Verlag).
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel. 2022. «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad». Aguilar Rubio, Marina (Dir.). *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Madrid: Marcial Pons).
- MÉNDEZ TERROSO, Isabel. 2005. «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 56: 123-136.
- MONTIEL VARGAS, Ana. 2023. «Análisis legal de las empresas de inserción en España» en Hagen Henry, y Carlos Vargas Vasserot (Coords.), *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria* (Madrid: Dykinson).
- MONTIEL VARGAS, Ana. 2024. «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007». *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 146, 1-24. Doi: <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.95354>.
- 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. 2006. «¿Incentivos fiscales para la cooperativa sin ánimo de lucro?», *Revista de Economía Social*, n.º 32: 19-23.
- MORATALLA SANTAMARÍA, Pablo. 2021. «Centros Especiales de Empleo». *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 29: 235-274.

- OBSERVATORIO DE LAS OCUPACIONES. 2022. *Informe del Mercado de Trabajo de las Personas con Discapacidad Estatal. Datos 2021* (Madrid: SEPE). Informe-Mercado-Trabajo-Discapacidad-2022-Datos2021%20(1).pdf
- PANIAGUA ZURERA, Manuel. 2011. *Las empresas de economía social más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social* (Madrid: Marcial Pons).
- QUECUTY ESTEBAN, Alfonso. 2023. «Empresas de inserción social». *Mediterráneo Económico*. Monográfico sobre La huella del Sector, n.º 37: 229-247.
- SÁNCHEZ-CERVERA SENRA, José Manuel y Sánchez-Cervera Valdés, José Manuel. 2000. *Los trabajadores discapacitados: contratación, incentivos, centros especiales de empleo, prestaciones sociales, fiscalidad* (Valencia: Ciss-Praxis).
- SÁNCHEZ PACHÓN, Luis Ángel. 2020. «Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas». *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 36: 55 a 91.
- SOLÓRZANO GARCÍA, Marta; Guzmán Alfonso, Carmen; Savall Morea, Teresa y Villajos Girona, Esther. 2018. «La identidad de la empresa social en España: análisis desde cuatro realidades socioeconómicas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 92: 155-182.
- VARGAS VASSEROT, Carlos. 2022. «Las empresas sociales con forma mercantil como parte de la economía social. Propuestas de regulación en España y análisis crítico del anteproyecto de Ley Integral de Impulso de la Economía Social». Peter, Henry; Vargas Vasserot, Carlos (Coords.): *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria* (Madrid: Dykinson).
- VARGAS VASSEROT, Carlos. 2002. «Las empresas sociales como entidades de la economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuesta de *lege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de economía social». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 41: 289-329.

Brazilian cooperatives and the 2030 Agenda

(Cooperativas brasileñas y Agenda 2030)

Júlia Elisabete Barden¹
Fernanda Cristina Wiebusch Sindelar²
Carlos Cândido da Silva Cyrne³
Gabriel Arthur Bersch⁴
Universidade do Vale do Taquari – Univates (Brazil)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2842>

Submission date: 29.08.2023

Approval date: 26.06.2024

E-published: July 2024

Summary: 1. Introduction. 2. The role of cooperatives in sustainable development. 3. Methodological procedures. 4. Results analysis. 5. Concluding remarks. 6. Acknowledgments. 7. Bibliography.

Sumario: 1. Introducción. 2. El papel de las cooperativas en el desarrollo sostenible. 3. Procedimientos metodológicos. 4. Análisis de resultados. 5. Consideraciones finales. 6. Agradecimientos. 7. Bibliografía.

Abstract: This study aims to analyze the initiatives taken during the Cooperation Day («C Day»), of Brazilian cooperatives and their contributions to the fulfillment of the 2030 Agenda. To this end, actions developed by Brazilian cooperatives in reference to the C Day related to the Sustainable Development Goals (SDGs), made available by the National Cooperative Learning Service (SESCOOP), were analyzed. Activities performed during the 2017 to 2020 period were analyzed. Results show the contributions of Brazilian cooperatives to the fulfillment of the SDGs. under analysis increased over time, although it is possible to observe disparities in the execution of the program in regional terms, in terms of the branches of activities involved, the impacted SDGs, and the dimensions met (economic, social, environmental or institutional).

Key words: cooperativism; SDGs; Sustainable Development; C Day.

Resumen: El objetivo de este estudio es analizar las acciones de las cooperativas brasileñas en el Día de Cooperar (Día C) y sus contribuciones al cumplimiento de la Agenda 2030. Para ello, se analizaron las acciones desarro-

¹ E-mail: jbarden@univates.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9818-1844>

² E-mail: fernanda@univates.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3138-7386>

³ E-mail: cyrne@univates.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1025-1685>

⁴ E-mail: gabriel.beresch@universo.univates.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6707-8230>

lladas por las cooperativas brasileñas en relación con el Día C, y se relacionaron con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) puestos a disposición por el Servicio Nacional de Aprendizaje Cooperativo (SESCOOP). El período analizado fue de 2017 a 2020. Los resultados muestran que las cooperativas se han comprometido cada vez más en el cumplimiento de los ODS, aunque es posible observar disparidades en la implementación del programa en términos regionales, en términos de las ramas de actividad involucradas, los ODS impactados y las dimensiones cumplidas (económica, social, ambiental o institucional).

Palabras clave: cooperativismo; ODS; desarrollo sostenible; Día C.

1. Introduction

According to Begnis, Arend, and Estivalette (2014), humanity recognized the significance of cooperation to fulfill its needs from early times. In this context, a set of organizations known as cooperatives emerged over time as an alternative to the traditional capitalist entrepreneurial model, which primarily pursues profit. Cooperatives are characterized as organizations that place people at their core, practice joint ownership of assets, and operate democratically for and by their associated members, with the aim of addressing common economic, social, and cultural needs (ICA, 1995; OCB, 2017; DALLE MOLLE, 2014; BARBA BAYAS and MORALES NORIEGA, 2019; GOUVEIA, 2016). "Cooperatives do not have an autonomous and independent existence apart from their members" (BEGNIS; AREND and ESTIVALETE, 2014; p. 102), distinguishing them from other business organizations.

Cooperativism aims at cooperation and mutual assistance through a democratic and participative model of management, fostering the development of the regions in which they are involved (DALLE MOLLE, 2014). Development can be said to be ingrained in the DNA of cooperatives (BARBA BAYAS and MORALES NORIEGA, 2019), as they carry out their activities based on universal values and principles of equality, solidarity, and reciprocity (HOCAYEN-DA-SILVA and HOCAYEN DA SILVA, 2021).

In Brazil, as of 2020, there were 4,868 active registered cooperatives distributed across seven different sectors (agricultural, consumer, credit, infrastructure, health, labor, transportation, manufacture, and goods and services), with 17.1 million members and 455 thousand employees. Brazilian cooperatives are well-established organizations: 12% have existed for over 40 years, and another 50% have been around for more than 20 years. This contrasts with the reality of other Brazilian companies, as 47% do not survive beyond their fifth year of activity. This data represents an important indicator, reflecting the resilience of this sector. Their total assets amount to approximately 655 billion Brazilian reais, with 23 billion reais distributed as surplus in 2020 (OCB, 2021).

On the other hand, in September 2015, member countries of the United Nations (UN) committed to promoting sustainable development. This commitment is encapsulated in the 2030 Agenda, which acknowledges the escalating environmental crisis, rising global inequalities, and the need to achieve balanced and integrated development conditions.

The 2030 Agenda builds upon discussions kick-started by the Millennium Development Goals (MDGs) and sets forth an action plan for people, the planet, prosperity, and peace through global partnership. To this end, 17 Sustainable Development Goals (SDGs) and 169 targets were established to be achieved over 15 years through collaborative efforts involving governments, businesses, organizations, and society. According to the ONU (2015), the SDGs are characterized as universal and transformative, making it a societal commitment to adopt initiatives that contribute to achieving the goals established by the Agenda.

As noted by Llamas and Jomo (2018), the UN recognizes that cooperatives can be key actors in implementing actions to attain the SDGs. Over time, experiences have shown that cooperatives have the potential to build a solidarity-based economy for a better world. Additionally, cooperatives are social institutions that convey the necessary social values to construct a fairer and more prosperous world, given their simultaneous pursuit of economic viability and social responsibility. Cooperativism seeks to improve local communities, promote financial inclusion, eradicate poverty, ensure responsible use of natural resources, among other agendas that align with the SDGs. In essence, cooperatives offer an alternative business model with contributions extending far beyond job creation (WANYAMA, 2014; OCB, 2018; MARTINEZ-LEON *et al.*, 2020; FERNANDEZ-GUADAÑO; LOPEZ-MILLAN and SARRIA-PEDROZA, 2020).

Despite the significance of Brazilian cooperative organizations, few studies have addressed the relationship between cooperativism and sustainable development. Given the importance of the cooperative model in the socio-economic landscape of Brazil and the presented theme, this study aims to analyze the actions taken during the Cooperation Day ("C Day"), carried out by Brazilian cooperatives and their contributions regarding the fulfillment of the Sustainable Development Goals of the 2030 Agenda.

The present study is organized into four sections beyond this introduction. The next section provides a brief reflection on cooperatives and sustainable development. Following that, the adopted methodological procedures are described, and the fourth section contains the analyses and discussions. Finally, concluding remarks are presented.

2. The role of cooperatives in sustainable development

The fulfillment of the 2030 Agenda is a commitment taken by the whole of society, encompassing cooperatives as well due to their con-

cern for transforming the environment in which they operate. Given the nature of their organizations, cooperatives can contribute to combating poverty, reducing unemployment, improving quality of life, achieving more sustainable ways of living especially at the local/regional levels, and pursuing socially responsible management (SCHNEIDER, 2001; BARBA BAYAS and MORALES NORIEGA, 2019; FERNANDEZ-GUADAÑO; LOPEZ-MILLAN and SARRIA-PEDROZA, 2020; IMAZ and EIZAGIRRE, 2020). Beyond the local community, cooperatives act as facilitators in alliances involving local, national, and international actors, encompassing both public entities and private sector organizations, possessing the organizational capacity to provide training, education, and communication, thus contributing to a global movement for sustainable development (WANYAMA, 2014).

According to Fernandez-Guadaño, Lopez-Millan, and Sarria-Pedroza (2020), the tradition business model, which aims to maximize profit and generate value for shareholders, is being replaced by a socio-economic model where the goal is to create value for all stakeholders. In this sense, the cooperative model becomes pivotal for sustainable development because, through its values and principles, it serves as a reference for social innovation and contributes to income generation, democratization of ownership, efficient utilization of resources through economies of scale, and the survival of local territories. In short, it empowers the population to manage their own progress and development. Bastida, Vaquero, and Cancelo (2020), León *et al.* (2021), and Arana-Landin (2020) present evidence affirming the contribution of cooperatives to sustainable development in different regions, such as Galicia/Spain, Mexico, and the United States of America.

From a similar perspective, other studies (ALTMAN, 2015; GRASHUIS, 2018) and reports (ICA, 2016; UNIC RJ, 2017) suggest and argue about the direct relationship between the cooperative model and the establishment of sustainable development, especially in underdeveloped and developing countries, particularly within the agricultural sector.

In various aspects, the existing relationship between the cooperative model and the establishment of a sustainable development horizon becomes evident based on the proximity between these organizations and the communities they serve, their constitution, consolidation as a model of social organization, collaborative problem-solving efforts, and their characteristic socialization of goods and services through collective work and engagement. It is understood that cooperatives can contribute to the 2030 Agenda, both individually and collectively interlinked, owing to the diversified nature of the sectors of operations

of the cooperative system. This is based on its fundamental purpose of improving local communities, whose agendas align directly with the themes addressed in the SDGs (OCB, 2018).

In this context, an opportunity is provided to comprehend and observe the initiatives undertaken by cooperative organizations within the communities where they operate, with a view towards economic development, social inclusion, environmental sustainability, and good governance, among which are the actions carried out on the Cooperation Day, the focus of this study.

3. Methodological procedures

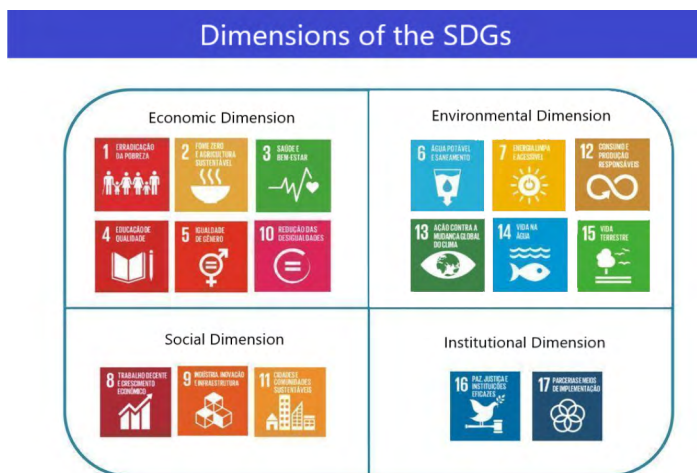
The study is characterized as exploratory research, developed with a basis on secondary data obtained from databases and reports. The exploratory nature aims to enhance familiarity with the problem to better expound and elucidate it (GIL, 2002), as well as to gain a deeper understanding and knowledge around the theme (MALHOTRA, 2011).

The research employs a quantitative-qualitative approach and analyzes the actions related to the Cooperation Day (C Day), sourced from the SIS Dia C database of the National Cooperative Learning Service (SESCOOP), covering the period from 2017 to 2020. The "C Day" is a Brazilian cooperative movement that originated in 2009, initiated by the Organization of Cooperatives of the State of Minas Gerais (OCEMG), extending nationwide from 2014 onward, when it became a National Program for the entire cooperative system. The objective of the program is to "carry out social responsibility initiatives in the communities where cooperatives are present through voluntary actions, thus assisting people in transforming their lives" (SESCOOP, 2021, p. 4).

In 2015, the Brazilian Cooperative Organization (OCB) linked C Day activities to the Millennium Development Goals (MDGs) and, in 2016, after the definitive preposition of the objectives and respective targets constituting the 2030 Agenda, the OCB system opted to directly align the initiatives performed under the C Day program with the guidelines of the Agenda, which directly correlate with the objectives and goals set forth by the UN and delineated in the SDGs. As such, the cooperatives carrying out a specific social responsibility initiative towards their communities must connect and relate them to the relevant targets and respective SDGs (DIA C, 2019). The actions undertaken often align with more than one SDG each, leading to a disparity between the number of SDGs covered by the program and the total number of actions carried out.

The SIS Dia C database encompasses a range of information on all actions conducted by cooperatives according to municipality and state across the country. These actions are further categorized based on the market sector in which the cooperatives operate, the benefiting audience, involved volunteers, as well as detailed descriptions and observations on the initiatives. The actions are also classified according to the addressed SDG and the associated dimension, based on reports from the cooperatives themselves.

The 2030 Agenda comprised 17 SDGs, functionally linked to four integrated and indivisible dimensions: economic, social, environmental, and institutional (Figure 1). For data organization, Microsoft Excel was utilized and data was tabulated within a spreadsheet, as well as plotted as graphs and maps. These efforts aimed to consolidate information about several variables available in the database according to the macro-regions of Brazil (North, Northeast, Center-West, Southeast, and South). Subsequent information analysis and interpretation were carried out based on the presented theoretical framework. Furthermore, maps depicting the quantity of actions conducted per macro-region were created for the years between 2017 and 2020 using the geo-processing software QGIS, utilizing the following intervals: 100 to 399; 400 to 699; 700 to 999; 1000 to 1299; and 1300 to 1599.



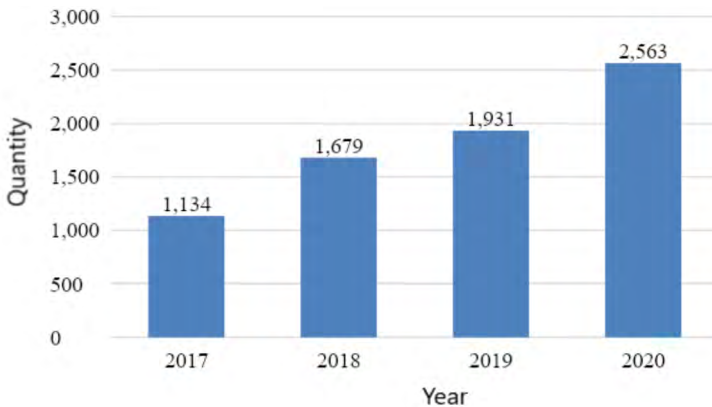
Source: ONU (2015).

Figure 1
Sustainable Development Goals by dimension

Another source of data was the annual publication named Dia C. However, it is worth noting that the aggregated data presented in the publication differ from the data in the SIS Dia C database. Moreover, the consulted database does not present information about actions conducted in certain states during specific periods, such as Minas Gerais (where the initiative originated), where no actions are listed for the years 2017, 2018, and 2019. Additionally, the classification of actions according to the SDGs was performed by the cooperatives themselves, and this method of classification does not always align optimally with the intended SDG, configuring limitations of the current study.

4. Results analysis

The analysis of actions carried out by Brazilian cooperatives on C Day over the years 2017, 2018, 2019, and 2020 indicates a progressive trend. In 2017, 1,134 actions were undertaken, rising to 2,563 in 2020, or a growth of 226% (Graph 1). This trend illustrates increased engagement from the side of cooperatives in the initiative and the growing promotion of activities associated with the C Day. It is noteworthy that these actions are taken through voluntary participation by cooperatives, underscoring a mounting concern and corresponding sense of social responsibility towards the regions in which they operate. This aligns with the seventh cooperative principle: "Concern for Community" (OCB, 2018; SESCOOP RS, 2022).

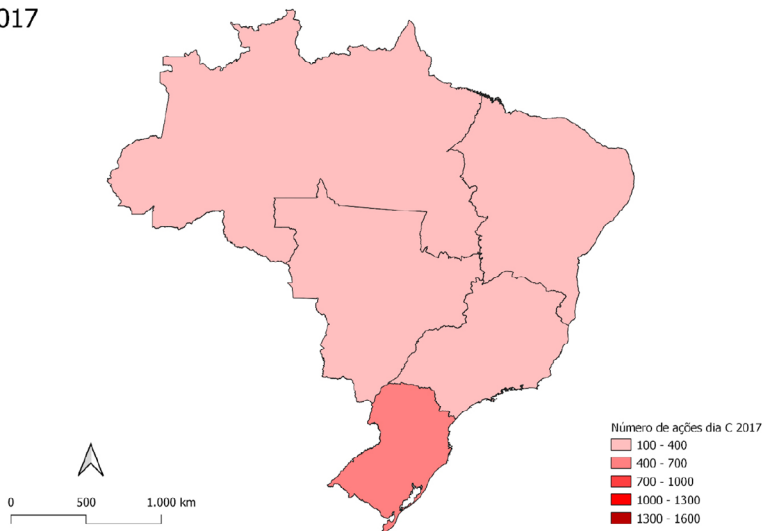


Source: Banco SIS Dia C - SESCOOP (2017 to 2020).

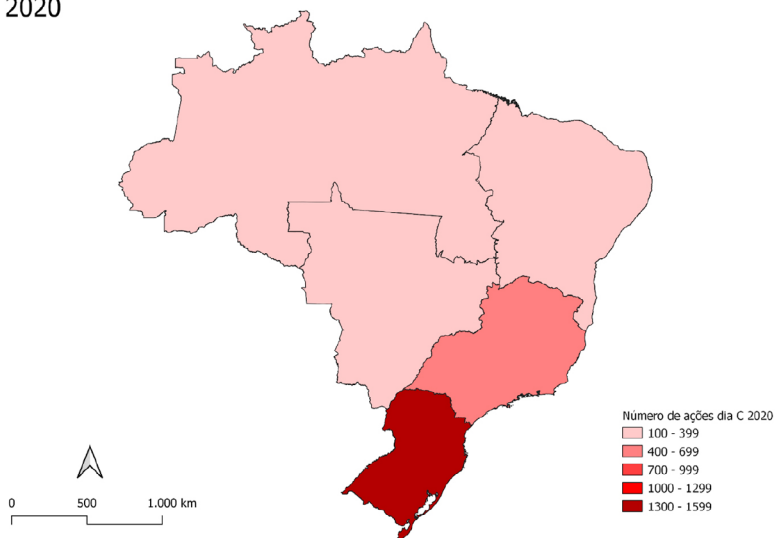
Graph 1

Number of actions carried out on C Day, 2017 to 2020

2017



2020



Source: Banco SIS Dia C – SESCOOP (2017 to 2020).

Figure 2

Number of actions carried out on C Day by macro-regions of Brazil, 2017 to 2020

However, the development of initiatives is not evenly distributed across the national territory, with a noticeable concentration of actions in the Southern region (Figure 2). In 2017, the states of Rio Grande do Sul, Santa Catarina, and Paraná accounted for 39.7% of said actions. In 2020, these three states were jointly responsible for 53.4%. Conversely, in all other regions, although a growth in terms of the number of actions can be observed in absolute terms, these growths were still less pronounced than in the Southern region when analyzed in aggregate terms. Consequently, the relative participation of all other regions decreased between 2017 and 2020. Furthermore, it is worth mentioning that the states in the Southern region, while ranking third in the number of cooperatives (18.7%), represent 51.3% of the total cooperative members in the country (OCB, 2021), which could explain the higher number of actions undertaken in favor of their communities.

Table 1
Public involved in C Day actions by macro-region, 2017 to 2020

Region	Involved audience	2017	2018	2019	2020
North	Beneficiaries	72,423	100,600	110,057	196,313
	Volunteers	7,494	7,082	5,384	4,246
Northeast	Beneficiaries	70,474	189,921	152,806	454,079
	Volunteers	8,814	11,745	23,052	6,453
Center-West	Beneficiaries	79,375	158,068	188,076	802,106
	Volunteers	7,475	11,867	15,492	10,374
Southeast	Beneficiaries	181,869	228,720	180,258	448,551
	Volunteers	8,185	12,525	12,704	8,515
South	Beneficiaries	359,170	485,214	600,780	2,240,902
	Volunteers	20,959	22,254	32,333	75,427
Total	Beneficiaries	763,311	1,162,523	1,231,977	4,141,951
	Volunteers	52,927	65,473	88,965	105,015

Source: Banco SIS - SESCOOP (2017 to 2020).

In addition to the quantitative increase in actions undertaken, there was also a significant rise in the size of the involved audience, both in terms of beneficiaries and participating volunteers (Table 1).

The number of beneficiaries increased from 763,311 individuals in 2017 to 4,141,951 in 2020, representing a 542.6% growth. Upon analyzing the description of the actions being carried out, it is evident that these endeavors aimed to address general needs of the communities, such as through charitable institutions, schools, hospitals, and in favor of vulnerable groups (including youth, women, and the elderly). Moreover, there were also initiatives with an even more collective character, reaching thousands of people, especially in 2020, with efforts related to Covid-19 prevention, including campaigns to raise awareness about the disease, and donation of masks and hand sanitizers. These results align with the findings of Silva, Búrigo, and Cazella (2021), who analyzed actions conducted by a credit cooperative linked to the seventh cooperative principle (Concern for Community). Many of these actions were also of a punctual and welfare-oriented nature, thus not effectively contributing to a broader process of transformation towards sustainable territorial development.

On the other hand, it was also possible to identify a few specific actions benefiting individuals. For instance, fundraising campaigns for the purchase of health equipment (such as ventilators) or blood donation campaigns for individual members of the community.

Regarding volunteers, a growth of 198.4% was observed, with the number of participants increasing from 42,927 in 2017 to 105,015 in 2020. These figures demonstrate the commitment of stakeholders associated with cooperatives (employees, cooperative members, partners, etc.) to seek solutions for community issues (OCB, 2018), thereby assuming roles as local progress and development managers (FERNANDEZ-GUADAÑO; LOPEZ-MILLAN and SARRIA-PEDROZA, 2020).

In terms of spatial distribution, particular attention is drawn to the Southern region (states of Rio Grande do Sul, Santa Catarina, and Paraná), which consistently had the largest number of beneficiaries every year. In 2020, this region accounted for 54.1% of beneficiaries in the country and the largest contingent of volunteers. This can be attributed to the significant presence of cooperative members in this region.

When analyzing according to cooperativism sector (TABLE 02), the highest engagement occurred within credit cooperatives, followed by those in agricultural and healthcare sectors, albeit to a lesser extent. Although credit cooperatives do not represent the largest proportion of cooperatives, they have the highest number of associated members and generally conduct the highest number of community-oriented actions. For example, in 2020, credit cooperatives were responsible for 74.4% of all actions carried out on C Day,

showcasing considerable prominence compared to other cooperatives. Furthermore, it is noteworthy that these actions were diverse, extending beyond their operational sector (financial), reflecting a care for the communities which they serve and addressing all dimensions of sustainable development. Examples include initiatives involving donations (of clothing, food, cleaning and hygiene supplies, etc.), recreational workshops for children, health care, tree planting, waste collection, and more.


















Table 2
Number of C Day actions by activity sector, 2017 to 2020

Cooperativism Sector	No of cooperatives (2020)	No of members (millions)	C Day Actions			
			2017	2018	2019	2020
Agriculture	1,173	1,001	148	188	155.000	222.000
Consumer	247	2,109	29	27	23.000	32.000
Credit	775	11,967	655	995	1.232	1.907
Infrastructure	246	1,481	10	25	35.000	30.000
Health	758	0,293	121	129	163.000	183.000
Labor, manufacture of goods, and services	685	0,180	102	171	157.000	76.000
Transport	984	0,090	36	52	51.000	51.000
None/Not Informed			33	92	115.000	62.000
Total	4,868	17,121	1,134	1,679	1,931.000	2,563.000

Note: In 2017, 2018, and 2019, cooperativism was divided into 13 activity sectors, but these were reduced to 7 in 2020. Therefore, the education, special, housing, mineral, production, labor, and tourism were aggregated into the labor, manufacture of goods, and services sector.

Source: OCB (2021) and Banco SIS - SESCOOP (2017 to 2020).

According to the ONU (2015), the SDGs and their targets are integrated and indivisible, a crucial characteristic in the context of sustainable development. Therefore, when cooperatives report and describe their activities during the C Day program, these actions are linked to relevant SDGs and, at times, a single activity may align with and contribute towards more than one SDG (as observed in the years of 2017 and 2018). Figure 3 depicts the SDGs of the 2030 Agenda and the corresponding number of actions attributed to each of them during the analyzed period.

SDG	2017	2018	2019	2020	Σ	SDG	2017	2018	2019	2020	Σ
	212	248	103	313	876		263	427	126	128	944
	120	186	102	418	826		181	238	89	46	554
	770	1,132	926	1,333	4,161		96	125	41	14	276
	332	515	344	186	1,377		93	72	36	10	211
	69	106	10	6	191		42	41	9	1	93
	31	34	3	1	69		121	133	61	18	333
	15	16	5	3	39		77	117	14	11	219
	63	144	26	50	283		94	137	23	23	277
	4	19	14	2	39	Σ	2,583	3,690	1,932	2,563	-

Source: Banco SIS Dia C - SESCOOP (2017 to 2020).

Figure 3

Number of C Day actions reported to be linked with each SDG, 2017 to 2020

Thus, 1,134 C Day actions were carried out in 2017, as shown in Graph 1, which represent 2,583 total “links” to the SDGs. In 2018, the number of actions that aligned with the SDGs increased to 3,690; in 2019 and 2020, these were 1,932 and 2,563, respectively.

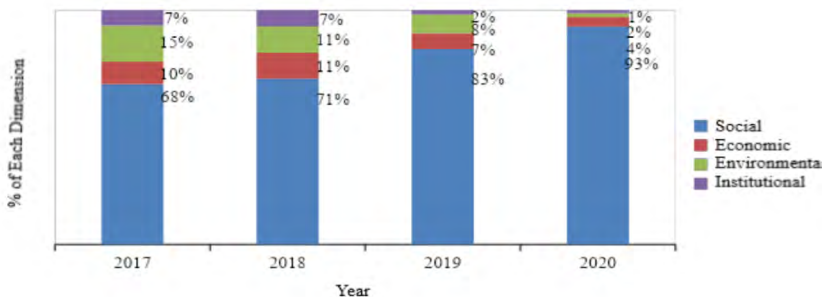
Regarding the distribution of actions per SDG, SDG 3 (“Ensure healthy lives and promote well-being for all at all ages”) was the most represented throughout the analyzed period, totaling 4,161 actions. Among these initiatives were disease prevention campaigns, diagnostic screenings, vaccination campaigns, health care workshops, distribution of medicines and preventive materials, medical and ophthalmic services, and more. It is worth mentioning that, in 2020, many actions linked to this particular SDG aimed to contribute to the fight against the Covid-19 pandemic through the donation of masks, hand sanitizers, hygiene or cleaning kits/products, and by providing guidance to prevent contagion.

The second most addressed goal was SDG 4 (“Ensure inclusive and equitable quality education and promote lifelong learning opportunities for all”). A total of 1,377 initiatives sought to contribute to this goal between 2017 and 2020. These actions encompassed environmental education, financial literacy, specialized training workshops, storytelling, donation of books and school supplies, and others.

It is also noticeable that a single initiative can be geared towards contributing to more than one SDG, such as in the case of food collection for charitable institutions. In multiple instances, the cooperative responsible for organizing an action reported that it contributed to both SDG 3 and SDG 2 (“End hunger, achieve food security and improved nutrition, and promote sustainable agriculture”). Another example is the development of workshops aimed at female cooperative associates to promote integration, improve work conditions, and boost women’s self-esteem. This kind of initiative was also associated with promoting both SDG 3 as well as SDG 5 (“Achieve gender equality and empower all women and girls”).

However, an analysis of the data also revealed that some SDGs still lack sufficient engagement. For instance, SDG7 (“Ensure access to affordable, reliable, sustainable, and modern energy for all”) and SDG 9 (“Build resilient infrastructure, promote inclusive and sustainable industrialization, and foster innovation”) were among the least addressed goals, covered by only 39 actions during the analyzed period.

Considering the four dimensions presented in Figure 1 (economic, social, environmental, and institutional), Graph 2 illustrates the proportion in which each dimension has been addressed by initiatives carried out during C Day. As depicted, actions primarily focus on the social dimension, accounting for 68% of all actions in 2017 and increasing to 93% in 2020. The most frequently addressed SDGs within the social dimensions were SDGs SDG 1, SDG 2, SDG 3, SDG 4, SDG 5, and SDG 10, with SDG5, related to gender equality and female empowerment, being the least referenced. Conversely, in Graph 2, it can be observed that the remaining dimensions gradually decreased in their relative inclusion throughout the period, indicating an imbalance in achieving sustainable development.



Source: Banco SIS Dia C - SESCOOP (2017 to 2020).

Graph 2

Relative share of each dimension across all actions, 2017 to 2020

As social institutions (LLAMAS; JOMO, 2018; FERNANDEZ-GUADAÑO; LOPEZ-MILLAN and SARRIA-PEDROZA, 2020), the justification for the prevalence of actions within the social dimension can be associated with the principles and values that guide cooperativism, with include commitment to community, solidarity, freedom, equity, equality, social responsibility, and more (ICA, 1995; DALLE MOLLE; 2014). Corroborating this, León *et al.* (2021) also mentioned that the major contributions of Mexican cooperatives were associated with SDGs 1, 3, 4, 5, 8, and 12, which is indicative of a stronger (or over-) representation of the social dimension. Castilla-Pollo and Sánchez-Hernández (2020) highlighted the significance of the cooperative model for its ability to foster and establish strong bonds between its associated members and the communities they are a part of.

It is important to remember that the C Day initiatives, given their foundational purpose, are mostly one-time activities with a limited local scope. These activities are carried out on a specific date or over a short period of time, with only a few actions registered as ongoing efforts. They typically target specific audiences or communities (schools, hospitals, vulnerable groups, etc.). Nonetheless, considering the nationwide reach of this movement, C Day becomes an important initiative to mitigate regional disparities and, in the long run, can contribute to achieving conditions befitting sustainable development.

5. Concluding remarks

Cooperatives, guided by their principles and values, play an important role in promoting the conditions for sustainable development described by the 2030 Agenda. This study analyzed the contributions of Brazilian cooperatives in relation to this theme, based on data and information regarding the actions carried out during the national "C Day" program.

The analysis and reflection on the activities carried out by cooperatives offer valuable insights. Over the analyzed period, the engagement of cooperatives with the C Day program has been increasing, illustrating their growing concern and the inclination to participate in sustainable development as per the cooperative model of business. However, regional disparities in execution of the program can be observed, as well as variations in the involved branches or sectors and in the alignment with SDGs and dimensions. Despite the fact that the Southern region of Brazil does not have the highest number of cooperatives, it stands out in terms of initiatives or actions, with higher voluntary par-

ticipation and impacting a larger number of beneficiaries. This could be attributed to the fact that this region has the highest number of cooperative members in the country. Therefore, the number of associates might be an important indicator of the dissemination of the principles and values of cooperativism.

The actions undertaken by Brazilian cooperatives are predominantly linked to the social dimension, which can be justified by their concern for the development of the communities they are located in. On the other hand, there is a shortage of actions addressing the economic, environmental, and institutional dimensions. Given the complexity of regional realities and the need for balance among dimensions in order to achieve sustainable development, it is recommended that, in future instances of the C Day program, cooperatives should focus on developing a higher number of actions related to the economic, environmental, and institutional dimensions. For instance, agricultural cooperatives require significant water resources for their activities, but the C Day program does not currently include actions related to the topic.

Cooperative engagement varies across sectors, with the majority of actions (90%) being developed by credit, agricultural, and healthcare cooperatives, with credit cooperatives alone being responsible for most of these actions (75%). Therefore, encouraging greater engagement from cooperatives in other sectors is valuable, as community concern and care are fundamental principles of cooperativism.

This study exclusively focused on analyzing actions carried out during the C Day program, which does not mean that cooperatives do not undertake other ongoing initiatives for community development. However, although most actions were related to the social dimension, and given the relevance of the obtained information, it is still possible to conclude that cooperatives significantly contribute to both the economic and social aspects of the 2030 Agenda. Economic growth and, to a great extent, environmental gains can be both a cause and a consequence of greater social well-being. On the other hand, the initiative shown by cooperatives can serve as an example for other social actors to mobilize in support of the 2030 Agenda. It is essential for all social actors to recognize their responsibility in environmental preservation and reducing inequalities, considering that the 20th century reinforced the exploitation of nature to meet human needs, reflecting the triumph of anthropocentrism.

By carrying out these actions through their members and volunteers, cooperatives contribute to the awareness that it is necessary to find a way to make progress in a sustainable and sustained way, ensuring that meeting human needs does not lead to the exhaustion of na-

ture and the exclusion of people. The activities of cooperatives enable the development of a sense of co-responsibility, abandoning the selfish individualism potentially present in business initiatives. It is suggested that future studies be carried out to analyze other initiatives developed by cooperatives, seeking to measure their regional impacts.

6. Acknowledgments

The authors express their thanks to Fapergs and CNPq for their financial support.

7. Bibliography

- ALTMAN, Morris. 2015. "Cooperative organizations as an engine of equitable rural economic development". *Journal of Co-operative Organization and Management*, v. 3, n. 1, p. 14-23. <https://doi.org/10.1016/j.jcom.2015.02.001>.
- ARANA-LANDIN, Sofia. 2020. "Missing tool to achieve the UN 2030 agenda goal n.8: a proposal for a regulatory framework at a federal level regarding worker". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*. n.º 99, p. 89-117. <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.99.15779>.
- BASTIDA, María, Alberto Vaquero and Maite Cancelo. 2020. "La contribución de la ley de economía social de Galicia al desarrollo territorial y a la mejora del empleo". *REVESCO - Revista de Estudios Cooperativos*, v. 134. <https://dx.doi.org/10.5209/reve.69174>.
- BARBA BAYAS, Diego R. and Adriana M. Morales-Noriega. 2019. "Cooperativismo y desarrollo sostenible en el Ecuador". *Ciencia Digital*, v. 3, n.º 3.2, p. 150-171. <https://doi.org/10.33262/cienciadigital.v3i3.2.725>.
- BEGNIS, Heron S. M., Silvio C. Arend and Vania de F. B. Estivalente. 2014. "Em frente ao espelho: a produção do conhecimento em cooperativas na Revista de Economia e Sociologia Rural". *RESR*, v. 52, n. 01, p. 99-116. <https://doi.org/10.1590/S0103-20032014000100006>.
- CASTILLA-POLO, Francisca and Maria I. Sánchez-Hernández. 2020. "Cooperatives and sustainable development: A multilevel approach based on intangible assets". *Sustainability*, v. 12, n. 10, p. 4099. <https://doi.org/10.3390/su12104099>.
- CENTRO DE INFORMAÇÕES DAS NAÇÕES UNIDAS NO BRASIL – UNIC RJ. 2017. "ONU promove inclusão social por meio cooperativo". Acesso em 05 de mar. 2020. <https://unicrio.org.br/onu-promove-inclusao-social-por-meio-do-cooperativismo>
- DALLE MOLLE, Alceu. 2014. "Melhorias competitivas baseadas na cooperação: um estudo de caso na nova aliança – cooperativa vinícola do Rio Grande do Sul". Dissertação de Mestrado. Universidade de Caxias do Sul – UCS.

- <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/1139/Dissertacao%20Alceu%20Dalle%20Molle.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- DIA DE COOPERAR. 2019. "Relatórios do Dia de Cooperar". Sistema OCB. Acesso em 05 ago. 2019, <http://diac.somosooperativismo.coop.br/>.
- FERNANDEZ-GUADAÑO Josefina, Manuel López-Millán and Jesús Sarria-Pedroza. 2020. "Cooperative Entrepreneurship Model for Sustainable Development". *Sustainability*. v. 12, n.º 13, p. 5462. <https://doi.org/10.3390/su12135462>.
- GIL, Antônio C. 2002. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3rd Ed. São Paulo.
- GOUVEIA, Rodrigo. 2016. "As cooperativas e os objetivos de desenvolvimento sustentável". In: IV Cumbre cooperativa de Las Américas. Cooperativas: asociatividad para el desarrollo sostenible, Montevideo. Acesso em 10 de outubro 2021. www.aciamericas.coop/squelettes/ivcumbre/documentos/Eje3_RodrigoGouveia.pdf.
- GRASHUIS, Jasper. 2018. "An Exploratory study of cooperative survival: strategic adaptation to external developments". *Sustainability* v. 10, n.º 3. <https://doi.org/10.3390/su10030652>.
- GUTIÉRREZ, H., CHAMIZO, J. y PUENTES, J. 2022. "Cumplimiento normativo sobre información sostenible de las empresas españolas y sus efectos en los avances de la Agenda 2030", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 105, 289-318. DOI: 10.7203/CIRIEC-E.105.21991.
- HERRANZ, J.M.^a y GARCÍA, S. 2021. "La comunicación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en las organizaciones de la Economía Social", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 101, 165-191. DOI: 10.7203/CIRIEC-E.101.18393.
- HOCAYEN-DA-SILVA, Antônio J. and Alessandra Hocayen da Silva. 2021. "Protagonismo das cooperativas na promoção dos objetivos do desenvolvimento sustentável". *Desenvolvimento em Questão*. v. 19, n.º 54. <https://doi.org/10.21527/2237-6453.2021.54.83-103>.
- IMAZ, Oier and Andoni Eizagirre. 2020. "Responsible Innovation for Sustainable Development Goals in Business: An Agenda for Cooperative Firms". *Sustainability*, v. 12, n.º 17, p. 6948. <https://doi.org/10.3390/su12176948>.
- INTERNATIONAL COOPERATIVE ALLIANCE – ICA. 1995. "Princípios e Valores do Modelo Cooperativo". 1995. Acesso em 30 set. 2021. <https://www.ica.coop/en/cooperatives/cooperative-identity>.
- INTERNATIONAL COOPERATIVE ALLIANCE – ICA. 2016. "Co-operatives and Sustainability: an investigation into the relationship". Acesso em 05 mar. 2020. <http://ica.coop/sites/default/files/attachments/Sustainability%20Scan%202013%Revised%20Sep%202015.pdf>.
- LEÓN, Denise D. de, Omar D. Fragozo, Igor Rivera, Giván Rivera. 2021. "Cooperatives of Mexico: Their Social Benefits and Their Contribution to Meeting the Sustainable Development Goals". *Social Science*. 10(5), 149. <https://doi.org/10.3390/socsci10050149>.
- LLAMAS, Felice and Kweame S. Jomo. 2018. "Do Cooperatives Have Anything to Offer in Today's World". *Society for International Development*, v. 61, n.º 1, p. 134-139. <https://doi.org/10.1057/s41301-018-0192-3>.

