

## VI. BIBLIOGRAFÍA

AKE BOOK, S.: "Cooperativas, valores fundamentales y principios cooperativos", *CIRIEC*, núm. 9, 1990.

ALBI IBAÑEZ, E.: *Sistema fiscal español*, Barcelona, Ariel Economía, 2006.

ALONSO ESPINOSA, F.J. (Coordinador): *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, Granada, Comares, 2001.

ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat de cooperatives i societats laborals*. Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 2001.

ANHEIER, H.K./SALAMON, L.M.: "In search of the nonprofit sector I: The question of definitions". *Working paper of the Johns Hopkins University*, núm. 1. 1992.

ARCO ALVAREZ, J.L. DEL: "Régimen económico de las cooperativas españolas", *REVESCO*, 1970.

ARCHAMBAULT, E.: « L'économie sociale est-elle associée aux grandes fonctions économiques des pouvoirs publics? », *Revue des études coopératives, mutualistes et associatives*, núm. 18, 1986.

ASCARELLI, T.: *Iniciación al estudio del Derecho Mercantil*, trad. E. Verdera y Tuells, Barcelona, Bosch, 1964.

AVALOS MUÑOZ, L. M.: "Antecedentes históricos del mutualismo", *CIRIEC*, núm. 12, 1991.

BALLESTERO PAREJA, E.; *Economía Social y empresas cooperativas*, Madrid, Alianza Universidad, 1990.

BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación*, Régimen fiscal, Elcano (Navarra), Aranzadi, 1992.

BAREA TEJEIRO, J.: "Concepto y agentes de la economía social", *CIRIEC*, núm. 8, 1990.

- "La economía social en España", *Economía y Sociología del Trabajo*, núm. 12, 1991.

- "El marco conceptual de las instituciones sin fines de lucro", *Economistas*, núm. 83, 2000.

BAREA TEJEIRO, J./JULIA IGUAL, J.F./MONZON CAMPOS, J.L.: "Grupos empresariales: la economía social ante los desafíos del mercado". En *Grupos Empresariales de la Economía Social en España* (Directores) BAREA TEJEIRO, J./JULIA IGUAL, J. F./MONZON CAMPOS, J. L. Valencia, CIRIEC-España, 1999.

BAREA TEJEIRO, J./MONZON CAMPOS, J.L.: "Las cifras clave de la economía social en España", *CIRIEC-España*, núm. 16, 1994.

- *Manual para la elaboración de las cuentas satélite de las empresas de la economía social: cooperativas y mutuas*, CIRIEC, 2006.

BAREA TEJEIRO, J/MONZON CAMPOS, J.L. (Directores): *Libro Blanco de la Economía Social en España*. Madrid, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1992.

- *Las cuentas satélite de la Economía Social en España*, Valencia, Ciriec-España, 1995.

BARRERA CEREZAL, J.J.: "El papel de la Administración central en el fomento de la economía social", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994.

BEL DURAN, P.: *Las cooperativas agrarias en España. Análisis de los flujos financieros y de la concentración empresarial*, Valencia, CIRIEC-España, 1997.

BROSETA PONS, M.: "Dictamen sobre procedimientos de creación de Sociedades Anónimas Laborales y sobre los recursos que deben habilitarse para su financiación", Valencia, Ponencia de trabajo del II Plan de Desarrollo Económico y Social, 21-09-1967."

BUENDIA MARTINEZ, I.: *La integración comercial de las sociedades cooperativas*. Madrid, Consejo Económico y Social, 1999.

CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica", en la obra *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Cizur Menor (Navarra), Thomson-Civitas, 2005.

CALVO VERGEZ, J.: "Sociedades laborales: Consideraciones tributarias", en la obra *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Cizur Menor (Navarra), Thomson-Civitas, 2005.

- "Régimen fiscal de las sociedades laborales en el impuesto sobre sociedades: algunas notas aclaratorias", *Estudios Financieros*, núm. 63, 2006.

CAPARROS NAVARRO, A.: "Impactos fiscales de la nueva ley estatal de cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas)", *Estudios Financieros*, núm. 218, 2001.

- "Las sociedades cooperativas y el impuesto de sociedades: armonización contable y fiscal", *Estudios Financieros*, núm. 104, 1991.