- MALHOTRA, Naresch K. 2011. *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre: Bookman.
- MARTINEZ-LEON, Inocencia M., Isabel Olmedo-Cifuentes, MCarmen Martínez-Victoria and Narciso Arcas-Lario. 2020. "Leadership style and gender: a study of Spanish cooperatives". *Sustainability*, v. 12, n.º 12, p. 5107. <https://doi.org/10.3390/su12125107>.
- ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS - OCB. 2018. "Cooperativismo e ONU firmam parceria". Acesso em 07 mar. 2020. <https://www.somoscooperativismo.coop.br/noticia/21138/cooperativismo-e-onu-oficializam-parceira>.
- ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS – OCB. 2021. "Anuário 2021". Acesso em 23 de novembro 2021. <https://anuario.coop.br/anuario#apresentacao>.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. 2015. "Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável". Acesso em 28 mar. 2020. <https://www.undp.org/pt/brazil/publications/agenda-2030-transformando-nosso-mundo>.
- SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO – SNAC. 2021. "Dia de Cooperar – Vem transformar iniciativas em mudanças de realidade". Acesso em 23 de novembro 2021. <https://somoscooperativismo.coop.br/solucoes/esgcoop/social/dia-c>.
- SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO/RS – SNAC. 2019. "Expressão do Cooperativismo Gaúcho 2019: ano base 2018". Acesso em 11 jun. 2020. <http://www.sescoopr.scoop.br/app/uploads/2019/07/expressao-cooperativismo-gaucho-2019-07-03.pdf>.
- SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO/RS – SNAC. 2020. "Banco de ações do Dia C do SESCOOP/RS". Banco de dados Institucional.
- SILVA, Eloiza A. M.; Fábio L. BÚRIGO; Ademir A. CAZELLA. 2021. "Cooperativismo financeiro e desenvolvimento sustentável: a aplicação do sétimo princípio cooperativista - interesse pela comunidade - Cresol Vale Europeu". *Revista Pegada*, v. 22, n.2. Acesso em 28 ago. 2023. https://le-mate.paginas.ufsc.br/files/2019/04/Artigo-publicado_8471-33075-1-PB.pdf.
- SCHNEIDER, José O. 2001. "O cooperativismo e a promoção do desenvolvimento sustentável". *Extensão Rural*. n.º 8 (julho):65-85. Acesso em: 28 de ago. 2023. <https://periodicos.ufsm.br/extensaorural/article/view/6175>.
- SOUZA, Leonardo Rafael de, y PAMPLONA, Danielle Anne. 2022. "Primeiras reflexões sobre a difusão dos princípios orientadores da ONU para empresas e direitos humanos pela Aliança Cooperativa Internacional". *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 61 (diciembre), 147-65. <https://doi.org/10.18543/baidc.2455>.
- WANYAMA, Frederick O. 2014. "Cooperatives and the Sustainable Development Goals: A contribution to the post-2015 development debate" - Geneva: ILO. Acesso em 28 de ago 2023. https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/documents/publication/wcms_240640.pdf.

Principales diferencias de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en territorio de régimen común y en los Territorios Históricos del País Vasco. Algunas reflexiones y propuestas

(Main differences of Cooperatives in Corporate Tax in common regime territory and in the historical territories of the Basque Country. Some reflections and proposals)

Iván Zaldúa Azkuenaga¹
Universidad de Deusto (España)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2872>

Recibido: 30.10.2023

Aceptado: 10.06.2024

Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

Sumario: I. Introducción: una breve referencia histórica. II. Régimen fiscal de las cooperativas: Principales diferencias entre la regulación de la Ley 20/1990 y de las Normas Forales. 2.1. Cooperativas no protegidas. 2.2. Cooperativas protegidas y especialmente protegidas. III. Cooperativas de segundo grado: régimen tributario en función de su clasificación a efectos fiscales. 3.1. Cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas. 3.2. Cooperativas de segundo grado especialmente protegidas. IV. Los Grupos de sociedades cooperativas. 4.1. Cuestiones generales. 4.2. Aplicación del Régimen. 4.3. Base imponible y cuota tributaria consolidada. V. Operaciones Vinculadas. VI. Algunas reflexiones. VII. Bibliografía.

Summary: I. Introduction: a brief historical reference. II. Tax regime for cooperatives: Main differences between the regulation of Law 20/1990 and the Foral Regulations. 2.1. Unprotected cooperatives. 2.2. Protected and specially protected cooperatives. III. Second-degree cooperatives: tax regime based on their classification for tax purposes. 3.1. Tax protected second-grade cooperatives. 3.2. Specially protected second-degree cooperatives. IV. Groups of cooperative societies. 4.1. General issues. 4.2. Application of the Regime. 4.3. Tax base and consolidated tax quote. V. Related-Parties' transactions. VI. Some thoughts. VII. Bibliography.

¹ Abogado y doctorando de la Universidad de Deusto. Email: i.zaldua@deusto.es

Resumen: El régimen fiscal de las sociedades cooperativas se erige en uno de los mecanismos en manos del legislador para cumplir con el mandato constitucional dispuesto en el artículo 129.2 CE. En el presente artículo se pretende realizar un resumen del régimen fiscal de las Cooperativas en el País Vasco, en sus tres territorios históricos, en comparación con el régimen aplicable en el territorio de régimen común. En particular, se analizará la regulación fiscal vasca de las cooperativas de segundo y ulterior grado, la consolidación fiscal como régimen especial para acometer procesos de integración cooperativa y la problemática existente en relación con el régimen de operaciones vinculadas. Se pretende también realizar una reflexión con el fin de plantear alternativas que puedan hacer más atractiva, desde el punto de vista tributario, la utilización de las sociedades cooperativas fuera de los sectores tradicionales, adaptándolas a la nueva economía.

Palabras clave: fiscalidad de cooperativas en Euskadi; cooperativas de segundo grado; grupos fiscales; operaciones vinculadas.

Abstract: The tax regime of cooperative societies is one of the mechanisms in the hands of the legislator to comply with the constitutional mandate provided in article 129.2 CE. This paper aims to provide a summary of the tax regime of Cooperatives in the Basque Country, in its three historical territories, in comparison with the regime applicable in the common regime territory. In particular, the Basque fiscal regulation of second- and subsequent-degree cooperatives, fiscal consolidation as a special regime to undertake cooperative integration processes and the existing problems in relation to the related-party operations regime will be analysed. It is also intended to carry out a reflection to propose alternatives that can make the use of cooperative societies outside of traditional sectors more attractive, from a tax point of view, adapting them to the new economy.

Keywords: taxation of cooperatives in The Basque Country; second-degree cooperatives; tax groups; related parties' transactions.

I. Introducción: una breve referencia histórica

El régimen fiscal especial de las sociedades cooperativas no es sino un mecanismo para fomentar el uso de este tipo de entidades en cumplimiento del mandato constitucional a los poderes públicos.

Tanto en la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas aplicable en Territorio de Régimen Común como en la Exposición de Motivos y Preámbulos de las correspondientes Normas Forales² de los tres Territorios Históricos del País Vasco, se hace especial referencia a las características especiales de este tipo de sociedad en su condición de entes asociativos y su función social, lo que justifica la existencia de un régimen fiscal especial que las incentive.

Resulta recomendable, por tanto, hacer una breve referencia histórica a la evolución de la normativa fiscal de las Cooperativas para comprender su sentido y esencia.

Desde la Ley de 27 de marzo de 1900, reguladora de las Contribuciones de Utilidades de las Riqueza Mobiliaria, que eximía de tributación a las Cooperativas de Crédito, Producción y Consumo de las clases obreras, pasando por las Leyes de 1906, que concedían beneficios tributarios a los Pósitos de Pescadores y a los Sindicatos Agrícolas, fue característica de aquella época la concesión de beneficios fiscales para algunas Cooperativas, eso sí, atendiendo más a la condición de sus asociados que a la propia actividad. Las Leyes de Cooperación de 1931 y de 1942 confirmaron las exenciones concedidas por la normativa anterior, aunque de forma imprecisa.

La falta de concreción de los incentivos fiscales, así como la dispersión de las disposiciones normativas que las regulaban, provocaron situaciones de incertidumbre y falta de seguridad jurídica, situación que llevó al legislador español a articular el régimen fiscal de las Cooperativas de forma unitaria. Así, el 9 de abril de 1954, se aprueba el primer Estatuto Fiscal de las Cooperativas en el que se clasifican las mismas en dos grupos:

- (i). Cooperativas protegidas: aquellas con beneficios fiscales.
- (ii). Cooperativas no protegidas.

La diferencia entre unas y otras se fijaba en base a la capacidad económica de sus socios (pequeños agricultores, artesanos etc.),

² Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, del Territorio Histórico de Araba; Norma Foral Bizkaia 6/2018, de 12 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia y Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

así como a la actividad desarrollada, excluyéndose de la protección a aquellas Cooperativas que desarrollaran procesos industriales complejos etc.

Las reformas tributarias posteriores (1957 y 1964) hacen necesaria la aprobación de un nuevo Estatuto Fiscal para adaptar la regulación de las Cooperativas a los nuevos textos refundidos de los distintos impuestos. Llegamos así al Decreto 888/1969, de 9 de mayo, Estatuto Fiscal que, en su Exposición de Motivos determina una serie de directrices en relación con el régimen fiscal de las Cooperativas:

- (i). Las Cooperativas están sometidas al derecho fiscal general;
- (ii). Por cuestiones de técnica tributaria, las especiales características de las cooperativas deben tenerse en cuenta; y
- (iii). Razones de política social deben llevar a la especial protección de determinadas Cooperativas en atención a la condición de sus socios y a las actividades que desarrollen.

En el Estatuto Fiscal de 1969 se mantiene la clasificación de cooperativas, protegidas y no protegidas, introducida por el primer Estatuto de 1954 en atención a la capacidad económica de la propia Cooperativa y a la de sus socios. También se establece en este Estatuto la exigencia del principio mutual como elemento determinante para poder aplicar el régimen especial.

Las ulteriores modificaciones legislativas van despojando al Estatuto Fiscal de 1969 de su alcance y contenido hasta que la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su Disposición Transitoria Cuarta, ordena remitir a las Cortes (antes del día 31 de diciembre de 1979) un proyecto de Ley sobre el régimen fiscal de las Cooperativas, mandado que resulta incumplido, dictándose en su lugar una Orden Ministerial³ de adaptación de las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades a las Cooperativas.

En aquellos años, la legislación sustantiva que regulaba las Cooperativas⁴ fue intensamente afectada por la nueva situación política, no satisfaciendo los intereses generales y de índole general, a lo que había que sumar el mandato constitucional dispuesto en el artículo 129.2 de fomentar el cooperativismo mediante una legislación adecuada. A partir de entonces, los anteproyectos y proyectos legislativos sobre el régimen cooperativo general o sustantivo se suceden, sin que ninguno llegue a prosperar por razón de los sucesivos cambios de legislatura. En

³ Orden Ministerial de 14 de febrero de 1980.

⁴ Ley 52/1974, de 19 de diciembre, General de Cooperativas y su Reglamento de desarrollo, de 16 de noviembre de 1978

este contexto, por parte del Ministerio de Economía y Hacienda se decidió aplazar la elaboración de una norma sobre el régimen fiscal de las Cooperativas hasta que no se conociese, de manera clara, cuál iba a resultar su regulación sustantiva.

Por otra parte, el Estado de las Autonomías fue dibujando un nuevo escenario ya que diversas Comunidades Autónomas, en el uso de las competencias normativas asumidas sobre la materia, fueron aprobando sus propias Leyes sobre Cooperativas⁵. De esta forma, la regulación fiscal se enfrenta a un nuevo problema: establecer un régimen tributario único para distintos regímenes sustantivos.

La promulgación de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas introdujo una de las principales novedades: la posibilidad de que las Cooperativas pudieran realizar operaciones con terceros no socios, incluso no concurriendo circunstancias excepcionales. El motivo de dicha apertura se debió a la necesidad de mantener un volumen de actividad suficiente para poder competir en el mercado, eso sí, condicionado a que los resultados, positivos o negativos, obtenidos como consecuencia de la realización de dichas operaciones con terceros, se destinasen al Fondo de Reserva Obligatorio; además de establecer la obligación de que la contabilidad reflejase de forma clara dichas operaciones con separación absoluta de las operaciones realizadas con los socios.

Tales principios fueron tenidos en cuenta en el régimen fiscal regulado por la vigente Ley 20/1990 que permite que la realización de operaciones con terceros no socios no solo no conlleve la pérdida del régimen fiscal especial, sino que, incluso, el 50% de las dotaciones realizadas al ya citado Fondo de Reserva Obligatorio resulte deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Y llegamos así a la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas estatal (junto con el resto de leyes autonómicas) y a la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, que junto con la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, del Estado, la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, del Territorio Histórico de Araba, la Norma Foral Bizkaia 6/2018, de 12 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, conforman el marco regulatorio sustantivo y fiscal específico aplicable a las Cooperativas en la actualidad.

⁵ Ley 1/1982, de 11 de febrero, de Cooperativas Vasca; Ley 4/1983, de 9 de mayo, de Cooperativas de Cataluña; Ley 2/1985, de 2 de mayo de Cooperativas Andaluza, etc.

II. Régimen fiscal de las cooperativas: Principales diferencias entre la regulación de la Ley 20/1990 y de las Normas Forales

Vamos a circunscribir el presente estudio al régimen fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades —sin a analizar su tratamiento en otros impuestos—.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su Disposición Final Primera, mantiene la vigencia del régimen fiscal de las cooperativas dispuesto en la Ley 20/1990, todo ello sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de País Vasco y Navarra⁶. La regulación fiscal se realiza con independencia del régimen sustantivo⁷.

Las características y regulación social de las cooperativas suponen la existencia de una serie de normas de ajuste, de carácter técnico, a las normas tributarias; normas que no implican beneficio fiscal alguno y que se aplican a todas las cooperativas debidamente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas y, en su caso, a sus socios y asociados.

En el presente trabajo, vamos a partir de la regulación estatal general para analizar las particularidades del régimen foral por comparación.

De partida, la primera diferencia entre la normativa estatal y foral, para todas las cooperativas, con independencia de su nivel de protección, radica en la determinación de su base imponible. En Territorio de Régimen Común, todas las cooperativas, con independencia de su estatus (no protegida o protegida), determinan su base imponible de la siguiente forma:

- (i). Se compone de 2 partidas separadas:
 - a) Resultados cooperativos: se conforman por los rendimientos de la actividad resultante de las operaciones realizadas por la cooperativa con los socios en el desarrollo de sus fines sociales; y
 - b) Resultados extra cooperativos: se componen de todos aquellos rendimientos que no son cooperativos, es decir, todos aquellos que derivan de la actividad resultante de las operaciones realizadas por la Cooperativa con personas no socios.
- (ii). La base imponible, correspondiente a cada una de las 2 partidas de resultados, se minorra en el 50% para cada parte del re-

⁶ Las particularidades del régimen navarro no son objeto del presente trabajo.

⁷ En la normativa fiscal de Territorio de Régimen Común, determinadas cuestiones, como por ejemplo las relativas a las causas de protección del régimen fiscal, hacen referencia a la normativa sustantiva anterior a la vigente.

sultado, de uno u otro tipo, que se destine al Fondo de Reserva Obligatorio⁸.

En los Territorios Históricos, la base imponible se determina de distinta manera (incluso entre los 3 Territorios).

En Araba y Bizkaia la base imponible se divide en:

- (i). Base imponible general: está constituida por todas las rentas de la cooperativa a excepción de los rendimientos íntegros que conforman la base especial. En el caso de Araba y Bizkaia, a diferencia de lo dispuesto en la normativa de régimen común⁹, el 50% de la dotación al Fondo de Reserva Obligatorio se considera un gasto deducible.
- (ii). Base imponible especial: está formada por las rentas provenientes del capital mobiliario si el pagador está vinculado con la cooperativa. Se excluyen de la base imponible especial los retornos cooperativos, los intereses que, conforme a los Convenios para evitar la doble imposición, no estén sujetos a retención en la fuente y los dividendos a los que les resulte de aplicación la exención.

En Gipuzkoa, en cambio, solo existe una base imponible (no se distinga entre base general y especial).

Las cooperativas, tanto en Territorio de Régimen Común como en los Territorios Forales, se clasifican en: cooperativas no protegidas y cooperativas protegidas, clasificándose estas últimas, a su vez, en protegidas y especialmente protegidas.

2.1. Cooperativas no protegidas

Tienen la consideración de cooperativas no protegidas todas aquellas que no se ajustan a lo dispuesto en la Leyes de Cooperativas, Estatal o Autonómicas, así como aquellas que incurran en alguna causa de

⁸ «El Fondo de Reserva Obligatorio (F.R.O.) tiene una gran importancia ya que marca uno de los principales puntos diferenciales de las cooperativas respecto a las empresas constituidas con otra personalidad jurídica. Representa una parte fundamental de la autofinanciación de la empresa, puesto que obligatoriamente una parte de los resultados nunca podrá distribuirse entre los socios y pasarán a ser de la cooperativa, con independencia de las variaciones que se produzcan en el cuerpo social como consecuencia de bajas de socios» (Polanco Beldarrain 2004).

⁹ La Ley 20/1990 considera el 50% de la dotación al F.R.O. un ajuste a la base imponible (minoración).

exclusión¹⁰ del régimen de protección. Las cooperativas no protegidas tributan al tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales, anteriormente expuestas, a la hora de determinar la base imponible.

2.2. *Cooperativas protegidas y especialmente protegidas*

Son cooperativas protegidas aquellas que, al contrario de las no protegidas, se ajustan a lo dispuesto en las Leyes de Cooperativas, Estatal o Autonómicas, no estando incursas en alguna causa de exclusión del régimen de protección.

Conforme a lo dispuesto en la normativa estatal, son cooperativas especialmente protegidas aquellas que, siendo protegidas y de primer grado, estén incluidas en alguno de los siguientes tipos: de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios.

En los Territorios Históricos se consideran especialmente protegidas, además, las de enseñanza, las cooperativas de vivienda y las alimentarias. En cambio, los Territorios Forales no regulan las cooperativas del mar.

En Territorio de Régimen Común, además de lo ya expuesto en cuanto a las reglas para la determinación de la base imponible aplicable a todas las cooperativas, las protegidas disfrutan de los siguientes beneficios fiscales:

- (i). Tipo de Gravamen: la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos está sujeta al tipo del 20% —la correspondiente a los resultados extra cooperativos tributan al tipo general—.
- (ii). Libertad de amortización: los elementos del activo fijo nuevo que sean adquiridos en el plazo de 3 años desde la inscripción en el Registro de Cooperativas Estatal o Autonómico gozarán de libertad de amortización, que podrá aplicarse con el límite del saldo del resultado cooperativo disminuido en las aportaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado.
- (iii). Bonificación de la cuota íntegra: Las cooperativas especialmente protegidas tienen, adicionalmente, a los beneficios fis-

¹⁰ Ley 20/1990 art. 13; Norma Foral Araba16/1997 art 12, Norma Foral Bizkaia 6/2018 art. 12 y Norma Foral Gipuzkoa2/1997 art. 12.

cales expuestos, una bonificación del 50% de la cuota íntegra¹¹.

En los Territorios Históricos, las Normas Forales, además de las diferencias ya citadas a efectos del cálculo de la base imponible, presentan las siguientes particularidades con respecto a la Norma Estatal, en relación con el tipo de gravamen, la cuota efectiva y la deducción aplicable a las cooperativas especialmente protegidas.

(i). Tipo de gravamen:

- a) En Araba y Bizkaia: a la base imponible general, tanto de las cooperativas protegidas como especialmente protegidas, se le aplica un tipo del 20% (18% en el caso de que la cooperativa cumpla con los requisitos de microempresa o pequeña empresa); y a la base imponible especial se le aplica el tipo del 19%, en todo caso.
- b) En Gipuzkoa: todas las cooperativas, protegidas y especialmente protegidas, tributan al tipo del 20% (18% en caso de microempresa o pequeña empresa).

(ii). Cuota efectiva:

- a) En Araba y Bizkaia: tanto a las cooperativas protegidas como especialmente protegidas, se les aplica una tributación mínima del 9% de la base imponible general en caso de que tributen al tipo del 20%; y del 8% en caso de que cumplan los requisitos de microempresa o pequeña empresa. (En caso de que la cooperativa mantenga o incremente la plantilla indefinida con respecto al ejercicio anterior, el porcentaje de tributación mínima se reduce al 7% y 6% respectivamente).
- b) En Gipuzkoa: la tributación mínima se limita al 9% de la base imponible (8% en caso de microempresa o pequeña empresa).

(iii). Deducción aplicable a las cooperativas especialmente protegidas:

- a) En Araba y Bizkaia: las cooperativas especialmente protegidas pueden aplicar sobre la cuota líquida general (la que deriva de la base imponible general) una deducción del 50% con carácter general y del 75% si se trata de cooperativas agrarias y

¹¹ La bonificación es del 90% en las cooperativas de trabajo asociados que cumplan determinados requisitos en cuanto a la composición de sus socios y, en el caso de las explotaciones agrarias especialmente protegidas la bonificación es del 80%.

alimentarias especialmente protegidas que tengan la consideración de explotaciones asociativas.

- b) En Gipuzkoa, al no existir cuota líquida general y especial, las deducciones del 50% o 75%, según el caso, se aplican sobre la cuota líquida.

Como se puede comprobar, no existen grandes diferencias entre el régimen fiscal aplicable en los Territorios Forales con respecto al Territorio de Régimen Común, más allá de algunas cuestiones técnicas y alguna mejora en los tipos efectivos, como suele ser habitual.

III. Cooperativas de segundo grado: régimen tributario en función de su clasificación a efectos fiscales

El Sexto Principio Cooperativo (Cooperación entre cooperativas) dispone que las cooperativas sirven de forma más efectiva a sus miembros y fortalecen el movimiento cooperativo, trabajando con estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales.

Nuestro ordenamiento jurídico permite a las cooperativas asociarse, constituyendo cooperativas de segundo o ulterior grado. Tanto la Ley Estatal, en su artículo 77¹² como la Ley Vasca en su artículo 146¹³ prevén, expresamente, la existencia de este tipo de cooperativas, la primera por referencia a la composición de sus socios y la segunda por su objeto.

La creación de cooperativas de segundo grado ha sido la fórmula de cooperación más habitual, en primer lugar, porque todas las legislaciones sobre la materia la regulan, expresamente, como un modelo propio de organización empresarial cooperativa y, en segundo lugar, por una denominada interpretación «purista» de algunos principios cooperativos que no parecía casar con otras fórmulas más profundas, como las fusiones (Peris García 2002, 71).

¹² Las cooperativas de segundo grado se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del cuarenta y cinco por ciento del total de los socios, así como los socios de trabajo.

Tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos. Salvo en el caso de sociedades conjuntas de estructura paritaria, ningún socio de estas cooperativas podrá tener más del 30 por 100 del capital social de la misma.

¹³ La cooperativa de segundo o de ulterior grado tiene por objeto completar, promover, coordinar, reforzar o integrar la actividad económica de las entidades miembros y del grupo resultante en el sentido y con la extensión o alcance que establezcan los estatutos.

La regulación de las cooperativas de segundo grado en nuestras leyes actuales se caracteriza por su amplitud fundacional, por lo que la colaboración empresarial podrá ser tan intensa como admitan las entidades que las integran. Serán los estatutos los que establezcan el grado de vinculación entre las entidades participantes pudiendo esta limitarse a una mera colaboración o alcanzar una concentración empresarial en sentido propio (Gadea Soler 2010, 252).

Desde el punto de vista fiscal, la calificación de la cooperativa de segundo grado viene determinada tanto en la Ley Estatal como en las Normas Forales por 3 condiciones:

- (i). El estar, o no, incurso en alguna de las causas de pérdida de condición de protegida.
- (ii). La condición de sus socios o asociados: si son protegidos, especialmente protegidos o ambos, así como si tiene socios que no seas sociedades cooperativas.
- (iii). La aplicación supletoria de la normativa general del Impuesto sobre Sociedades.

Para que la cooperativa de segundo grado tenga la condición de protegida, deberá cumplir ella misma los requisitos dispuestos a tal efecto en las correspondientes normas¹⁴, mientras que, para tener la condición de especialmente protegida, son sus socios los que deben cumplir los requisitos para tener tal condición.

3.1. *Cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas*

Tal y como se ha dicho en el párrafo anterior, para que una cooperativa de segundo grado tenga la condición de fiscalmente protegida, debe cumplir los requisitos para no incurrir en alguna de las causas de pérdida de condición del régimen. De entre todas las causas que enumeran los artículos 13 de la Ley Estatal y 12 de las respectivas Normas Forales de los 3 Territorios Históricos, vamos a centrarnos en aquellas que consideramos más relevantes, a estos efectos, por la especial concepción de la cooperativa de segundo grado como vehículo de integración entre cooperativas para llevar a cabo proyectos de mayor envergadura.

- (i). La primera de las causas dispuestas por todas las normas (estatal y forales) es el incumplimiento de las dotaciones al Fondo

¹⁴ Ley 90/1990 art. 13; Norma Foral Araba 16/1997 art. 12 Norma Foral Bizkaia 6/2018 art. 12 y Norma Foral Gipuzkoa 2/1997 art. 12.

de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas. La consideración de las actividades de las cooperativas de segundo grado como operaciones con terceros implica, generalmente, que un porcentaje considerable de los rendimientos deba destinarse al F.R.O, de acuerdo con las leyes sustantivas que sean de aplicación y sus propios estatutos (Aguilar Rubio 2021, 141).

(ii). La participación de la cooperativa en sociedades mercantiles está limitada tanto en la Ley Estatal como en las Normas Forales:

- a) La Ley Estatal permite una participación en entidades no cooperativas de hasta el 10%, con carácter general, y hasta el 40% en caso de que entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas de la propia cooperativa. En todo caso, el conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa.
- b) La Ley Estatal prevé la posibilidad de que el Ministerio de Economía y Hacienda autorice porcentajes de participación en entidades no cooperativas superiores, en aquellos casos en que se justifique que, tal participación, ayuda al mejor cumplimiento de los fines sociales de la cooperativa y no implica una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.
- c) Las Normas Forales de los Territorios Históricos amplían los porcentajes de participación anteriores al 25% y 50%, respectivamente, manteniendo el mismo límite del 50% en relación con el porcentaje que dichas participaciones en entidades no cooperativas pueden suponer respecto de los fondos propios de la cooperativa.
- d) Las Normas Forales, también permiten que la Dirección de Hacienda pueda autorizar una participación directa o indirecta superior, incluso, un límite superior en relación con los fondos propios de la cooperativa, al igual que en el Estado, siempre que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales y no implica una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades. En relación con esta excepción, las Normas Forales introducen 2 disposiciones adicionales que marcan una notable diferencia respecto de la Ley Estatal: por un lado,

disponen que, en el caso de que la cooperativa adquiera participaciones indirectas a través de entidades no cooperativas participadas por ella en más de un 50%, cuyo activo esté compuesto mayoritariamente por participaciones en el capital de otras entidades no cooperativas, para determinar el valor conjunto de las participaciones así como el de los recursos propios, se tendrán en cuenta los importes derivados de las cuentas anuales consolidadas; y, por otro, disponen que, transcurridos 3 meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado resolución expresa a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización.

- (iii). La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios fuera de los casos permitidos por las leyes y, adicionalmente, en el Territorio de Régimen Común (no así en los Territorios Históricos), el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al F.R.O de los resultados obtenidos en su realización, es otra de las causas de pérdida del régimen de protección.

La Ley Estatal dispone, expresamente que ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50% del total de las operaciones de la cooperativa.

La mayoría de las cooperativas, por su actividad, realizan operaciones con terceros que podrían suponer el 50% del total de las operaciones por lo que la cooperativa debe: cumplir con el límite dispuesto en la norma sustantiva que le resulte de aplicación y tener en cuenta el citado límite máximo del 50% de sus operaciones.

En cuanto a la contabilización separada de estas operaciones exigida por la Ley Estatal, ésta se limita al cumplimiento de la contabilización separada de los resultados derivados de las operaciones con terceros, no al de todas las exigencias contables derivadas de la normativa legal y reglamentaria. Por tanto, no cualquier incumplimiento acarrearía la pérdida de la protección fiscal. Lo que sí resulta destacable, a este respecto, es el llamado *divorcio* entre las leyes sustantivas de las cooperativas y la ley fiscal resultado de las incesantes reformas llevadas a cabo en las leyes españolas de cooperativas, que no se han visto acompañadas por una reforma en el régimen fiscal en el mismo sentido. De esta forma, varias leyes autonómicas autorizan la contabilidad única de forma que las cooperativas que intenten acogerse a esta posibilidad corren el riesgo de perder los beneficios fiscales (Aguilar Rubio 2021, 140-141).

3.2. *Cooperativas de segundo grado especialmente protegidas*

Tal y como ya se ha comentado, para que una cooperativa de segundo grado tenga la condición de especialmente protegida, es necesario que todas las cooperativas socias tengan tal condición. Esto es así porque la especial protección requiere el cumplimiento de una serie de requisitos que la cooperativa de segundo grado no puede cumplir por sí misma.

En este caso, la cuestión que resulta de interés es lo que ocurre cuando una cooperativa de segundo grado está integrada por cooperativas con distinto grado de protección fiscal o cuando alguno de sus socios pierde tal condición. La normativa fiscal, tanto estatal como foral, en este caso, es clara y dispone que la cooperativa de segundo grado disfrutará de los beneficios fiscales de las cooperativas protegidas y, adicionalmente, de la bonificación del 50% de la cuota íntegra (deducción del 50% de la cuota líquida en el caso de los Territorios Forales), exclusivamente, sobre la parte proporcional de los resultados que provengan con sus cooperativas socias que tengan la condición de especialmente protegidas¹⁵.

IV. **Los Grupos de sociedades cooperativas**

4.1. *Cuestiones generales*

Las Cooperativas pueden actuar fiscalmente como sociedades individuales o como grupo consolidado. Las particularidades fiscales de las sociedades cooperativas han hecho necesaria la adaptación de las normas generales del régimen de consolidación fiscal. Las diferencias fundamentales en el régimen general de consolidación fiscal son la definición de grupo y la adaptación del régimen a una consolidación de cuotas (en el grupo cooperativo) en lugar de una consolidación de bases¹⁶.

La propia legislación sustantiva que regula las cooperativas dispone que las especiales características de las sociedades cooperativas han

¹⁵ Ley 20/1990 art 35.3; Norma Foral Araba 16/1997 art. 28.3; Norma Foral Bizkaia 6/2018 art. 42.3 y Norma Foral Gipuzkoa 2/1997 art. 28.3.

¹⁶ En Territorio de Régimen Común la regulación fiscal de los grupos de cooperativas que tributen en régimen de consolidación se regula en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en lo que no sea incompatible con el Real Decreto. En los Territorios Históricos, sin embargo, el régimen de grupos se regula expresamente en las respectivas Normas Forales sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

hecho necesaria la regulación del grupo cooperativo con el fin de impulsar y promover la integración empresarial ante el reto de tener que operar en mercados cada día más globalizados.

La norma fiscal define el grupo consolidado como aquel conjunto de cooperativas formado por una entidad cabeza de grupo (que puede ser o no cooperativa) y las cooperativas socias de esta.

En los grupos de sociedades cooperativas, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades capitalistas, la cabeza de grupo no es la sociedad matriz (sociedad dominante) que participa y controla el resto de las sociedades filiales que conforman el grupo (sociedades dominadas) sino que el esquema es inverso: la cabeza de grupo es la sociedad participada por el resto de las sociedades cooperativas que lo conforman.

Por tanto, en un grupo cooperativo en régimen de consolidación fiscal, nos encontraremos ante una sociedad cabeza, que puede ser o no cooperativa, siempre que, en este último caso, su objeto social exclusivo sea la planificación, coordinación el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las demás cooperativas del grupo. Además, la cabeza de grupo no puede estar participada por otras entidades distintas de aquellas cooperativas que la conforman.

Todas las sociedades que conforman el grupo han de estar vinculadas por un pacto de redistribución solidaria del excedente neto obtenido por cada una de ellas, que deberá constar en escritura pública suscrita por todas ellas, así como en sus respectivos estatutos. Esta redistribución tiene que ser directamente proporcional al importe de las operaciones, actividades y servicios cooperativizados realizados por todos los socios de las cooperativas miembros del grupo y, como mínimo, afectará al 25% del excedente neto una vez deducidos los impuestos y las cantidades destinadas obligatoriamente por ley a los fondos de reserva.

4.2. *Aplicación del régimen*

El régimen de consolidación se aplicará siempre y cuando lo acuerden todas y cada una de las sociedades cooperativas que lo conforman. La sociedad cabeza de grupo comunicará los mencionados acuerdos a la Administración Tributaria a cuyo efecto presentará la siguiente documentación:

- (i). En cuanto a la inclusión y exclusión de sociedades cooperativas en el grupo fiscal, una vez formado, los acuerdos de las Asambleas Generales de las sociedades cooperativas por el que manifiestan su voluntad de acogerse al régimen de consolidación.

- (ii). La Escritura pública a que hemos hecho referencia anteriormente.
- (iii). Los Estatutos de las sociedades cooperativas pertenecientes al grupo.

En cuanto a la inclusión y exclusión de sociedades cooperativas en el grupo fiscal, todas aquellas cooperativas que cumplan los requisitos se incorporarán al mismo en el ejercicio siguiente al que concurren los citados requisitos; mientras que, aquellas que dejen de cumplir los requisitos, serán excluidas del grupo en el mismo ejercicio en que se dé tal circunstancia.

4.3. *Base imponible y cuota tributaria consolidada*

La especialidad sustancial del régimen de tributación consolidada de los grupos cooperativos consiste en el sistema de integración de cuotas íntegras, que sustituye al de integración de bases imponibles. A diferencia del régimen general de consolidación, los grupos cooperativos no determinan una base imponible consolidada, sino que cada una de las sociedades que forma parte del grupo debe calcular la suya propia.

Por ello, el procedimiento de consolidación fiscal de los grupos cooperativos requiere:

- (i). Que cada sociedad cooperativa determine su base imponible de acuerdo con lo dispuesto en las normas generales dispuestas en la normativa fiscal de específica para las cooperativas y la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, realizando con posterioridad, exclusivamente, las siguientes eliminaciones:
 - a) Retornos entre las sociedades cooperativas del grupo.
 - b) Resultados distribuidos por la sociedad cabeza del grupo.
 - c) Las ayudas económicas prestadas entre las cooperativas del grupo en virtud de las obligaciones asumidas considerando que tales ayudas no se consideran ni gasto deducible para quien la presta ni ingreso computable para quien la recibe.
- (ii). La determinación de las cuotas positivas o negativas de cada una de las sociedades por aplicación a las bases calculadas conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, los tipos de gravamen que correspondan, así como las bonificaciones.
- (iii). El cálculo de la cuota íntegra consolidada que se obtiene de la suma de los importes resultantes de las cuotas de cada una

de las entidades integrantes del grupo¹⁷. En caso de que el resultado de la suma fuera negativo el mismo podrá ser compensado con las cuotas positivas obtenidas en los periodos impositivos siguientes con los mismos límites y condiciones dispuestos con carácter general para las cooperativas a nivel individual. Al igual que ocurre en el régimen general de consolidación para las bases imponibles negativas pendientes de aplicación de una sociedad, generadas con anterioridad a la incorporación al grupo, en el caso de los grupos cooperativos, las cuotas tributarias negativas de una sociedad cooperativa que se hubieran generado con anterioridad a su incorporación al grupo podrán compensarse, solamente, con las cuotas positivas generadas por la propia sociedad y hasta el límite de éstas.

Este sistema de aplicación del régimen de consolidación fiscal se ha basado en la idea de que en los grupos cooperativos no existe consolidación de estados financieros (Peris García 2002; 102). No obstante, en la actualidad, resulta de aplicación la Orden Ministerial EHA/3360/2010 que regula los aspectos contables de las cooperativas y, en lo no previsto por ella, se aplican los criterios dispuestos por la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019. En la citada regulación se establecen los supuestos en los que el grupo cooperativo vendrá obligado a formular cuantas anuales e informe de gestión consolidados¹⁸.

V. Operaciones vinculadas

En el ámbito cooperativo se ha venido produciendo, tradicionalmente, cierto debate en torno al tratamiento de las operaciones cooperativizadas como operación entre partes vinculadas y, por tanto, la determinación del criterio de valor razonable o valor de mercado de estas.

¹⁷ En los Territorios Históricos de Araba y Bizkaia, los grupos fiscales de cooperativas, deben distinguir las cuotas líquidas general y especial las cuales se minorarán en el importe de las deducciones que resulten de aplicación.

¹⁸ La normativa cooperativa se remite al Código de Comercio y normativa contable en cuanto a la forma de llevar la contabilidad, pero el Código de Comercio, respecto de la formulación de las cuentas anuales consolidadas delimita como supuesto de hecho determinante de la obligación el carácter mercantil de la sociedad dominante. En las cooperativas, por su regulación legal, pueden concurrir la finalidad de la economía social y la estrictamente lucrativa. Si prima esta última, debería exigirse la formulación de las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados (ICAC consulta N.º 2, BOI-CAC N.º 52).

En la literatura hay dos puntos de vista sobre las transacciones con partes vinculadas: uno es el punto de vista del conflicto de interés y otro es el punto de vista de transacciones eficientes o teoría de los contratos eficientes, donde las transacciones con partes vinculadas pueden reducir costes de transacción y, por lo tanto, ser beneficiosas para los accionistas (Polo-Garrido y Sarasa 2013, 89).

Respecto de las operaciones vinculadas en el ámbito cooperativo, existe poca literatura específica. En España, el actual Plan General de Contabilidad establece la obligación de informar en la memoria sobre las operaciones con partes vinculadas. Como consecuencia de la adaptación de las Normas sobre Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas al vigente Plan General de Contabilidad, se viene produciendo, desde hace algunos años, un debate sobre la consideración de los socios de las cooperativas como una posible parte vinculada y la aplicación del valor razonable a las transacciones entre estos dentro de los fines sociales de las cooperativas (actividad cooperativizada).

Las operaciones cooperativizadas y su valoración han generado problemas de interpretación en la normativa sustantiva. La Ley de 1987 establecía su valoración a precios de mercado en el momento de la entrega mientras que la Ley de 1999 fijó el criterio de que su valoración no fuera superior a los precios reales de liquidación. En las distintas legislaciones autonómicas se establecen criterios que giran en torno al precio de mercado o de liquidación o estableciendo aquellos como límite.