CASADO, D.: (Coordinador) *Organizaciones voluntarias en España*, Barcelona, Hacer, 1995.

COMISION DEL COLEGIO NOTARIAL DE BILBAO, en VVAA, *Comunidades de bienes, cooperativas y otras formas de empresa*, Tomo II, Colegios Notariales de España, Madrid, 1996.

COMITE ESPAÑOL PERMANENTE DE LA ECONOMIA SOCIAL: "Manifiesto-Programa de la economía social". En: *I Congreso de la Economía Social*, Madrid, 11 de diciembre de 1993.

CORDOBES MADUEÑO, M./PANIAGUA ZURERA, M.: "El capital social en las cooperativas. Un análisis comparado entre el tratamiento jurídico-contable español y las NIC", *Partida Doble*, núm. 694, 2007.

COSIN OCHAITA, R.: "Régimen fiscal de las cooperativas", *Carta Tributaria*, Monografías, 2005.

CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *Régimen especial de las sociedades cooperativas en el nuevo Impuesto de Sociedades*, Granada, Comares, 1998.

- *Régimen fiscal de las cooperativas*, Elcano (Navarra), Aranzadi, 1999.

CUBEDO TORTONDA, M.: "Zonas oscuras y puntos débiles de la contabilidad", en la obra *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Cizur Menor (Navarra), Thomson-Civitas, 2005.

CHAVES, R./MONZON, J.L./TOMAS, J.A.: "La Economía Social y la Política Económica" en la obra *Política Económica y actividad empresarial*, Coordinadores JORDAN GALDUF, J. M., GARCÍA RECHE, A. y ANTUÑANO MARURI, I., Valencia, Tirant lo Blanch, 1999.

DECLARACION SOBRE LA IDENTIDAD COOPERATIVA, ACI, Manchester, 1995.

DEFOURNY, J.: *L'entreprise cooperative, tradition et renouveau*. Bruxelles, Labor, 1988.

- "Orígenes, contextos y funciones de un tercer gran sector" en la obra *Economía Social entre economía capitalista y economía pública*, Directores MONZON CAMPOS, J. L. y DEFOURNY, J., Valencia, *Ciriec*, 1992.

DE LA ROCHA GARCIA, E.: *Las sociedades cooperativas según la nueva ley 27/1999 de 16 de julio*, Granada, Comares, 2001.

DIVAR GARTEIZ-ARRUECOA, J.: *La alternativa cooperativa. Una respuesta ante la crisis* Ediciones Ceac, 1985.

- *La democracia económica*, Bilbao, Universidad de Deusto, 1990.

DUQUE DOMINGUEZ, J.F.: "La libre adhesión y el principio de puerta abierta en las sociedades cooperativas". En *Primeros Encuentros Cooperativos de la Universidad del País Vasco*. Vitoria. Ed. Gobierno Vasco, 1986.

ECHEVARRIA TORRECILLA, A: *Asociacionismo económico y mercado*, Coordinadores VIDAL MARTINEZ, I/ ROJO TORRECILLA, E., Barcelona, Universitat de Barcelona, 1988.

ESTEVE PARDO, M.L.: *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996

EUROSTAT: Sistema Europeo de Cuentas SEC-1995.

FAJARDO GARCIA, I. G.: "Marco jurídico del sector no lucrativo en España", *Ciriec-España*, núm. 20, 1996.

- *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*, Madrid, Tecnos, 1997.

FERNANDEZ FERNANDEZ, J.: *Empresa cooperativa y economía social*, Barcelona, PPU, 1992.

FERNANDEZ GUADAÑO, J.: Implicaciones de las nuevas normas contables para las Sociedades Cooperativas", *Partida Doble*, núm.153, 2004.

- "Los resultados empresariales de las sociedades cooperativas", *Técnica Contable*, núm. 671, 2005.

- "Diferentes consideraciones en torno al capital social de las sociedades cooperativas", *REVESCO*, núm 88, 2006.

FERNANDEZ LOPEZ, R.I.: "El desarrollo de la actividad económica por la empresa familiar" en la obra *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Directora PITA GRANDAL, A.M., Madrid, Marcial Pons, 2006.

FONT GALAN, J.I.: "Prólogo" en la obra PANIAGUA ZURERA, M.: *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Madrid, McGraw-Hill, 1997.