Desde el punto de vista fiscal, tanto la Ley Estatal como las Normas Forales¹⁹ han fijado, específicamente, como valor de referencia para las operaciones cooperativizadas, el valor de mercado, entendiéndose por tal el precio de los bienes, servicios y prestaciones que hubiera sido fijado entre partes independientes.

Para que la norma general resulte de aplicación es necesario que coincidan los elementos objeto de transacción y la zona geográfica de actuación de la cooperativa. En caso contrario, la propia normativa establece que cuando no se produzcan operaciones significativas entre partes independientes en la zona de actuación de la cooperativa, el valor de mercado de las entregas que efectúen los socios se obtiene disminuyendo el precio de venta obtenido por la cooperativa en el margen bruto²⁰ habitual para las operaciones de comercialización o transformación realizadas.

¹⁹ Ley 20/1990 art. 15; Norma Foral Araba 16/1997 art. 15; Norma Foral Bizkaia 6/2018 art. 17 y Norma Foral Gipuzkoa 2/1997 art. 15.

²⁰ El margen bruto habitual definido como la diferencia entre el precio de venta de los productos y el coste de adquisición de estos, es el que se obtiene normalmente por las empresas que realizan una actividad similar a la desarrollada por la cooperativa.

Como puede comprobarse, la norma, solamente, dispone una regla especial para determinar el valor de mercado, en caso de ausencia de comparables, para las entregas de bienes, pero no para los servicios.

Además de la anterior, se establecen otros criterios específicos en la normativa fiscal cooperativa para otros supuestos de operaciones vinculadas:

- (i). Anticipos laborales: El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo, se calcula según las retribuciones normales, en el mismo sector de actividad, que percibirían en caso de que fueran trabajadores por cuenta ajena.
- (ii). Cesiones de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles: las cesiones a las cooperativas de explotación comunitaria, se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.
- (iii). Cooperativas de consumidores y usuarios, de vivienda y agrarias (consumo, vivienda, agrarias y alimentarias en los Territorios Forales): en estas cooperativas y aquellas otras que, conforme a lo dispuesto en sus estatutos realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las operaciones aquel por el que, efectivamente, se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la correspondiente a los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último. En las cooperativas agrarias (agrarias y alimentarias en los Territorios Forales) se aplicará este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para los que los socios realicen o entreguen a la cooperativa.

La verdad es que ninguna de las reglas especiales, salvo la última, que da por bueno como valor de mercado el que se pacte entre las partes con el límite del coste del bien o servicio que se entrega o presta a los socios (y en el caso de las cooperativas agrarias o de alimentación también a la inversa), aportan nada nuevo a lo que resultaría de aplicar los métodos de valoración dispuestos a tal efecto para partes vinculadas por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades.

VI. Algunas Reflexiones

El movimiento cooperativo que surgió como reacción a los abusos a que dio lugar el liberalismo económico en la Revolución industrial, se

caracteriza por la «asociación de obreros con el objeto de mejorar la condición de cada uno» tal y como rezaba la exposición de motivos del Código de Comercio de 1885 lo que, precisamente, explica en dicho Código la exclusión de las cooperativas de producción, de crédito y de consumo salvo en el caso de que se dediquen a actos ajenos a la mutualidad. Si bien el divorcio (en palabras de Vicent Chuliá) entre cooperativas y sociedades capitalistas se ha superado en los últimos años, la realidad es que los principios generales que regulan unas y otras difieren profundamente, en la medida en que las primeras tienen, de partida, como causa y fin, la satisfacción de las necesidades de sus socios (Falcon y Tellá 1994).

Esta diferencia de base, tal y como hemos comentado en la breve referencia histórica de la introducción, justificó la concesión de privilegios tributarios a las cooperativas. Las cooperativas persiguen objetivos de desarrollo de la economía social, de desarrollo sostenible, de búsqueda de la igualdad entre sus trabajadores (hombres y mujeres), de acceso a bienes de consumo necesario, etc. Sin embargo, los incentivos fiscales, tanto en la normativa aplicable Territorio de Régimen Común como en la normativa aplicable en los Territorios Históricos, han venido perdiendo atractivo a medida que los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades se han ido reduciendo (del 35% vigente, como tipo general, en el año 2000 al 25% actual en el Estado; y del 32,5% vigente, como tipo general, en el año 2000 al 24% actual de los Territorios Forales).

Por otra parte, la regulación del régimen fiscal de las cooperativas, actualmente, resulta enormemente compleja desde el punto de vista práctico. La fiscalidad debería de simplificarse y más en el caso de entidades como las cooperativas que, por su propia naturaleza no persiguen el lucro propio ni de los socios que la componen. No tiene sentido que la normativa aplicable a las cooperativas resulte mucho más farragosa que la aplicable a las sociedades capitalistas tradicionales. La ventaja fiscal en los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades aplicables no es relevante, hoy día, en comparación con los tipos nominales aplicables a las sociedades capitalistas. La libertad de amortización no deja de ser un elemento de diferimiento fiscal que, además, desde el punto de vista técnico, solo resulta de aplicación en los primeros años de vida de la cooperativa. La reducción en base imponible en Territorio de Régimen Común o la deducción como gasto en los Territorios Forales del 50% de la dotación obligatoria al Fondo de Reserva obligatorio sí determina un beneficio fiscal razonable si lo comparamos, por ejemplo, con la reserva de capitalización o nivelación. Sin embargo, ninguna de estas medidas resulta, en realidad, diferenciadora.

Las cooperativas fiscalmente protegidas son las que marcan la diferencia, fiscalmente hablando, por la aplicación de la bonificación de la cuota íntegra en Territorio de Régimen Común o de la deducción de la cuota líquida en los Territorios Forales. Sin embargo, están enfocadas a actividades muy concretas o, en el caso de las cooperativas de trabajo asociado, los requisitos exigidos no resultan fáciles de cumplir en proyectos empresariales de cierta dimensión.

Hemos visto como las cooperativas de segundo o ulterior grado o el régimen de grupos consolidados en el ámbito cooperativo resultan, en línea con lo expuesto, esquemas complejos en cuanto a su aplicación práctica.

Los Territorios Históricos, si bien cuentan con una regulación más sencilla y mejorada técnicamente con respecto a la aplicable en Territorio de Régimen Común, no han terminado de desarrollar con la ambición que merece el régimen fiscal de las cooperativas. El tejido económico de nuestro territorio se ha venido transformando enormemente y tanto la regulación sustantiva como la fiscal deberían evolucionar para, aprovechando la tradición existente, impulsar la actividad cooperativa adecuándola a la nueva economía, reduciendo los tipos nominales en el Impuesto sobre Sociedades, simplificando el régimen de grupos, eliminando la tributación mínima e introduciendo incentivos fiscales como la antigua Reserva para Inversiones Productivas, equiparándola, por ejemplo, a la Reserva para Inversiones que regula el Régimen Especial Fiscal en Canarias la cual encaja perfectamente con la filosofía cooperativa.

VII. Referencias bibliográficas

- AGUILAR RUBIO, Marina. 2017. «Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración.» REVECO: Revista de Estudios Cooperativo 126: 118-132. doi: <http://dx.doi.org/10.5209/REVE.58393>.
- AGUILAR RUBIO, Marina. 2021. «Tributación de las cooperativas de segundo grado en los regímenes común y foral.» Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo 59: 129-147. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-59-2021> pp. 129-147.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2022. «Taxation of the Fund for Cooperative Education and Promotion and Other Public Interest Purposes (COFIP)». *International Association of Cooperative Law Journal*, no. 61 (December), 225-57. <https://doi.org/10.18543/baidc.2354>.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2018. «Los impuestos personales sobre el capital en las Cooperativas y en sus socios en el País Vasco.» Boletín de la Asocia-

- ción Internacional de Derecho Cooperativo 52: 137-166. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-52-2018> pp. 137-166.
- BURZACO SAMPER, María. 2014. «Cooperativismo y poder público en España: bases históricas, fundamentos ideológico-políticos y manifestaciones de la intervención administrativa en las sociedades cooperativas hasta la Constitución Española de 1978». (Madrid: Dykinson).
- CASTILLA POLO, Francisca y GALLARDO VÁZQUEZ, Dolores. 2014. «La revelación social en sociedades cooperativas: una visión comparativa de las herramientas más utilizadas en la actualidad». *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativo* 114: 7-34. doi: http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2014.v114.44291.
- CELAYA Adrián, ERDOCIA Javier, LARRAÑAGA Juan, LOPEZ DE VERGARA José Antonio, SALABERRIA Javier. 1991. «Glosa a la Ley 20-1990 sobre Régimen Fiscal de las cooperativas». Mondragón: Caja Laboral Popular.
- DE LA FUENTE GARCÍA, José Manuel, 1991. «Estudio sobre el nuevo Estatuto Fiscal de las cooperativas». (Valladolid: Federación de Cooperativas de trabajo asociado de Castilla y León).
- FAJARDO GARCÍA, Gemma. 2011. «Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal». (Valencia: Tirant lo Blanch).
- FALCON Y TELLA, Ramón, 1994. Prólogo «Las Cooperativas y su Régimen Tributario. Análisis de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas» de F. Javier Martín Fernández. (Madrid: La Ley).
- GADEA SOLER, Enrique. 2010. «Crisis e Interooperación: las cooperativas de segundo o ulterior grado como instrumento de colaboración empresarial.» *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 44: 251-262. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-44-2010> pp. 251-262.
- GONZÁLEZ-PERABÁ MIRALLES, Pedro J. 2021. «Los Grupos Cooperativos. Las especialidades del régimen de consolidación fiscal». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 59 (diciembre), 213-36. <https://doi.org/10.18543/baidc-59-2021> pp. 213-236.
- LARA GÓMEZ, Graciela, HURTADO MALDONADO, Jesús y RUBIO UGALDE, Gema Jazmín. 2024. «El federalismo, el sistema tributario y las cooperativas en México». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 63 (enero), 203-31. <https://doi.org/10.18543/baidc.2733>.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. Javier. 1994. «Las Cooperativas y su Régimen Tributario. Análisis de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas». (Madrid: La Ley).
- PALACIOS RONDA, Esteban. 2021. «Soluciones de las comunidades autónomas de régimen general a algunas deficiencias de la Ley 49/2002 de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas en el ámbito del mecenazgo cultural». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 138, n.º junio: e75565. <https://doi.org/10.5209/reve.75565>
- PERIS GARCÍA, Purificación. 2002. «Los Procesos de concentración e Integración Cooperativa y su tributación: especial referencia a las fusiones y a la creación de Grupos Cooperativos». CIRIEC-España. *Revista jurídica de economía social y Cooperativa* 13: 69-109.

- POLANCO BELDARRAIN, Joseba. 2004 «La fiscalidad de las cooperativas. Un modelo que fortalece los fondos propios». Cuadernos de Gestión Vol. 4 N.º 2.º: 31-43.
- POLO-GARRIDO, Fernando y P. SARASA, Cristina 2013. «Las Operaciones Vinculadas y las Operaciones Cooperativizadas bajo Normas Internacionales de Información Financiera. Reflexiones para el Marco Contable Español.» CIRIEC-España 77: 87-107.
- 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. doi: http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.v118.48709.
- ROSEMBUJ, Tulio. 1991. «Régimen Fiscal de las Cooperativas Ley 20/1990 de 19 de diciembre». (Barcelona: Promociones y Publicaciones Universitarias).

Considerations for the regulation of a flexible type of co-operative society: co-operative values and principles as limits to the autonomous will of the members

(Consideraciones para la regulación de un tipo societario flexible de sociedad cooperativa: los valores y principios cooperativos como límite de la autonomía de la voluntad de los socios)

Enrique Gadea Soler¹
University of Deusto (Spain)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2726>

Submission date: 28.10.2023

Approval date: 10.06.2024

E-published: July 2024

Summary: 1. Introduction 2. On the origins and evolution of the modern co-operative movement. 3. Co-operative models: the need to regulate a flexible model, with each society being governed by its own articles of association. 4. Co-operative values and principles as limits to the autonomous will of the members. 5. References.

Sumario: 1. Introducción. 2. Sobre los orígenes y la evolución del movimiento cooperativo moderno. 3. Los modelos cooperativos y la necesidad regular un modelo flexible a través de la autorregulación estatutaria. 4. Los valores y principios cooperativos como límite de la autonomía de la voluntad de los socios. 5. Bibliografía.

Abstract: The aim of this paper is to argue that, as there is only one type of enterprise for conducting economic and social business under the co-operative model (unlike the various types of corporations available), there is a need for the different legal systems to regulate a co-operative type of company which overcomes the existing models of co-operativism (the classic model, also known as social, and the economic model, also known as functional). An organisational structure needs to be designed that is suitable for developing a co-operative project more in line with either the economic model or with the social model or based on an SME or on a large cooperative, according to the members' needs and objectives. This involves articulating a flexible

¹ Professor on Commercial Law. Email: egadea@deusto.es. ResearcherID: AAB-2111-2019

model of legal regulation of the co-operative type of society, in which co-operatives themselves can regulate themselves through the provisions approved by their members and included in their articles of association. They must only be constrained by co-operative values and principles. These are sufficiently broad to allow the formation of a cooperative society as a genuinely participatory democratic structure, free from restrictions from the past, open, attractive (from the point of view of its usefulness) and in line with the times, in which its members can see their needs met and their views represented, on the basis of mutual help. In my view, opposition to this approach has no legal or logical basis, but can only serve the interests of those who seek to avoid unwanted competition. Unless this approach is adopted, the co-operative model could be marginalised, to the benefit of truly capitalist options.

Keywords: regulatory flexibility; autonomous will; cooperative principles and values.

Resumen: El objetivo que se persigue con este trabajo es defender, dado que, en nuestro ámbito, a diferencia de en el de las sociedades capitalistas, solo existe un único tipo societario para desarrollar una actividad económica y social bajo el modelo cooperativo, que es necesaria la regulación por los distintos ordenamientos de un tipo societario cooperativo en el que se superen los modelos del cooperativismo (el clásico o social y el economicista o funcional) y en el que se diseñe una estructura organizativa apta para la constitución, bajo la normativa de un mismo ordenamiento, de un proyecto cooperativo más acorde con el modelo economicista o con el modelo social o bien basado en una PYME o en una cooperativa de gran tamaño, a criterio de sus miembros y de sus necesidades y objetivos. Y que ello pasa por articular un modelo flexible de regulación legal del tipo cooperativo, donde las propias cooperativas puedan autorregularse a través de las cláusulas estatutarias aprobadas por sus socios, que deben tener como único límite el respeto a los valores y principios cooperativos, que son suficientemente amplios para permitir la constitución de una sociedad cooperativa como auténtica estructura democrática participativa, ajena a las restricciones del pasado, abierta, atractiva (desde el punto de vista de sus utilidades) y acorde con los nuevos tiempos, en la que sus miembros puedan ver satisfechas sus necesidades y reflejadas sus visiones, sobre la base de la ayuda mutua. A nuestro juicio, la oposición a este planteamiento no tiene sustento jurídico ni lógico, sólo puede encuadrarse en el interés de evitar molestas competencias. De lo contrario, el modelo cooperativo podría quedar condenado a la condición de marginal, en beneficio de las opciones verdaderamente capitalistas.

Palabras clave: flexibilidad regulatoria; autonomía de la voluntad; principios y valores cooperativos.

1. Introduction

The aim of this paper is to argue the advisability of ensuring that the different co-operative legislations regulate a flexible type of corporate organisation, in which the autonomous will of the members plays a critical, leading role, provided that it does not contradict the values and mandate contained in the co-operative principles.

The first issue to be considered is that, unlike commercial companies, there is only one type of corporate organisation for engaging in economic and social activity under the co-operative model.

In practice, many existing legal provisions are suitable for large co-operatives, which is often the type of organisation on which the legislator focuses, even though the co-operative movement is also expanding among SMEs and even micro-enterprises (e.g. GADEA, 2016:1288). It is proposed here that the solution to this problem is to adopt flexible regulatory provisions.

Secondly, it is worth noting that, while co-operatives were born in the wake of a class-biased movement, their social role has evolved and, they have become a technical instrument that can be useful to various social classes.

Co-operatives today should be freed from the fundamental concerns of being structured in a capitalist sense. In this way, subjects should have the opportunity to use them to engage in any lawful economic activity on the basis of a strictly personal democracy, not based on the capitalist participation of each member.

In order to meet this challenge and to enable co-operatives to play an important role in the economy, it is necessary to provide them with a flexible legal framework that allows them to operate in the market with the same opportunities as the rest of the businesses with which they must compete.

The various applicable laws should therefore make it possible to set up an organisation that is externally similar to a profit-making company, while remaining true to co-operative values and principles, in particular, solidarity and social purposes (DIVAR, 1985: 48).

The key is thus overcoming the existing models of co-operativism: *the classical (or social)* and the *economics-based (or functional)*. The formation of a co-operative society should have a genuinely participatory democratic structure in which its members can see their needs satisfied and have their views represented, based on their autonomous will and subject to the limits set by co-operative values and principles (DIVAR, 1990: 87). Otherwise, the co-operative model could be marginalised, to the benefit of truly capitalist options.

In the following pages I will first discuss the origins and evolution of the co-operative movement and the existing co-operative models. This will be followed by discussion focused on the limits or red lines to self-regulatory articles of association, based on the autonomous will of the members, which should only be set by the provisions contained in the co-operative values and principles.

2. On the origins and evolution of the modern co-operative movement

As is well known, the modern co-operative movement was born in the second half of the 19th century as a reaction of the working classes to the excesses of the capitalist system of the time. It was first aimed at correcting and then overcoming the capitalist system, through the co-operativisation of the economy and society (the utopia of co-operation is most widely represented by C. GIDE and the Nîmes School; on this question, see LAMBERT, 1970: 121; and DRIMER, 1981: 267 ff).

The Rochdale Society of Equitable Pioneers was the forerunner of the modern co-operative movement. It began as a consumers' co-operative more than a century and a half ago, and formulated and successfully implemented the basic principles that characterise this type of organisation to this day. It was formed in the town of Rochdale (Manchester, England) on 28 October 1844. Faced with the undignified working conditions typically found in the factories at the time of the Industrial Revolution, several textile workers (27 men and one woman) came together and with great effort raised twenty-eight English pounds (one pound per member). They started their activities on 21 December 1844 by opening a shop at 31 Toad Lane, Rochdale. At first, they only supplied basic food items (flour, oatmeal, sugar and butter) and were open one afternoon a week. Contrary to the expectations of local shopkeepers, the business was a success from the start and within three months they were open five days a week and gradually added new members. Soon after, they sold all kinds of household supplies and started manufacturing products. The organisation itself acquired housing for its members and land to provide work for unemployed or poorly paid members, without ever forgetting the necessary education of its members. Before long, consumer co-operatives, imitating that of the Pioneers, were springing up all over England and later in various countries.

However, the Rochdale co-operative did not emerge in isolation, but was clearly influenced by the theories of the Welshman Robert

Owen (1771-1858), one of the main precursors of co-operativist ideas and socialism at the time (HOLYOAKE, 1973: 43), and by previous failed experiments carried out in different parts of England. The Pioneers considered the reasons for these failures, which included allowing buying on credit, members' lack of solidarity and sense of belonging to the organisation, and the poor distribution of profits, and learnt some lessons from them to design their society. Unlike previous co-operatives, the Rochdale venture was initiated by the members themselves, some of whom were certainly enlightened and had worked with local charities.

Against this background and influence, the pioneers established a set of fairly rigorous organisational operating standards, from which the so-called Seven Rochdale Principles² can be drawn. The observance of these principles of the internal working of the organisation was critical to its success. Given their clarity and simplicity the co-operative movement spread to the rest of the world, which took them as dogmas.

Even today, these principles, subject to some necessary adaptations, are the basis of the Co-operative Principles contained in the Statement on the Co-operative Identity of the International Co-operative Alliance (ICA).³ These Principles were last reformulated in 1995, on

² 1. Open membership; 2. Democratic control; 3. Distribution of surplus money; 4. Limited interest on capital; 5. Political and religious neutrality; 6. No buying on credit; 7. Promotion via education.

³ The ICA is an independent non-governmental organisation that brings together, represents and supports co-operatives worldwide (230 members from 88 countries). It was founded in London in during the first international co-operative congress of the fledgling co-operative movement at the request of the British Co-operative Union. Since its foundation, the ICA has been recognised as the most important international voice for the defence, promotion and identification of co-operativism. In 1982 its headquarters moved from London to Geneva, Switzerland. The current ICA articles of incorporation (last approved by the General Assembly held on 6 June 2008 and developed by a Regulation of the same date) contain the organisation's basic rules of operation and organisational structure. As stated in Article 1 of its Articles of Association, the main purposes of the ICA are: a. to promote the world co-operative movement, based upon mutual self-help and democracy; b. to promote and protect co-operative values and principles; c. to facilitate the development of economic and other mutually beneficial relations between its member organisations; d. to promote sustainable human development and to further the economic and social progress of people, thereby contributing to international peace and security; and e. to promote equality between men and women in all decision-making and activities within the co-operative movement. The ICA periodically holds Co-operative Congresses, the theme of which is decided by the ICA General Assembly (thirty-two Congresses have been held to date). The ICA carries out important work in delineating the contours of the co-operative phenomenon. To do so, within some of these world congresses, it formulates and revises the list of *principles* and *co-operative values* which, once approved by the ICA Assembly, make up the ICA

the occasion of the 31st World Co-operative Congress, held in Manchester, very close to Rochdale.

Having said that, it should be noted that the original comprehensive concessions which attracted such illustrious co-operativists in the 19th century gradually gave way to more realistic visions. Moreover, at present, the co-operative model is one of the options for operating within the private economy system, subject to a geographical factor. While the co-operative principles highlight the significant consistency across co-operatives, namely, the objective of satisfying needs through a jointly owned and democratically managed enterprise, regardless of location, it is no less true that the role played by co-operatives is far from consistent across the board.

In general, it could be said that in less developed countries the driving force for the co-operative movement is reacting to the imbalances of the system, and therefore a co-operative is often ultimately a marginal corrective to the system. In more developed countries, however, a more enabling approach is more widespread, which does not exclude the original functions, but is very much focused on strengthening and appropriately articulating co-operative development. This is not aimed at changing or replacing the system, as advocated in some conceptions of utopians of economic co-operation, but at entrusting it with an integrating role within it (VERRUCOLI, 1965: 102 ff).

3. Co-operative models: the need to regulate a flexible model, with each society being governed by its own articles of association

Two main conceptions of co-operativism have been traditionally identified in comparative research, which are reflected in the different ways in which this phenomenon has been regulated in legislation. VERRUCOLI (1958: 4 ff.) explained the main pathways in the historical evolution of co-operativism in different European countries, by establishing the differences between a sociological model, an economic model and a mutualist model, a thesis which has been followed and developed by his disciple DABORMIDA (1989: 5-68). In Spain, PAZ CANALEJO (1991: 59-84) and PANIAGUA (2013: 159 ff) have provided further details on the economic (or functional) model and the social (or classical) model (pp. 176-180). Within the *economic model*, which historically emerged

Statement on the Co-operative Identity from time to time. In 2013, the ICA approved a major document entitled *Blueprint for a Co-operative Decade*, which outlines an ambitious strategy to make co-operatives the fastest-growing business model by 2020.

in Germany, inspired by the SCHULZE-DELITZSCH principles, the main purpose of co-operatives is the promotion of the economic interests of their members. This aim is articulated on the basis of a democratic structure, the establishment of a variable capital structure open to the entry of new members, accompanied by a very flexible economic regime and a legal framework close to that of corporations. The classic or social model is based on French legislation. Whereas it is more restrictive in legal terms, in that it limits to a greater extent the co-operative's scope of action as a company operating in the ordinary course of business, and it is broader in terms of satisfying the interests of its members. In addition to satisfying their economic interests, it pays special attention to covering other types of interests (social, educational, training, etc.) and those of the community in which the co-operative conducts its business.

Whether a legal system subscribes to one model or the other is not a simple matter. The economic model is used in Germany and other neighbouring countries, such as the Netherlands, Denmark, Austria, Switzerland, Sweden and Finland. It inspired the European legislator in the drafting of the Statute for a European Co-operative Society, basically made up of Council Regulation (EC) No. 1435/2003 (SCE Regulation) (VICENT CHULIÁ, 2003: 51 ff and 2013: 90 ff). Furthermore, MARTÍNEZ SEGOVIA (2003: 67 ff) considered that the Regulation follows a halfway model essentially based on mutual societies.

While it is true that the SCE Regulation is based on an economic model, in which it is difficult to find in its text any trace of the co-operative principles of the ICA,⁴ it is so permeable to the national rules of

⁴ The omission of the co-operative principles in the SCE Regulation, which is the legal underpinning of this European supranational instrument created to facilitate the cross-border activities of cooperatives, contrasts with the content of its Recitals. Recitals 7 and 8 refer to the fact that cooperatives are governed by particular operating principles that are different from those of other economic agents, and specifically mention the principles of democratic structure and control, distribution of the net profit on an equitable basis and the primacy of individuals over capital. Recital 10 of the Regulation recognises that the SCE must comply with a number of principles (mutual benefit, shared control, profits according to participation, etc.). However, all these principles are not explicitly included in the Articles of the SCE Regulation, and only the principle of open and voluntary membership (1st Principle ICA) (Arts. 14-16), democratic control (2nd Principle ICA) (Arts. 58 and 59), and economic participation (3rd Principle ICA) can be identified. The latter is specifically developed in Art. 1(3) (mutual and participatory character), Art. 65 (legal reserve), Art. 66 —(dividend), Art. 67 (allocation of surplus and limited return on equity capital) and Art. 75 (distribution of assets in the event of winding-up). However, looking at the details of all these Articles, exceptions and qualifications can be found to most of these principles (plural voting, existence of investment

the States where the society is domiciled, and to the co-operative's articles of association, that the end result can be either a highly economics-based SCE in the Germanic style or a more mutual-oriented society, in a purer or more classical sense of co-operativism.

The social model is characteristic of French legislation and is used in Belgium, Portugal, in some Canadian provinces such as Quebec, and in Latin American legislation.

Nevertheless, in other legal systems, adherence to one model or the other has not been a constant. This has been the case in Spain, where co-operative legislation has undergone different phases and can be linked to either model at different times; it has even been considered to be a mixed model, as it includes characteristics from both approaches.

While Spain, like most Latin American countries, has mostly followed the social model, there has been a clear move towards the economic conception of co-operativism since the last quarter of the 20th century. This trend had been timidly initiated by the General Co-operatives Act of 1974, was then continued by the General Co-operatives Act enacted in 1987, was much more actively promoted by the Basque Country Co-operatives Act and, albeit less rigorous than the Basque law, also by the Spanish Co-operatives Act of 1999.

In light of the lack of a unified conception of co-operativism and that the models outlined above⁵ should not be considered incompatible, this paper is focused on the argument that, in order to avoid the marginalisation of co-operatives in favour of capitalist types of company, it is necessary to regulate a type of co-operative under a single legal framework that is suitable for the formation of a basic co-operative; one that is more in line either with the economic model or with the social model, according to the members' needs and objectives, where the choice is left to the discretion of its members.

members, possibility of having alternative systems to distribution in the event of winding-up, etc.). Therefore, there is only a limited obligation to abide by them. The SCE Regulation contains no provisions about the principle of autonomy and independence (4th ICA Principle), the principle of education, training and information (5th ICA Principle), the principle of co-operation among co-operatives (6th ICA Principle) and the principle of concern for community (7th ICA Principle), which does not mean that it cannot be regulated through the articles of association in order to model an SCE as a more social co-operative.

⁵ For details of the legal regime of cooperatives in most comparative law systems, see CRACOGNA-FICI-HENRY, 2013. Restricted to the European Union, see MONTOLIO, 2000 and FICI, 2013.

This involves articulating a flexible model of legal regulation of co-operative societies where they can self-regulate through the articles of association approved by their members. They would only be restricted according to co-operative values and principles. However, these are sufficiently broad to allow for the formation of a society mainly aimed at promoting the economic and social activities of its members and the satisfaction of their needs, with their active participation, on the basis of mutual help.

Based on this approach, the co-operative values and principles should now be analysed, since they constitute the limits of the autonomy granted by the articles of association and, therefore, of co-operative's members self-regulating ability to meet their common economic and social needs and aspirations.

4. Co-operative values and principles as limits to the autonomous will of the members

The co-operative principles, formulated and revised by the ICA from time to time, are flexible guidelines that define the democratic nature of co-operatives, the role of the different stakeholders and the way in which surplus is distributed.

The co-operative principles need to be accepted as criteria to be observed and complied with by co-operative societies and, therefore, must be taken as a reference to determine the limit of the principle of the autonomous will of their members.

The principles determine the essential traits that make co-operatives different from other types of enterprise and make the co-operative movement valuable. Therefore, they play a vital role as core foundations for these organisations, although their legal impact is subject to the extent to which they have been incorporated into the respective domestic legal systems. This significantly determines their legal effectiveness as corrective criteria for possible *contamination* of the relevant legislator. Therefore, it is important that internal rules in the different legal systems are drafted in a flexible way, emphasising the self-regulation of co-operative members, while also taking the provisions contained in the co-operative values and principles as limits (on the legal value of the principles, TRUJILLO DÍEZ, 2000: 1333 ff).

As noted above, the current version of the co-operative principles (the two previous ones were approved at the 1937 Paris and 1966 Vienna Congresses) is contained in the International Co-operative Al-

liance Statement on Co-operative Identity, adopted at the ³ 1st Congress held in Manchester in 1995 to commemorate the centenary of the ICA.

Between 1990 and 1992, under the leadership of SVEN BÖÖK, ICA members and independent researchers extensively discussed and analysed the nature of co-operative values. The results of this study were reported in the book entitled *Co-operative Values in a Changing World*, written by BÖÖK and published by the ICA. This book, together with *Co-operative Principles: Today and Tomorrow*, written by W. P. WATKINS, are the pillars on which the Statement on the Co-operative Identity is based.

In addition to the 1995 statement, a document entitled *Guidance Notes to the Co-operative Principles* was developed by the ICA Principles Committee to address the need for more detailed and updated guidance on the application of the Principles in governance and on the business of co-operatives in the 21st century. It was published by the ICA in 2015 was.

As noted by JEAN-LOUIS BANCEL, chairman of the ICA Principles Committee, this guide and the successive ones to be published are necessary. In his own words:

The Principles are not inscribed in stone, nor are they rigid rules to be followed; they are the sound ethical principles to be applied with vision and proportionately according to the national economic, cultural, social, legal and regulatory context and particularities within which each co-operative enterprise operates. A co-operative is the only form of entrepreneurship organisation with such an international agreed and recognised definition, values and principles. The Principles make a valuable difference.

The *Guidance Notes* provide detailed guidelines and advice on the practical application of the Principles for the governance and management of a co-operative enterprise. While co-operative values are immutable, the application of co-operative principles needs constant re-evaluation to provide support in any economic, social, cultural, environmental and political changes and challenges involved.

On co-operative values, the Alliance Statement noted that co-operatives are based on the values of *self-help*, *self-responsibility*, *democracy*, *equality*, *equity* and *solidarity*. Furthermore, it stresses that, in the tradition of their founders, co-operative members (without ruling out the possibility that they may be found in other types of organisations) adopt the ethical values of *honesty*, *openness*, *so-*

cial responsibility and *caring for others*. Co-operative principles can be said to be guidelines by which co-operatives put their values into practice.

The ICA lists seven co-operative principles: 1. Voluntary and open membership; 2. Democratic member control; 3. Members' economic participation; 4. Autonomy and independence; 5. Education, training and information; 6. Co-operation among co-operatives and 7. Concern for the community.

The first three principles are primary principles and are considered to be substantial to the co-operative movement and address the *internal dynamics* typical of any co-operative. The last four, described as secondary, address both the *internal functioning* and the *external relations* of the co-operatives.

A starting point for the analysis of the principles will be the formulation contained in the 1995 ICA Declaration. Each of these will then be discussed, with special emphasis on the mandates that are particularly important for the legislator:

1. *Voluntary and open membership*: "Co-operatives are voluntary organisations, open to all persons able to use their services and willing to accept the responsibilities of membership, without gender, social, racial, political or religious discrimination".

The first principle states that "co-operatives are voluntary organisations, open to all persons *able to use their services* and willing to accept the responsibilities of membership, without gender, social, racial, political or religious discrimination" deserves special attention.

As highlighted in the *Guidance Notes to the Co-operative Principles*, the use of the expression "able to use their services" is intended to highlight that co-operatives are organised for specific purposes and that, in many cases, they can only effectively serve a certain type of member or a limited number of members. For example, fishing co-operatives primarily serve those involved in commercial fishing, usually in a given port or area; co-operative housing can only house a certain number of members; worker co-operatives can only employ a limited number of members. In other words, there may be understandable and acceptable reasons why a co-operative might impose a limit on membership. Apart from this, a co-operative should not impose any limits on membership. Consumer co-operatives for food distribution, insurance or banking are open to all consumers of these services or of the locations where they operate.

Furthermore, this statement requires that membership be open to all persons *without discrimination*, irrespective of any personal characteristics, thus reaffirming the commitment of co-operatives to the recognition of the dignity of all individuals and preventing an internal rule from regulating the eligible members of a co-operative that might discriminate against certain persons or groups of persons.

2. *Democratic Member Control*: "Co-operatives are democratic organisations controlled by their members, who actively participate in setting their policies and making decisions. Men and women serving as elected representatives are accountable to the membership. In primary co-operatives members have equal voting rights (one member, one vote) and co-operatives at other levels are also organised in a democratic manner."

Putting democratic governance into practice in co-operatives, as in any human organisation, is not a simple task, as it goes beyond the mere act of voting and requires an organisational structure; within it, the powers of the assembly and of the executive body must be adequately delimited controlled.

This varies according to the size of each co-operative and the nature of its activity. In fact, it can be said that there is no particular way of organising governance; it is therefore left to each organisation to structure its own governance through its articles of association, which must be granted broad autonomy by law. However, the resolutions to be adopted must ensure real and effective democratic control by the members, rather than favouring a theoretical democratic system controlled by a manager or by a set of administrators who perpetuate themselves in office.

The *Guidance Notes to the Co-operative Principles* emphasises that democratic control by members must be protected by co-operative legislation and by the society's articles of association. These regulate such matters as revocation, accountability and removal from office by members at large (through due democratic process) of elected representatives who take advantage of their position or fail to fulfil their duties as elected representatives; and the duty of elected representatives to report regularly to the other members and to be accountable for their work and actions performed in office.

Furthermore, to ensure continuous democratic renewal in co-operatives, it is recommended to establish fixed terms of office for each position, for example, of three or four years, and require that one third or one quarter of the elected governing

board retire and be re-elected every year, in order to strike a balance between democratic renewal and the maintenance of experience.

For this purpose, it is good practice to set term limits for elected officers, setting a maximum number of years for the elected member to serve. Such restrictions have become the norm for non-executive directors in listed companies and co-operatives should set an example by adopting them as good democratic practice.

The rule (one member, one vote) for primary co-operatives is clear, but the interpretation of the last subparagraph raises more doubts. The Alliance Report (which explains the reasons that have led to the adoption of the Statement on the Co-operative Identity) clarifies that the rule for voting on co-operatives at other levels is open-ended. The co-operative movements themselves are considered to be best able to define what is democratic in a given circumstance. It is even recognised that, in many secondary and tertiary co-operatives, proportional voting systems have been adopted to reflect the diversity of interests, the number of members in associated member co-operatives and the commitment among the co-operatives involved. However, it has also been pointed out that such arrangements must be reviewed periodically and that it is normally unsatisfactory if smaller co-operatives in such situations have so little influence that they feel virtually disenfranchised.

The problem that arises with regard to compliance with this second principle is that, despite the fact that in its wording it refers to the *rule of one member, one vote* in primary co-operatives, the reality is that the different legal systems are increasingly generally recognising weighted plural voting for members of some types of primary co-operatives and, in particular, for certain types of members (for example, for members that are legal persons).

Nevertheless, the ICA itself, in its *Guidance Notes to the Co-operative Principles*, pointed out that the phrase *one member, one vote* in the Manchester Declaration concerning the second principle described the customary voting rules in primary co-operatives and coincides with what was usual in the mid-1990s, when the principles were last formulated and most primary co-operatives had a homogeneous group of members. The *Notes* added: 'In these co-operatives the rule for equal voting rights, one member, one vote, is self-evident. In multi-stakeholder or hybrid

primary co-operatives different voting systems may, for good reason, need to apply'. A good reason for this is to encourage and politically recognise the participation of certain members, which would allow the articles of association to set voting rights in proportion to the volume of co-operative activity they carry out in the co-operative.

It should be noted that the possibility of attributing plural voting rights to certain members and in certain types of primary co-operatives (such as those in the agricultural or service sectors) is justified and based on mutuality, i.e. on the co-operative activity carried out by the member and not on the capital contributed, without prejudice to setting a limit on the maximum number of votes that a member can hold (thus VARGAS VASSEROT, 2022: 96).

The provisions of Article 59 of Council Regulation (EC) No. 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Co-operative Society (SCE) are apt in this regard. However, they are based on the assumption that "1. Each member of an SCE shall have one vote, regardless of the number of shares he holds". It then notes:

2. If the law of the Member State in which the SCE has its registered office so permits, the statutes may provide for a member to have a number of votes determined by his/her participation in the co-operative activity other than by way of capital contribution. This attribution shall not exceed five votes per member or 30% of total voting rights, whichever is the lower.
3. *Financial participation of partners:*
Members contribute equitably to, and democratically control, the capital of their co-operative. At least part of that capital is usually the common property of the co-operative Members usually receive limited compensation, if any, on capital subscribed as a condition of membership Members allocate surpluses for any or all of the following purposes: developing their co-operative, possibly by setting up reserves, part of which at least would be indivisible; benefiting members in proportion to their transactions with the co-operative; and supporting other activities approved by the membership.

This principle describes both members' share in the capital and how surplus is to be distributed. The statement that 'members contribute equitably to, and democratically control, the capi-

tal of their co-operative emphasises the need for members to contribute capital to their co-operative, while at the same time allowing different legislations to require that individual members contribute different amounts according to their economic capacity, without this having any impact on the decision-making process. In the allocation of surpluses, the flexibility is striking: "Members allocate surpluses for any or all of the following purposes...". However, in a modern legal system based on the corporate nature of the co-operative, it is unthinkable that the various regulations do not require a mandatory reserve fund.

Regarding the interpretation of this principle, the main problem arises with respect to the possible distribution of the reserves in case of winding-up and liquidation of the co-operative by the free decision of its members. On this point, in the document prepared by the ICA, *Guidance Notes to the Co-operative Principles*, although this is not considered advisable and the most appropriate action in the event of liquidation of the co-operative would be to ensure that some provisions are included in the articles of incorporation requiring that the residual net worth of the co-operative be given to another co-operative enterprise or to a not-for-profit community benefit or charity chosen by the members. The *Guidance Notes* state:

When this happens and members decide that a co-operative should cease to operate and its assets be dissolved, there is no compulsion inherent in this 3rd principle that prevents the co-operative's residual asset value, which represents its indivisible reserves, being distributed to its members on the dissolution of its business.

Therefore, the different legislations should leave it to the self-regulation of the members, via articles of association or bylaws, to decide what type of co-operative they wish to set up, without prejudice to the fact that those which do not aim to make a financial profit, but rather to develop and strengthen local economies for the benefit of their members and the community in general, should be granted more favourable tax treatment.

4. *Autonomy and independence.*

Co-operatives are autonomous, self-help organisations controlled by their members. If they enter into agreements with other organisations, including governments, or raise capital from external sources, they do so on terms that ensure democratic control by their members and maintain their co-operative autonomy.

This principle was not explicitly included in the 1996 formulation. At that time, the ICA adopted a more condescending position to prevent countries with communist regimes from leaving the international body, given that they limited the autonomy and independence of their co-operatives.