FREIJEIRO ALVAREZ, A. B.: *Fomento de Empresas de Economía Social. Una realidad en expansión*, Vigo, Ideaspropias Editorial, 2006.

GARCIA DELGADO, J.L. (Director): *Las Cuentas de la Economía Social El Tercer Sector en España*, Madrid, Civitas, 2004.

GARCIA GALVENTE, Y./GARIJO, M. R.: "Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español", en la obra *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Cizur Menor (Navarra), Thomson-Civitas, 2005.

GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ, C.: "El problema de la doble condición de los socios-trabajadores (socios proveedores y socios consumidores) ante la gerencia de la empresa cooperativa", *REVESCO*, núm. 56-57, 1989.

- "Precisiones acerca de algunos tópicos confusos sobre la sociedad cooperativa", en la obra *Tempori Serviendum. Homenaje al Prof. Dr. Jaime GIL ALUJA*, Vigo, Milladoiro, 1993.

- "Las sociedades cooperativas de derecho y las de hecho con arreglo a los valores y a los principios del Congreso de la Alianza Cooperativa Internacional de Manchester en 1995: especial referencia a las sociedades de responsabilidad limitada reguladas en España", *REVESCO*, núm. 61, 1995.

- "La necesidad de la consideración de la sociedad cooperativa como entidad mercantil para la adecuada regulación", *REVESCO*, núm. 66, 1998.

- "Economía financiera de las sociedades cooperativas (y de las organizaciones de participación)" en la obra *Sociedades cooperativas: régimen jurídico y gestión económica*, Coordinador PRIETO JUAREZ, J. A., Madrid, Ibidem, 1999.

- "La empresa de participación: características que la definen. Virtualidad y perspectivas en la sociedad de la información", *CIRIEC-España*, núm. 40, 2002.

GASCH, J.M.: "El nou estatut i el cooperativisme", *Nexe: quaderns d'autogestió i economia cooperativa*, núm. 19, 2007

GENERALITAT DE CATALUNYA. DEPARTAMENT DE TREBALL: *Llibre Blanc de l'Economia Social a Catalunya*, 2001.

GIRON TENA, J.: *Derecho de Sociedades*, tomo I, Madrid, 1976.

GOMEZ APARICIO, P.: "Algunas consideraciones sobre la remuneración del capital social en las sociedades cooperativas", *REVESCO*, núm. 72, 2000.

GOMEZ CALERO, J.: *Las Sociedades Laborales*, Granada, Comares, 1999.

GONZALEZ GONZALEZ, J.M. (Coordinador): *La tributación de los beneficios empresariales*, Bilbao, CISS, 2006.

GONZÁLEZ PASCUAL, J.: "Las implicaciones contables de la nueva Ley de Cooperativas", *Partida Doble*, núm. 109, 2000.

GRAVALOS GASTAMINZA, M.A.: *Economía Social*, Oviedo, Septem Ediciones, 2002.

GUESLIN, A.: *L'invention de l'économie sociale*, Paris, Economica, 1987.

GUI, B.: "The economic rationale for the third sector. Nonprofit and other noncapitalist organizations". *Annals of Public and Cooperative Economics*, Vol. 61, núm. 4, 1991.

- "Los papeles beneficiarios y dominantes en las organizaciones: el caso de las no lucrativas", *Cuadernos de Trabajo CIRIEC*, núm. 10, 1992.

HERNANDEZ BENAVENTE, S.: "Potser el camí per al finançament cooperatiu", *Cooperació catalana*, núm. 284, 2006.

HOLYOAKE, G.J.: *Història dels "Equitables Pioneers" de Rochdale*, Lleida, Fundació Roca i Galès, 1982.

INFORME MIHR: *Revue des Etudes Coopératives*, I trim., núm. 7, 1983.

ITURRIOZ DEL CAMPO, J.: "El resultado de las sociedades cooperativas y su distribución en la nueva Ley de Cooperativas 27/1999", *REVESCO*, núm. 69, 1999.

- "La formación de los resultados cooperativos y su distribución entre los socios", *REVESCO*, núm. 77, 2002.

JULIA IGUAL, J.F./SERVER IZQUIERDO, R.: *Manual de fiscalidad de cooperativas*, Madrid, Pirámide, 1991.