Now, after the fall of these regimes, the ICA has returned to the position of 1937, when it enshrined *political and religious neutrality* as one of its principles, and warns and urges co-operatives not to jeopardise their independence and democratic member control through arrangements that put the autonomy of the co-operative at risk.

There are three dimensions to this warning and exhortation: "agreements with governments", "agreements with other organisations" and, where a co-operative raises capital, agreements to receive "capital from external sources". All three categories of agreements could potentially jeopardise the autonomy and independence of a co-operative, as well as the right of its members to exercise democratic control of its affairs.

Especially in the case of new and growing co-operatives, autonomy and independence can be jeopardised if a co-operative's products and services are too dependent on a single purchaser and, similarly, in the event of over-reliance on certain dominant sources of supply.

Improving the relationship with governments has been helped by Recommendation 193 of the International Labour Organisation (hereafter ILO), which incorporates the Alliance's definition of a co-operative and states that: "For the purposes of this Recommendation, the term 'co-operative' means an autonomous association of persons united voluntarily to meet their common economic, social and cultural needs and aspirations through a jointly owned and democratically controlled enterprise".

This means that the Statement on the Co-operative Identity of the Alliance is an internationally recognised text and involves an important change in the status and legal value of the Statement on the Co-operative Identity of the Alliance.

ILO Recommendation 193 calls on governments to: "encourage the development of co-operatives as autonomous and self-managed enterprises, particularly in areas where co-operatives have an important role to play or provide services that are not otherwise provided."

ILO Recommendation 193 therefore urges governments to create an environment in which co-operatives can thrive and re-

presents a crucial achievement by ratifying the principle of autonomy and independence following the adoption of the Declaration on the Co-operative Identity.

The Recommendation provides clear guidelines for countries to review their legislation and policy on co-operatives. It clearly states:

Governments should introduce support measures, where appropriate, for the activities of co-operatives that meet specific social and public policy outcomes, such as employment promotion or the development of activities benefiting disadvantaged groups or regions. Such measures could include, among others and in so far as possible, tax benefits, loans, grants, access to public works programmes, and special procurement provisions.

However, government support for co-operatives should not be equated with government control of co-operatives: the autonomy and independence of co-operatives, as well as the democratic rights of members to control them, should always be respected by the government.

It is also useful for co-operatives when their autonomy and independence is threatened by governments, in that it provides a defensive framework for co-operatives to be "treated in accordance with national law and practice and on terms no less favourable than those accorded to other forms of enterprise and social organisation".

As emphasised in the *Guidance Notes to the Co-operative Principles* in relation to the role of national federations, apex organisations and the ICA itself, national apex organisations, in partnership with the Alliance, have a key role to play in ensuring that States comply with internationally accepted standards to establish legal and regulatory frameworks within which co-operatives can thrive. The apex organisations also have the role of providing advice and good practice guidance to co-operatives on how to avoid or manage the risks to independence and autonomy posed by market dominant suppliers or purchasers of products and services, as well as a role in co-operating with regulatory authorities to ensure appropriate and effective regulation.

The ultimate objective is that the autonomy and independence of a co-operative is reinforced by rules or bylaws that require the governance exercised by its governing board to be accountable to the general assembly of members.

Governance arrangements should include systems of checks and balances, including mechanisms to bridge the knowledge gap between professional management and members, including in-

ternal and external audits, which ensure that members, in general assembly, receive independent reports from auditors on the governance and management of their co-operative, on compliance with this fourth principle and on any risks to their autonomy and independence.

5. *Education, training and information:*

Co-operatives provide education and training for their members, elected representatives, managers, and employees so they can contribute effectively to the development of their co-operatives. They inform the general public —particularly young people and opinion leaders— about the nature and benefits of co-operation. Co-operatives cannot ignore their responsibility to provide education and training for their members, elected representatives, managers and employees, as this is an essential part of ensuring the success and sustainability of any co-operative enterprise.

However, a co-operative's commitment to education is not only oriented inwards, towards members, elected members, managers and employees, but it is also outwards facing. It requires co-operatives to "inform the general public [...] about the nature and benefits of cooperation". This obligation to inform others about the nature and benefits of co-operatives applies "particularly" to "young people and opinion leaders". The meaning of "young people" is obvious: it is the next generation. "Opinion leaders" refers to all those who influence public opinion, such as politicians, civil servants, media stakeholders and educators.

The three activities that make up this fifth principle: "education", "training" and "information", each have a different role to play in co-operative education: "education" involves understanding co-operative principles and values and knowing how to apply them in the day-to-day running of a co-operative; "training" is about developing the practical skills needed by members and employees to run a co-operative in accordance with ethical and effective business practices and to democratically control the co-operative enterprise in an accountable and transparent manner; "information" is the duty to make sure that others, who are part of the general public, and "especially young people and opinion leaders", know about the co-operative enterprise, which is essential, as people cannot appreciate or support what they do not even understand.

There is no doubt that the co-operative movement has a clear and long-standing commitment to education. In this respect, the mandate of the 1995 ICA Statement, which called for the provi-

sion of co-operative funds to be earmarked for the fulfilment of this principle, should be reflected in the legislation and bylaws of co-operatives.

Special emphasis should be placed on co-operative education, training and information, an activity which is often neglected by many co-operatives and which is of great importance for their future development.

6. *Co-operation among co-operatives*: "Co-operatives serve their members most effectively and strengthen the co-operative movement by working together through local, national, regional and international structures."

This sixth principle shows the double dimension of the character of co-operatives: The first focuses on the fact that they are economic entities that serve their own members. The second is that they are social entities made up of members that relate in a positive way to other co-operatives in the way they conduct business (MARTÍNEZ CHARTERINA, 2012: 133 ff).

Within the second dimension, a distinction can be made between (1) the economic aspect, whereby co-operatives co-operate with each other in competitive markets by forming co-operative groups, and secondary and further-level co-operatives (in order to achieve co-operative advantages and create common wealth for mutual benefit), and (2) the political aspect of co-operation, which is fulfilled through associations, federations, confederations and interregional and international bodies, the apex being the ICA, founded in 1895 as a representative body worldwide (CANO ORTEGA, 2015: 285 ff).

As aptly noted in the *Guidance Notes to the Co-operative Principles*, the Alliance is the largest democratic membership organisation in the world. The Alliance has had general consultative status to the ILO since the 1940s and consultative status to the UN Economic and Social Council. The Alliance also holds a Memorandum of Understanding with the United Nations Food and Agriculture Organisation. The Alliance's global scope and regional organisations promote and foster friendship and respect between co-operatives in different nations and cultures. Its global organisations and thematic committees enable members to share knowledge and expertise on specific types of co-operative enterprises and strengthen mutual assistance and support, while national, regional and global cross-sectoral support contributes to building the co-operative sector of the global economy. In addition, as an officially recognised global representative organi-

sation, in particular through the provisions of ILO Recommendation 193, the Alliance also has the power to intercede on behalf of co-operative movements in countries where they are threatened by governments that do not understand the principles on which co-operative enterprise is based, a power which the Alliance uses effectively.

From an operational point of view, co-operatives should bear in mind that the strategy for inter-cooperative action should not be the result of a governing board or administration decision, but should be examined and approved by the general assembly of the co-operative's members. It is therefore good practice to include a report on inter-cooperative co-operation and how the sixth principle has been implemented in a co-operative's annual report.

7. *Concern for Community*: "Co-operatives work to achieve the sustainable development of their Co-operatives work for the sustainable development of their communities through policies approved by their members".

In 1966, an objective within the sixth principle of co-operation between co-operatives was "to best serve their members and communities". In 1995, as this objective was given greater importance, *concern for the community* was given the status of a principle.

Co-operatives are organisations that exist for the benefit of their members. However, given the link between co-operatives and their communities (unlike corporations, which can come and go depending on the economic conditions for their development), members cannot ignore their strong social commitment; regardless of the economic conditions, they must direct their work towards improving social well-being, making their approach towards the community a co-operative one. This combination of elements stems from the fact that co-operatives emerge from, and are rooted in, the communities in which they operate. Their success is based on their ability to help those communities to develop economically, socially and environmentally in a sustainable way.

Co-operatives have a clear ability to work individually for the sustainable economic development of the communities in which they conduct their business. As stated in the *Guidance Notes to the Co-operative Principles*, they can do this by applying their ethical values to their trading operations, in the form of ethical supply chain contracts and Fair Trade, diligent payment of

suppliers, Coop2Coop trade and support for other co-operatives, to name but a few ways. Good practice requires that co-operatives report on the impact they have on economic, environmental and social sustainability, and on the actions they take to promote the sustainable development of the communities in which they operate. These should therefore be provided for in their regulations and bylaws.

However, it is also true that co-operatives alone cannot achieve the goal of sustainable development in their communities, so they must enter into partnerships and collaborate with other organisations, including governments. This collaboration is essential, given the vast global challenges of achieving the Sustainable Development Goals. To achieve these Goals, therefore, co-operatives also need to develop partnerships with community organisations, private businesses, volunteer groups, charities and local, regional and national governments.

5. References

- ARNÁEZ ARCE, V. M.^a. 2022. "Socially sustainable public procurement: the cooperative model as an alternative". *International Association of Cooperative Law Journal*, no. 60 (July), 47-82. <https://doi.org/10.18543/baidc.2389>.
- CRACOGNA, D. 2022. "Significado del 7.º principio de la Alianza Cooperativa Internacional". *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 61 (diciembre), 19-33. <https://doi.org/10.18543/baidc.2280>.
- CRACOGNA, D., FICI, A., HENRY, H. (Coord.). 2013. *International Handbook of Cooperative Law*, Berlín-Heidelberg, Springer.
- CANO ORTEGA, C. 2015. "Una perspectiva actual del sexto principio: cooperación entre cooperativas", *CIRIEC*, núm. 27, pp. 285-332.
- DABORMIDA, R. 1989. "Derecho cooperativo europeo y ordenamiento comunitario: ¿Hacia la armonización o la uniformación de las legislaciones en el seno de la CEE?", *CIRIEC*, no. 7, pp. 28 y ss.
- DIVAR, J. 1985. *La alternativa Cooperativa*, CEAC, Barcelona.
- 1990. *La Democracia económica*, Bilbao, Universidad de Deusto.
- DRIMER, A. and B. 1981. *Las Cooperativas. Fundamento, historia y doctrina*, Buenos Aires.
- FICI, A. 2014. "El Derecho Cooperativo en Europa y el Grupo de Estudio de Derecho Cooperativo Europeo", in *Actas de la XVIII Conferencia Regional de la ACI-Américas*, held in October 2013 in Guarujá (Brasil), ACI.
- GADEA, E. 2016. "Configuración general de la estructura orgánica de las sociedades cooperativas: referencia a los aspectos del órgano de administración que necesitan una urgente reforma", *RCDI*, no. 92, pp. 1283-1314.

- HOLYOAKE, J. 1973. *Historia de los Pioneros de Rochdale*, Zaragoza.
- LAMBERT, P. 1970. *La Doctrina cooperativa*, Buenos Aires, INTERCOOP.
- MACÍAS RUANO, A. J. 2022. "La igualdad como valor cooperativo y su proyección en la legislación cooperativa". *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 141, n.º julio: e82258. <https://doi.org/10.5209/reve.82258>
- MARTÍNEZ CHARTERINA, A. 2012. "Sobre el principio de cooperación entre cooperativas en la actualidad". *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 46 (diciembre), 133-46. <https://doi.org/10.18543/baidc-46-2012> pp. 133-146.
- MARTÍNEZ SEGOVIA, F.J. 2001. "Sobre el concepto jurídico de cooperativa", en *La sociedad cooperativa: Un análisis de sus características societarias y empresariales*, Coord. MOYANO FUENTES, Jaén, Universidad de Jaén, pp. 41-76.
- 2003. "Primera aproximación al Estatuto de la Sociedad Cooperativas Europea", *REVESCO*, no. 80, pp. 61-106.
- MIRANDA, J. E. de, y CORRÉA LIMA, A. 2024. "La identidad cooperativa en el contexto de la Ley de cooperativas de Euskadi". *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 63 (enero), 19-31. <https://doi.org/10.18543/baidc.2828>.
- MONTOLIO, J.M.ª 2000. *Legislación cooperativa en la Unión Europea*, Madrid, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2.º ed.
- PANIAGUA, M. 2013. "La sociedad-empresa cooperativa en la evolución de los modelos ius cooperativos en España", *RdS*, no. 40, pp. 159 y ss.
- PAZ CANALEJO, N. 1991. "Armonización del Derecho cooperativo europeo", *REVESCO*, no. 59, pp. 59-84.
- TRUJILLO DÍEZ, I. 2000. "El valor jurídico de los principios cooperativos. A propósito de la Ley 27/19999, de 16 de julio, de cooperativas", *RCDI*, no. 658, pp. 1329-1360.
- VARGAS VASSEROT, C. 2022. "El voto plural ponderado y el principio cooperativo de gestión democrática. Análisis de su paulatino reconocimiento en el derecho positivo español", *CIRIEC-España, Revista jurídica de Economía Social y Cooperativa*, no. 40, pp. 83-111.
- VERRUCOLI, P. 1958. *La società cooperativa*, Milán, Giuffrè.
- 1965. "Tendencias sobre Derecho comparado europeo sobre cooperación", *Anales de Moral social y económica*, Centro de Estudios de la Santa Cruz del Valle de los Caídos, Vol. 9.
- VICENT CHULIÁ, F. 2003. "La Sociedad Cooperativa Europea", *CIRIEC-Jurídica*, núm. 14, pp. 51-82.
- 2013. "Introducción. Normas y ámbito de aplicación", *Tratado de Derecho de Cooperativas*, t. I (Dir. Peinado), Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 90 y ss.

Las cooperativas indígenas y el codiseño: oportunidades de competitividad para revitalizar el conocimiento tradicional del pueblo Wayuú

(Indigenous cooperatives and co-design: opportunities for competitiveness to revitalize traditional knowledge of Wayuú community)

Iván Vargas-Chaves¹

Universidad Militar Nueva Granada (Colombia)

Diego Piracoca-Chaves²

Pontificia Universidad Javeriana (Colombia)

Mónica Fuentes-Mancipe³

Universidad La Gran Colombia (Colombia)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2831>

Recibido: 03.08.2023

Aceptado: 26.06.2024

Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

Sumario: Introducción. I. El conocimiento tradicional y el escenario de desprotección. II. La tejeduría Wayuú. III. El sector cooperativo en Colombia y las cooperativas de indígenas. IV. El codiseño como eje motor del trabajo en equipo de las mujeres tejedoras wayúu: la iniciativa PUJ-FUCAI. V. El modelo asociativo de cooperativas indígenas en pro de un comercio justo: el caso Coarwas. VI. Conclusiones. VII. Referencias bibliográficas.

Summary: Introduction. I. Traditional knowledge and the lack of protection scenario. II. The Wayuú weaving. III. The cooperative sector in Colombia and indigenous cooperatives. IV. Co-design as the driving force of the teamwork of Wayuú women weavers: the PUJ-FUCAI ini-

¹ Doctor en Derecho. Profesor de la Universidad Militar Nueva Granada (Bogotá, Colombia). Contacto: ivan.vargas@unimilitar.edu.co; ivargas@outlook.com ORCID: 0000-0001-6597-2335

² Magister en Diseño e Ingeniería. Asistente de Investigación de la Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá, Colombia) y la Fundación Caminos de Identidad – FUCAI (Bogotá, Colombia). Contacto: dalejandro@outlook.com; ORCID: 0000-0002-5432-3425

³ Magister en Derecho Comercial Internacional. Profesora de la Universidad La Gran Colombia (Bogotá, Colombia). Contacto: monica.fuentes@ugc.edu.co; ORCID: 0000-0002-3695-8144

tiative. V. The associative model of indigenous cooperatives in favour of fair trade: the Coarwas case. VI. Conclusions. VII. Bibliographic references.

Resumen: El objetivo del artículo es estudiar el cooperativismo y el codiseño como oportunidades de competitividad para revitalizar el conocimiento tradicional, contemplado en la tejeduría wayúu, y como modelos de intervención y empoderamiento de los pueblos indígenas. A partir de una metodología de análisis documental, que recoge la experiencia de intervención en el pueblo wayuu, se presentan dos casos relacionados con mujeres indígenas de los Municipios de Uribia y Manaure en el Departamento de La Guajira, Colombia. Se encontró que estas estrategias han supuesto un cambio positivo para estas comunidades, y una experiencia significativa que podría implementarse en el ámbito de las políticas públicas.

Palabras clave: codiseño; conocimiento tradicional; cooperativismo; pueblos Indígenas; tejeduría Wayúu.

Abstract: The objective of this paper is to study cooperativism and co-design as opportunities for competitiveness to revitalize the traditional knowledge of Wayúu weaving. The authors present these strategies as models of intervention and empowerment of indigenous peoples. The chosen methodology is documentary analysis in order to present two case studies related to indigenous women from La Uribia and Manaure in the Department of La Guajira, Colombia. As a result, the authors found that these strategies are a positive change for the communities studied, as well as a significant experience that the State can implement in the field of public policies.

Keywords: codesign; traditional knowledge; cooperativism; indigenous people; Wayúu weaving.

Introducción

Las cooperativas son una forma asociativa que reúne un grupo de personas o comunidades quienes de manera organizada y, propugnando por la prevalencia del interés general sobre el particular, llevan a cabo una actividad productiva. Dentro de este modelo asociativo prima la solidaridad y la cooperación, logrando la materialización de algunos pilares de la Economía Solidaria.

En este sentido, el cooperativismo tiene como propósito ser un movimiento capaz de articular la participación de diversos actores —incluido el Estado— mediante el emprendimiento y el empoderamiento; especialmente de grupos en situación de vulnerabilidad social y económica, tales como mujeres solteras, cabeza de hogar o campesinas (Hernández Herrera *et al.*, 2018; Ferguson, & Kepe, 2011; Datta & Gailey, 2012).

A su vez, el codiseño como intervención y proceso, contempla dinámicas de trabajo colaborativo entre varios actores, desde los diseñadores y desarrolladores de producto, hasta los clientes y usuarios finales. En materia de competitividad e innovación social, el codiseño se articula con los *stakeholders* o grupos de interés destinatarios, entre estos, comunidades campesinas, étnicas o pueblos indígenas, entre otros (Rincón, 2016; Parsons *et al.*, 2016).

En el presente documento, se estudia la situación de desprotección del conocimiento tradicional, entendido como el conjunto de prácticas, usos, costumbres y tradiciones de un pueblo indígena o comunidad étnica (Vargas-Chaves *et al.*, 2018), ante las dinámicas hegemónicas de un libre mercado que los pone en riesgo de desaparecer. Como respuesta del empoderamiento y la competitividad que se logra a partir del cooperativismo y el codiseño, se presentan dos estudios de caso de mujeres indígenas wayúu, quienes encuentran en estos escenarios una oportunidad para generar una fuente constante de ingresos.

La metodología escogida toma como referencia elementos desde distintas aproximaciones realizadas sobre modelos asociativos de economía solidaria, con un especial énfasis en el caso de la cooperativa indígena Coarwas en el Municipio de Uribia en el Departamento de La Guajira en Colombia. Además, se recoge la experiencia de la Fundación Caminos de Identidad y la Pontificia Universidad Javeriana, cuya intervención a un grupo de mujeres indígenas mediante un proyecto de codiseño en el mismo departamento⁴, dio como resultado un segundo

⁴ Corresponde a la intervención realizada en el Municipio de Manaure en el Departamento de La Guajira, por parte de la Fundación Caminos de Identidad y la Pontificia Universidad Javeriana, durante los años en 2018 y 2019. De manera previa, y durante el

caso de estudio sobre el rol que puede tener el codiseño en la revitalización del conocimiento tradicional y en la generación de alternativas competitivas.

El artículo, presentado en el marco de la convocatoria *La competitividad de las cooperativas: razones y claves de éxito para la cooperación* del Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, es un producto resultado del ejercicio académico del primer autor como profesor de la Universidad Militar Nueva Granada; del segundo autor como asistente de investigación de la Fundación Caminos de Identidad FUCAI y la Pontificia Universidad Javeriana; y de la tercera autora como profesora de la Universidad La Gran Colombia.

Así, para lograr el objetivo propuesto por los autores, los resultados y la discusión se segmentan en cinco apartados. En el primero, se plantea el referido estado de desatención y desprotección del conocimiento tradicional; en el segundo, se estudian las generalidades de la tejeduría wayúu como una práctica ancestral y como un modo de vida del pueblo indígena wayúu; en tercer lugar, se presenta el régimen del sector cooperativo en Colombia. En cuarto y quinto lugar, se desarrollan los dos casos de estudio. Por último, se presentan unas conclusiones generales.

I. El conocimiento tradicional y el escenario de desprotección

La comunidad internacional ha venido asumiendo progresivamente una conciencia sobre la situación de vulnerabilidad en la que se encuentra el conocimiento tradicional respecto al comercio (Vargas-Chaves, 2010). Es así como lo interpreta la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, según se desprende del conjunto de reflexiones publicadas en los documentos WIPO/GRTKF/IC/9/5 y WIPO/GRTKF/IC/10/5 del Comité Intergubernamental sobre Propiedad Intelectual y Recursos Genéticos, Conocimientos Tradicionales y Folclore —Comité CIG—.

Para este organismo, son distintos los escenarios que afectan al conjunto de saberes, prácticas, técnicas y costumbres tradicionales. Entre estos se encuentran el «robo, coerción, fraude, violación de confianza o confidencialidad, violación de relaciones de confianza, o la tergiversa-

proyecto, no se presentaron intereses de conflicto frente al beneficio económico individual, institucional o en favor de terceros. Durante los talleres, los integrantes del equipo fueron en todo momento respetuosos en el proceso de toma de decisión de las artesanas frente a su cosmovisión, y respecto al conjunto de elementos culturales que rodean la tejeduría wayúu con el fin de evitar cualquier externalidad que llegase a impactar en su identidad.

ción de la información» así como un ejercicio indebido de «(...) control sobre él, violando medidas legales que requieren del consentimiento informado previo, y el uso del conocimiento tradicional violando términos acordados como condición del consentimiento informado previo» (Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, 2009, p. 22).

En el ámbito de estudio que se desarrollará en líneas posteriores, se evidenciará que incluso este tipo de prácticas se dan por industrias del sector real con indicadores favorables de reputación y responsabilidad social empresarial, como es el caso de la industria de la moda (cf. Pursals, 2014). Ello, sin tan siquiera generar beneficios a las comunidades afectadas a través de una distribución equitativa o, sin un consentimiento libre, previo e informado expresado por la propia comunidad.

Y es que este consentimiento se materializa en la práctica a través de la consulta previa; un derecho fundamental que les asiste a pueblos indígenas y comunidades étnicas a ser consultadas antes de adoptar cualquier decisión o intervenir su territorio o modo de vida, de tal manera que puedan verse afectadas. Es el panorama de erosión cultural que se da como consecuencia de la apropiación indebida de sus conocimientos tradicionales, como parte de su propiedad colectiva inmaterial. Sobre este punto, señala Vallejo Trujillo:

«Es importante resaltar que los derechos de propiedad colectiva de las comunidades tradicionales versan tanto sobre objetos materiales como inmateriales. (...) Por su parte, los derechos de propiedad colectiva inmaterial son aquellos que recaen sobre sus conocimientos tradicionales.» (Vallejo Trujillo, 2016, p. 159)

Para esta autora, a pesar de que en Colombia este derecho fundamental está ampliamente reconocido —por vía jurisprudencial y a través de la Ley 21 de 1991 que ratificó el Convenio 169 de la Organización Internacional del Trabajo sobre derechos de los pueblos indígenas— en la práctica siguen prevaleciendo otro tipo de intereses como los económicos, sobre los intereses de las comunidades.

Adicional a lo anterior, su plena realización se ha obstaculizado además por las políticas del Estado colombiano de impulsar el desarrollo económico del país. Esto ha tenido desde luego efectos negativos sobre los derechos de este grupo de especial protección, que se ha visto en la necesidad constante de presentar acciones constitucionales con el fin de salvaguardar sus derechos, entre éstos el derecho a ser consultados (Vallejo Trujillo, 2016).

Otro escenario de desprotección se da desde las flexibilidades del régimen de la propiedad intelectual, el cual ha sido incapaz de contem-

plar un esquema de reconocimiento y de protección integral e integradora del conocimiento tradicional. (Vargas-Chaves, 2014). Debido a esta situación, los pueblos indígenas y comunidades étnicas terminan cediendo ante las prácticas de apropiación desplegadas desde la piratería cultural, una actividad de alta rentabilidad para la industria cultural (Vallejo Trujillo, 2010).

Para Dermer et al (2018), pese a que la propiedad intelectual es el vehículo clave para reivindicar la titularidad sobre bienes inmateriales e intangibles —entre estos los productos culturales—; termina siendo un instrumento de mercantilización a través de una especie de levantamiento de cerco regulatorio, que es el que permite estas dinámicas de apropiación indebida del conocimiento tradicional.

Es el caso de los Nukak Makuk, un pueblo indígena seminómada ubicado en el Departamento de Guaviare que, en varias ocasiones, ha sido víctima de piratería cultural por parte de diseñadores que utilizan —sin autorización del pueblo— algunas de sus expresiones culturales tradicionales (Cf. De la Cruz et al., 2005).

La erosión cultural se evidencia en que el público objetivo, es decir los compradores habituales de estos productos, no tiene presente cuál es la procedencia de los mismos; omitiendo cualquier factor de identidad asociado a su procedencia. Ello, a tal punto que en el sistema comunitario-andino se han llegado a solicitar registros marcarios con la denominación «Nukak Makuk» para diferenciar productos que no tienen relación alguna con la comunidad.

De acuerdo con Arana Courrejolles, quien ha estudiado el caso de la indebida apropiación de la denominación «Nukak Makuk» vía registro marcario, el problema orbita en la dispersión regulatoria que los distintos estados tienen sobre este interés jurídico tutelado, y que a su vez plantea diferentes posiciones.

Las distintas legislaciones de los países plantean diferentes posiciones, una de ellas considera que la protección debe recaer en los Conocimientos Tradicionales secretos y con difusión restringida. Otros países señalan que los Estados deben hacer todo lo posible a fin de proteger la integridad de los Conocimientos Tradicionales que sean de amplia difusión y algunos países consideran que deben proporcionarse medios para impedir el uso ilegal de los Conocimientos Tradicionales; sin embargo, están de acuerdo en incluir como beneficiarios de la protección a las comunidades indígenas (Arana Courrejolles, 2017, p. 120).

Esto también se explica, en parte, por la falta de normatividad internacional que efectivamente salvaguarde este conocimiento ante

cualquier práctica que atente su identidad, modo de vida, tradiciones o pueda llegar a ocasionar erosión cultural a costa de un beneficio económico particular. No en vano, a falta de una normatividad unificada y robusta, la consulta previa se termina convirtiendo en el único mecanismo que permite controlar el acceso y explotación económica.

Otras situaciones que advierte el Comité CIG de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual son las siguientes:

«falsa reivindicación de propiedad sobre materia relacionada con los conocimientos tradicionales (...) el uso y comercialización sin la compensación justa y equitativa para los titulares (...) el uso ofensivo intencional del conocimiento tradicional de valor moral o espiritual; y las representaciones falsas o que inducen a error que un producto o servicio está relacionado con la comunidad poseedora del conocimiento tradicional» (Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, 2006, p. 15).

Todo esto sin dejar de mencionar la situación en la que muchos integrantes de estas comunidades se encuentran cuando trabajan juntamente con empresas del sector real, las cuales los contratan como «mano de obra calificada en su realización y deben seguir las directrices impartidas por los diseñadores» (Barrera Jurado, 2011, p. 190). Esto termina ocasionando un abandono paulatino de sus valores culturales al empezar a concebir sus propios conocimientos tradicionales como productos en masa.

II. La tejeduría wayúu

El Departamento de La Guajira registra altos índices de pobreza y desigualdad en los ingresos de sus habitantes. En Colombia es el segundo departamento —después del Departamento de Chocó— con un 52,5% de pobreza monetaria, con un 80% de índice de Pobreza Multidimensional en promedio durante la década pasada (Martínez, 2019).

Este panorama obliga a que su población urbana y rural busque varios medios para satisfacer sus necesidades básicas. El pueblo indígena wayúu por su parte debe afrontar fenómenos extremos como la desnutrición infantil o la pobreza extrema como consecuencia del abandono estatal. Para ello sus integrantes recurren al contrabando de gasolina, la pesca artesanal o la venta de productos elaborados y comercializados por las mujeres.

De hecho, en este contexto es la mujer wayúu quien se responsabiliza de los quehaceres domésticos y a la par de proveer a su familia con

su trabajo (Guerra, 2016; Rúa Bustamante *et al.*, 2019). Es por ello que en la elaboración de productos mediante técnicas artesanales —tejeduría wayúu— encuentran, en la mayoría de las ocasiones, una fuente de ingreso económico poco representativo.

Las mujeres, ante la necesidad de obtener un inmediato retorno de inversión para satisfacer las necesidades de su familia, terminan aceptando precios muy bajos que, por ejemplo, para el caso de las mochilas oscilan los USD 6,41 en las plazas de mercado de Riohacha; y siendo su ganancia igual o inferior a los USD 1,39 (*cf.* Talento Colectivo, 2018; Ramírez, 2015).



Fuente: Archivo fotográfico de los autores.

Figura 1

Exhibidores de establecimientos de comercio
en la Plaza de Mercado Antigua de Riohacha

Se pueden caracterizar varias causas de esta realidad, entre éstas la globalización y el aumento del turismo en la región caribe. Esto lleva a una producción en masa que termina incrementando la oferta de los productos elaborados, a partir de la tejeduría wayúu, como chinchorros, mochilas, accesorios o productos decorativos para el hogar.

En contraste, si se observan los mercados internacionales, en donde se valora más este producto, su precio puede llegar a encontrarse sobre los 100 USD en plataformas de comercio electrónico como Ebay; lugares donde también proliferan las imitaciones de estos productos. (Ortíz Zarama, 2013)

A lo anterior se suman otros factores que impactan negativamente en la producción y comercialización de productos de tejeduría wayúu. Por ejemplo, no es fácil diferenciar en el momento de la compra si estos son elaborados por la propia comunidad o si se trata de una copia artesanal o industrial.

Esto sin dejar a un lado el fenómeno de la transculturalización del conocimiento tradicional wayúu. Este fue el caso de la iniciativa denominada «The mochila Project» en la cual, a petición de los potenciales compradores que exigían replicas alteradas de las mochilas —con formas, componentes, materiales, patrones y colores distintos a los originarios—, se vio alterada la esencia de esta tejeduría (cf. Vogue, 2009).

III. El sector cooperativo en Colombia y las cooperativas de indígenas

Las cooperativas, conforme a la interpretación extendida que hace la Superintendencia de Economía Solidaria (2004), son entidades sin ánimo de lucro, en las cuales sus asociados hacen las veces de aportantes y gestores; con el propósito de producir conjunta y eficientemente bienes o servicios, en satisfacción de las necesidades de los asociados o de una comunidad en particular.

En Colombia se ha venido desarrollando este sector durante la primera mitad del siglo xx, a partir del surgimiento del mutualismo y cooperativismo (cf. Pardo Martínez & Huertas de Mora, 2014) como estrategias de asociación de diversos sectores económicos en la búsqueda de beneficios económicos y sociales (Arnáez Arce & Atxabal Rada, 2013).

Durante la segunda mitad de siglo, iniciaría un proceso de expansión, hasta su consolidación como un movimiento representativo que, para 1991, ya se arraigaba en la recién promulgada Constitución Política como un elemento de este nuevo contrato social, capaz de hacer frente a la crisis económica y social, propia de esta época.

Este contexto lo explican autores, entre estos Merino Jara (2009), Lara Gómez & Alguacil Marí (2019), como un fenómeno que trasciende la política pública, hasta situarse como un asunto de justicia social reconocido en diversas Constituciones. Así, desde la Constitución Política de 1991, el cooperativismo se ha convertido en un pilar fundamental de los derechos económicos sociales y culturales de la sociedad colombiana.

Con la expedición de la Ley 454 de 1998 el sector cooperativo adquiere una estructura robusta, que le permitió a las cooperativas en Colombia culminar el proceso de transición de los sujetos económicos «hacia la incorporación de valores tales como la mutualidad económica, la gratuidad, la ausencia de intereses particulares y el ánimo de lucro» (Arnáez Arce, 2020, p. 7).

Esto se evidencia no sólo en la transformación del Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Admi-

nistrativo Nacional de Cooperativas, sino en la reconfiguración del sistema⁵, el cual contempló la creación de la Superintendencia de la Economía Solidaria, como la entidad encargada de la inspección, vigilancia y control de este sector de la economía.

No en vano el cooperativismo ha jugado un rol clave en la consolidación del Estado colombiano como un Estado social de derecho, pues en un modelo de Estado donde prima la solidaridad, el interés general y el servicio a la comunidad.

Así, este sector hoy se consolida como un eje articulador del derecho al trabajo y a una vida digna, no sólo para los empleados, sino para los demás actores del sistema productivo, por ejemplo, los trabajadores agrarios, los pueblos indígenas o las comunidades étnicas. Ello, con el propósito de mejorar su calidad de vida y articularlos a un modelo de producción capitalista predominante en Colombia.

En Latinoamérica, se pueden encontrar varios casos de éxito de modelos asociativos de economía solidaria en pueblos indígenas, los cuales nacieron desde lógicas económicas populares. Siguiendo a Jaramillo & Jácome (2019) es importante tener presente que los pueblos indígenas pueden, no desde un modelo de emprendimiento individual sino asociativo, llegar a resolver problemas asociados a la satisfacción de sus necesidades como colectivo; respectivo a servicios, bienes y en condiciones dignas.

De hecho, la economía comunitaria no surge como una solución a la pobreza ni tampoco a la marginación. Desde sus inicios, ha promovido el acceso de los integrantes de una comunidad a un territorio, articulándolos desde sus prácticas sociales, culturales e incluso políticas. (Chiroque y Munteburria, 2009).

En el caso de los modelos asociativos en los que participan los miembros de un pueblo indígena, estos pueden intervenir de forma democrática en todas las fases de la cadena de valor, esto es, desde el mismo proceso de producción, hasta la distribución y el uso o consumo de los productos o servicios que presten. Esto, en términos productivos

⁵ Hoy, este sistema cuenta con varios modelos, entre estos las a) cooperativas especializadas encargadas de sectores y necesidades específicas; b) multiactivas enfocadas en la satisfacción de varias necesidades mediante la prestación de servicios independientes; c) integrales en donde la prestación de dichos servicios y/o actividades están relacionados o se complementan; d) de trabajo asociado o trabajo social, como entidades sin ánimo de lucro enfocadas a agrupar personas naturales que aportan y gestionan funciones; y e) precooperativas como empresas asociativas, sin ánimo de lucro en donde su funcionamiento está determinado en el tiempo conforme a la prestación de un servicio o una actividad. (Superintendencia de la Economía Solidaria, 2009; Congreso de la República de Colombia, Decreto 4588 de 2006)

significa fortalecer relaciones económicas en términos de reciprocidad con la vida, la madre tierra, la propia comunidad y las familias (Huanacuni, 2010).

Ya entrando en materia, pueden reseñarse algunos casos en Latinoamérica de modelos asociativos basados en el cooperativismo en el que participan pueblos indígenas. Es el caso de Paraguay, en donde a través de la Federación de Cooperativas de Producción (FECOPROD), el Instituto Nacional de Cooperativismo (INCOOP) y el Instituto Paraguayo del Indígena (INDI), formalizaron en 2017 la primera cooperativa de comunidades indígenas del país, con el consentimiento previo e informado de once grupos, con el propósito de fomentar el cooperativismo y de esta manera contribuir al desarrollo económico y social de dicho país. (Confecoop, 2017)

En 2018, con el fin de combatir la migración y la prevalencia de la tradición y la cultura, en México se crearon las T.I.C. o «Telecomunicaciones Indígenas Comunitarias», una asociación cooperativa que incorpora este modelo asociativo a través del cual distintas comunidades se organizan para prestar servicios de telecomunicaciones a través de redes desagregadas e integradas (Coperando, 2018).

En Perú, puede reseñarse la cooperativa «Ashaninka Kasankari Kemitó», que tiene como propósito articular la producción orgánica y certificada de productos agropecuarios cultivados, así como de recolección silvestre de las comunidades nativas del Valle del Perené. De este modo, propugnan por un modelo basado en el valor agregado que le dan a la transformación de los productos por medio de sistemas de producción sostenible. (Red Institucional de Estudios Interculturales, 2018)

En Colombia, es posible identificar varios casos de éxito de cooperativas indígenas, siendo uno de ellos objeto de análisis en líneas posteriores: la Cooperativa Multiactiva Artesanías Wayúu Coarwas, conformada por mujeres cabeza de familia provenientes de hogares en situación de vulnerabilidad social y

Se encuentra también el caso de la Central Cooperativa de Indígenas del Cauca, que opera como una entidad de derecho público sin ánimo de lucro, y cuyo objetivo es el de agremiar resguardos y/o cabildos indígenas para la producción de diferentes productos agropecuarios y artesanales; siendo respetuosos del conjunto de prácticas, técnicas, costumbres y saberes que conforman el conocimiento tradicional de estas comunidades, conforme a las diferentes estructuras productivas de sus sistemas (Central Cooperativa Indígena Del Cauca, 2020).

En conclusión, en este escenario es válido tener presente que el cooperativismo tiene como propósito ser un movimiento que, ade-

más de promover la asociación de personas —y en este caso puntual de pueblos indígenas—, sea capaz de consolidarse en un sector de la economía encargado de la unión y la participación de varios actores, a través de modelos asociativos sustentados en el emprendimiento, la economía colaborativa y la innovación social (Ángel & Barragán, 2019).

IV. El codiseño como eje motor del trabajo en equipo de las mujeres tejedoras wayúu: la iniciativa PUJ-FUCAI

El codiseño como proceso contempla el trabajo colaborativo de varios actores, entre expertos, diseñadores, desarrolladores de producto e investigadores, así como clientes y usuarios potenciales y usuarios. Este trabajo colaborativo busca aportar en las distintas etapas de diseño hasta la validación del producto por el mercado (Steen *et al.*, 2011).

Para Sanders & Stappers es un método que logra impactar en el quehacer «diseñístico» haciéndolo más creativo:

«(...) ya que la constante renovación de las relaciones sociales en los espacios de la labor del diseño, por un lado alimentaría con más contenido cada campo simbólico local y por otro se entiende que son dichas relaciones sociales las que estimulan el desarrollo de las ideas, sin querer decir con esto que necesariamente estas lleguen a transformar el dominio del diseño para ser consideradas creativas, sino que actúan creativamente en escalas menores del dominio de diseño» (Sanders & Stappers, 2008, p. 448)

En este sentido, el co-diseño permite generar valor en pro de un proceso integral basado en la cooperación creativa, que a la vez se perfila como eje estratégico para el empoderamiento de aquellos sectores que, pese a su aporte cultural, se encuentran en un segundo plano en la cadena de valor en el diseño de los productos artesanales. Es el caso de pueblos indígenas, comunidades étnicas y, en general los artesanos (Parsons *et al.*, 2016).

En este orden de ideas, el enfoque metodológico adoptado tomó como referencia elementos desde la etnografía y técnicas de acción-participación para trazar la ruta en este tipo de contextos de intervención (Guber, 2001; Páramo, 2008). Este es un enfoque ya validado por Quintana, Vargas & Said (2017), entre otros investigadores, y que resulta de gran utilidad para implementar entrevistas semiestructuradas y talleres con comunidades étnicas o pueblos indígenas.

En la práctica, los talleres contemplaron seis distintos tipos de actividades, a saber: diseño de producto, recolección de información, retroalimentación entre tejedora-tejedora y equipo de trabajo-tejedoras, valoración de los conocimientos enseñados y empoderamiento. Cada una de estas actividades siempre tuvo como prioridad un espacio de diálogo en pro de empoderarlas y potenciar su enfoque de capacidades.

Implementar esta metodología supuso un reto para el equipo, pues los talleres debían plantearse de tal modo que no se interfiriera con la esencia del conocimiento tradicional que aplicaban las tejedoras wayúu en su quehacer. Para Kang (2016) el valor agregado de este tipo de intervenciones se da en que los artesanos perfeccionen sus técnicas, sin apartarse de la razón de ser de su rol como guardianes de este conocimiento.

«Este proseguir ha llevado al equipo de investigación a mantener bajo observación el método, constantemente derivando, pero en estado de alerta, como lo ha sugerido magistralmente Manfred Max-Neef (1991), para intentar constituir genuinamente un acto creativo.» (Quintana *et al.*, 2017, p. XX).

Por lo demás, el grado de dependencia manejado durante la toma de decisiones en los ejercicios de codiseño siempre se mantuvo desde el equipo de trabajo hacia las tejedoras, quienes eran las encargadas de tomar las decisiones; no el equipo como facilitador de los talleres. De hecho, al final su rol se centró en recibir una retroalimentación de las tejedoras respecto al impacto que tuvieron los talleres en su quehacer artesanal, además de los aspectos positivos, negativos y por mejorar del taller.

Así, pues, el objetivo de esta intervención era el de promover las capacidades de diseño y venta en las tejedoras wayúu, a través de talleres que les facilitara aprender nuevos procesos para el desarrollo de productos artesanales. De este modo, se buscaba contrarrestar los procesos de predominancia en las cadenas de comercialización y producción.

Luego de haber realizado los primeros acercamientos, y un acompañamiento permanente desde Bogotá, se llevaron a cabo dos sesiones de trabajo de campo *in situ*; cada una tuvo una duración de una semana y cinco horas diarias. Por día se trabajó con veinte mujeres tejedoras pertenecientes a las comunidades *Ichien*, *Ishoshichon*, *Jocolibao*, *Poloushirra* y *Perracachon*; todas del pueblo indígena wayúu.

Como se indicó en el apartado de metodología, se llevaron a cabo una serie de actividades que se pueden clasificar en seis etapas distintas, a saber, diseño de producto, recolección de información, retroalimentación entre tejedora-tejedora y equipo de trabajo-tejedoras, valoración de los conocimientos enseñados y charlas de sensibilización sobre temáticas relacionadas con el empoderamiento para potenciar las capacidades de las tejedoras como persona, diseñadora, artesana y vendedora.

El conocimiento impartido durante las sesiones de diseño de producto se encaminó en el uso de técnicas para el desarrollo de producto. Para ello, el equipo de trabajo se valió de estímulos visuales y de material con el cual se les pidió proponer nuevas formas, componentes, colores y patrones sobre productos que conocían muy bien: mochilas, chinchorros y en general accesorios.

Para la retroalimentación, se destinaron espacios en los que las mujeres tejedoras valoraran su propio trabajo como el de sus compañeras. Esto, con la finalidad de fortalecer su confianza personal y construir confianza colectiva. En estos espacios de retroalimentación se propugnó por realizar reflexiones personales y grupales a partir de una serie de preguntas guía sobre lo aprendido, lo útil y lo mejorable.

Es importante recalcar que cada valoración se enfatizó en recalcar lo bueno, evitando cualquier comentario negativo que pudiera dar lugar a interpretaciones críticas no-constructivas. Se concluyó que estas actividades en conjunto resultaron determinantes, tanto en el empoderamiento de las tejedoras, como en el fortalecimiento de sus capacidades de venta y desarrollo de producto.

En el caso de la tejeduría wayúu como expresión distintiva tradicional, se logró generar un espacio de trabajo colaborativo sobre las distintas etapas de elaboración de los productos derivados, así como a la técnica del crochet y a los kanas como representación gráfica, colores y patrones. Estos kanas representan la cosmovisión, o lo que es lo mismo la abstracción del mundo tal como es percibido por las tejedoras. Allí se reflejan además sus sentimientos, los elementos de su entorno, como el desierto, los animales o sus rancherías.

«Este contrastante mundo de símbolos y de color, de costumbres y tradiciones presente en cada acto de la vida wayúu, se materializa en cada objeto de uso cotidiano, en su inagotable arte del tejido, de la cestería y de la cerámica, que los viejos han guardado en la memoria y a su debido tiempo van contando y mostrando a los jóvenes.» (Ramírez Zapata & Pocaterra, 1995, p. 6)

En este sentido, para la etapa de diseño de propuestas, por ejemplo, se usaron dieciocho kanas registrados en la literatura y usados como material de apoyo (Ramírez Zapata & Pocatererra, 1995).

En todo momento el equipo fue consciente del rol de los kanas en la cultura wayúu, buscando resaltar la importancia de ser fiel en su esencia e integridad de sus formas y colores. Al respecto, coincidimos con García González (2016) en la necesidad de comunicar lo que los kanas representan para el pueblo indígena wayúu, manteniéndolos íntegros, antes de permitir su integración visual en cualquier producto ocasionando rupturas.

Un hallazgo que llamó la atención del equipo de trabajo fue el desconocimiento que algunas tejedoras tenían de los kanas presentados. Al socializar los soportes que contenían figuras geométricas, aseguraron desconocerlas y afirmaron que era la «primera vez que los veían». Esto llevó al equipo a replantear las sesiones con el fin de socializarlos pues ello era indicio suficiente para considerar que se estaba dando una erosión cultural.

En efecto, estas tejedoras conocían o habían venido trabajando sobre figuras impuestas por las dinámicas de mercado —en donde el público objetivo les daba prelación a ciertas figuras que le resultaban más estéticas— en un contexto de transculturización.

En la fase de retroalimentación se buscó hacer consciente a las tejedoras respecto a los cambios que estaban sufriendo las mochilas; cambios que daban cuenta de una «modernización» en su componente estético-formal, y de lo que en el Mercado de Riohacha se promocionaba como producto «auténtico» wayúu para atraer más compradores.

Los resultados de los talleres de codiseño se vieron reflejados en el conjunto de reflexiones extraídas de manera conjunta con las tejedoras de las sesiones, en pro del fortalecimiento de sus capacidades de elaboración y comercialización de productos y, por supuesto, en el desarrollo de productos desde este proceso, conjuntamente entre el equipo de trabajo —que aportó las técnicas— y las tejedoras que tuvieron en todo momento la posibilidad de decidir sobre las formas, dimensiones, colores y patrones.

Así, por ejemplo, tras el primer trabajo de campo se produjeron seis bolsos (ver figura 2) con formas cuadradas y rectangulares; todas utilizadas habitualmente por las tejedoras. En el caso del bolso no. 3, éste se asemeja más a una mochila por iniciativa de una de las tejedoras quien decidió proponer una variación en la base, de tal manera que no fuera plana sino curva: «como una rodilla» en sus propios términos.



Fuente: Archivo fotográfico de los autores.

Figura 2

Bolsos elaborados por las tejedoras wayúu a partir de los ejercicios de codiseño

Respecto al componente gráfico, por iniciativa propia de las tejedoras, se incluyeron kanas socializados por el equipo tras una labor juiciosa de recopilación. En el caso del bolso no. 6, se trata de un patrón que para la tejedora evocaba «su relación las estrellas».

Es importante mencionar que, en las sesiones, el equipo conformado por diseñadores industriales les transmitió a las tejedoras, a manera de recomendaciones, sus conocimientos técnicos en procura de mejorar aspectos de calidad, en aras de homogeneizar el tejido en crochet y evitar imperfectos en los patrones, por ejemplo.

En ningún momento se impuso un estilo o técnica más allá de sugerencias propias de un espacio de construcción de conocimiento colaborativo, siempre de la mano de la Fundación Caminos de Identidad quien acompañó al equipo a fin de evitar cualquier intromisión en el conocimiento tradicional.

Desde la Fundación también se generó un espacio reflexivo de empoderamiento de las mujeres, fortaleciendo sus capacidades de liderazgo y haciéndoles ver el valor real de la tejeduría. En este sentido se alternaron con las sesiones, algunas actividades en que las tejedoras pudieran identificar lo que hace único a un producto wayúu desde su utilidad, forma, colores o patrones. De este modo, ellas podrían sustentar el por qué deberían recibir mayor retribución económica al desarrollar y promocionar un producto único.

Asimismo, y a manera de actividad complementaria, aquellas tejedoras creadoras de los seis bolsos, se les pidió sugerir un precio que, para ellas, fuera justo sobre sus productos. Tras las primeras rondas se pudo evidenciar que el precio no superó los USD 22 por una mochila estándar, sin embargo, tras propiciar este espacio reflexivo se llegaron a consensos sobre un valor que rondaba los USD 36.

Y aunque este último ejercicio no se relacionaba directamente con el objetivo de las sesiones de codiseño en pro de la revitalización de la tejeduría wayúu como conocimiento tradicional y la generación de competitividad como valor compartido, si fue un insumo clave para identificar futuros espacios de acercamiento con miras a generar consciencia sobre el rol del comercio justo en el mercado de productos derivados de esta tejeduría.

Por último, y no menos importante, se logró construir un espacio de diálogo y enseñanza sobre estrategias para una ideal negociación entre tejedora-intermediarios tejedora/comerciante-clientes para buscar el precio más justo, y evitar los precios bajos propios del regateo. Este espacio de diálogo iba ligado a actividades que propendieron por fortalecer la confianza de las tejedoras a través de juego de roles con el equipo de trabajo.

V. El modelo asociativo de cooperativas indígenas en pro de un comercio justo: el caso Coarwas

El presente ejercicio no busca agotar el codiseño como única estrategia. Es por ello que, el segundo caso de estudio, referente al Departamento de la Guajira, abarca un modelo asociativo conformado por los integrantes del pueblo indígena Wayúu para elaborar, distribuir y comercializar productos derivados de la tejeduría Wayúu.

Se trata de la Cooperativa Multiactiva Artesanías Wayúu Coarwas, una cooperativa sin ánimo de lucro encargada de «buscar la autosostenibilidad, mejorar la calidad de vida y seguridad alimentaria de la población del corregimiento de Siapana, Uribia-Guajira colombiana por medio de la comercialización de las artesanías y tejidos tradicionales wayúu» (ConnectAmericas, s.f).

Para el análisis de este caso de éxito, se tomó como punto de partida un diseño analítico-documental basado en fuentes teóricas sobre cooperativismo, responsabilidad social y documentos de política pública, Gracias a ello, fue posible determinar las conexiones existentes entre los diversos elementos que allí se presentan: desde la aproximación realizada al sector cooperativo en Colombia, pasando por el mo-

delo asociativo de cooperativa utilizado y, las estrategias de producción y comercialización.

Para autores como Martínez (2013) este enfoque resulta de gran utilidad a efectos de establecer «unidades de análisis, focos en común que tienen las políticas y en las que se enmarca el significado, rol y la pragmática»⁶. En este mismo sentido, Pinillos (2020) señala que «el análisis de contenido contribuye a develar los componentes de un texto, con la intención de estudiar sus componentes y las interacciones sistémicas que ocurren entre ellos» (p. 88).

Ahora bien, llegados a este punto, es importante hacer énfasis en el rol que adquieren las cooperativas como formas asociativas idóneas, a través de las cuales, una comunidad pueda realizar de forma organizada una actividad determinada en la búsqueda del interés general sobre el particular (Alguacil Marí, 2012).

Además, debe destacarse que, a través de esta forma organizada, la solidaridad se convierte en un modo de vida, así como en una actividad tanto comercial como laboral para sus integrantes, logrando materializar algunos de los pilares de la economía solidaria (Gaiger, 1999; Jiménez Martínez, 2016).

Para Jaramillo & Jácome (2019), esta disciplina de la economía permite generar un acercamiento a la realidad de las prácticas tradicionales de los pueblos indígenas, en tanto que difiere de los conceptos y principios que rigen en los modelos tanto de empresas privadas como de la economía pública.

Es, en este momento, donde conviene precisar que la economía solidaria adquiere sentido por la proximidad que se genera con la realidad de las prácticas económicas que llevan a cabo las sociedades históricamente excluidas, como es el caso de estos pueblos.

«El principio de occidente busca dominar la naturaleza; desde el principio originario no se busca dominar nada, se busca relacionarnos bajo el principio y la conciencia de la reciprocidad. Tampoco cabe el concepto de “explotación” de nada ni de nadie, porque nada ni nadie es útil sólo para uno, ni el propósito de las demás formas de existencia es sólo el beneficio del ser humano» (Huanacuni, 2010)

⁶ A su vez, el análisis de contenido que aquí se desarrolla se configuró a partir de las siguientes categorías Conocimiento tradicional; tejeduría wayúu; cooperativas indígenas; cooperativismo. Sobre este punto, tanto las técnicas de recolección de información como su análisis se introdujeron y acoplaron durante el proceso, siempre bajo una conciencia epistemológica ampliada, a la que refieren autores como Díaz (2010).

Así, la participación equitativa en la explotación del conocimiento tradicional, encuentra una forma organizacional coherente mediante el modelo cooperativista, toda vez que se asegura un desarrollo económico, perdurable y sostenible a favor de la propia comunidad, así como su preservación y el resguardo del conjunto de usos, prácticas, técnicas y costumbres asociadas a este conocimiento.

En el caso propuesto dentro este apartado, se encuentra la Cooperativa Multiactiva de Artesanías Wayúu Coarwas, impulsada por el Programa de Fortalecimiento Productivo y Empresarial para Pueblos Indígenas de Colombia del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, a través del Convenio Interadministrativo No. 263 de 2017 suscrito entre el Estado, representado por el citado Ministerio, y Artesanías de Colombia, S.A.



Fuente: ConnectAmericas (s.f).

Figura 3

Imagotipo de la Cooperativa Multiactiva de Artesanías Wayúu Coarwas

Coarwas reúne actualmente a 250 mujeres, que en su mayoría son madres solteras, cabeza de hogar y con hijos en situación de desnutrición, quienes se encargan de elaborar, distribuir y comercializar las artesanías con el fin de aportar a sus hogares una fuente de ingreso constante; fomentando al mismo tiempo la convivencia comunitaria, la acción solidaria y la colaboración mutua entre sus integrantes (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2017).

En este sentido, la cooperativa se propuso como objetivo «mejorar la calidad de vida y seguridad alimentaria de la población del corregimiento de Siapana por medio de la comercialización de las artesanías y tejidos tradicionales Wayúu» (Estatuto de la Cooperativa Multiactiva de Artesanías Wayúu Coarwas, art. 6).

Este objetivo se cumple al lograr generar un medio de subsistencia constante y permanente, que les permite suplir la falta de recursos para adquirir alimentos, y a la vez para afrontar la actual crisis económica (cf. Segura *et al.*, 2021). De hecho, esta fue la motivación de las mujeres para sumarse al proyecto, teniendo como oportunidad de mejora la posibilidad de formarse dentro de la cooperativa en procesos de autogestión, además de adquirir competencias, principios y valores de solidaridad.

Para comercializar los productos esta cooperativa utiliza tres canales. El primero de ellos a través de los intermediarios, el segundo se vale de la venta directa vía Internet, y el tercero a través de ferias y exposiciones. En cuanto al recaudo, se maneja un pago en dos cuotas de 50%-50%, contra entrega y a través de un sistema de abono, por medio de trasferencias electrónicas y en efectivo (Galindo *et al.*, 2017).



Fuente: Coarwas (2021).

Figura 4

Stand de la Cooperativa Multiactiva de Artesanías Wayúu Coarwas en Expoartesánias 2021

Gracias al Convenio Interadministrativo No. 290 de 2016 suscrito entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y Artesanías de Colombia, S.A, para el fortalecimiento productivo para pueblos indígenas en Colombia, Corwas participó en los encuentros de economías propias con una evolución comercial notable.

La cooperativa, a través de la comunidad de Siapana, logró el máximo galardón del festival Wayúu en mayo de 2016, gracias a la puesta en escena de sus conocimientos tradicionales ante los demás grupos de las etnias wayúu, distinguiéndose por la fidelidad en los estándares de la mochila tradicional (Galindo *et al.*, 2017).

Como se observa, cuando se dan las condiciones para emprender y satisfacer, de forma recíproca, unas necesidades en un contexto de vulnerabilidad, se propician los modelos asociativos basados en el cooperativismo. Y si además se trata de un pueblo indígena, cuyas mujeres solteras y madres cabeza de hogar —que suelen ser el eslabón más vulnerable— son las guardianas del conocimiento tradicional, como ocurre en el caso analizado, entonces este modelo asociativo termina siendo el eje de un modelo de negocio rentable y a la vez socialmente responsable con la propia comunidad.

Respecto a los retos que tiene el Estado para mejorar obstáculos a los que se enfrentan, tanto ésta, como otras cooperativas indígenas, es preciso resaltar la dificultad en el transporte de los productos al sitio de venta (Guevara, 2019). No solo por los elevados costos de transporte, sino a las largas distancias recorridas desde el sitio de producción con vías en malas condiciones, por ejemplo, en el caso de Coarwas desde Siapana hasta los puntos de venta o distribución en Uribía en el mismo Departamento de La Guajira.

Otro reto que debe afrontarse parte de reconocer que, en Colombia, las cooperativas como modelo asociativo de los pueblos indígenas son escasas. La razón, es que, pese a ser una forma de asociación que aporta grandes beneficios, su conocimiento y utilización es limitado. En su lugar, se nota un uso predominante de otros modelos asociativos tales como las fundaciones e incluso las sociedades comerciales (*cf.* Confecámaras, Registro Único Empresarial y Social – RUES, febrero 3 de 2023)

Ello, pese a que las cooperativas son también destinatarias de los beneficios fiscales que ofrece el Estado colombiano a todas las entidades sin ánimo de lucro; tales como la exención, deducción, bonificación y reducción del pago de impuestos y obligaciones (*cf.* Congreso de la República de Colombia, Ley 1943 de 2018).

En palabras de Campos *et al.* (2019), este modelo de la Economía del Bien Común representa un modelo económico y social alternativo al permitir tener presentes los impactos que tienen los modelos asociativos desde una visión integradora y, siendo además capaz de diferenciar entre la creación de valor económico y de valor social.

«A su vez, ofrece un conjunto de herramientas que le dan un valor práctico: el Balance del Bien Común y la Matriz del Bien Común.

Su aplicación es apropiada para cualquier tipo de organización, a diferencia de muchos otros modelos y herramientas de responsabilidad social que presenta un sesgo hacia determinado tipo de organizaciones». (Campos *et al.*, 2019, p. 73)

Sin duda, es clave la formación en cooperativismo al interior de los sectores productivos de los pueblos indígenas, no solo con el objetivo de generar capacidades, valores y principios solidarios, sino de una adecuada planeación de la explotación comercial de su modelo de negocio a través de las cooperativas.

De esta manera, las relaciones comerciales que se tejen, tanto al interior de la comunidad como al exterior con proveedores y clientes, lograrán además de la conservación de su conocimiento tradicional, una participación equitativa en las utilidades.

VI. Conclusiones

Basadas en la reciprocidad, las cooperativas de pueblos indígenas proponen una forma asociativa coherente fundamentada en los principios y valores de la economía solidaria. Al integrarse al mercado como oferentes de sus productos, estos pueblos priorizan el bien común por sobre el individual, propugnando por la participación equitativa en los beneficios y el comercio justo. De esta manera, se garantiza una justa retribución y se preserva la cultura a través del conocimiento tradicional.

Tras caracterizar la problemática de la desatención hacia el conocimiento tradicional y la situación de vulnerabilidad de la población wayúu en relación con su tejeduría, se analizaron dos casos de éxito que, a juicio de los autores, aportan valiosas herramientas en la búsqueda de soluciones sostenibles y perdurables a largo plazo.

Mediante un codiseño respetuoso de las formas, texturas, colores y patrones tradicionales, se logra preservar la esencia de la tejeduría wayúu. De esta manera, el conocimiento tradicional no se ve relegado a un segundo plano ante un mercado cada vez más competitivo, y se evitan factores de erosión cultural o transculturalización de los productos asociados a esta técnica ancestral.

El caso abordado en el presente artículo, representa un aporte significativo a la construcción de una plataforma de producción y comercialización sostenible y competitiva, respetuosa con la cosmovisión de los pueblos indígenas y las comunidades étnicas. Lo más importante es que esta plataforma revitaliza un conjunto de saberes, prácticas, técni-

cas y costumbres que, durante generaciones, han permitido a las mujeres llevar el sustento a sus hogares.

Además del codiseño, se consideró el modelo asociativo de las cooperativas como un elemento transformador con potencial para mejorar las condiciones de vida del pueblo wayúu. La integración de los miembros de la comunidad en las distintas etapas y roles de la cadena de producción y comercialización es clave para este objetivo.

En este contexto, la economía solidaria se presenta como una vía idónea para la búsqueda permanente de un comercio justo y la construcción de una propuesta alternativa inclusiva e integradora. En los dos casos de estudio abordados, esta propuesta ha sido impulsada por mujeres emprendedoras que se encontraban en situación de vulnerabilidad social y económica. Su trabajo les permite hacer frente a un sistema económico hegemónico de corte capitalista que las excluía hasta entonces.

El cooperativismo puede ofrecer modelos de negocio rentables que proporcionen a las comunidades de especial protección una fuente de ingresos constante en condiciones dignas, así como una retribución justa por la explotación de su conocimiento tradicional. Estos modelos se basan en el libre consentimiento y la consulta previa de las comunidades.

En suma, los modelos productivos impulsados por los pueblos indígenas encuentran en el codiseño y el cooperativismo dos estrategias coherentes con su sistema de valores y cosmovisión. Estos modelos pueden servir como eje integrador entre los miembros de una comunidad y cualquier modelo de negocio sustentado en su conocimiento tradicional, permitiéndoles mejorar sus condiciones de vida y, al mismo tiempo, ser guardianes de sus saberes, prácticas, técnicas y costumbres.

VII. Referencias bibliográficas

- ALGUACIL MARÍ, María Pilar. 2012. «Empresas sociales y políticas europeas: los servicios sociales de interés económico general.» *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 75, 80-103. http://ciriec-revistaeconomia.es/wp-content/uploads/CIRIEC_7504_Alguacil.pdf
- ÁNGEL, Luz, y Daniel BARRAGÁN. 2019. «Evolución y desarrollo legislativo del cooperativismo en Colombia desde 1991.» *Inciso* 21 n.º 2, 180-206. <http://hdl.handle.net/11396/6570>
- ARANA COURREJOLLES, María. 2017. «Protección de los Elementos Culturales y Expresiones Tradicionales de las Comunidades Indígenas y Locales.» *Derecho & Sociedad* 49, 119-128. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/19882>

- ARNÁEZ ARCE, Vega María, y Alberto Atxabal Rada. 2013. «Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Aspectos administrativos y fiscales.» *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 47, 199-228. <https://doi.org/10.18543/baidc-47-2013pp199-228>
- ARNÁEZ ARCE, Vega María. 2020. «El fomento del cooperativismo a través de la contratación pública sostenible.» *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 133, 1-12. <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.67339>
- BARRERA JURADO, Gloria. 2011. «Fields of power in craftsmanship in the Kamsá community of Sibundoy, Putumayo, Colombia. From bartering to fashionable tendencies.» *Apuntes: Revista de Estudios sobre Patrimonio Cultural* 24 n.º 2, 178-195. <http://www.scielo.org.co/pdf/apun/v24n2/v24n2a05.pdf>
- BENSON, Allison y ZAMORA-DUQUE, Adrián. 2023. «Dinámicas y determinantes del fortalecimiento de la asociatividad rural: el caso de Colombia.» *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 143, n.º marzo: e85555. <https://doi.org/10.5209/reve.85555>.
- CAMPOS, CLIMENT, Vanessa, Joan Ramón SANCHIS PALACIO, y Ana Teresa EJARQUE, CATALÁ. 2019. «El modelo de la Economía del Bien Común. Un estudio empírico sobre su aplicación a la empresa privada.» *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 132, 46-76. <https://doi.org/10.5209/reve.64304>
- CENTRAL COOPERATIVA INDIGENA DEL CAUCA. 2020. CENTRAL COOPERATIVA INDIGENA DEL CAUCA. <HTTP://CENCOIC.COM.CO/>
- CHIROQUE, Henry, y Valeria MUTUBERRÍA. 2009. «Procesos de construcción de otras alternativas: desarrollo y planteamiento de la Economía Social Comunitaria en América Latina.» *CIRIEC España, Revista de Economía, Social, Pública y Cooperativa* 66, 147-163 http://ciriec-revistaeconomia.es/wp-content/uploads/6607_Chiroque_y_Mutuberrria.pdf
- COARWAS. 2016. ESTATUTOS DE LA COOPERATIVA MULTIACTIVA DE ARTESANÍAS WAYÚU COARWAS, *constituida en el 2 de febrero de 2016, con NIT 900958800-2*.
- COARWAS. 2021. *Artesanías WAYÚU Siapana [Grupo de Facebook]– invitación al Stand 210 del Pabellón 3 de Expoartesanías 2021*, <https://tinyurl.com/39kw4xru>
- CONFECÁMARAS. 3 de febrero de 2023. *Base de datos del Registro Único Empresarial y Social – RUES*. <https://www.rues.org.co/>.
- CONFECOOP. 2017. *Cooperativas: Empresas para la gestión social y económica*. https://confecoop.coop/wp-content/uploads/2017/07/Info_Desempe%C3%B1o_2016.pdf
- CONNECTAMERICAS. *sf. Cooperativa multiactiva de artesanos wayúu*. <https://connectamericas.com/es/company/cooperativa-multiactiva-artesanias-wayúu-siapana>
- COPERANDO. 2018. *Organizaciones cooperativas indígenas en México*. <https://cooperandoando.com/organizaciones-cooperativas-indigenas-en-mexico/>
- DATTA, Punita, y Robert GAILEY. 2012. «Empowering women through social entrepreneurship: Case study of a women's cooperative in India.» *Entrepreneurship Theory and Practice* 36 n.º 3, 569-587. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6520.2012.00505.x>

- DE LA CRUZ, Rodrigo, Gabriel MUYUY JACANAMEJOY, Alfredo VITERI GUALINGA, Germán FLORES, Jaime HUMPIRE, José Gregorio MIRABAL DÍAZ, y Robert GUIMARAEZ. 2005. *Elementos para la protección sui generis de los conocimientos tradicionales colectivos e integrales desde la perspectiva indígena*. Corporación Andina de Fomento, Caracas. <https://scioteca.caf.com/handle/123456789/664>
- DERMER, Miriam, Mario URUEÑA, e Iván VARGAS-CHAVES. 2018. *Entre libertad e identidad: debates comercio-cultura desde una aproximación latinoamericana*. Ediciones UGC, Bogotá.
- FERGUSON, Hilary, y Thembela KEPE. 2011. «Agricultural cooperatives and social empowerment of women: a Ugandan case study» *Development in Practice* 21 n.º 3, 421-429. <https://doi.org/10.1080/09614524.2011.558069>
- GAIGER, Luiz. 1999. «La solidaridad como una alternativa económica para los pobres.» *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 31, 187-205. https://ciriect-revistaeconomia.es/wp-content/uploads/06_Gaiger_31.pdf
- GALINDO, Ángela, Laura MÉNDEZ, e Irene JAYARIYÚ. 2017. *Documento diagnóstico diferencial de la Comunidad Siapana de la etnia Wayúu, Uribia (Guajira)*. Artesanías de Colombia, Bogotá. <https://repositorio.artesantias-decolombia.com.co/bitstream/001/4147/1/INST-D%202017.%2060.pdf>
- GARCÍA GONZÁLEZ, Dayana. 2016. «Kanaas y diseño gráfico en la cultura wayúu.» *Arte & Diseño* 14 n.º 1, 16-27. <https://doi.org/10.15665/ad.v14i01.1879>
- GUBER, Rosana. 2001. *La etnografía. Método, Campo y reflexividad*. Ed. Siglo XXI, Bogotá.
- GUERRA, Luisa. 2016. «Roles y relaciones de género en el pueblo indígena wayúu.» *Praxis Investigativa RedIE: Revista electrónica de la Red Durango de Investigadores Educativos* 8 n.º 15, 79-92. <http://www.redie.mx/libros-yrevistas/revistas/praxisinv15.pdf#page=79>
- GUEVARA, Martín. 2019. *Configuración espacial del transporte vial en las comunidades de la Alta Guajira caso de estudio: el municipio de Uribia*. Universidad de Córdoba, Montería. <https://repositorio.unicordoba.edu.co/handle/ucordoba/2256>
- HERNÁNDEZ HERRERA, Claudia, Salvador SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, y Omar DÍAZ FRAGOSO. 2018. «Empoderamiento y cooperativismo femenino, tres estudios de caso de cooperativas lideradas por mujeres en la Ciudad de México.» *Acta universitaria* 28 n.º 5, 72-83. <https://doi.org/10.15174/au.2018.1642>
- HUANACUNI, Fernando. 2010. *Buen Vivir / Vivir Bien - Filosofía, políticas, estrategias y experiencias regionales andinas*. Coordinadora Andina de Organizaciones Indígenas, CAOÍ, Lima.
- JARAMILLO, Oscar, y Víctor JÁCOME. 2019. «De economía popular a economía popular y solidaria en Quito: el caso de los indígenas urbanos inmigrantes del barrio San Roque.» *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 96, 155-187. <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.96.12148>

- JIMÉNEZ MARTÍNEZ, Beatriz. 2016. «Alternativas de organización para emprendedores indígenas: Procesos de apropiación social del conocimiento a partir de su cosmovisión.» *Entretextos* 8 n.º 23, 1-14. <https://revistasacademias.iberoleon.mx/index.php/entretextos/article/view/361>
- KANG, Lina. 2016. «Social Design as a Creative Device in Developing Countries: The Case of a Handcraft Pottery Community in Cambodia.» *International Journal of Design* 10 n.º 3, 65-74. <http://www.ijdesign.org/index.php/IJDesign/article/view/2444>
- LARA GÓMEZ, Graciela, y María del Pilar ALGUACIL MARÍ. 2019. «La Imposición sobre la Renta para las cooperativas financieras: tendencias en Argentina, Colombia y España.» *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 55, 171-197. <https://doi.org/10.18543/baidc-55-2019> pp. 171-197
- MARÍN, Freddy. 2012. *Investigación científica. Una visión integrada e interdisciplinaria*. Ediciones del Vicerrectorado Académico de la Universidad del Zulia, Maracaibo.
- MARTÍNEZ, Astrid. 2019. *La Guajira: Caracterización Departamental y municipal*. Fedesarrollo, Bogotá. <http://hdl.handle.net/11445/3736>
- MARTÍNEZ, Miguel. 2013. *Ciencia y arte en la metodología cualitativa*. Trillas, Madrid.
- 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* 66, 109-126. http://ciriec-revistaeconomia.es/wp-content/uploads/6605_Merino.pdf
- MIRANDA, José Eduardo de. 2022. «Cooperativismo, sentimiento de comunidad y redención social.» *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 61 (diciembre), 79-94. <https://doi.org/10.18543/baidc.2480>.
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO, *Convenio 169 sobre Pueblos Indígenas y Tribales en Países Independientes*.
- ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL. 2006. *WIPO/GR-TKF/IC/10/5*.
- ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL. 2009. *WIPO/GR-TKF/IC/9/5*.
- ORTIZ ZARAMA, María Alejandra. 2013. *Hilos narrativos apropiación de la mochila Wayúu y Arhuaca en el contexto colombiano y el diseño de modas [Trabajo de grado]*. Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá. <https://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/14674>
- PÁRAMO, Pablo. 2008. *La investigación en ciencias sociales: Técnicas de recolección de información*. Universidad Piloto de Colombia, Bogotá.
- PARDO MARTÍNEZ, Luz, y María HUERTAS DE MORA. 2014. «La historia del cooperativismo en Colombia: hitos y periodos.» *Cooperativismo & Desarrollo* 22 n.º 104, 49-61. <https://doi.org/10.16925/co.v22i104.970>
- PARSONS, Meg, Karen FISHER, y Johanna NALAU. 2016. «Alternative approaches to co-design: insights from indigenous/academic research collaborations.» *Current Opinion in Environmental Sustainability* 20, 99-105. <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2016.07.001>

- PINILLOS, Mariana. 2020. «Familia y políticas públicas.» *Cultura, Educación y Sociedad* 11 n.º 1, 87-100. <http://dx.doi.org/10.17981/cultedusoc.11.1.2020.06>
- PURSALS, Carlos. 2014. *La reputación de marca: 100 ejemplos de construcción, destrucción y reconstrucción*. Editorial UOC, Barcelona.
- QUINTANA, Mauro, Sandra VARGAS, y Widman SAID. 2017. La creatividad en el diseño: componentes sistémicos ¿Más codiseño, menos enseñanza? *Arte, Individuo y Sociedad* 29 n.º 3, 445-462. <http://dx.doi.org/10.5209/ARIS.55261>
- RAMÍREZ ZAPATA, Marta, y Jorge POCATERRA. 1995. *Wale'kerü*. Artesanías de Colombia S.A. Bogotá.
- RAMÍREZ, Karmen. 2015. *Wayúu Bag: un negocio redondo a costa del patrimonio cultural*. Las Dos Orillas 25/03/2015. <https://www.las2orillas.co/wayuu-bag-asi-se-roban-nuestro-patrimonio-cultural/>
- RED INSTITUCIONAL DE ESTUDIOS INTERCULTURALES. 2018. *Red Institucional de Estudios Interculturales*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima. <https://red.pucp.edu.pe/ridei/noticias/junin-nace-la-cooperativa-indigena-del-valle-del-rio-perene/>
- REPÚBLICA DE COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA, *Constitución Política de 1991*.
- REPÚBLICA DE COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA, *Decreto 4588 de 2006*.
- REPÚBLICA DE COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA, *Ley 21 de 1991*.
- REPÚBLICA DE COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA, *Ley 454 de 1998*.
- REPÚBLICA DE COLOMBIA, MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO, *Convenio Interadministrativo No. 290 de 2016 suscrito entre la Nación – Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y Artesanías de Colombia, S.A.*
- REPÚBLICA DE COLOMBIA, MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO, *Convenio Interadministrativo No. 263 de 2017 suscrito entre la Nación – Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y Artesanías de Colombia, S.A.*
- REPÚBLICA DE COLOMBIA, SUPERINTENDENCIA DE ECONOMÍA SOLIDARIA. 2009. *Documento guía para la elaboración de estatutos para cooperativas de trabajo asociado*. <https://www.supersolidaria.gov.co/sites/default/files/public/data/guia-estatutos-cooperativas-de-trabajo-asociado-supersolidaria-sep-09.pdf>
- RINCÓN DÍAZ, Luis Alejandro. 2016. *Informe final acompañamiento integral en codiseño y desarrollo de líneas de producto en Eje Cafetero, Antioquia, Huila y Tolima*. Artesanías de Colombia, Bogotá. <https://repositorio.artesaniasdecolombia.com.co/handle/001/3913>
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, Andrea Carolina y NUVÁEZ CASTILLO, José Javier. 2023. «Análisis de las estrategias implementadas desde la economía solidaria para la reactivación económica en el distrito de Santa Marta». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 62 (julio), 95-107. <https://doi.org/10.18543/baidc.2548>.
- RÚA BUSTAMANTE, Clara, Juan VALENCIA SÁNCHEZ, Juan ZAMBRANO ORTIZ, y Mario ZAPATA TAMAYO. 2019. *Rol de las mujeres de las comunidades indígenas wayúu en La Guajira (Colombia) en torno a la actividad*

- ganadera». Hélices y anclas para el desarrollo local. Universidad de Cartagena, Cartagena de Indias.*
- SALAZAR-VILLANO, F.E., CASTILLO, M. & GÓMEZ, A. 2023. «Resiliencia económica regional y economía solidaria. El caso de Colombia», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 108, 35-67. DOI: <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.108.25286>.
- SANDERS, Elizabeth, y Pieter Jan STAPPERS. 2008. «Co-creation and the New Landscapes of Design.» *CoDesign* 4 n.º 1, 5-18. <https://doi.org/10.1080/15710880701875068>
- SEGURA, Jenny, Juan Pablo RODRÍGUEZ, y Germán ALARCÓN. 2021. «Aplicación sistémica y su impacto en artesanos en Colombia frente a la crisis generada por el COVID-19 como actividad perteneciente a la economía naranja.» *Revista Ibérica de Sistemas e Tecnologías de Informação* E44, 132-142. <https://www.proquest.com/openview/83319c7efa64f52d7899216f82b3e7df/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1006393>
- STEEN, Marc, Menno MANSCHÖT, y Nicolle DE KONING. 2011. «Benefits of co-design in service Design Projects.» *International Journal of Design* 5 n.º 2, 53-60. https://isfcolombia.uniandes.edu.co/images/2020-intersemestral/18_de_junio/Benefits-of-Co-design-in-Service-Design-Projects.pdf
- TALENTO COLECTIVO. 2018. EL COMERCIO JUSTO DE LAS MOCHILAS WA-YÚU - PROYECTO TEJIDOS VITALES [ARCHIVO DE VIDEO]. HTTPS://WWW.YOUTUBE.COM/WATCH?V=XW_NLJBLAVE
- VALLEJO TRUJILLO, Florelia. 2010. *La protección del conocimiento tradicional en Colombia*. Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- VALLEJO TRUJILLO, Florelia. 2016. «El proceso de consulta previa en los fallos de la corte constitucional colombiana.» *Estudios Constitucionales* 14 n.º 2, 143-182. <http://www.ijdesign.org/index.php/IJDesign/article/view/890/346>
- VARGAS-CHAVES, Iván. 2010. *Conocimientos tradicionales: balances y perspectivas desde la propiedad intelectual*. Universidad del Rosario, Bogotá.
- VARGAS-CHAVES, Iván. 2014. «Los conocimientos tradicionales y sus escenarios de articulación con el comercio y el medio ambiente». en *Conflictos entre Propiedad, Comercio y Ambiente*, ed. por Gloria Amparo Rodríguez. Grupo Editorial Ibáñez, Bogotá, 283-301.
- VARGAS-CHAVES, Iván, Inmaculada MANOTAS-BOLAÑO, e Inés CASSIANI. 2018. «Las expresiones culturales tradicionales: un dimensionamiento a partir de la caracterización del Lumbalú como conocimiento tradicional.» *Justicia* 33, 71-90. <https://doi.org/10.17081/just.23.33.2883>
- VARGAS-CHAVES, Iván. 2023. «Las cooperativas indígenas: entre los derechos a la autonomía y la libre determinación de los pueblos indígenas y su plan de vida». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 62 (julio), 137-64. <https://doi.org/10.18543/baidc.2527>.
- VOGUE. 2009. THE MOCHILA PROJECT. <HTTPS://WWW.VOGUE.COM/ARTICLE/VD-THE-MOCHILA-PROJECT-1>

La limitada regulación legal y del aprovechamiento como fuente de financiamiento del capital social cooperativo en Cuba: propuestas para su perfección

(The limited legal regulation and use as a source of financing of cooperative share capital in Cuba: proposals for its perfection)

Yulier Campos Pérez¹

Universidad Central Marta Abreu de las Villas (Cuba)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2857>

Recibido: 26.09.2023

Aceptado: 04.07.2024

Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

Sumario: I. Introducción. II. Análisis crítico del régimen jurídico cubano en sede de capital social y de aportaciones. III. El capital social: su limitada expresión en los documentos internos de cooperativas y aprovechamiento en la provincia Villa Clara, Cuba. IV. Propuestas para la perfección del régimen jurídico del capital social cooperativo en Cuba. V. Conclusiones. VI. Bibliografía y legislación.