- *Fiscalidad de cooperativas. Teoría y práctica*, Madrid, Pirámide, 1992.

- "La fiscalidad de las cooperativas en el marco de la Unión Europea. Referencia al caso español", *Ciriec-España*, núm. 23, 1996.

LAILAW, A F.: *Les cooperatives a l'any 2000*, Barcelona, Fundació Roca i Galès, 1981.

LAMBEA RUEDA, A.: "Criterios orientativos para optar a la calificación de sociedad cooperativa europea", *REVESCO*, núm. 87, Tercer Cuatrimestre, 2005.

LAMBERT, P.: *La doctrina cooperativa*, Buenos Aires, Ediciones Intercoop, 1975.

- *Los principios cooperativos y la Alianza Cooperativa Internacional*, Zaragoza, Centro Nacional de Educación Cooperativa, 1975.

LEJARRIAGA PEREZ DE LAS VACAS, G.R.: "La sociedad cooperativa desde la perspectiva de la alianza cooperativa internacional (ACI) y las sociedades anónimas laborales frente al concepto jurídico de cooperativa", *REVESCO*, núm. 61, 1995.

LEVESQUE, B.: "Introduction" en *L'autre économie. Une économie alternative?* Directores LEVESQUE, B, JOYAL, A., CHOUINARD, O., *Presses de l'Université du Québec*, Sillery, 1989.

LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad Agraria de Transformación*, Almería, Universidad de Almería, 1999.

LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley General de Cooperativas de 16 de julio de 1999", *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 13, Vol. 2, 1999.

MARTIN FERNANDEZ, J./MARTÍN SALCINES, F./RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Madrid, Iustel, 2006.

MARTIN MARTIN, J.: "El socio y el capital social de la cooperativa", en la obra *Sociedades Cooperativas: régimen jurídico y gestión económica*, Coordinador PRIETO JUAREZ, J. A. Madrid, Ibidem, 1999.

MARTÍNEZ CHARTERINA, A.: "Los valores y los principios cooperativos", *REVESCO*, núm. 61, 1995.



MARTÍNEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea", *REVESCO*, núm. 80, Segundo Cuatrimestre, 2003.

MATEO BLANCO, J./PALACIO, A.: *Cooperativismo*, Zaragoza, Agecoop-Cenec, 1979.

MONGE GIL, A. L.: "Algunas reflexiones a propósito de la Ley de Aragón", *RDM*, núm. 232, 1999.

MONZON CAMPOS, J.L.: "La Economía Social en España", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa CIRIEC-España*, núm. 0, 1987.

- "La Economía Social y su contribución a la salida de la crisis", *Ciriec-España*, núm. 5, 1988.

- *Las cooperativas de trabajo asociado en la literatura económica y en los hechos*, Madrid, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1989.

- "La economía social: tercer sector de un nuevo escenario" en la obra *Economía Social entre economía capitalista y economía pública*, Directores MONZON CAMPOS, J.L. y DEFOURNY, J., Valencia, Ciriec-España, 1992.

- "La economía social en la realidad española", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994.

- "Principios cooperativos y realidad cooperativa en España" en la obra *Cooperativas, mercado y principios cooperativos*, Coordinadores MONZON CAMPOS, J.L. y ZEVI, A., Valencia, CIRIEC-España, 1994.

- "Economía social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector", *Ciriec-España*, núm. 56, 2006.

MORALES GUTIERREZ, A.C.: *La cooperativa como realidad social, ideológica y económica*, Córdoba, Publicaciones E.T.E.A., 1991.

MOREAU, J. : *Essai sur une politique de l'Économie Sociale, du troisième secteur véçu au troisième secteur voulu*, Paris, C.I.E.M., 1982.

MORENO RUIZ, R.: "La protección de la salud y las empresas aseguradoras de participación", *REVESCO*, núm. 62, 1996.

- "El mutualismo de previsión social", en la obra *Informe –Memoria de la Economía Social 1999*, Directores FURA VENTOSA, I., JULIA IGUAL, J.F., MONZON CAMPOS, J.L., Valencia, CIRIEC-España, 2000.

MORILLAS JARILLO, M.J./ FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas*, Madrid, Tecnos, 2º Edición, 2002.

MUNKNER, H.H.: "Los principios cooperativos y el progreso social", *CIRIEC-España*, núm. 9, 1990.