Summary: I. Introduction. II. Critical analysis of the Cuban legal regime in terms of share capital and contributions. III. Share Capital: its limited expression in the internal documents of cooperatives and use in Villa Clara province's, Cuba. IV. Proposals for the perfection of the legal regime of cooperative share capital in Cuba. V. Conclusions. VI. Bibliography and legislation.

Resumen: Las cooperativas no constituyen un fenómeno de reciente surgimiento en Cuba, sin embargo hasta el 2012 estas se limitaron solo al contexto agropecuario. Posterior a ese año se aprueba el marco legal básico que permite constituir cooperativas de objeto social distinto al agrario. Pese a esa extensión, consecuencia de la divergencia del marco legislativo nacional para una u otras cooperativas y debido a la no existencia de una Ley General de Cooperativas, el orden legal en esta materia en Cuba posee notables incongruencias que trasciende a las instituciones jurídicas que lo conforman. Este es el caso de la figura del capital social cooperativo, la que no se incluye con carácter generalizador en la legislación cooperativa cubana, además de contar

¹ Profesor Auxiliar de Derecho Cooperativo, Derecho de Autor y Propiedad Industrial. Departamento de Derecho. Facultad de Ciencias Sociales. Universidad Central «Marta Abreu» de Las Villas. Santa Clara, Cuba. Email: ycperez@uclv.edu.cu.

con una exigua regulación que trasciende a sus presupuestos, a la de las aportaciones que la conforman y a su utilidad práctica.

Palabras clave: cooperativas; régimen jurídico; patrimonio; aportaciones; presupuestos; ley general de cooperativas.

Abstract: Cooperatives are not a phenomenon of recent emergence in Cuba, however until 2012 they were limited only to the agricultural context. After that year, the basic legal framework that allows for the establishment of cooperatives with a social purpose other than agricultural is approved. Despite this extension, a consequence of the divergence of the national legislative framework for one or the other cooperatives and due to the non-existence of a General Law of Cooperatives, the legal order in this matter in Cuba has notable inconsistencies that transcend the legal institutions that govern it. make up. This is the case of the figure of cooperative social capital, which is not generally included in Cuban cooperative legislation, in addition to having a meager regulation that transcends its budgets, the contributions that make it up and its usefulness. practice.

Keywords: cooperatives; legal regime; heritage; contributions; budgets; general law of cooperatives.

I. Introducción

Desde su surgimiento y hasta el presente las cooperativas han supuesto un fenómeno de creciente importancia a nivel global. En su funcionamiento fusionan intereses sociales y patrimoniales con el propósito de garantizar su supervivencia, la de sus miembros y el interés por la comunidad. Esta conjugación de voluntades la convierte en una figura jurídica compleja.

Por consiguiente, en el entorno legal el camino en busca de la particular «identidad» de las cooperativas ha sido tortuoso, puesto que ha querido encuadrarse en formas asociativas y/o societarias similares. A pesar de ello, estas no se corresponden de manera exacta con ninguna de aquellas, deben reconocerse como una forma colectiva *sui generis*. Tal es el caso de su componente empresarial- patrimonial, el que se organiza de manera democrática, sirve a la persona y aunque se fundamenta en la participación económica de los miembros no determina esencialmente su forma de retribución.

Dentro de este último aspecto, se enmarca el capital social cooperativo, institución que también refuerza el carácter especial de la cooperativa reconocido previamente, pues la aleja de otras formas colectivas como las sociedades mercantiles capitalistas, resultando, a la vez, consecuencia del principio cooperativo de participación económica.

En Cuba el escenario no ha sido distinto. A ello se une que las cooperativas en el contexto nacional han tenido una presencia limitada. Hasta el 2012 estuvieron restringidas al entorno agropecuario. En adición no se han empleado suficientemente en la práctica las aportaciones al capital social como una vía real de financiamiento.

Luego del 2012, con la posibilidad de constituir cooperativas no agropecuarias, el marco jurídico nacional se ha complejizado puesto que convergen dos regímenes jurídicos divergentes dependiendo del sector cooperativo (agropecuario o no agropecuario). Pese a esta división, somos del criterio que todo análisis de las cooperativas en Cuba y la propuesta de soluciones en pos de su perfeccionamiento deben realizarse de manera unitaria, que, aunque supone el examen de las normas jurídicas para uno u otro tipo, no debe limitarse a una de estas. En este contexto sería vital la aprobación de una ley general de cooperativas que las regule de manera uniforme.

Recientemente el régimen legal cooperativo en Cuba ha sido nuevamente actualizado, aunque persiste su disparidad. Este incluye, para las cooperativas agropecuarias el Decreto-Ley No. 365 «De las cooperativas agropecuarias» de 22 de octubre de 2018 (DL 365) y el De-

creto No. 354 «Reglamento del Decreto-Ley de las cooperativas agropecuarias» de 18 de diciembre de 2018 (D 354). Por su parte, las no agropecuarias se regulan mediante el Decreto-Ley No. 47 «De las cooperativas no agropecuarias» de 6 de agosto de 2021 (DL 47) y sus disposiciones complementarias.

Específicamente el capital social cooperativo en estas normas jurídicas no se regula de manera sistémica. Provocando extrema disparidad en el tratamiento de su definición, caracteres, principios y funciones. De igual manera, condiciona una excesiva heterogeneidad en el abordaje de las aportaciones, su tipología y demás presupuestos jurídicos.

Lo antes descrito, provoca incongruencias en el régimen jurídico del capital social cooperativo, que a su vez incide en el funcionamiento práctico de las cooperativas cubanas. Esto último pudo corroborarse mediante la revisión de los documentos internos de cooperativas de la provincia de Villa Clara lo que evidenció la poca relevancia que le otorgan las cooperativas y sus miembros a esta figura.

Tomando en cuenta las limitaciones anteriores el objetivo general del presente artículo estriba en:

Valorar la limitada regulación jurídica del capital social cooperativo en el ordenamiento legal cubano y en los documentos internos de cooperativas en la provincia Villa Clara unido a su desaprovechamiento como fuente de financiamiento, en pos de la identificación de sus problemáticas y las vías para su superación.

II. Análisis crítico del régimen jurídico cubano en sede de capital social y de aportaciones

Pese a la asimetría descrita previamente, el análisis del régimen jurídico del capital social cooperativo en Cuba se realiza integralmente, aunque no se desconoce la distinción entre cooperativas agropecuarias y no agropecuarias que el propio ordenamiento posee. No obstante, lo anterior solo tiene un fin instrumental, pues la identificación de problemáticas y la propuesta de variantes para su perfeccionamiento resultan de forma única.

El marco jurídico cooperativo nacional en materia agropecuaria (DL 365 y D 354) no reconoce de manera expresa la institución capital social cooperativo, empero, incluye en su contenido determinados postulados que apuntan a ella.

El DL 365 parte del reconocimiento en el artículo 2.3 que la cooperativa «se constituye sobre la base del aporte de bienes y trabajo de sus cooperativistas» (art. 2.3 DL 365). En esencia, aunque no se reconoce

expresamente, dichos aportes conforman el capital social cooperativo. Sin embargo, este cuerpo legal dispone que integren el patrimonio (art. 33 a) DL 365).

Por su parte, las cooperativas no agropecuarias en Cuba se constituyen «a partir de la asociación voluntaria de personas que aportan dinero (...) bienes y derechos...» (Art. 2.1 DL 47). Pese a la ambivalencia de tal pronunciamiento al no delimitar el origen de tales aportes, estos deben emanar de los miembros y/o aspirantes a serlo, de lo contrario, aunque constituyen fuentes de financiamiento, no resultan forma de aportación.²

En cuanto a la figura del capital social cooperativo, esta normativa reconoce el llamado capital de trabajo inicial, (art. 62.1 y 3 DL 47) el que «puede estar constituido por el aporte dinerario inicial, créditos bancarios y otros aportes en bienes, o derechos» (art. 62.3 DL 47). Aunque esta figura se corresponde con el capital social,³ su noción se limita, erróneamente, al momento fundacional. También incluye a los créditos bancarios, cuestión desacertada, pues el capital se integra solo por las aportaciones de los miembros, aunque estos para satisfacerlas acudan a créditos u otras fuentes de financiamiento.

En torno a los caracteres del capital social en la legislación agropecuaria, no se declaran de forma expresa. Aunque la inclusión de la aportación como uno los requisitos de los aspirantes a miembros, (art. 6 DL 365) unido a que el número de estos puede fluctuar, (art. 8 DL 365) condiciona que las aportaciones sean también variables sin limitación.

Por su parte, el DL 47 tampoco reconoce tales caracteres expresamente. Sin embargo, se incluye el principio de «voluntariedad» (art. 6 DL 47) que hace posible la libre entrada y salida de los miembros (art. 32 a) y art. 39 g) DL 47) y condiciona la variación del capital social.

Respecto a los principios que ordenan el capital social cooperativo, tampoco encuentran amparo en el ordenamiento jurídico cooperativo nacional de manera sistematizada. En consecuencia, se afecta la fun-

² La noción amplia de financiamiento comprende todos los recursos de distinta índole necesarios para cubrir el activo. CRACOGNA, D.: *El Financiamiento de las Cooperativas en las legislaciones de los países del Cono Sur Americano*, Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, No. 37, Universidad de Deusto, Bilbao, 2003. p. 12.

³ Al decir de MARÍN HITA, el legislador cubano no distingue los conceptos de patrimonio y capital con la nitidez con que ambos se encuentran diferenciados... MARÍN HITA, L.: *Las cooperativas no agropecuarias en Cuba*, Revista de Estudios Cooperativos, (REVESCO), No. 115, Madrid, 2014. p. 149. Ello condiciona que no se delimiten las especificidades del capital con respecto a lo primero.

cionalidad e integración de la figura en tanto las reglas que la delimitan no resultan uniformes y expresas.

Referente a la funcionalidad del capital social tampoco se reconoce legalmente en sede de cooperativas agropecuarias o cuanto menos resulta defectuosa. Tal es el caso de la función de garantía; no se exige legal ni reglamentariamente la «declaración del capital social (...) como medida de la responsabilidad ante terceros».⁴ En tal sentido, estos últimos no tienen en los aportes sociales una verdadera cifra para satisfacer su crédito. Por otra parte, la función empresarial, tampoco se verifica en este ámbito. No se exige la contribución de los aportes al capital social a la materialización del objeto social (art. 21 DL 365). Incluso puede constituirse una cooperativa agropecuaria sin que los miembros hayan efectuado aportaciones. Esto afecta las posibilidades de financiamiento de la cooperativa, así como la participación económica de los asociados. De igual manera provoca la sujeción de la cooperativa al cumplimiento de estrictas obligaciones pecuniarias (art. 33 D 354) pues la actividad cooperativizada se garantiza a través de financiamiento externo⁵ o con los recursos colectivos que la cooperativa sea capaz de producir.

Referente a la función organizativa el escenario es distinto, la aportación se reconoce de manera certera como parte de los requisitos de los aspirantes a cooperativistas; con esta perfeccionan su derecho a formar parte de la cooperativa. En adición, respecto a la delimitación de la responsabilidad del miembro, aunque la norma no lo establece explícitamente, cuando ordena la responsabilidad de la cooperativa regula que esta «cubre los gastos con los ingresos y responde por sus obligaciones» (art. 2.3 DL 365). Por ende, se colige que el cooperativista solo responderá por las deudas de la cooperativa con el aporte al patrimonio social.

Por su parte, en la regulación legal de las cooperativas no agropecuarias, las funciones del capital social cooperativo tampoco se regulan de manera sistemática. No obstante, el DL 47 incluye algunos pronunciamientos vinculados a esta. La norma enuncia, (art. 2.1 DL 47) el

⁴ FERNÁNDEZ PEISO, L. A.: *Lecturas en pro del Cooperativismo. Ante las imprescindibles transformaciones económicas del socialismo cubano*, Editorial Universo Sur, Cienfuegos, 2006. p.27.

⁵ Como formas que evidencian el financiamiento externo estatal a la actividad cooperativa podemos citar las que reconoce el Art. 17 del DL 365. De igual modo: el banco garantiza el financiamiento de las cooperativas mediante créditos... RAMÍREZ CRUZ, J., *El sector Cooperativo en la Agricultura Cubana*, Revista de Idelcoop, Volumen 15 – No. 58, 1988, recuperado de <https://www.idelcoop.org.ar>, el 14 de diciembre de 2020. p.12.

necesario equilibrio entre los dos componentes que forman parte de la función empresarial: trabajo y recurso patrimonial. Sin embargo, no se establece la cuantía mínima de los recursos en pos de garantizar tal proporción.

En cuanto a la función organizativa, acertadamente, los socios tienen iguales «derechos y obligaciones» (arts. 6 c), 30.3 y 79 DL 47). En cuanto a los derechos y obligaciones y su vinculación con el capital social, la norma reconoce la obligación del miembro al momento de su incorporación de «realizar el aporte dinerario inicial» (art. 32 a) DL 47). Apropiadamente, los socios pueden realizar otros aportes «por mandato de la ley o voluntariamente» (art. 7 DL 47). Ello, de conjunto con la posibilidad de concebir en los estatutos otras obligaciones distintas a la prevista en la ley, (art. 32 DL 47) justifica la admisión de otros aportes sin límite de tiempo.

En torno a la responsabilidad del socio y su relación con la aportación, pese a que la norma no lo declara expresamente, al reconocer la responsabilidad cooperativa establece que esta «responde por las obligaciones que contraiga con sus acreedores con su patrimonio» (art. 2.2 DL 47), puede colegirse entonces que la responsabilidad del socio se limita, apropiadamente, al aporte.

Por otra parte, referente al acto de aportación, la normativa cooperativa nacional carece mayoritariamente de los presupuestos técnico-jurídicos esenciales que la individualizan como acto jurídico cooperativo. En este sentido, no se dispone su especialidad respecto a otros actos jurídicos; no se define y se confunde con estos. Todo lo anterior afecta la singularidad y alcance del aporte como forma específica de financiamiento.

Por último, en las normas jurídicas analizadas, no se delimita en qué documento se acredita la aportación. En la práctica, los aportes se realizan de forma convencional entre el miembro y la cooperativa lo que afecta su efectiva integración. De exigirse otras formalidades como la autorización administrativa o la inscripción registral y estas no ser satisfechas se consideraría nula la transmisión (art. 67 d) Código Civil de la República de Cuba). Por tanto, resultaría pertinente su inclusión en el documento donde consta la aceptación del miembro o en el que se han aprobado nuevos aportes, lo que deberá adjuntarse al acta de constitución y en los documentos internos, ello favorecerá el valor probatorio del acto. Referente a la transmisión de la titularidad del aporte, aunque no se concibe expresamente, ello no resultaría posible, pues una vez realizadas las aportaciones integran el patrimonio cooperativo, no detentando el socio sobre ellas potestad individual alguna.

En otro orden, en relación a los efectos del aporte, la normativa cooperativa nacional no los reconoce de forma sistémica. En nuestra opinión, tales omisiones refuerzan la no valoración de la aportación como acto jurídico especial y, por consiguiente, la no regulación de sus especiales caracteres como institución jurídica.

Pese a lo descrito previamente y vinculado al pago de intereses, la normativa agropecuaria establece que la retribución del cooperativista depende únicamente del trabajo realizado (art. 41 DL 365 y art. 36 D 354, a pesar de ello, el D 354 establece que las Unidades Básicas de Producción Cooperativa (UBPC) y Cooperativas de Producción Agropecuaria (CPA) «pueden disponer de una parte de sus utilidades (...) para premiar a los aportadores» (art. 46 D 354). Es decir, los miembros pueden recibir una retribución económica por el aporte hecho. Esto, aunque no significa el pago de intereses al aporte, si constituye una forma de remunerarlo, ello contradice la propia identidad del capital social cooperativo y sus funciones en Cuba, supone una forma de mercantilización de la cooperativa. A esto se une que no se delimita legalmente la forma para determinar el «premio» por el aporte.

También es necesario determinar el carácter de la amortización que reciben los miembros por las contribuciones efectuadas en las cooperativas agropecuarias. En este sentido, la norma no la reconoce de manera directa, aunque si incidentalmente (art. 48.2 DL 365 y arts. 59.1 y 80 f) D 354), dentro de los derechos de los miembros, tal y como lo hacía su predecesora (art. 12 Ley No. 95 «Ley de Cooperativas de Producción Agropecuaria y de Créditos y Servicios» de 2 de noviembre de 2002). El valor de dicha amortización se determina según tasación oficial (Resolución 563 de 12 de octubre de 2018 del ministro de la agricultura «Procedimiento a emplear para el avalúo de tierras y bienes agropecuarios») y equivale al precio en un contrato de compraventa. En nuestra opinión, lo anterior conduce a la confusión del aporte con este contrato, lo que a su vez lacera la especialidad del primero y sus particulares efectos.

Lo anterior se refuerza con el hecho de que en caso de baja el miembro de la cooperativa no tiene el derecho al reembolso del aporte hecho, sino solo al cobro pendiente de la amortización. Constituye esto último motivo de desestimulo para los cooperativistas o aspirantes a serlo, puesto que no recuperarán en ningún caso el valor de sus aportes. Ello no resulta válido, por lo menos no de manera absoluta (art. 5 Decreto Ley 125 «Régimen de posesión, propiedad y herencia de la tierra y bienes agropecuarios» de 30 de enero de 1991).

En el caso del DL 47, no reconoce el derecho a la actualización del valor de las aportaciones ni la posibilidad o no de cobrar intereses.

Aunque en el caso de esto último, se excluye tácitamente, pues la retribución del miembro solo depende del trabajo. Respecto al reembolso del aporte, aunque no lo incluye expresamente, esta norma dispone que la Asamblea General posee la facultad de «aprobar la pérdida de la condición de socio de la cooperativa y determinar si procede o no la devolución del aporte dinerario inicial al miembro que pierde esa condición, con expresión de los términos y condiciones en que se realiza cuando así se determine» (art. 39 g) DL 47). Queda a voluntad de la cooperativa su reconocimiento, sin embargo, resultaría más acertada la inclusión legal con carácter expreso de este derecho de forma que se minimicen las situaciones conflictuales entre el socio y la cooperativa por tal motivo.

Por último, vinculado a la consideración del trabajo como requisito o aporte, es imprecisa la regulación nacional. En materia agropecuaria se concibe que la aportación pueda consistir en trabajo y en contraposición, otro requisito incluye la necesidad de «estar apto para realizar labores productivas o de servicios» (art. 45 c) DL 365). Lo anterior, afecta la admisibilidad del trabajo y regulación interna por la cooperativa. Dicha confusión se acentúa cuando se especifican las particularidades de los distintos tipos de cooperativas (arts. 5, y 7.1 DL 365). A pesar de esta ambivalencia, somos del criterio de que debe reconocerse como requisito independiente a cumplir por todos los miembros (art. 22 b) Constitución de la República de Cuba). El trabajo es distinto de cualquier contribución económica, no cumple las funciones atribuidas al capital social y se exige obligatoriamente de forma independiente en las cooperativas de trabajo asociado tal como se dispone en sede no agropecuaria (art. 32 DL 47).

En sentido general, puede sostenerse que la normativa jurídica cooperativa cubana carece de los presupuestos básicos de la institución capital social cooperativo y su integración. De igual manera, no se conciben de forma ordenada las funciones, caracteres y principios del capital social lo que afecta la efectividad de la institución, ello condiciona que su existencia sea formal.

De conjunto con el análisis anterior también resulta pertinente la valoración del régimen legal en Cuba referente a los diversos tipos de aportaciones al capital social cooperativo, en especial las sujetas a registro público.

En este sentido, según la legislación de cooperativas agropecuarias la aportación puede consistir solo en «bienes o trabajo» (art. 45.1 DL 365). Nada dispone en relación al aporte de dinero, pese a que doctrinal y legalmente es la aportación por excelencia. Tampoco se contempla la posibilidad de aportar derechos de contenido económico.

Ambos casos limitan sobremanera el contenido y funcionalidad del patrimonio. En este orden, en las recientemente aprobadas medidas para dinamizar la producción agropecuaria en Cuba no se concibe la necesidad de que las cooperativas agropecuarias acudan a las aportaciones de sus miembros como una forma de financiar sus actividades. Por el contrario, se prevén variantes para facilitar el financiamiento externo. No obstante, en estas propias medidas se prevé la necesidad de garantizar el funcionamiento de las cooperativas de manera autónoma (Medidas 3, 10 y 23, 2021).

En torno al trabajo y su condición de requisito o aporte, tal como se analizó anteriormente, la regulación es imprecisa, no resulta claro si es un requisito independiente o es un aporte patrimonial. En tal sentido, somos del criterio que ha de ser considerado como un requisito independiente.

Por su parte, el DL 47 y normas complementarias, respecto a las cooperativas no agropecuarias, disponen que se aporta dinero, bienes y derechos (arts. 2.1, 11 a), 17e), 23 y 62.3 DL 47). Los aportes dinerarios se efectúan en moneda nacional, se acreditan mediante las certificaciones bancarias al momento de comparecer ante notario público, a los fines de su formalización (art. 63.2 DL 47). Se exige que dichos aportes no se efectúen de manera directa entre el aspirante y la cooperativa en formación.⁶ Lo anterior se dispone, acertadamente, para todos los aportes dinerarios, sean al momento constitutivo o posteriormente. Ello otorga certeza al acto celebrado. A esto se suma que, de manera oportuna no se prohíbe la realización de «nuevos aportes en efectivo» (art. 67 DL 47).

En torno al aporte de bienes y derechos, se puntualiza que estos se materializan por acuerdo entre el socio y la cooperativa, con la aprobación del Comité Gestor, el representante designado o la asamblea, respectivamente (arts. 23 y 63.2 DL 47). Sin embargo, en opinión del autor, la norma jurídica debió incluir la intervención de un tercero experto que valúe la aportación en tales casos. Ello contribuye a eliminar la *sobre* o *sub* valoración de tales aportes, fenómenos con importantes efectos negativos para la cooperativa, el aportador y los terceros acreedores. Además de la remisión a la legislación especial que regule dicho bien o derecho pues de no permitirse su transmisión el aporte no puede realizarse.

⁶ La cooperativa en formación opera desde el acto de constitución hasta el de aprobación del estatuto e inscripción (cuando allí se obtenga la personalidad jurídica)...REYES LAVEGA, S.: *Aportes para una ley de cooperativas*, Fundación Friedrich Ebert, República Dominicana, 2012. p. 11.

En función de lo anterior, y tomando en cuenta la pertinencia de tales aportes en las cooperativas se analizan las normas que establecen el régimen jurídico de esos bienes o derechos en Cuba.

Referente a los bienes es necesario puntualizar su tipología, agropecuaria o no, de ello depende el régimen legal aplicable (art. 2 b) Decreto Ley 125 «Régimen de posesión, propiedad y herencia de la tierra y bienes agropecuarios» de 30 de enero de 1991, DL 125). En cuanto a los bienes agropecuarios, se precisa que cualquiera de estos puede ser aportado a las cooperativas, a menos que la ley disponga lo contrario. Empero, tal cuestión se complejiza cuando están sujetos a registro público o se exige alguna formalidad para su transmisión (art. 108 Código Civil de la República de Cuba. Ley No. 59 de 16 de julio de 1987), en tales casos es necesario acudir a las normas especiales que los ordenan.

Vinculado a lo antes expuesto, el artículo 191 del Código Civil dispone que «la transmisión de inmuebles rústicos o urbanos, de ganado mayor, y de otros bienes en que se requiere autorización previa de la autoridad competente o el cumplimiento de formalidades particulares, se rige por disposiciones especiales, reputándose nula la transmisión realizada sin cumplir estas exigencias» (art. 191 Código Civil de la República de Cuba). En consecuencia, resulta imprescindible el análisis de las normas especiales que regulan tales bienes y sus formas de transmisión, no basta el mero reconocimiento por la normativa cooperativa. A tal fin, se examinan las normas especiales en materia de los bienes agropecuarios sujetos a registro público: tierra, ganado mayor, tractores y viviendas rústicas.

Sobre la tierra, el DL 125 reconoce de manera expresa la posibilidad de aportación a una cooperativa, aunque la limita de forma desahortada solo a favor de las CPA. En este orden, exige que la transmisión sea por compraventa, o mediante su integración a la cooperativa y que comprenda la totalidad de la tierra (art. 6 y 14 DL 125).

Los requisitos que se exigen para que tal acto se materialice son: autorización del Ministerio de la Agricultura, sin la cual se considera nula la transmisión, y la liquidación previa con el Banco de los adeudos relativos a la explotación agropecuaria (arts. 3, 13, 16 y 17 DL 125). No obstante, en opinión al autor del presente trabajo, debió incluirse como parte de estos requisitos la voluntad de las partes que intervienen en el acto, así como su formalización mediante la forma escrita.

Posterior a la autorización del acto, la cooperativa puede inscribirse como titular de la tierra (arts. 14, 23 a), 33 y 34 de la Resolución No. 288 «Reglamento para el funcionamiento del Registro de la Tenencia de la Tierra» de 15 de mayo de 1990). Dentro de este procedimiento

no se incluye la obligatoriedad de aportar el documento que acredita el acto de aportación y que prueba la transmisión del bien.

En segundo lugar, en torno al ganado mayor (art. 2 a) Resolución 970 de 26 de octubre de 2016 del ministro de la agricultura) la legislación especial establece que los propietarios de los mismos quedan obligados «a declarar en el Registro Pecuario el nacimiento, la pérdida, la muerte, así como la compraventa, traslado, u otro tipo de operación que conlleve traspaso de animales» (art. 6 Ley No. 1279 «De los Registros Pecuarios y el registro nacional de animales de razas puras y sus cruzamientos» de 9 de octubre de 1974). No se delimita en tales normas que entender por traspaso, aunque parece ser utilizado como sinónimo de transmisión. Entendido así, esto ofrecería sustento legal, aunque de forma indirecta e inexacta para la aportación del ganado a una cooperativa. En oposición a esto último, la Resolución 970 «Reglamento para el control del ganado mayor» de 26 de octubre de 2016 del ministro de la agricultura solo incluye como acto traslativo a la compraventa. Reconociéndose además que «las personas naturales y jurídicas que posean ganado mayor no declarado, ni oportunamente inscripto en el correspondiente registro pecuario, se les considera ilegítima la tenencia de acuerdo con la Ley y en consecuencia se dispondrá su decomiso» (art. 9 Resolución 970 de 26 de octubre de 2016 del ministro de la agricultura). Por ende, la compraventa resulta la única variante lícita para transmitir el ganado mayor al patrimonio cooperativo, no encontrando, por tanto, el acto de aportación sustento en el ordenamiento jurídico cubano. Lo anterior limita la voluntad de los asociados y de las cooperativas, en tanto se restringe la transmisión de estos bienes solo a este tipo de acto jurídico. En consecuencia, no se reconocen las particularidades de otras vías que, como la aportación, facilitarían la financiación de la cooperativa y la contribución del miembro a la actividad económica colectiva.

Por otra parte, los tractores resultan también bienes agropecuarios sujetos a registro público (art. 30 Decreto- Ley 2 de 13 de diciembre de 2019 «De la mecanización, el riego, el drenaje agrícola y el abasto de agua a los animales» (DL 2). De igual manera, se inscribirán y registrarán los actos jurídicos que realice el propietario o poseedor legal a los efectos de adquirir publicidad y eficacia jurídica (art. 56 Decreto 21 Reglamento del Decreto- Ley «De la mecanización, el riego, el drenaje agrícola y el abasto de agua a los animales»). A tales efectos, el DL 2, dispone que se inscriba «el traspaso de tractores entre personas naturales y entre personas jurídicas» (art. 31 b) DL 2). Es decir, no se establece en dicha norma cuales son estos actos que implican traspaso, pudiéndose incluir su aportación

a una cooperativa. Sin embargo, tales actos se celebran entre personas naturales o entre jurídicas, únicamente, no entre unas y otras (arts. 67-75 Decreto 21 Reglamento del Decreto- Ley «De la mecanización, el riego, el drenaje agrícola y el abasto de agua a los animales»). Ello limita, en contraposición a lo anterior, la posibilidad de realización del aporte de un tractor a una cooperativa. No obstante, debería autorizarse, con tal transmisión se concibe una vía para alcanzar la vinculación del equipo a la producción, ello se ajusta a su función socioeconómica y a la necesidad de elevar la producción agropecuaria nacional. De igual manera, la disposición está incluida dentro de las facultades del propietario de un bien (art. 129.1 Código Civil de la República de Cuba).

Respecto a los bienes agropecuarios, por último, resulta pertinente el análisis del régimen jurídico de la vivienda rústica. Estas quedan «sujetas a un régimen especial de traspasos, que se iguala al de la tierra» (art. 1 del Decreto Ley Número 233 «Que modifica artículos de la Ley No. 65, Ley General de la Vivienda» de 2 de julio de 2003).

En adición a lo antedicho, en todos los casos, la aportación de bienes agropecuarios genera la obligación de remunerar al miembro conforme al valor de lo aportado. Esto último será determinado mediante un procedimiento de tasación o avalúo. La Resolución No. 563 de 12 de octubre de 2018, aprueba el procedimiento a emplear para el avalúo de tierras, bienes agropecuarios y forestales, los cultivos, las construcciones, los bienes destinados a la producción agropecuaria, así como para las integraciones de tierras a Cooperativas de Producción Agropecuaria y demás actividades (Resuelvo Primero y Cuarto. Resolución No. 563 de 12 de octubre de 2018 del ministro de la Agricultura). Acertadamente, se prevé la intervención de un tercero experto (Anexo Único Resolución 366 de 24 de septiembre de 2018 de la ministra de Finanzas y Precios), que establezca el valor de los bienes que intervienen en la actividad agropecuaria y forestal. A pesar de ello, tal procedimiento se limita solo a los bienes, no incluyendo a los derechos de contenido económico que también expresan un valor monetario. A esto se une que su fundamento descansa en la determinación de la remuneración al aportador y no en la fijación del valor de lo incorporado al patrimonio colectivo.

Por otra parte, en sede de cooperativas no agropecuarias la situación también se complejiza cuando los bienes están sujetos a registro público o se exige alguna formalidad para su transmisión. Ellos incluyen los inmuebles urbanos, entre los que se inscriben las viviendas, los solares yermos y las azoteas, aunque la legislación actual no permite su aporte a una cooperativa.

Referente a la vivienda, esta se concibe en Cuba con un fin esencialmente habitacional. En tal sentido, el «Estado socialista trabaja por lograr que no haya familia sin una vivienda confortable» (art. 71 de la Constitución de la República de Cuba y art. 1 Ley 65 «Ley General de la Vivienda», de 23 de diciembre de 1988). Aunque este propósito es el más importante, nada prohíbe que el titular de la misma realice actividades de otra naturaleza en tales inmuebles, a menos que la ley disponga expresamente otra cosa.

Vinculado al tema que ocupa el presente artículo, un propietario de una vivienda puede utilizar la misma para desarrollar actividades cooperativas, a tal fin el DL 47 exige que: «al momento de solicitar la constitución de la cooperativa, esta se acompaña, entre otros documentos, por los estatutos, los que incluyen el domicilio social» (art. 17 d) DL 47), no se delimita la naturaleza del inmueble donde este radicará, pudiendo ser titularidad de persona natural o jurídica. No se dispone, tampoco, que el inmueble se ceda o trasmita a la cooperativa.

Empero, su transmisión permite que esta ingrese al patrimonio colectivo y ante la baja o expulsión del socio que lo aportó no crea un estado de incertidumbre a la cooperativa, además de dotarla de un domicilio social permanente. En nuestra opinión, esta solución resulta viable en el supuesto de que el aportador tenga su residencia permanente en un inmueble distinto al que aporta, no existe inconveniente para que la vivienda ingrese al patrimonio colectivo y afronte, de conjunto con este, las deudas sociales. Sin embargo, es necesario distinguir otro escenario que también puede presentarse. Es aquel que se manifiesta cuando existe una coincidencia entre el inmueble que se utiliza para el desarrollo del objeto social cooperativo y la vivienda permanente de la persona. En tal caso, no resulta viable la transmisión de la propiedad a la cooperativa, tal bien resulta inembargable (art. 249.1 b) Ley 141 de 28 de octubre de 2021 «Código de Procesos»), no puede utilizarse para responder económicamente ante terceros. Debería aportarse su uso, en tanto, el bien queda en el patrimonio del miembro, pero se legitima su empleo por la entidad colectiva. No obstante, ambas variantes exigen para su materialización una modificación legislativa.

Las normas jurídicas que ordenan la vivienda en Cuba no permiten la transmisión de tales inmuebles a las personas jurídicas, excepto al Estado. Igual situación se manifiesta para el arrendamiento u otras formas de transferencia del uso de la vivienda, la ley lo prohíbe expresamente (art. 74 in fine de la Ley 65 «Ley General de la Vivienda», de 23 de diciembre de 1988). De conjunto con lo anterior, en el caso de los solares yermos y la cesión de uso de azoteas, las normas jurídicas tam-

poco reconocen la posibilidad de transmisión de estos de las personas naturales a las jurídicas (arts. 21 y 24 de la Ley 65). Por tanto, no es posible transmitir la titularidad o el uso de un inmueble urbano titularidad de una persona natural a una cooperativa, sea por aportación u otro acto jurídico.

Por otra parte, referente a los vehículos automotores, las normas que los ordenan (Decreto 320 «De la transmisión de la propiedad de vehículos de motor, su comercialización e importación» de 18 de diciembre de 2013 y Decreto No. 3 Modificativo del Decreto 320 «de la transmisión de la propiedad» de 12 de febrero de 2020) no reconocen la posibilidad de su transmisión de una persona natural a una jurídica. Lo anterior incluye la vía contractual y cualquier otro acto jurídico, entre los que se incluye a las aportaciones.

Por último, en torno a los derechos de contenido económico que potencialmente pueden ser aportados a las cooperativas, es pertinente apuntar que los que no requieren formalidad legal alguna, pueden transmitirse entre el aportador y la cooperativa de manera convencional.

Sin embargo, distinto sucede con aquellos derechos que si requieren determinadas formalidades para su transmisión. Tal es el supuesto de los derechos de propiedad industrial, pues su inscripción posee carácter constitutivo. No obstante, su aportación es perfectamente admisible tal como se concibe para otras formas colectivas como las que se constituyen producto de la inversión extranjera (art. 18.1 c) Ley 118 «Ley de Inversión Extranjera», de 29 de marzo de 2014) y también las Micro pequeñas y medianas empresas MIPYMES (art. 22.1 Decreto Ley 46 «Sobre las micro, pequeñas y medianas empresas» de 6 de agosto de 2021). En consonancia con ello, las normas que regulan las diferentes modalidades reconocen la posibilidad al titular de un derecho de esta naturaleza a transmitirlos por cualesquiera de las formas admitidas en Derecho (arts. 8.1, 9.1 y 2, 127.1 a) y 128 del Decreto-Ley No. 290 «De las invenciones y dibujos y modelos industriales» de 20 de noviembre de 2011, arts. 83-89 del Decreto No. 342 «Reglamento del Decreto -Ley No. 290 De las invenciones y dibujos y modelos industriales», de 28 de febrero de 2018, arts. 9.1, 11.1 y 2 del Decreto Ley No. 291 «De protección de las variedades vegetales», de 20 de noviembre de 2011, arts. 10.1 y 12. Decreto-Ley No. 292 «De los esquemas de trazado de circuitos integrados», de 20 de noviembre de 2011 y arts. 77, 78.1 a) y 84 Decreto Ley 203 «De marcas y otros signos distintivos», de 24 de diciembre de 1999) y exigen como requisito para otorgar validez la anotación del acto traslativo en el registro correspondiente, el que incluye al aporte.

Por tanto, luego de este análisis, puede sostenerse que el régimen jurídico cooperativo nacional referente a la tipología del aporte se caracteriza por su asistematicidad. En el caso de las cooperativas agropecuarias se limita la aportación solo a los bienes y el trabajo. Por su parte, para el caso de las cooperativas no agropecuarias, la normativa reconoce el aporte de dinero, bienes y derechos, aunque se circunscribe a precisar la aportación dineraria.

En cuanto al trabajo, las regulaciones poseen notables contradicciones que lo confunden entre aportación y requisito independiente para ser miembro, aunque esta última variante resulta más atinada. En cuanto a la aportación de bienes, las normas especiales que los ordenan, no admiten uniformemente su admisibilidad. Ello condiciona que se excluyan sus especificidades técnico-jurídicas.

III. El capital social: su limitada expresión en los documentos internos de cooperativas en la provincia Villa Clara, Cuba

Constatar la exigua regulación interna del capital social en cooperativas cubanas, específicamente en la provincia Villa Clara, resulta esencial, a fin de identificar sus carencias y posibles presupuestos para su perfeccionamiento. En pos de ello, se determinó una muestra no probabilística seleccionada de forma intencional a partir de determinados criterios, la elección de los elementos depende de razones relacionadas con las características de la investigación.⁷ Por ello, no constituye un por ciento válido estadísticamente pues en la provincia de Villa Clara el total de cooperativas asciende a 407, de ellas: Cooperativas de Producción Agropecuarias 68, Cooperativas de Créditos y Servicios 217, Unidades Básicas de Producción Cooperativas 114 y Cooperativas no Agropecuarias ocho. (Oficina Nacional De Estadísticas e Información, 2021). El fin del estudio no es la generalización en términos de probabilidad.⁸ El procedimiento utilizado para escogerla fue el muestreo por cuotas, se realizó una selección intencional de las cooperativas a estudiar, tomando en cuenta su heterogeneidad.

⁷ HERNÁNDEZ SAMPIERI, R.: *Metodología de la investigación*, Editorial McGraw-Hill, México D.F, 2014. p. 386.

⁸ HERNÁNDEZ SAMPIERI, R.: *Metodología de la investigación*, Editorial McGraw-Hill, México D.F, 2014. p. 386

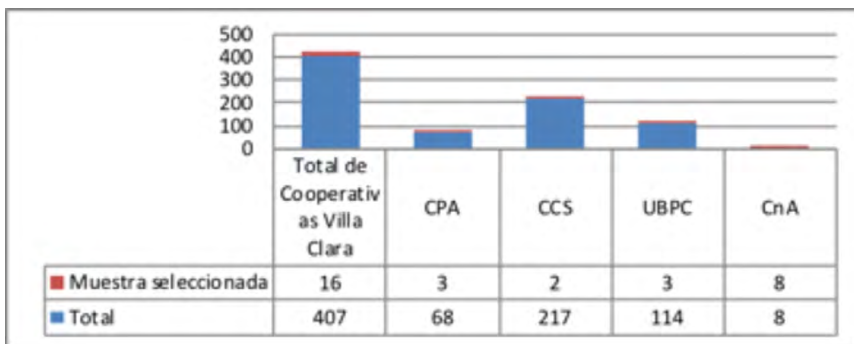


Gráfico 1
Distribución de la muestra

Para identificar las particularidades antes descritas se procedió al análisis de los documentos internos: estatutos o reglamentos. Vale aclarar que en el entorno cooperativo cubano existe una distinción entre la denominación de los documentos internos generales. En las cooperativas agropecuarias (reglamento interno) y las no agropecuarias (estatutos), aunque ambos cumplen similar objetivo debe incluirse con carácter general el estatuto.

Para la elección de las cooperativas se tomaron en cuenta los elementos siguientes:

- Heterogeneidad en la tipología de las cooperativas. Tal como se expuso, se eligieron 16 cooperativas, ocho agropecuarias e igual cantidad de no agropecuarias. A su vez, las cooperativas seleccionadas poseen diverso objeto social:

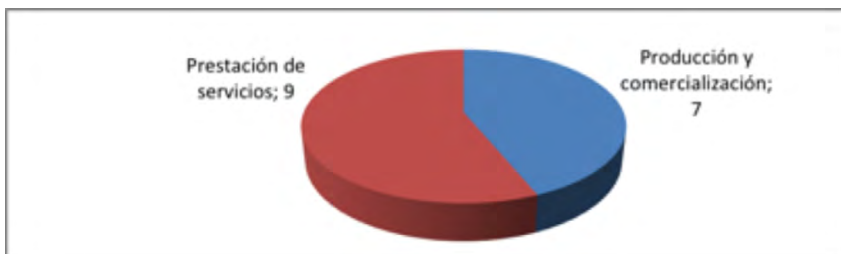


Gráfico 2
Distribución por objeto social

- Funcionamiento por al menos 25 años, por parte de las cooperativas agropecuarias y ocho años, para las no agropecuarias. La disparidad en el tiempo de funcionamiento de unas y otras cooperativas responde a la propia data de la legislación que las regula. Las cooperativas agropecuarias, han vivenciado al menos tres normas jurídicas reguladoras del fenómeno. Por su parte, las cooperativas no agropecuarias fueron constituidas una vez aprobada la legislación autorizante en 2012.
- Accesibilidad territorial a las cooperativas. Todas las cooperativas seleccionadas pertenecen a la provincia Villa Clara.
- Años de experiencia y experticia de los directivos de las cooperativas. Los directivos que participaron como informantes claves poseen conocimientos en materia económica y/o jurídica, en función del cargo que desempeñan en la cooperativa por al menos cinco años.

Los indicadores a verificar en el estudio fueron: identidad del capital (distinción de patrimonio), caracteres, funcionalidad e integración del capital social, formalidades y efectos que acompañan la realización de las aportaciones sociales.

El estudio arrojó los resultados siguientes:

1. Para las cooperativas agropecuarias

En el 100% de las cooperativas estudiadas no se reconoce la figura del capital social cooperativo, cuestión que se deriva de su no reconocimiento legal expreso. Sin embargo, en dos de las cooperativas (25%) se incluye expresamente a las aportaciones de los cooperativistas como parte del patrimonio. Dentro de este último, se conciben otros elementos como las cuentas bancarias, bienes (tierra, ganado mayor, vehículos y fondos). Todos producidos por la propia cooperativa u obtenidos de terceros a través de los contratos correspondientes, por tanto, no constituyen aportes de los miembros.

De igual manera, en el 100% de las cooperativas no se conciben los caracteres del capital social, ni al menos del patrimonio del que forma parte. Sin embargo, estos se presuponen por la propia actividad cooperativizada. Relacionado con ello, en una de las cooperativas, que a su vez incluye la aportación de los socios, se reconoce en su reglamento interno el principio de voluntariedad para la entrada y salida de los socios a la cooperativa, lo que trae como consecuencia la variabilidad del patrimonio.

Respecto a la funcionalidad del capital social, en dos de los reglamentos internos estudiados se concibe algún tipo de utilidad a las mismas. En uno de ellos se incluye que los aportes contribuyen a la productividad cooperativa (función empresarial), son utilizados en la consecución del objeto social. Por su parte, en la otra cooperativa se reconoce que los aportes perfeccionan el derecho del socio a integrar la cooperativa: es indispensable el aporte de bienes de conjunto con el trabajo individual. Lo anterior demuestra la poca importancia otorgada a los aportes de los miembros en la generalidad de las cooperativas, concebidos mayoritariamente de manera formal y no como verdaderas vías de captación de recursos para sustentar la actividad colectiva. De igual manera se afecta la participación del cooperativista en la conformación del patrimonio cooperativo.

Referente a la integración del capital social en una de las cooperativas estudiadas, se incluyen las aportaciones no dinerarias tales como la tierra, instrumentos de trabajo y animales. En ninguno de los casos se prevé la realización de aportes dinerarios. Esto, de conjunto con la regulación nacional, limita las opciones de financiamiento por la cooperativa.

Además, en una sola de las cooperativas se concibe expresamente y de forma exclusiva el trabajo como requisito. En el resto no se declara su carácter, lo que evidencia un notable desconocimiento en este particular. Pese a ello, en la práctica, en la totalidad de las cooperativas los miembros contribuyen con su trabajo, reciben una remuneración por este y no se percibe como aportación económica, o sea, la realidad indica acertadamente que el trabajo es un requisito social y no un aporte patrimonial.

Por último, en torno a las formalidades y efectos que acompañan las aportaciones, el estudio arrojó que en una de las cooperativas estas se realizan por acuerdo entre el socio y la cooperativa. Pese a ser bienes, no se reconoce la necesidad de valuación por un experto. Ello contradice la regulación nacional y acrecienta las posibilidades de otorgar un valor errado a tales aportes con las correspondientes implicaciones al aportador, la cooperativa y los terceros acreedores. En contraposición, en esa cooperativa se prevé acertadamente, que en los aportes de bienes sujetos a registro público el documento donde este se materializa debe entregarse a la institución registral como prueba de la transmisión realizada.

A lo antes dicho se añade que, en una de las cooperativas se concibe el pago según tasación oficial al socio por el aporte hecho. Ello entra en contradicción con el contenido de la función organizativa del capital social según la cual el aporte no influye sobre los derechos de los miembros y su retribución. En concordancia con ello, en tres de las cooperativas (37.5%) se incluye en sus reglamentos internos, de manera acertada, que los ingresos de los miembros solo dependerán del trabajo realizado.

Tabla 1

Análisis cuantitativo del comportamiento práctico del capital social en cooperativas agropecuarias. Villa Clara

Indicador	Frecuencia	%
1 Reconocimiento del capital social	Si	0 0
	No	8 100
2 Caracteres del capital social	Si	0 0
	No	8 100
3 Funcionabilidad	Si	2 25
	No	6 75
4 Integración (tipos de aportaciones)	Ninguna	7 87.5
	Dinerarias	0 0
	No dinerarias	1 12.5
5 Formalidades que acompañan los aportes	Ninguna	7 87.5
	Acuerdo entre el socio y la cooperativa	1 12.5
	Con intervención de terceros	0 0
	Actualización registral	1 12.5
6 Efectos de la aportación	Ningún efecto	7 87.5
	Pago según tasación oficial	1 12.5

2. Para las cooperativas no agropecuarias

En el 100% de las cooperativas estudiadas, se reconoce la institución capital social, aunque tal como lo hace la ley se le denomina capital de trabajo inicial. Ello limita la institución al momento fundacional. Acertadamente, se concibe como uno de los elementos del patrimonio cooperativo, aunque no se reconoce en ninguno de los estatutos las características del capital.

Referente a la funcionalidad del capital social cooperativo, en el 62.5% de las cooperativas estudiadas, el capital posee una función simbólica, no cumple ninguna utilidad. Ello demuestra el desconocimiento de la institución y sus particulares funciones. De igual forma, se menoscaba la participación del miembro en la conformación del patrimonio colectivo, la captación por la cooperativa de recursos que contribuyan a la consecución del objeto social y la garantía de los terceros acreedores. En oposición a ello, el 37.5% considera que el capital contribuye a la productividad de la cooperativa. En tal sentido, se ha utilizado para adquirir medios materiales y evitar acudir a créditos bancarios y sus respectivos intereses. En el caso de la función organizativa, el 12.5% reconoció que la aportación perfecciona el derecho del socio para formar parte de la cooperativa. En ninguno de los casos se reconoce la función de garantía.

Sobre la integración del capital social, en el 100% de los estatutos estudiados y entrevistas realizadas, se concibe el aporte dinerario como único integrante del capital social. No obstante, en una cooperativa se incluyen en sus estatutos tales aportes y su avalúo por una entidad ajena a la cooperativa, luego de lo cual, tal valuación debe ratificarse por votación favorable del 75% de los socios en Asamblea General. Ese método se concibe de forma atinada para evitar la sobrevaloración.

Por otra parte, en todos los casos se concibe, acertadamente, el trabajo como requisito independiente y no como aporte al capital social. En contraposición al valor simbólico que recibe el capital, se reconoce un valor esencial al trabajo, porque permite, el desarrollo de la cooperativa.

En torno a las formalidades que acompañaron las aportaciones realizadas, así como los efectos que estas produjeron, el estudio proporcionó lo siguiente:

- El 100% de las aportaciones se realizaron íntegramente en un solo acto, a través de su depósito en una institución bancaria y su formalización ante notario público. Sin embargo, en una de las cooperativas las aportaciones de socios no fundadores se conciben de manera íntegra o de forma fraccionada o aplazada. En este último caso, se realiza una aportación inicial del 30% del aporte y el resto descontándose del anticipo al que tiene derecho el miembro. Ello representa una opción factible para garantizar la realización del aporte por parte del socio y su consecuente integración al capital cooperativo. Sin embargo, no se prevé en el estatuto el plazo para completar dicho aporte, cuestión que debió regularse para exigir responsabilidad al socio en caso de incumplimiento o demora.

En tres de las cooperativas investigadas (37.5%), los estatutos declaran que el aporte no se devuelve en ningún caso a su aportador. En oposición a esto, en otras dos (25%) se reconoce el derecho del reembolso o devolución al socio del aporte, una de ellas ante la baja y la otra en la extinción de la cooperativa. Estas últimas variantes están en consonancia con el derecho de reembolso, uno de los efectos reconocidos al aporte. Por su parte, tres de las cooperativas (37.5%) no se reconoce ni una variante ni otra, cuestión esta que puede dar lugar a conflictos entre el socio y la cooperativa ante la baja del aportador o la extinción de la cooperativa. Tales conflictos deberán resolverse de acuerdo a lo dispuesto en la legislación cooperativa (art. 82 DL 47). Vinculado a ello, la Instrucción No. 255 del Tribunal Supremo Popular, de 22 de octubre de 2020 dispone que *«serán resueltos por los tribunales provinciales populares, mediante el proceso de lo económico, los conflictos entre los socios y las cooperativas con motivo de la disolución, liquidación y extinción de estas y la procedencia de la devolución del aporte dinerario inicial en el supuesto de que se pierda la condición de miembro y otros que se generen de las relaciones económicas que se producen a lo interno de la cooperativa, derivadas de la forma asociativa del vínculo»*. (Resolución Primero Instrucción No. 255 del Tribunal Supremo Popular, de 22 de octubre de 2020. Gaceta Oficial No. 60 Extraordinaria de 2 de noviembre de 2020).

Tabla 2
Análisis cuantitativo del comportamiento práctico del capital social en cooperativas no agropecuarias. Villa Clara

Indicador	Frecuencia	%
1 Identidad del capital social	Si	0 0
	No	8 100
2 Caracteres del capital social	Si	0 0
	No	8 100
3 Funcionabilidad	Si	2 25
	No	6 75
4 Integración (tipos de aportaciones)	Ninguna	7 87.5
	Dinerarias	0 0
	No dinerarias	1 12.5
5 Formalidades que acompañan los aportes	Ninguna	7 87.5
	Acuerdo entre el socio y la cooperativa	1 12.5
	Con intervención de terceros	0 0
	Actualización registral	1 12.5
6 Efectos de la aportación	Ningún efecto	7 87.5
	Pago según tasación oficial	1 12.5

Por tanto, puede concluirse que existe una notable ausencia de los presupuestos correspondientes al capital social cooperativo y las aportaciones que lo conforman en las cooperativas incluidas en la muestra. Ello condiciona que se le otorgue poca importancia a la institución y sus funciones, lo que provoca la preferencia de adquisición de financiamiento a través de fuentes externas y la baja participación económica de sus miembros. De igual manera, la no previsión de los efectos de la aportación condiciona la existencia de conflictos entre los aportadores y las cooperativas.

IV. Propuestas para la perfección del régimen jurídico del capital social cooperativo en Cuba

Tomando en cuenta las limitaciones presentes en la regulación del capital social de las cooperativas en Cuba. Así como su escasa presencia en la práctica cubana se proponen un conjunto de presupuestos que en opinión del autor del trabajo contribuirían al perfeccionamiento del régimen jurídico cooperativo nacional. De igual forma, esta propuesta toma en consideración el criterio de autores nacionales e internacionales vinculados a la temática, así como la regulación del capital en ordenamientos foráneos.

En agosto del año 2021 se aprueban un conjunto de normas jurídicas, regulatorias de actores económicos en el contexto cubano y tributarias a la modernización del modelo económico y social nacional. Estas incluyen, por una parte, la actualización de la normativa en sede de trabajadores por cuenta propia y cooperativas no agropecuarias y por otra se reconoce la posibilidad de constituir micro, pequeñas y medianas empresas (MIPyMES) estatales y privadas de naturaleza mercantil asumiendo la forma de sociedades capitalistas de responsabilidad limitada.

Específicamente, la creación de MIPyMES privadas constituye la medida más radical en el proceso. A su vez, esto último tiene especial trascendencia respecto al fenómeno cooperativo puesto que «llega así el oportuno fundamento para autorizar la creación de empresas privadas bajo formas jurídicas de naturaleza lucrativa. De esta forma, desaparecería la necesidad de aquellos que han usado a las cooperativas para encubrir este tipo de actividad económica.⁹ Se reduce de esta manera la necesidad de asumir la forma cooperativa para esconder formas societarias capitalistas. Por tanto las cooperativas que se constituyan a partir de ese momento responderán en mayor medida a los verdaderos intereses identitarios del fenómeno. En pos de ello, es imprescindible incluir en las normas jurídicas generales e internas las diferencias de las cooperativas con estas formas asociativas, ello incluye, los específicos caracteres en materia económica.

No obstante, y pese a la trascendencia del marco legal aprobado, en materia de cooperativas este se circunscribe a los sectores no agropecuarios, por tanto, no se superan totalmente las incongruencias y limitaciones jurídicas descritas previamente. Ello continúa siendo el

⁹ RODRÍGUEZ MUSA, O. y HERNÁNDEZ AGUILAR, O.: *Unificación del sector cooperativo cubano. Apuntes críticos a la luz de los principios cooperativos*, CIRIEC-España, Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa, No. 37, Valencia., 2020. p. 88.

primer obstáculo que desde el orden legal afecta el funcionamiento sistémico de las cooperativas en Cuba y la inclusión de presupuestos unitarios en sede de capital social cooperativo. Por tanto, resulta vital la aprobación de una única Ley General de Cooperativas que reconozca las instituciones cooperativas de forma unitaria y que a su vez se interconexione sistémicamente con el resto del ordenamiento nacional.

Tal como refiere CRACOGNA resulta más conveniente la existencia de una sola ley general referida a toda clase de cooperativas, pues de esa manera se afirma el carácter único y común de todas ellas, aunque contenga disposiciones especiales para determinadas clases en particular.¹⁰ La existencia de una única ley suprime las posibles contradicciones o superposiciones que podrían producirse entre diferentes leyes,¹¹ tal como ha sucedido en Cuba, en especial en materia de capital social cooperativo.¹²

Tomando en cuenta la pertinencia de esta ley única, los presupuestos que aquí se proponen se estructuran sobre referentes jurídicos unitarios con vistas al diseño del capital social cooperativo y sus elementos de forma exclusiva. Por ende, estos últimos contribuyen a que la normativa cooperativa general e interna se adecue a la naturaleza jurídica especial del fenómeno en el contexto nacional con vistas al fortalecimiento de su identidad respecto a otros fenómenos asociativos.

De igual forma, estos presupuestos propuestos conciben el aprovechamiento de la regulación interna para incluir cuestiones referidas al capital social a partir de su no regulación en las normas jurídicas generales. En tanto es recomendable y necesario que la auto-regulación se enfoque en suplir las carencias existentes.¹³ De igual forma, lo anterior robustece la necesaria relación entre la norma jurídica cooperativa, los estatutos y los reglamentos internos.

Específicamente, los presupuestos que se proponen son: definición, características, principios y funcionalidad del capital social. A ello se suma la aportación, su naturaleza, caracteres, efectos e integración. El diseño de estos presupuestos tributa a la autonomía económica- fun-

¹⁰ CRACOGNA, D.: *Estado, cooperativas y legislación cooperativa en la hora actual*, Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, No. 47, Universidad de Deusto, Bilbao, 2013. p. 116.

¹¹ HENRY, H.: *Orientaciones para la legislación cooperativa*, Organización Internacional del Trabajo (OIT), 2da Edición, Ginebra, 2013. p. 67.

¹² CAMPOS PÉREZ, Y.: *Presupuestos teórico-jurídicos del capital social de las cooperativas en Cuba: apuntes para un debate*, Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, No. 58, Universidad de Deusto, Bilbao, 2021. p. 50.

¹³ RODRÍGUEZ MUSA, O. Y HERNÁNDEZ AGUILAR, O.: *Op. Cit.*, p. 121

cional de las cooperativas y a la superación de las carencias legales en torno a esta institución jurídica.

En primer orden, en torno a la definición del capital social cooperativo es esencial su reconocimiento expreso en el ordenamiento jurídico cubano. En tal sentido, aunque es cierto que se pueden constituir cooperativas donde no se exijan aportes al capital social es aconsejable su realización cuando la actividad económica va a perdurar en el tiempo.¹⁴ Además, con los aportes se favorece el compromiso individual de los miembros en trabajar colectivamente.¹⁵

La definición de capital social cooperativo debe incluir:

— Carácter subjetivo del aportador.

El capital social cooperativo se conforma solo por las aportaciones de los miembros. El resto de los activos patrimoniales titularidad de la cooperativa no cumple con el rasgo de subjetividad que este exige. Esto no significa que para satisfacer los aportes el miembro no acceda a fuentes externas de financiamiento como el crédito bancario.

Esto último, constituye una variante imprescindible para estimular la constitución y expansión de las cooperativas. En un contexto económico diversificado es esencial que las cooperativas actúen en igualdad de condiciones con otras empresas económicas, por tanto «deben tener asegurada la posibilidad de acceder a los mecanismos de financiación bancaria y de cualquier otro tipo, de la misma forma que aquéllas».¹⁶ Sin embargo, ambas fuentes de financiamiento no deben confundirse. Específicamente en el supuesto descrito previamente, el que accede al financiamiento no es la cooperativa sino el miembro o aspirante a miembro puesto que es el que tiene una obligación pecuniaria que debe satisfacer.

— Reconocimiento de la naturaleza de activo patrimonial del capital social.

El capital social cooperativo, conforma uno de los activos del patrimonio cooperativo y así debe ser reconocido legalmente en Cuba. Luego de su integración, la cooperativa puede disponer de este como un recurso propio. En consecuencia, la normativa

¹⁴ FAJARDO GARCÍA, G.: *Orientaciones y aplicaciones del principio de participación económica*, CIRIEC España, Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa, No. 27, Valencia., 2015. p. 211.

¹⁵ CAMPOS PÉREZ, Y.: *Op. Cit.*, p. 51.

¹⁶ CRACOGNA, D.: *Op. Cit.* p. 120.

- jurídica cooperativa ha de reconocer que «el concepto de capital social ha de distinguirse del de patrimonio social, es tan solo uno de sus elementos. La diferencia es cualitativa y cuantitativa.
- Variabilidad.
La inclusión de la variabilidad en la definición del capital, se presupone como consecuencia del principio de membrecía abierta y voluntaria (En Cuba reconocido como principio de voluntariedad). Ello contribuye a la identidad jurídica de la figura frente a su par mercantil. En consecuencia, trasciende a la propia identidad de la cooperativa.
 - Contribución a la identidad cooperativa.
El capital fortalece la singularidad económica de la cooperativa. De igual manera, refuerza su carácter empresarial. Si bien es cierto, que la primacía de las personas y el fin social sobre el capital es uno de los principios fundamentales de las cooperativas,¹⁷ esto no debe suponer la eliminación del capital social cooperativo sino el fortalecimiento de su carácter instrumental.
 - Forma de materialización del principio de participación económica.
Vinculado a lo antedicho, constituye un imperativo el reconocimiento legal del principio de participación económica de los miembros. Los actuales principios reconocidos en la legislación cooperativa nacional no alcanzan la amplitud ni la singularidad del principio de participación económica. Su inserción deberá incluir las dos aristas que garantizan su materialización. La primera hace referencia al capital (en un sentido amplio), su conformación, titularidad y compensación. La segunda se refiere a los resultados del ejercicio y en particular a su distribución.¹⁸ Su inserción en el ordenamiento jurídico cubano, serviría de sustento al diseño de la estructura económica- patrimonial de la cooperativa en Cuba.
En otro orden, como características del capital social cooperativo, es necesario reconocer la variabilidad e ilimitación.
 - Variabilidad
La variabilidad del capital social cooperativo es su nota distintiva básica, y como tal ha de ser reconocida legalmente. Aunque el

¹⁷ CERMELLI, M. Y LLAMOSAS TRÁPAGA, A.: *Objetivos de Desarrollo Sostenible, crecimiento económico y trabajo decente: las cooperativas como una vía para la consecución de los objetivos*, Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, No. 59, Universidad de Deusto, Bilbao, 2021. p. 356.

¹⁸ FAJARDO GARCÍA, G.: *Op. Cit.*, p. 209.

carácter variable del capital social cooperativo resulta, en parte, consecuencia de la voluntariedad, no solo depende de ello. También fluctúa por la exigencia de nuevas aportaciones obligatorias posteriores a la constitución de la cooperativa y la realización de aportaciones voluntarias.

Vinculado a la variabilidad, resulta pertinente, y dado el carácter simbólico que hoy posee el capital social cooperativo en la práctica cubana actual, la inclusión del capital mínimo. Ello se justifica en tanto, coadyuva al reforzamiento de la funcionabilidad del capital social. En este sentido, resulta oportuna su delimitación estatutaria, de acuerdo a la heterogeneidad en la tipología de las cooperativas nacionales, aunque sobre criterios objetivos que garanticen la operatividad real de aquellas.

— Ilimitación

En adición a lo anterior, la ilimitación constituye otra de las características que debe formar parte de los presupuestos legales del capital social cooperativo en Cuba. Dicha ilimitación aunque también resulta consecuencia del principio de voluntariedad, ha de ser incluida como rasgo expreso.

Por tanto, con la inclusión del capital mínimo estatutario, se propone la fórmula de la variabilidad e ilimitación condicionadas. Con esta variante se materializa una forma de autorregulación de las cooperativas en Cuba, en tanto no es el Estado a través de las normas jurídicas al que le corresponde establecer una cifra de capital. Esto favorece el diseño de capital a la medida, en función al objeto social cooperativo. Por consiguiente, no resulta necesaria una modificación legal que ampare su inclusión, la propia cooperativa podrá concebir su capital social mínimo.

En otro orden, respecto a los principios del capital social cooperativo los presupuestos incluyen las siguientes reglas: integridad, desembolso mínimo, realidad, unidad, efectividad y determinación.

— La integridad condiciona que el capital social sea suscrito totalmente, y así debe ser; cada uno de los miembros o aspirantes debe realizar las aportaciones a las que está obligados. Cuestión que debe incluirse en los deberes sociales y no solo como requisito para ser miembro, pues no solo tienen lugar en la etapa de afiliación.

A pesar de lo antes dicho, no significa que dichas aportaciones han de ser integradas en un único momento. Esto presupone la existencia del segundo principio, el desembolso mínimo.

— Desembolso mínimo

Este determina que una parte del capital social debe ser integrado en un solo acto. Tal cifra debe ser aprobada por la propia

cooperativa a través de sus estatutos en uso a su función autorregulatoria. Esto se vincula directamente con la naturaleza estatutaria del capital mínimo. Sin embargo, resulta oportuno establecer un límite temporal estatutario para la integración de tales aportes, ello garantiza su realización de manera efectiva y condiciona la posibilidad de exigir responsabilidad ante la mora del aportador. Elemento este último que debe ser concebido como una obligación del miembro, en tanto no solo es necesario que la aportación se realice sino también que se haga en el plazo previsto.

Si el miembro no ha podido satisfacer el aporte obligatorio que le viene impuesto en el tiempo previsto podrá solicitar, previo acuerdo de la cooperativa, que se le descuente de sus ingresos periódicos el valor de tal aportación. Caso contrario, podrá recibir su retribución de manera íntegra y satisfacer sus aportes en los términos que previamente se hayan definido. En caso de mora deben delimitarse consecuencias pecuniarias y/o disciplinarias por el retraso. Estas pueden derivar en la firma de un acuerdo de integración del aporte, donde se establezcan los plazos y las cuantías para cumplir su obligación.

El procedimiento para la efectiva integración del aporte, así como los plazos y vías de realización luego del desembolso mínimo han de ser objeto de regulación reglamentaria interna. Este procedimiento se ajusta al objeto de los reglamentos internos cooperativos. Ello implica que dicho procedimiento podrá variarse y ajustarse por acuerdo de la cooperativa sin necesidad de modificación de los estatutos.

El reglamento interno ofrece una variante de regulación propia de igual efectividad que el estatuto a lo que se suma que su aprobación y modificación no está sujeto a similares exigencias que aquel. El órgano que debe aprobar dicho procedimiento es la Asamblea General en tanto es órgano de mayor jerarquía en la cooperativa, aunque en determinadas situaciones que lo justifiquen puede delegar esta función en el órgano administrativo.

- Otro principio que ha de ordenar el capital social es el de realidad. Debe reconocerse legalmente que el capital social y las aportaciones que lo conforman tengan una existencia cierta. En este sentido, los aportes han de ser incluidos dentro de los registros contables de la cooperativa.

Derivado del principio de realidad, las aportaciones deben ser legalmente posibles. Ello supone que en el caso de aportaciones que requieren la observancia de determinadas formalidades es-

tas sean satisfechas, de lo contrario serían nulas. (Art. 191 Código Civil de la República de Cuba). En consecuencia, aunque se apruebe una Ley General de Cooperativas esta no agotaría todas las materias que resultan de aplicación a las cooperativas. Por tanto, de conjunto con esta ley es necesario que el Estado apruebe un entorno legal favorable para las cooperativas, no es suficiente que la ley específica las potencie. De nada sirve reconocer con carácter amplio la aportación si luego las normas regulatorias de tales aportes no permiten su realización.

- Por otra parte, el principio de unidad exige que el capital sea uno solo, lo que debe ser reconocido legalmente. Pese a que la cooperativa tenga secciones u otras formas de organización, responde de manera íntegra con todo su patrimonio, dentro del que se incluye la cifra del capital social.
- La efectividad, también debe ser reconocida en la legislación nacional. Esta posibilita que exista una correspondencia entre la cifra del capital social cooperativo y el valor activo del patrimonio. De esta manera, el capital actúa como límite mínimo del activo patrimonial, el que no podrá descender más allá de tal cifra. Ello tiene una connotación especial para los acreedores, al constituir el capital social uno de los aspectos del estatuto y estos ser públicos, garantizan su conocimiento por terceros, los que encuentran en tal cifra una garantía de existencia patrimonial.
- Por último, resulta pertinente incluir el principio de determinación. Con la inclusión del capital en los estatutos se favorece la materialización de este principio.

En otro orden, tomando en cuenta, las limitaciones jurídicas en la funcionalidad del capital social en Cuba, es imprescindible delimitar los presupuestos básicos en torno a las tres funciones clásicas del capital social: garantía, organizativa y empresarial.

- La función de garantía se fortalece con la inclusión del capital mínimo en los estatutos. No obstante, dicha función puede robustecerse con la fijación de una cifra de capital mayor que el capital mínimo, este es solo el límite. Por tanto, resulta necesario el establecimiento en las normas jurídicas de pautas objetivas para el diseño del capital social de acuerdo al objeto social. Es decir, la Ley General de Cooperativas exigirá que las cooperativas establezcan un capital mínimo estatutario estructurado sobre criterios económicos veraces: estos últimos pueden incluir, por ejemplo, el objeto social cooperativo, el número de socios, el volumen de actividad previsto, la moneda en que se opera y el territorio donde se prestan las actividades.

- Por su parte, la función organizativa también deberá incluirse legalmente, aunque con determinadas limitaciones. En tal sentido, debe reconocerse el principio de un socio un voto o igualdad. De igual manera, ha de admitirse que las aportaciones delimitan la responsabilidad de los socios por las deudas de la cooperativa, pues estas asumen la variante de la responsabilidad limitada. También debe incluirse el derecho al ingreso a la cooperativa o su mantenimiento y la posibilidad de actualizar sus aportes. Sin embargo, no debe subordinarse la existencia de ningún beneficio patrimonial a la realización del aporte, ni al ejercicio de los derechos económicos y políticos por los miembros. Deberá eliminarse la amortización económica por el aporte hecho prevista en la legislación para las cooperativas agropecuarias, así como lo referido al premio a los aportadores.
- Por último, referente a la función empresarial, el capital social valida la necesidad de la cooperativa de contar con recursos económicos que posibiliten satisfacer sus intereses y los de las personas que la integran. En este orden, la contribución del capital social a la consecución del objeto social es no exclusiva pues este último se garantiza con todos los recursos patrimoniales y personales con que cuenta la entidad. En otro orden, respecto al aporte, los presupuestos que incluye la propuesta se refieren a:
 - El acto de aportación: su naturaleza, caracteres y efectos. La aportación debe concebirse como un acto jurídico cooperativo. Acto jurídico, en tanto la voluntad individual se ordena sustancialmente por las normas cooperativas internas, o generales. Las normas cooperativas establecen la forma de realización del aporte, el plazo de integración, su contenido y efectos. A esto se añade, que como acto cooperativo sus efectos son sustancialmente distintos a los que se originan cuando la aportación se realiza en otras formas colectivas. También la aportación debe concebirse como un acto necesario y contribuyente a la materialización del objeto social cooperativo. La cooperativa encuentra en tales aportaciones una forma esencial para el desarrollo económico- social de su actividad. Ello se relaciona directamente con la función empresarial del capital social cooperativo. Además, las aportaciones deben incluirse como acumulables, determinables, divisibles y diferentes unas de otras. Son acumulables porque un miembro puede realizar una o más apor-

taciones y como tal puede acreditarlas. Aunque en esencia, lo que se transmite es la documentación que acredita el aporte, pues este último ya es parte del patrimonio cooperativo. La Asamblea General de la cooperativa podrá aprobar o denegar la trasmisión de los aportes. No obstante esta posibilidad, esta agrupación deberá limitarse puesto que, ante la salida de un socio titular de varias aportaciones al que se le reconoce el derecho de reembolso, puede ponerse en riesgo la estabilidad económica de la cooperativa y la garantía ante terceros acreedores.

En este sentido, deben establecerse límites a la acumulabilidad del aporte y, en consecuencia, a su transmisibilidad. Estos cotos se refieren a que el miembro tendrá que transmitir la aportación a personas que posean determinadas características y no a quién él desee, debe comunicarlo a la cooperativa a través de su órgano administrativo. Además, la cooperativa deberá regular un procedimiento específico para que otros cooperativistas puedan adquirir las aportaciones que se deseen transmitir y por último, un límite cuantitativo en los términos que se fijen en los estatutos.

Además, debe establecerse que las aportaciones, en especial las no dinerarias, deben ser perfectamente identificables. También la aportación puede dividirse, en tanto su objeto lo permita sin que afecte su integridad. Por último, no debe exigirse la igualdad de la aportación.

Otro de los presupuestos se refiere la necesidad de concebir los efectos del aporte. Primero debe reconocerse como parte del derecho del aspirante o miembro a formar parte y/o pertenecer a la cooperativa. Al concebirse la aportación con carácter obligatorio, su realización condiciona su permanencia en la cooperativa.

En segundo lugar, el derecho a la actualización de las aportaciones. Ello favorece al aportador y a la cooperativa. Con la actualización ambos sujetos disponen del valor ajustado de la aportación luego del paso del tiempo.

Por último, se incluye el derecho al reembolso de la aportación como la posibilidad del miembro de recibir el valor de su aporte ante su baja o la extinción de la cooperativa. Sin embargo, la ley deberá regular que en determinados casos se puede rehusar o retrasar la devolución del aporte cuando el reembolso ponga en peligro la estabilidad colectiva o por interés social. En este caso se ubican aquellos bienes o de-

rechos que poseen un régimen especial de transmisión en Cuba, tal es el caso de la tierra y la vivienda, por ejemplo. En tal situación, no debe la cooperativa por sí misma aprobar el reembolso del aporte, sino que deberá incorporarse la necesidad de autorización por una entidad gubernamental que valoraría la pertinencia o no de tal acto. El órgano gubernativo dependerá del bien o derecho objeto de reembolso.

- Tipos de aportaciones.

Vinculado a la tipología del aporte la propuesta incluye su forma de realización y las formalidades que las acompañan.

Primero, en torno a la tipología de las aportaciones deberán reconocerse expresamente en las normas jurídicas cooperativas, las dinerarias y las no dinerarias. A su vez, deben incluirse las aportaciones obligatorias y las voluntarias. Las primeras, no solo limitadas al momento fundacional, sino también posteriormente. Por su parte, las voluntarias, aunque parten de la autonomía de la voluntad del aportador, requerirán también la aprobación de la cooperativa. Ambas cuestiones deberán incorporarse como facultades de la Asamblea General en la ley.

Respecto a las aportaciones dinerarias y no dinerarias, se considera lo siguiente:

La aportación dineraria deberá realizarse en moneda nacional, preferiblemente a través del desembolso de efectivo, aunque pudieran aceptarse otras formas de pago reconocidas en Cuba (Resolución 183, de 26 de noviembre de 2020, de la ministra presidente del Banco Central de Cuba). En todos los casos ha de acreditarse la veracidad de tal aporte por una institución bancaria. Esto ofrece seguridad jurídica al acto. El aporte dinerario podrá realizarse íntegramente o de manera fraccionada, delimitado internamente.

En otro orden, referente a las aportaciones no dinerarias, tal como se dispuso anteriormente, deberá enmarcarse legalmente su contenido. En todos los casos, resultaría vital la intervención de un tercero experto, que valúe el bien o derecho. Los servicios de valuación de activos en Cuba lo pueden prestar un grupo de entidades entre las que se encuentran las consultoras INTERMAR, CONAS, CIH, CANEC, Bufete Internacional y otras como BANDEC y ADESA. Luego de ello, la cooperativa deberá aprobar tal avalúo o en caso contrario solicitar uno nuevo.

También resulta esencial que se reconozca expresamente la posibilidad de aportar bienes y derechos sujetos a un régi-

men jurídico especial en Cuba. Específicamente, la tierra, el ganado mayor, los tractores y otros vehículos terrestres, las viviendas rústicas y urbanas, solares yermos y derechos de uso de azoteas y los derechos de autor y la propiedad industrial.

- Forma de integración y formalidades.

La integración efectiva de los bienes y derechos también requieren la delimitación de determinados presupuestos. En todos los casos ha de distinguirse aquellos bienes o derechos cuya transmisión pueda realizarse de manera convencional y los que requieren alguna formalidad para su efectiva integración. En este último supuesto se incluye la aportación de: inmuebles rústicos o urbanos, ganado mayor, vehículos terrestres, tractores y los derechos derivados de la propiedad intelectual. En todos estos casos deberán aportarse los datos registrales que acreditan la titularidad del aporte y sus especificidades. De igual manera, no basta que la normativa cooperativa los autorice, es imprescindible que su legislación específica reconozca el acto jurídico de aportación. En tal sentido, la normativa regulatoria de tales bienes y derechos deberá ser modificada en pos de la inclusión de la posibilidad del aporte. Esto se relaciona con la idea que defiende la Recomendación 193 sobre la Promoción de las Cooperativas, de la OIT cuando incluye que: «los gobiernos deberían establecer una política y un marco jurídico favorables a las cooperativas y compatibles con su naturaleza y función» (Organización Internacional del Trabajo, 2002).

Por último, debe concebirse el trabajo como requisito y no como aporte económico al capital social. Las cooperativas en Cuba adoptan la forma de Cooperativas de Trabajo Asociado, el trabajo resulta un aporte esencial de los miembros y no excluye la realización de los aportes al capital. La legislación cooperativa nacional «al establecer la necesidad de que los socios participen con su trabajo en la cooperativa, delimita que debe ser con independencia de cualquier otro aporte hecho, sin declarar la naturaleza de este.¹⁹ Los miembros no podrán satisfacer dos obligaciones distintas de la misma manera.

¹⁹ MUÑOZ ALFONSO, Y, LÓPEZ GONZÁLEZ, I. y CAMPOS PÉREZ, Y.: *Las cooperativas no agropecuarias de primer grado en Cuba. Consideraciones críticas de su régimen jurídico*, CIRIEC-España, Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa, No. 32, Valencia., 2018. p. 130.

V. Conclusiones

Luego del análisis realizado previamente puede arribarse a las siguientes notas conclusivas:

La regulación jurídica de las cooperativas en Cuba posee notables carencias de acuerdo con la concepción teórica- jurídica de la institución capital social cooperativo de ahí su limitado abordaje de la figura. En este sentido, no se reconoce uniformemente la institución para todos los tipos cooperativos, así como su definición, caracteres, principios y funciones. Ello limita la efectividad de las disposiciones jurídicas, el financiamiento de la actividad cooperativizada, la participación económica del miembro y la garantía de los terceros acreedores.

Por su parte, la regulación nacional respecto a la aportación, su integración y tipología resulta en extremo asistemática puesto que su admisibilidad y forma de realización difiere en dependencia del sector cooperativo y no a la naturaleza del aporte. A ello se adiciona que las aportaciones que exigen alguna formalidad para su realización no se permiten o no se regulan de forma expresa, tal es el caso de la tierra, el ganado mayor, las viviendas rústicas y urbanas, los vehículos terrestres y los derechos de contenido económico.

En otro sentido, con el estudio de las cooperativas en la provincia de Villa Clara, Cuba se demuestra que existe una notable ausencia del reconocimiento de los presupuestos del capital social cooperativo y sus aportaciones en la práctica cubana. En consecuencia, se le concede poca importancia a la institución y a sus funciones, lo que provoca a su vez, preferencia de financiamiento de fuentes externas, concepción formal de las aportaciones y baja participación económica de los miembros.

Por último, los presupuestos jurídicos del capital social cooperativo que deben sustentar su régimen jurídico en Cuba de forma unitaria y sistemática conciben la necesidad de aprobación de una Ley General de Cooperativas y su correlación con la autorregulación interna. La ley general deberá incluir la definición del capital social, caracteres, principios y funciones, el acto de aportación, naturaleza jurídica, caracteres, efectos e integración. Por su parte, mediante la autorregulación se reglamentaría el capital mínimo, principios de determinación y desembolso mínimo, concreción de los diferentes tipos de aportes, forma y límite de los aportes fraccionados, facultades de la Asamblea General en torno al capital social y forma de transmisión de los aportes.