NEILA NEILA, J.M.: *Sociedades Laborales. Análisis sistemático de la Ley 4/1997, de 24 de marzo*, Madrid, Dykinson, 1998.

OMEÑACA GARCIA, J., *La reforma de la legislación mercantil y tributaria en materia contable*, Barcelona, Deusto, 2007.

ORDOÑEZ DE HARO, C.: "La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España", *Ciriec-España*, núm. 54, 2006.

PASTOR SEMPERE, C.: "Notas en torno a las principales novedades de la nueva Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas", *REVESCO*, núm. 69, 1999.

- "El régimen económico: principales aspectos" en la obra *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, Coordinador ALONSO ESPINOSA, F.J., Granada, Comares, 2001.

- "La reforma del derecho contable y su repercusión en el régimen de los recursos propios de las sociedades cooperativas", *REVESCO*, núm. 90, 2006.

PASQUIER, A.: "L'Économie Sociale. Propositions pour une définition : ES=E+H", *La Revue de l'Économie Sociale*, julio-septiembre, 1984.

PEREZ DE LA CRUZ BLANCO, A.: *La reducción del capital en sociedad anónima y de responsabilidad limitada*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1973.

PEREZ DE LAS VACAS, G.R.: "Valoración del coste implícito asociado a la decisión de contabilizar conjuntamente resultados cooperativos y extracooperativos en las sociedades cooperativas especialmente protegidas", *REVESCO*, núm. 72, 2000.

POLO DIEZ, A.: "Reflexiones sobre la reforma del ordenamiento jurídico mercantil", en *VV.AA., Estudios de Derecho Mercantil en homenaje a Rodrigo Uría*, Madrid, Civitas, 1978.

POLO GARRIDO, F.: "La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera a las sociedades cooperativas", *Contabilidad y Tributación*, num. 287, 2007.

PRIETO JUAREZ, J.A.: "El régimen económico en la vigente legislación cooperativa a la luz de los principios proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional en 1995", *REVESCO*, núm. 76, 2002.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El estado de las sociedades agrarias de transformación*, Barcelona, Obra Social de la Caja de Pensiones para la Vejez y de Ahorro, 1982.

- *La empresa cooperativa*, Barcelona, Ediciones Ceac, 1985.

- *Examen crític sobre el vigent règim fiscal de les cooperatives a partir de la Llei 20/1990*, Barcelona, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 1991.

- *Régimen fiscal de las cooperativas: ley 20/1990, de 19 de diciembre*, Barcelona, PPU, 1991.

- *Economía Social y Empresa*, Barcelona, PPU, 1993.

RUIZ OLABUENAGA, J.I. (Director): *El Sector no lucrativo en España*, Madrid, Fundación BBV, 2000.

SAEZ GARCIA DE ALBIZU, J.C./ GOÑI SEIN, J.L./DE LA HUCHA CELADOR, F./PERDICES HUETOS, A.: *Sociedades Laborales (Ley 4/1997, de 24 de marzo) Tomo XV*, de la obra *Comentario al Régimen Legal de las Sociedades Mercantiles* Directores URÍA, R./ MENENDEZ, A./OLIVENCIA, M., Madrid, Civitas, 2000.

SALAMON, L. M./ ANHEIER, H. K.: "The Emerging Nonprofit Sector: An Overview", *Manchester University Press*, Manchester, 1996.

SAJARDO MORENO, A.: *Análisis Económico del Sector No Lucrativo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996.

- *El Sector no lucrativo en el ámbito de los servicios sociales*, Valencia, Ciriéc-España, 1998.

SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer Sector como realidad institucional. Delimitación y cuantificación en España y otros países desarrollados", *Ekonomiaz*, núm. 39, 1997.

SALABERT PARRAMON, R.: *Las Sociedades Laborales en el marco del desarrollo económico y social español*, Madrid, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1987.

SALAMON, L .M./ ANHEIER, H.K.: "The Emerging Nonprofit Sector: An Overview", *Manchester University Press*, Manchester, 1996.

SÁNCHEZ CALERO, F.: "La determinación y distribución del beneficio neto en la sociedad anónima", *Cuadernos del Instituto Jurídico Español*, núm. 3, 1955.