VI. Bibliografía y legislación

Textos y documentos

- ATXABAL RADA, A. 2014. «Democracia y jóvenes, una aproximación desde las cooperativas», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, Tercer Cuatrimestre, No.116, pp. 57-76. DOI http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2014.v116.45716,
- BENGOETXEA ALKORTA, A. 2016. «Las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa*, No. 29, pp. 205-234.
- CAMPOS PÉREZ, Y. 2020. «Las aportaciones no dinerarias al capital social cooperativo en Cuba. Especial referencia a las cooperativas no agropecuarias». En Crespo BRAUNER, M C Y GARCÍA RUIZ, J G., *Justicia social y políticas públicas: un debate impostergable*. Rio Grande: da furg, pp. 592-608.
- CAMPOS PÉREZ, Y. 2021. «El capital social de las cooperativas en Cuba: análisis teórico- crítico de su régimen jurídico», *Revista de Cooperativismo y Desarrollo*, Volumen 9, número 1. pp. 179-204 recuperado de <http://codes.upr.edu.cu/index.php/codes/article/view/381>,
- CAMPOS PÉREZ, Y. 2021. «Presupuestos teórico-jurídicos del capital social de las cooperativas en Cuba: apuntes para un debate», *BAIDC. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, No. 58, pp. 35-58. DOI <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-58-2021> pp. 35-58.
- CERMELLI, M; y LLAMOSAS TRÁPAGA, A. 2021. «Objetivos de Desarrollo Sostenible, crecimiento económico y trabajo decente: las cooperativas como una vía para la consecución de los objetivos», *BAIDC. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, No. 59, pp. 339-361 DOI <https://doi.org/10.18543/baidc-59-2021> pp. 339-361.
- CRACOGNA, D. 2003. «El Financiamiento de las Cooperativas en las legislaciones de los países del Cono Sur Americano», *BAIDC. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, No. 37, pp. 11-31 DOI <https://doi.org/10.18543/baidc-37-2003> pp. 11-31.
- CRUZ LÁZARO, L M; PÉREZ SOSA, F A. 2020. «Evaluación de la estructura de capital de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo de México», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, No. 136, e71858. DOI <https://doi.org/10.5209/rev.71858>.
- DÍEZ-PICAZO, L; GULLÓN, A. 1999. *Sistema de Derecho Civil, Vol. II*, Madrid: Tecnos.
- FAJARDO GARCÍA, G. 2015. «Orientaciones y aplicaciones del principio de participación económica», No. 27, pp. 205-242,
- FERNÁNDEZ GUADAÑO, J. 2006. «Diferentes consideraciones en torno al capital social de las sociedades cooperativas», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, Primer Cuatrimestre, No. 88, pp. 42-61. <https://revistas.ucm.es/index.php/REVE/article/view/REVE0606130042A>.
- FERNÁNDEZ PEISO, L A. 2006. *Lecturas en pro del Cooperativismo. Ante las imprescindibles transformaciones económicas del socialismo cubano*, Cienfuegos: Universo Sur.

- GÓMEZ APARICIO, P. 2020. «Algunas consideraciones sobre la remuneración del capital social en las sociedades cooperativas», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, No. 72, pp. 87-97. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=36707204>,
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, S. 2020. «El plazo de reembolso o liquidación de las aportaciones del cooperativista. Comentario a la sentencia del tribunal supremo 289/2020, civil, de 11 de junio (ROJ STS 1577/2020)», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa*, No. 27, pp. 339-349.
- GROSSO, M Y SVETAZ, M A. 1998. *Técnica legislativa: Marco teórico*, recuperado de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/a13086.pdf>,
- HENRY, H. 2013. *Orientaciones para la legislación cooperativa*, Organización Internacional del Trabajo (OIT), 2da Edición, Ginebra.
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R. 2014. *Metodología de la investigación*, México D.F: McGraw-Hill.
- MARÍN HITTA, L. 2014. «Las cooperativas no agropecuarias en Cuba», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, Segundo Cuatrimestre, No. 115, pp. 132-158 DOI http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2014.v114.44294,
- MORALES GUTIÉRREZ, AL C. 1990. «La especificidad del capital social en las Cooperativas de Trabajo Asociado», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, No. 58, pp. 11-36.
- MUÑOZ ALFONSO, Y, LÓPEZ GONZÁLEZ, I. y CAMPOS PÉREZ, Y. 2018. «Las cooperativas no agropecuarias de primer grado en Cuba. Consideraciones críticas de su régimen jurídico», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa*, No. 32, pp. 111-148.
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO (OIT). 2002. *Recomendación sobre la Promoción de las Cooperativas*, Ginebra, 193 de 3 de junio de 2002, recuperado de <https://www.aciamericas.coop/IMG/recomendacion193.pdf>.
- PANIAGUA ZURERA, M. 2006. «El capital social cooperativo en derecho español y su armonización con las normas internacionales de contabilidad», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, Tercer Cuatrimestre, No. 90, pp. 57-91.
- RAMÍREZ CRUZ, J. 1988. «El sector Cooperativo en la Agricultura Cubana», *Revista de Idelcoop*, Volumen 15 – No. 58, recuperado de <https://www.idelcoop.org.ar>.
- REYES LAVEGA, S. 2012. *Aportes para una ley de cooperativas*, República Dominicana: Fundación Friedrich Ebert.
- RODRÍGUEZ MUSA, O., HERNÁNDEZ AGUILAR, O. y FIGUEROA GONZÁLEZ, F. J. 2022. «El principio cooperativo de «preocupación por la comunidad». Valoraciones sobre su regulación jurídica en Cuba». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 61 (diciembre), 95-120. <https://doi.org/10.18543/baidc.2459>.
- RODRÍGUEZ MUSA, O. y HERNÁNDEZ AGUILAR, O. 2021. «Unificación del sector cooperativo cubano. Apuntes críticos a la luz de los principios cooperativos», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa*, No. 37, pp. 81-104.

- RODRÍGUEZ MUSA, O. y HERNÁNDEZ AGUILAR, O. 2024. «La Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi y sus referentes para el perfeccionamiento de la regulación de la cooperativa en Cuba». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 63 (enero), 53-77. <https://doi.org/10.18543/baidc.2767>.
- TORRES PÉREZ, F. J. 2011. *Régimen de las aportaciones sociales en la Sociedad Cooperativa*, Tesis doctoral para obtener el grado de Doctor en Derecho, Universidad de Vigo, recuperado de <http://www.investigacion.biblioteca.uvigo.es/xmlui/bitstream/handle/11093/315/R%C3%A9gimen%20de%20las%20aportaciones.pdf?sequence=1>.
- VIGUERA REVUELTA, R. 2011. *El derecho de reembolso en las sociedades cooperativas*, Tesis presentada en opción al grado de Doctor, Universidad de Sevilla.

Legislación

- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE CUBA, proclamada el 10 de abril de 2019. Gaceta Oficial No. 5 Extraordinaria de 10 de abril de 2019.
- Código Civil de la República de Cuba. Ley No. 59 de 16 de julio de 1987. Gaceta oficial extraordinaria No. 9 de 15 de octubre de 1987.
- Ley 65 «*Ley General de la Vivienda*», de 23 de diciembre de 1988. Gaceta Oficial No. 23 Ordinaria de 24 de julio de 2017.
- Ley No. 1279 «*De los Registros Pecuarios y el registro nacional de animales de razas puras y sus cruzamientos*» de 9 de octubre de 1974. Gaceta Oficial de la República de Cuba No. 29. Edición Ordinaria de 12 de octubre de 1974.
- Ley No. 95 «*Ley de Cooperativas de Producción Agropecuaria y de Créditos y Servicios*» de 2 de noviembre de 2002. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición ordinaria, No. 72, de 29 de noviembre de 2002.
- Ley 141 de 28 de octubre de 2021 «*Código de Procesos*». Gaceta Oficial No. 138 Ordinaria de 7 de diciembre de 2021.
- LEY DE REFORMA AGRARIA, Ley de 17 de mayo de 1959. Gaceta Oficial de 3 de junio de 1959.
- LEY DE REFORMA AGRARIA, Ley de 3 de octubre de 1963. Gaceta Oficial, Edición Ordinaria, de 3 de octubre de 1963.
- LEY DE PROCEDIMIENTO CIVIL, Administrativo, Laboral y Económico de 19 de agosto de 1977, Ediciones ONBC, La Habana, 2019.
- Decreto Ley 125 «*Régimen de posesión, propiedad y herencia de la tierra y bienes agropecuarios*» de 30 de enero de 1991. Gaceta Oficial No. 1 Extraordinaria de 30 de enero de 1991.
- Decreto Ley 142 «*Sobre las Unidades Básicas de Producción Cooperativa*» de 20 de septiembre de 1993. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria No. 8 de 21 de septiembre de 1993.
- Decreto Ley 2 «*De la mecanización, el riego, el drenaje agrícola y el abasto de agua a los animales*» de 13 de diciembre de 2019. Gaceta Oficial No. 83 Ordinaria de 24 de noviembre de 2020.

- Decreto Ley 203 «*De marcas y otros signos distintivos*», de 24 de diciembre de 1999. Gaceta Oficial No. 03 Extraordinaria de 2 de mayo de 2000.
- Decreto Ley 288 «*Modificativo de la Ley No. 65, de 23 de diciembre de 1988, «Ley General de la Vivienda»*» de 28 de octubre de 2011. Gaceta Oficial No. 35 Extraordinaria de 2 de noviembre de 2011.
- Decreto Ley 305 «*De las cooperativas no agropecuarias*» de 15 de noviembre de 2012. Gaceta Oficial 053 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012.
- Decreto Ley 322 «*Modificativo de la Ley No. 65, de 23 de diciembre de 1988, «Ley General de la Vivienda»*», de 31 de julio de 2014. Gaceta Oficial No. 40 Extraordinaria de 5 de septiembre de 2014.
- Decreto Ley 46 «*Sobre las micro, pequeñas y medianas empresas*» de 6 de agosto de 2021. Gaceta Oficial No. 94 Ordinaria de 19 de agosto de 2021.
- Decreto Ley No. 290 «*De las invenciones y dibujos y modelos industriales*» de 20 de noviembre de 2011. Gaceta Oficial No. 002 Ordinaria de 1ro. de febrero de 2012.
- Decreto Ley No. 309, «*Reglamento de las cooperativas no agropecuarias de primer grado*», de 28 de noviembre de 2018. Gaceta Oficial 053 Extraordinaria de 11 de diciembre de 2012.
- Decreto Ley 349 de 24 de enero de 2018. *Del Asesoramiento Jurídico*. Gaceta Oficial No. 5 Extraordinaria de 2018 y Resolución 41 de 3 de marzo de 2018 del Ministerio de Justicia. Reglamento para el ejercicio de la actividad de asesoramiento jurídico. Gaceta Oficial No. 20 Extraordinaria de 2018.
- Decreto Ley No. 365 «*De las cooperativas agropecuarias*» de 22 de octubre de 2018. Gaceta Oficial No. 37 Ordinaria de 24 de mayo de 2019.
- Decreto Ley No. 366 «*De las cooperativas no agropecuarias*» de 19 de noviembre de 2018. Gaceta Oficial No. 63 Ordinaria de 30 de agosto de 2019.
- Decreto Ley Número 233 «*Que modifica artículos de la Ley Número 65, Ley General de la Vivienda de 2 de julio de 2003*». Gaceta Oficial Extraordinaria No. 12, de 15 de julio de 2003.
- Decreto-Ley No. 47 «*De las cooperativas no agropecuarias*» de 6 de agosto de 2021. Gaceta Oficial No. 94 Ordinaria de 19 de agosto de 2021.
- Decreto 21 Reglamento del Decreto- Ley «*De la mecanización, el riego, el drenaje agrícola y el abasto de agua a los animales*». Gaceta Oficial No. 83 Ordinaria de 24 de noviembre de 2020.
- Decreto 225 «*Decreto de contravenciones personales de las regulaciones para el control y registro del ganado mayor y de las razas puras*», de 29 de octubre de 1997. Gaceta Oficial No. 36 Ordinaria de 13 de noviembre de 1997.
- Decreto 3 Modificativo del Decreto 320 «*De la trasmisión de la propiedad*» de 12 de febrero de 2020. Gaceta Oficial No. 11 Extraordinaria de 28 de febrero de 2020.
- Decreto 320 «*De la trasmisión de la propiedad de vehículos de motor, su comercialización e importación*» de 18 de diciembre de 2013. Gaceta Oficial No. 046 Extraordinaria de 31 de diciembre de 2013.
- Decreto 342 «*Reglamento del Decreto -Ley No. 290 De las invenciones y dibujos y modelos industriales*», de 28 de febrero de 2018. Gaceta Oficial No. 40 Extraordinaria de 10 de agosto de 2018.

Decreto 49 «*De las actividades a realizar por las micro, pequeñas y medianas empresas privadas, cooperativas no agropecuarias y trabajadores por cuenta propia*», de 11 de agosto de 2021. Gaceta Oficial No. 94 Ordinaria de 19 de agosto de 2021.

Decreto No. 354 «*Reglamento del Decreto-Ley de las cooperativas agropecuarias*» de 18 de diciembre de 2018. Gaceta Oficial No. 37 Ordinaria de 24 de mayo de 2019.

Decreto No. 356 «*Reglamento de las cooperativas no agropecuarias*» de 2 de marzo de 2019. Gaceta Oficial No. 63 Ordinaria de 30 de agosto de 2019.

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. ARDANZA VILLALABEITIA, JOSEBA
6. ARNAEZ ARCE, VEGA M.ª
7. ARREGUI, ZORIONE
8. ARRIETA IDIAKEZ, FCO. JAVIER
9. ARRIETA, JUAN LUIS
10. ATXABAL RADA, ALBERTO
11. ÁVILA ORIVE, JOSÉ LUIS
12. BARAHONA, ALEJANDRO
13. BLANCO LÓPEZ, JORGE
14. BUITRÓN ANDRADE, PABLO
15. CABRERIZO GARCÍA, OLIVIA
16. CAO FERNÁNDEZ, MANUEL ANTONIO
17. CELAYA ULIBARRI, ADRIÁN
18. COLOMER VIADEL, ANTONIO
19. DIEZ ÁCIMAS, LUIS ÁNGEL
20. DIVAR GARTEIZAURRECOA, JAVIER
21. EMBID IRUJO, JOSE MIGUEL
22. ENCISO SANTOCILDES, MARTA
23. FAJARDO GARCIA, GEMMA
24. FIOL RUIZ, JUAN ANTONIO
25. FRESNILLO MARTÍN, JOSE ANTONIO
26. GADEA SOLER, ENRIQUE
27. GALLASTEGI ORMAETXEA, ITXASO
28. GÁLVEZ VEGA, JOSÉ
29. GAMINDE EGIA, EBA
30. GARAY UGALDE, ENRIQUE ANTONIO
31. GARCÍA ÁLVAREZ, BELÉN
32. GÓMEZ URQUIJO, LAURA
33. GONDRA ELGEZABAL, GOTZON
34. GUTIÉRREZ DE ÁLAMO MAHOU, JOAQUÍN
35. HERNÁNDEZ SANTIAGO, SANTIAGO
36. HIGUERA, CARLOS DE LA
37. ILMA. SRA. DECANA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE DEUSTO
38. ISPIZUA ZUAZUA, ALFREDO
39. LAMPREABE MARTÍNEZ, JAVIER
40. LARRAZABAL BASAÑEZ, SANTIAGO
41. LASIERRA RIGAL, CARLOS MANUEL
42. LLAMOSAS TRÁPAGA, AÍDA
43. LLARENA ALBEAR, M.ª BEGOÑA
44. LLEDO YAGÜE, FRANCISCO
45. LÓPEZ ALONSO, FERNANDO

46. LÓPEZ GARDE, PABLO
47. LÓPEZ RODRÍGUEZ, JOSUNE
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 ETXEBERRIA, GONZALO
54. MARTINEZ ORDORICA, JUAN LUIS
55. MARTINEZ SAENZ, ÓSCAR
56. MENDIOLA GOROSPE, AGUSTÍN
57. MERINO ANTIGÜEDAD, JOSÉ M.^a
58. MERINO HERNÁNDEZ, SANTIAGO
59. MERINO ORTIZ DE ZARATE, YOLANDA
60. MONTERO SIMO, MARTA
61. MONTOLIO HERNÁNDEZ, JOSE M.^a
62. MUGARZA YENES, JUAN MARTÍN
63. MUÑOZ GARCÍA, ALFREDO
64. NAGORE APARICIO, ÍÑIGO
65. ORAÁ ORAÁ, JAIME
66. PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, M.^a CONCEPCIÓN
67. PANIAGUA ZURERA, MANUEL
68. PAZ CANALEJO, NARCISO
69. PÉREZ GINER, FRANCISCO
70. PONT GOIRICELAYA, RAFAEL
71. PRIETO JUAREZ, JOSE ANTONIO
72. PUY FERNANDEZ, GLORIA, GLORIA
73. REAL FLORES, MIREN JOSUNE
74. RIERA OLIVE, SANTIAGO
75. RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, AMALIA
76. ROSEMBUJ, TULIO
77. RUEDA VIVANCO, JESÚS
78. SACRISTÁN BERGIA, FERNANDO
79. SAEZ GABICAGOGEASCOA, JAVIER
80. SALVADO, MANUEL
81. SAMANIEGO RUIZ DE INFANTE, JOSU
82. SAN JOSE MARTINEZ, FERNANDO
83. SANZ JARQUE, JUAN JOSÉ
84. SANZ SANTAOLALLA, FCO. JAVIER
85. SUÁREZ-ALBA AZANZA, M.^a EUGENIA
86. SUSO VIDAL, JOSE M.^a
87. TOSCANO, FERNANDO
88. VARGAS VASEROT, CARLOS
89. 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. MANTLER, DIANA
2. MUNKNER, HANS H.

REINO UNIDO

1. SNAITH, IAN
2. SWINNEY, IAN

PORTUGAL

1. MEIRA APARICIO, DEOLINDA
2. NAMORADO, RUI
3. RODRIGUES, JOSE ANTONIO

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. ARACAMA, NORA GABRIELA DE
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, OSWALDO
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. PERALTA REYES, VICTOR
71. PEREZ COLMAN, MARIA SUSANA
72. POGGI, JORGE DANIEL
73. PUGLIESE, SANTIAGO A.
74. QUESTA, JOSE MANUEL
75. RATTENBACH, BEATRIZ SUSANA
76. REZZONICO, ALBERTO EDMUNDO
77. RISSO, MARCELO ROBERTO
78. ROSANO, OBDULIO L. H.
79. ROSELL, RAUL HECTOR
80. ROSSI, LUIS MARIA
81. ROSSINI, REYNALDO LUIS

82. RUESGA, MARIANO EUSEBIO (FEDE-COOPA)
83. SANTOS, MARÍA SOLEDAD
84. SCHMIDT BENDER, HORACIO F.
85. SCHMIDT, SERGIO FERNANDO
86. SEPERTINO, SUSANA MARÍA
87. SOMOZA, RICARDO FRANCISCO
88. STANISLAVSKY, MARIO WALTER
89. TORVISO, FERNANDO M.B.
90. URIBE, JANI
91. VALLATI, JORGE ARMANDO
92. VERLY, HERNAN
93. VESCO, CARLOS ALBERTO

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 CONTO, MARIO
10. DA SILVA GALHARDO, JOSÉ HENRIQUE
11. DA SILVA SILVEIRA, FELIPE
12. DE MIRANDA SOUZA, JOSÉ EDUARDO
13. DE SOUZA, LEONARDO RAFAEL
14. GIBELLO PASTORE, JOSÉ EDUARDO
15. GONÇALVES LINS VIEIRA, PAULO
16. KRUEGER, GUILHERME
17. MIRANDA OLIVEIRA, ALEXANDRE
18. NAGAO MENEZES, DANIEL FRANCISCO
19. NASSER FEITOZA, JAMED ABDUL
20. OLIVEIRA REZENDE MARTINS, ANNE SHIRLEY DE
21. PEREIRA SALOMÃO, BRASIL DO PINHAL
22. PERIUS, VERGÍLIO
23. POZZA, PEDRO LUIZ
24. RONISE DE MAGALHÃES FIGUEIREDO
25. 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. INSFRAN, RAMÓN ADALBERTO
10. MARTÍNEZ RUIZ DIAZ, NELSON MANUEL
11. MARTYNIUK, SERGIO
12. MODICA, JUAN O
13. MORAN, HUGO HERAN
14. MORLAS CANDIA, MARIO
15. POLETTI, GREGORIO
16. RAMIREZ RAMOS, ANTONIO
17. RIVAROLA, MIGUEL ANGEL
18. SOLER, JUAN JOSE
19. SOLJANCIC MORA,, JOSE
20. SACCO, CARLOS A.
21. TROCHE DE CABRAL, MARIA ISABEL
22. VALIENTE LARA, PEDRO RAFAEL
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. TASSARA DE MUÑIZ, M.ª TERESA
10. TORRES MORALES, CARLOS
11. ZELAYARAN, MAURO

VENEZUELA

1. ESTELLER ORTEGA, DAVID
2. GARCIA MULLER, ALBERTO
3. HERRERA, JOSEFINA DEL CARMEN
4. MOLINA CAMACHO, CARLOS

RESTO AMÉRICA

BOLIVIA

1. TECEROS BANZER, ADALBERTO

COLOMBIA

1. GUARIN TORRES, BELISARIO
2. MEJÍA PALACIO, LUZ PATRICIA
3. PÉREZ ZEA, MARÍA EUGENIA
4. RODRÍGUEZ BARRERA, WILSON DARIO

CUBA

1. CÁNDANO PÉREZ, MABEL
2. HERNÁNDEZ AGUILAR, ORISEL
3. MARTÍNEZ MONTENEGRO, ISNEL
4. MESA MEJIAS, MARIA DEL PILAR
5. MESA TEJEDA, NATACHA TERESA
6. RODRÍGUEZ MUSA, ORESTES
7. ROJAS JIMÉNEZ, ANDY
8. SOTO ALEMÁN, LIEN

ECUADOR

1. ESPINOZA, M.^a LORENA
2. NARANJO MENA, CARLOS

MÉXICO

1. ESPINOZA BELLO, CARLOS FROYLAN
2. GONZALEZ PALACIOS, SERGIO
3. HERNÁNDEZ CORDERO, ROBERTO CARLOS
4. IZQUIERDO MUCIÑO, MARTHA ELBA

REPÚBLICA DOMINICANA

1. MÉNDEZ PÉREZ, JORGE ELIGIO

URUGUAY

1. 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. CEDENIL MONGE, GUSTAVO ADOLFO
7. CHACON SANTORESI, CARLOS MIGUEL
8. ELIZONDO VARGAS, MARTA MARIA
9. ESPINOZA, ROLANDO
10. JACOBO ZELAYA, CARLOS JOSÉ
11. LAO MENDEZ, ROSANA
12. LEON DIAZ, EDGAR EMILIO
13. LOPEZ, ORLANDO
14. MONTERO, ALEXANDER Y STEVE
15. MORALES, FRANCISCO
16. PERAZO SEGURA, CARMEN MARIA
17. PEREZ SANCHEZ, YAMILEH
18. PIZARRO MATARRITA, EDGAR
19. QUIROS MONTOYA, ANA LUCRECIA

20. RAMOS, RENE
21. RODRIGUEZ GONZALEZ, RAFAEL MAURICIO
22. ROJAS HERRERA, OSCAR MIGUEL
23. SANCHEZ BOZA, ROXANA
24. SOLANO MURILLO, ADOLFO
25. SUBIRÓS BARRANTES, SILVIA
26. VARDERLUCH LEAL, ANTONIO
27. VARGAS ALFARO, ALEJANDRO
28. VARGAS CHAVARRIA, JEREMIAS
29. VILLALOBOS, KARLOS

RESSEAU AFRICAIN 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. BERNI, MIGUEL ÁNGEL
36. BIAGI, MARCO
37. BITARELLO, MÁRCIA ELISA
38. BLANCO LÓPEZ, JORGE
39. BOBADILLA, ALCIDES
40. BOGLINO, GLADIS
41. BONFANTE, GUIDO
42. BORBA DE AZEVEDO, MARÍA OTILIA
43. BRUNO, MARIA DE LAS MERCEDES
44. BUITRÓN ANDRADE, PABLO
45. CABRAS, GIOVANNI
46. CABRERIZO GARCÍA, OLIVIA
47. CAFFARATTI, ROBERTO DANIEL
48. CAFFARATTI, SERGIO
49. CALLEGARI, ANDRÉ

50. CALLEJO, ALFREDO V.
51. CÁNDANO PÉREZ, MÁBEL
52. CAO FERNÁNDEZ, MANUEL ANTONIO
53. CARAMANICO, JORGE GUSTAVO
54. CARDOSO, NORBERTO NICOLAS
55. CARELLO, LUIS ARMANDO
56. CASA, ANTONIO LUIS DE
57. CASTAGNINO, ENRIQUE F.
58. CASTRO HDEZ, LUIS PAULO
59. CASTRO HERNÁNDEZ, LUIS PAULO
60. CEDENIL MONGE, GUSTAVO ADOLFO
61. CELAYA ULIBARRI, ADRIAN
62. CHACON SANTORESI, CARLOS MIGUEL
63. CHAVES SAUDIO, RONALDO
64. CLARK, HORACIO ERNESTO
65. CMET, JUAN D.
66. COLANTONIO, GIULIANA
67. COLOMER VIADEL, ANTONIO
68. COLÓN MORALES, RUBÉN A.
69. CORDARA, ALBERTO E.
70. CORVALAN, ALFREDO R.
71. CRACOGNA, DANTE
72. CRISTO, PE. AMÉRICO
73. CUESTA, ELSA
74. DA SILVA GALHARDO, JOSÉ HENRIQUE
75. DA SILVA SILVEIRA, FELIPE
76. DABORMIDA, RENATO
77. DALLA FONTANA, ELVIO N.
78. DE BIASI, ROMINA
79. DE LORENZI, ESTEBAN MARIO
80. DE CONTO, MARIO
81. DE MIRANDA SOUZA, JOSÉ EDUARDO
82. DE NIRO, NICOLAS HUMBERTO
83. DE SOUZA, LEONARDO RAFAEL
84. DEBIAGGI, CARLOS ALBERTO
85. DECANA DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE DEUSTO
86. DELLEPIANE
87. DÍAZ DE SANTOS, S.A. (0007617-000734/05)
88. DIEZ ÁCIMAS, LUIS ÁNGEL
89. DIVAR GARTEIZAUURRECOA, JAVIER
90. DOMINGUEZ, ELENA
91. DONETA, WALKER
92. DRELICHMAN, SAMUEL
93. ELIZONDO VARGAS, MARTA MARIA
94. ELSAYYED, ABDELHAKHEEM
95. EMBID IRUJO, JOSE MIGUEL
96. ENCISO SANTOCILDES, MARTA
97. ESPINOZA BELLO, CARLOS FROYLAN
98. ESPINOZA, MARÍA LORENA
99. ESPINOZA, ROLANDO
100. ESTELLER ORTEGA, DAVID
101. EWAN, C.
102. FAJARDO GARCIA, GEMMA
103. FARIAS, CARLOS ALBERTO
104. FERNÁNDEZ DAVILA, ANTONIO
105. FERRARIO, PATRICIO
106. FERRETI, GIAN ALBERTO
107. FICI, ANTONIO
108. FIOL RUIZ, JUAN ANTONIO
109. FORNARI, OSWALDO CARLOS
110. FRANCISCO LUNA, ERNESTO GASPAR
111. FRANCO, RICARDO
112. FRESNILLO MARTIN, JOSE ANTONIO
113. GADEA SOLER, ENRIQUE
114. GALEAZZI, ALBERTO NICOLAS
115. GALGANO, FRANCESCO
116. GALLASTEGUI ORMAETXEA, ITXASO
117. GALVEZ VEGA, JOSÉ
118. GAMARRA DOLDAN, PEDRO
119. GAMINDE EGIA, EBA
120. GARAY UGALDE, ENRIQUE ANTONIO
121. GARCÍA ÁLVAREZ, BELÉN
122. GARCIA ARROUY, JULIO
123. GARCIA ARROUY, OSWALDO
124. GARCIA MULLER, ALBERTO
125. GATTI, SERAFINO
126. GAUNA, VICTOR ALBERTO
127. GAUTO VIEZMAN, RIGOBERTO
128. GIACCARDI MARMO, LUCIA
129. GIBELLO PASTORE, JOSÉ EDUARDO
130. GIGENA, EDGAR R.
131. GOMEZ LUNA, STELLA MARIS
132. GOMEZ URQUIJO, LAURA
133. GONÇALVES LINS VIEIRA, PAULO
134. GONDRA ELGEZABAL, GOTZON
135. GONZÁLEZ PALACIOS, SERGIO
136. GONZÁLEZ PALUMBO, PARIS
137. GROSSO, PATRICIA
138. GUARIN TORRES, BELISARIO
139. GUGLIELMONE, RICARDO LUIS

140. GUTIÉRREZ DE ÁLAMO MAHOU, JOAQUIN
141. HDEZ CORDERO, ROBERTO CARLOS
142. HENRY, HAGEN
143. HERNÁNDEZ AGUILAR, ORISEL
144. HERNANDEZ SANTIAGO, SANTIAGO
145. HERRERA, JOSEFINA DEL CARMEN
146. HIGUERA, CARLOS DE LA
147. HUERTAS, NELLY
148. IAÑEZ, EMILIO ADELIO
149. IBERLUCIA, MIGUEL
150. INSFRAÑ, RAMÓN ADALBERTO
151. INSTITUTO ARGENTINO DE INVESTIGACIONES DE ECONOMÍA SOCIAL (IAIES)
152. ISPIZUA, ALFREDO
153. IZQUIERDO MUCIÑO, MARTHA ELBA
154. JACOBO ZELAYA, CARLOS JOSÉ
155. JAMED ABDUL NASSER, FEITOZA
156. JENSEN, PABLO ANDRES
157. JOSÉ EDUARDO GIBELLO PASTORE, EDUARDO PASTORE
158. JUNG, ROLANDO VICTOR
159. JUSTO, LIA
160. KALUF BELLATO, MARCO AURÉLIO
161. KESSELMAN, JULIO
162. KESSELMAN, SILVIA
163. KLUG, RICARDO MIGUEL
164. KRUEGER, GUILHERME
165. LACREU, ALDO SANTIAGO
166. LAMPREABE MARTÍNEZ, JAVIER
167. LAO MENDEZ, ROSANA
168. LARRAZABAL BASAÑEZ, SANTIAGO
169. LASIERRA RIGAL, CARLOS MANUEL
170. LENTI, RUBEN JORGE
171. LEON DIAZ, EDGAR EMILIO
172. LIRA LINARES, ARTURO
173. LIRA LINARES, JORGE
174. LLAMOSAS TRÁPAGA, AIDA
175. LLARENA ALBEAR, MARIA BEGOÑA
176. LLEDO YAGÜE, FRANCISCO
177. LÓPEZ ALONSO, FERNANDO
178. LOPEZ GARDE, PABLO
179. LOPEZ, ORLANDO
180. LÓPEZ RODRÍGUEZ, JOSUNE
181. LORENZO, NORBERTO
182. LUNA FERNÁNDEZ, FERNANDO
183. LUNA, ERNESTO GASPAR FRANCISCO
184. MACIA Y GONZALEZ, JOSE MARIA
185. MAHAMAT, ADOUDOU
186. MANTLER, DIANA
187. MARTIN ANDRES, JESUS
188. MARTÍN SEGOVIA, FRANCISCO
189. MARTIN, CARLOS ALBERTO
190. MARTINEZ CHARTERINA, ALEJANDRO
191. MARTÍNEZ ETXEBERRIA, GONZALO
192. MARTÍNEZ GUERRERO, LUIS
193. MARTÍNEZ MONTENEGRO, ISNEL
194. MARTINEZ ORDORICA, JUAN LUIS
195. MARTÍNEZ RUIZ DÍAZ, NELSÓN MANUEL
196. MARTINEZ SAENZ, OSCAR
197. MARTYNIUK, SERGIO
198. MATUSEVICH, ELVA M. ENCINAS DE
199. MATZKIN, ENRIQUE
200. MEILIJ, GUSTAVO RAUL
201. MEIRA APARÍCIO, DEOLINDA
202. MEJÍA PALACIO, LUZ PATRICIA
203. MÉNDEZ PÉREZ, JORGE ELIGIO
204. MENDIOLA GOROSPE, AGUSTIN
205. MERINO ANTIGÜEDAD, JOSÉ MARIA
206. MERINO HERNÁNDEZ, SANTIAGO
207. MERINO ORTIZ DE ZARATE, YOLANDA
208. MESA MEJIAS, MARIA DEL PILAR
209. MESA TEJEDA, NATACHA TERESA
210. MICELA, VINCENZO
211. MIDAGON, ERNEST
212. MIRANDA OLIVEIRA, ALEXANDRE
213. MODICA, JUAN O
214. MOIRANO, ARMANDO ALFREDO
215. MOLINA CAMACHO, CARLOS
216. MONTERO SIMO, MARTA
217. MONTERO, ALEXANDER Y STEVE
218. MONTOLIO HERNANDEZ, JOSE MARIA
219. MORALES, ALONSO
220. MORÁN, HUGO HERÁN
221. MORIENA, HUGO JUAN BARTOLO
222. MORLAS CANDIA, MARIO
223. MUGARZA YENES, JUAN MARTIN
224. MUNKNER, HANS H.
225. MUÑOZ GARCÍA, ALFREDO
226. NAGAO MENEZES, DANIEL FRANCISCO
227. NAGORE APARICIO, IÑIGO
228. NAMORADO, RUI
229. NARANJO MENA, CARLOS

- 230.** NASSER FEITOZA, JAMED ABDUL
231. OLIVEIRA REZENDE MARTINS, ANNE SHIRLEY DE
232. OMARINI, CESAR JUAN ARIEL
233. ORAA ORAA, JAIME
234. ORELLANO, RICARDO
235. PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, MARIA CONCEPCIÓN
236. PALACIOS GONZALEZ, SERGIO
237. PANIAGUA ZURERA, MANUEL
238. PAOLUCCI, LUIGI F.
239. PAPA, BAL
240. PAROLA, AGUSTIN
241. PASCUAL, EDUARDO TOMAS
242. PAZ CANALEJO, NARCISO
243. PERALTA REYES, VICTOR
244. PERAZO SEGURA, CARMEN MARIA
245. PEREIRA SALOMÃO, BRASIL DO PINHAL
246. PEREZ COLMAN, MARIA SUSANA
247. PEREZ GINER, FRANCISCO
248. PEREZ SANCHEZ, YAMILIH
249. PÉREZ ZEA, MARIA EUGENIA
250. PERIUS, VERGILIO
251. PEZZINI, ENZO
252. PIZARRO MATARRITA, EDGAR
253. POGGI, JORGE DANIEL
254. POLETTI, GREGORIO
255. PONT GOIRICELAYA, RAFAEL
256. POZZA, PEDRO LUIZ
257. PRIETO JUAREZ, JOSE ANTONIO
258. PUGLIESE, SANTIAGO A.
259. PUVILL LIBROS S.A.
260. PUY FERNANDEZ, GLORIA
261. QUESTA, JOSE MANUEL
262. QUIROS MONTOYA, ANA LUCRECIA
263. RACUGNO, GABRIELE
264. RAMÍREZ RAMOS, ANTONIO
265. RAMOS, RENE
266. RATTENBACH, BEATRIZ SUSANA
267. REAL FLORES, MIREN JOSUNE
268. REYES LAVEGA, HÉCTOR SERGIO
269. REYES, DANIEL
270. REZZONICO, ALBERTO EDMUNDO
271. RIERA OLIVE, SANTIAGO
272. RISSO, MARCELO ROBERTO
273. RODRIGUES ANDRADE RAMOS, ANA PAULA
274. RODRIGUES, JOSE ANTONIO
275. RODRÍGUEZ BARRERA, WILSON DARIO
276. RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, AMALIA
277. RODRIGUEZ GONZALEZ, RAFAEL MAURICIO
278. RODRÍGUEZ MUSA, ORESTES
279. ROJAS HERRERA, OSCAR MIGUEL
280. ROJAS JIMÉNEZ, ANDY
281. RONISE DE MAGALHÃES FIGUEIREDO
282. ROSALES AGUIRRE, JORGE
283. ROSANO, OBDULIO L. H.
284. ROSELL, RAUL HECTOR
285. ROSEMBUJ, TULIO
286. ROSSI, LUIS MARIA
287. ROSSINI, REYNALDO LUIS
288. RUEDA VIVANCO, JESÚS
289. RUESGA, MARIANO EUSEBIO (FEDECOOBA)
290. RUIZ DIAZ MARTÍNEZ, NELSON MANUEL
291. SACRISTÁN BERGIA, FERNANDO
292. SACCIO, CARLOS A
293. SAEZ GABICAGOGEOASCOA, JAVIER
294. SALVADO, MANUEL
295. SAMANIEGO RUIZ DE INFANTE, JOSU
296. SAN JOSE MARTINEZ, FERNANDO
297. SANCHEZ BOZA, ROXANA
298. SANTANGELO, PATRIZIA
299. SANTOS, MARÍA SOLEDAD
300. SANZ JARQUE, JUAN JOSE
301. SANZ SANTAOLALLA, FRANCISCO JAVIER
302. SCHMIDT BENDER, HORACIO F.
303. SCHMIDT, SERGIO FERNANDO
304. SECCIÓN NACIONAL PERUANA
305. SEPERTINO, SUSANA MARÍA
306. SIMONETTO, ERNESTO
307. SNAITH, IAN
308. SOLANO MURILLO, ADOLFO
309. SOLER, JUAN JOSÉ
310. SOLIANCIC MORA, JOSÉ
311. SOMOZA, RICARDO FRANCISCO
312. SOTO ALEMÁN, LIEN
313. SPATOLA, GIUSEPPE
314. STANISLAVSKY, MARIO WALTER

- 315.** STRECK, LENIO
316. SUÁREZ-ALBA AZANZA, M.^a EUGENIA
317. SUBIRÓS BARRANTES, SILVIA
318. SUSO VIDAL, JOSE MARIA
319. SWINNEY, IAN
320. TASSARA DE MUÑIZ, M.^a TERESA
321. TECEROS BANZER, ADALBERTO
322. TORRES MORALES, CARLOS
323. TORVISO, FERNANDO M.B.
324. TOSCANO, FERNANDO
325. TROCHE DE CABRAL, MARÍA ISABEL
326. URIBE, JANI
327. VALIENTE LARA, PEDRO RAFAEL
328. VALLATI, JORGE ARMANDO
329. VARDERLUCH LEAL, ANTONIO
330. VARGAS ALFARO, ALEJANDRO
331. VARGAS CHAVARRIA, JEREMIAS
332. VARGAS VASEROT, CARLOS
333. VERLY, HERNAN
334. VESCO, CARLOS ALBERTO
335. VILLALOBOS, KARLOS
336. VINCI, JUAN MANUEL
337. ZELAYARAN, MAURO
338. ZULUETA SAN NICOLAS, JOSU

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo (BAIDC)

Normas de publicación

1. **Contenido.** El BAIDC publica, con carácter semestral a partir de 2018, trabajos de investigación sobre Cooperativismo y Economía social.
2. **Envío de originales.** Los originales han de ser inéditos y deberán ser enviados 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 Editora 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 evaluación 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)
- 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)
- Josune López Rodríguez (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 (FMB)
- Marta Montero Simó (Universidad Loyola Andalucía)
- Alfredo Muñoz García (Universidad Complutense de Madrid)
- Iñigo Nagore Aparicio (abogado)
- Miren Josune Real Flores (Universidad de Deusto)
- Sergio Reyes Lavega (Universidad de la República de Uruguay)
- Orestes Rodríguez Musa (Universidad de Pinar del Río)
- Tulio Rosembuj (Universidad de Barcelona)
- Fernando Sacristán Bergia (Universidad Rey Juan Carlos)
- Roxana Sánchez Boza (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)

Boletines de la AIDC correspondientes a 2024

Por decisión de la Asamblea General Ordinaria de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, del pasado día 23 de junio de 2023, se acordó:

Establecer como tema monográfico de investigación para los Boletines de la AIDC correspondientes al año 2024 el de **«La competitividad de las cooperativas: razones y claves de éxito para la cooperación»**.

- Se invita a los miembros de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo a que realicen sus aportaciones sobre esta materia para los dos próximos Boletines, sin perjuicio de que sean admitidos trabajos sobre otros temas que sean estimados de interés.

Les recordamos que la fecha final de recepción de los trabajos será el **31 de mayo de 2024** para el número 65 del Boletín de 2024.

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