- "Los conceptos de sociedad y de empresa en la Ley de Cooperativas", en la obra *Libro homenaje a Roca Sastre*, III, Barcelona, 1977.

SÁNCHEZ MARTÍNEZ, M.T.: "El mutualismo de previsión social en España", *CIRIEC-España*, núm. 57, 2007.

SANZ GADEA, E.: "Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las leyes 35/2006 y 36/2006", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 287, 2007.

SANZ JARQUE, J.J.: *Cooperación. Teoría y práctica de las sociedades cooperativas*, Valencia, Universidad Politécnica de Valencia, 1974.

SANZ VALDÉS, J.: "Los agentes de la Economía Social", en la obra *La Economía Social en España en el año 2000*, Valencia, Ciriéc-España, 2002.

THORDARSON, B.: "La Alianza Cooperativa Internacional ante la reforma de los principios cooperativos", *CIRIEC*, núm. 14, 1993.

TOMAS CARPI, J.A.: "La economía social en un mundo en transformación". Valencia, *Ciriec-España*, núm. 25, 1997.

TORRENTE I RIQUÉ, E.: *Empreses amb participació dels treballadors: cooperatives i societats anònimes laborals*, Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 1994.

- *Les Societats Laborals*, Llei 4 de/1997, de 24 de març, Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció y la Formació Cooperatives, 1999.

URÍA GONZALEZ, R.: *Derecho Mercantil*, Madrid, Marcial Pons, 2001.

VALPUESTA GASTAMINZA, E.M.; BARBERENA BELZUNCE, I.: *Las Sociedades Laborales. Aspectos Societarios, Laborales y Fiscales*, Elcano (Navarra), Aranzadi, 1998.

VARA MIRANDA, M.J.: "La empresa cooperativa y su equilibrio económico-social", *Revesco*, núm. 53, 1985.

- "La empresa social. La Economía Social en España y en la CEE ante el mercado único europeo", en la obra *1993 España ante el Mercado Único*, Coordinador RUESGA BENITO, SANTOS M. Madrid, Pirámide, 1989.

- "Funciones de la Economía Social en el modelo de desarrollo económico", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994.

- "Presentación", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994.

VARGAS SANCHEZ, A.: "La identidad cooperativa y la cooperativa como empresa: luces y sombras", *Revesco*, núm. 61, 1995.

VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: "Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado", *Revesco*, núm. 83, 2004.

VICENT CHULIA, F.: *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, tomo I, Barcelona, Librería Bosch, 2º ed, 1986.

- *Comentarios al Código de Comercio y legislación mercantil especial*, Directores SANCHEZ CALERO, F./ALBALADEJO, M. Tomo XX, vol. 3, Madrid, Edersa, 1994).

- "La Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas Estatal", *Revista General de Derecho*, núm. 663, 1999.

VIDAL MARTINEZ, I.: "La Economía Social en España", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, núm. 2, 1987.

- "La economía social en España", *CIRIEC*, núm. 8, 1990.

VIENNEY, C. : "Les activités, les secteurs et les règles des organisations de l'économie sociale", Université de Paris, 1, 1986.

WEISBROD, B.A.: *The nonprofit economy*. London, Harvard University Press, 1988.

## **I. EI SECTOR DE LA ECONOMIA SOCIAL O TERCER SECTOR**

### **I.1.INTRODUCCION**

En este primer capítulo, vamos a presentar un tercer sector del sistema económico, situado entre el sector privado capitalista convencional y el sector público.

A partir de aquí, nuestros objetivos son diversos. En primer lugar, nos centraremos en delimitar el sector y, analizaremos los criterios que nos han de permitir seleccionar las entidades que lo componen.

A continuación, después de explicitar las razones que explican el surgimiento de este sector y las aportaciones del mismo al tejido económico y social, expondremos las características de las entidades de la economía social.

Finalmente, después de exponer las raíces históricas del término "Economía Social" ofreceremos diferentes aportaciones de distintos autores y organizaciones que nos proporcionarán definiciones actualizadas de dicho término.

## I.2 DELIMITACIÓN DEL SECTOR

La literatura económica ha segmentado la economía en dos grandes sectores, el público (o Economía Pública) y el privado (o Economía Capitalista). La realidad se ha encargado de refutar esta delimitación demasiado simplista al revelar la existencia de numerosas entidades que difícilmente encajan en sendos sectores y que configuran, por exclusión, lo que puede denominarse Tercer Sector.

Ahora bien, esta definición negativa o residual del Tercer Sector resulta insuficiente y poco operativa para emprender el análisis que vamos a realizar.<sup>1</sup>

Desde los años setenta del siglo pasado se ha ido generando un proceso de reconocimiento e identificación de un tercer sector en el sistema económico, situado entre el sector privado y el sector público, ya que se acepta que dicho tercer sector está integrado por un conjunto de organizaciones cuyas características no se ajustan a las del sector público, ni tampoco a las del sector privado convencional.<sup>2</sup>

Con la expresión "Economía Social" se denomina, en especial desde los años ochenta, a un tercer sector económico situado entre el sector privado y el sector público, debido a que las entidades que lo integran se crean por iniciativa privada, pero responden a intereses colectivos o sociales.<sup>3</sup>

De acuerdo con Monzón, la aparición de un conjunto de problemas que afectan a nuestras sociedades no parece encontrar solución satisfactoria con la exclusiva acción de empresas capitalistas, empresas públicas y sector público en general.

Son problemas de desempleo, sanidad, educación, calidad de vida de la población jubilada, bienestar en el medio rural, etcétera. Problemas que, en definitiva, se sitúan en un nuevo escenario caracterizado por un cambio sustancial de los desafíos económicos a resolver y por la aparición de nuevas necesidades sociales.

---

<sup>1</sup> Esta idea es corroborada por SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer Sector como realidad institucional. Delimitación y cuantificación en España y otros países desarrollados", *Ekonomiaz*, nº 39, 1997, pg. 84.

<sup>2</sup> En este sentido, ver VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones de la Economía Social en el modelo de desarrollo económico", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994, pg. 9.

<sup>3</sup> VARA MIRANDA, M.J. de la "Presentación" del número 729, mayo 1994, de *Información Comercial Española*, pg. 3.



Son estos problemas y las limitaciones de los agentes tradicionales para resolverlos los que permiten establecer un espacio de actuación para un tercer sector, diferente del público y del capitalista, que muchos denominamos Economía Social y que está constituido fundamentalmente por cooperativas, mutualidades y asociaciones.

Para Monzón, la inclusión de tan diversas realidades jurídicas y empresariales en un mismo concepto plantea importantes dificultades de definición.

Así, según él, cabría distinguir entre organizaciones de interés general (en las que los beneficiarios de la actividad empresarial son diferentes del grupo de personas que la controlan) y organizaciones de interés mutualístico (en donde los beneficios de la actividad recaen en el mismo grupo de personas que la dirige). También se ha llamado la atención sobre la conveniencia de excluir a las organizaciones, asociaciones en la mayoría de los casos, que no desarrollan ninguna actividad económica.<sup>4</sup>

Por su parte, García Delgado nos dice que una gran parte de las actuaciones englobadas en el Tercer Sector o Economía Social – de límites, por lo demás, tan difuminados, tan difícilmente precisables- tiene como destino atenciones que la crisis presupuestaria y de eficacia de los servicios públicos ha dejado de asegurar, y naturalmente que aquéllos tienen también hoy, en buena medida, un ingrediente compensador de situaciones socialmente nocivas que deja a su paso la expansión de los mercados.

Pero no es en puridad el Tercer Sector, con el dinamismo que ahora presenta, una “tercera opción” entre el sector público y el privado capitalista, con lo que ello seguiría significando de residual o, si se prefiere, de intersticial. Es, más bien, el resultado de la capacidad creativa de la sociedad para satisfacer nuevas necesidades y atender las mayores expectativas que despierta el desarrollo económico y el cambio social en las sociedades libres; no viene, consecuentemente, el Tercer Sector tanto a sustituir como a agregar, tanto a compensar como a añadir.

---

<sup>4</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: “La economía social en la realidad española”, *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994, pgs. 29-30.

El carácter original –y positivo, en tanto que significa suma- del Tercer Sector así entendido permite, a su vez, una mejor comprensión de su especificidad. Pues debe verse ésta no como adición de negaciones: lo que no pertenece al ámbito de la Hacienda Pública ni lo que es propio de la actividad mercantil lucrativa, sino como afirmación de una doble correlación.

Por una parte, la que en el plano de los objetivos o fines perseguidos se establece entre *interés colectivo* o *general* y *solidaridad*; por otra, la que en el plano de lo organizativo enlaza *participación* con *responsabilidad*. Estos son los cuatro términos que hay que conjugar al hablar de Tercer Sector, de la Economía Social; los identificativos.

El campo propio del Tercer Sector es el de lo privado solidario y socialmente responsable. Su especificidad, pues –retomando lo dicho más arriba- no debe buscarse en términos negativos, ya sea por situarse al margen del mercado o por no integrarse en la esfera gubernamental; el Tercer Sector ni renuncia a la actividad mercantil cuando procede –y lo mercantil es eficiencia, competitividad y resultados de la gestión- ni puede sentirse ajeno a los dictados de las políticas públicas y a los recursos del Estado.

La especificidad hay que formularla afirmativamente: en la conjugación de esos valores que son el altruismo, la solidaridad, la participación y la responsabilidad en sociedades sustentadas en la libertad, tanto política como económica.<sup>5</sup>

Más allá de las diferencias que se puedan establecer, cooperativas, mutualidades y asociaciones se caracterizan por constituir empresas de servicio, que realizan una actividad en sí misma considerada, es decir, establecen una clara subordinación del capital a la finalidad social. La motivación principal para crear, mantener y desarrollar una empresa de Economía Social no se basa en obtener una máxima retribución del capital invertido, sino en resolver problemas sociales concretos.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> GARCIA DELGADO, J.L. (Director): *Las Cuentas de la Economía Social El Tercer Sector en España*, Madrid, Cívitas, 2004, pgs. 20-22.

<sup>6</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "La Economía Social en la realidad española", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994, pg. 30.

No obstante, prolifera una variada gama de denominaciones y aparecen un tanto desdibujados los perfiles que enmarcarían a los componentes del sector mencionado. Dichas organizaciones realizan actividades heterogéneas, tienen estatutos jurídicos diferentes y se observan experiencias dispares según los países, si bien todas ellas tienen un hilo conductor común: los intereses del factor trabajo son prioritarios en la toma de decisiones, mientras que al factor capital se le considera sólo un instrumento necesario, para realizar la actividad económica.<sup>7</sup>

Actualmente, existe una notable ambigüedad y proliferación de términos para referirse a un difuso sector de empresas y organizaciones cuya actividad se desarrolla entre la economía pública y la economía capitalista tradicional de manera que, para referirse a dicho sector, es frecuente utilizar indistintamente expresiones como "tercer sector", "tercer sistema", "economía alternativa", "economía asociativa", "sector voluntario", "zona gris", "sector no lucrativo", o de "non profit" y otros.<sup>8</sup>

Otros autores lo denominan "economía social", "economía solidaria", "economía de la participación", "sector autogestionario", entre otros.<sup>9</sup>

El desarrollo de definiciones positivas exige idear y utilizar un instrumental teórico-conceptual eficaz. Este instrumental habría de permitir identificar y delimitar analíticamente estos tres sectores institucionales, excluyendo del análisis el sector Familias, también denominado Economías Domésticas y que en sí mismo constituiría un cuarto sector. No obstante, las fronteras entre tales sectores no siempre son claras.

La pluralidad de denominaciones y conceptos relativos al Tercer Sector existentes en la literatura económica también se justifica por los diferentes aspectos de esta realidad abordados por los investigadores. La elección de éstos como objeto de estudio por parte del científico social, evidencia la existencia de juicios de valor en el

---

<sup>7</sup> VARA MIRANDA, M.J.; "Funciones de la Economía Social en el modelo de desarrollo económico", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994, pg. 9.

<sup>8</sup> CHAVES AVILA, R./MONZON CAMPOS, J.L./TOMAS CARPI, J.A.: "La Economía Social y la Política Económica" en la obra *Política Económica y actividad empresarial*, Coordinadores JORDAN GALDUF, J.M., GARCIA RECHE, A. y ANTUÑANO MARURI, I., Valencia, Tirant Lo Blanch, 1999, pg. 143.

<sup>9</sup> SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer Sector..." cit., pg. 84.

proceso científico y denota una indudable carga política e ideológica.<sup>10</sup> Sobre esta cuestión volveremos a insistir más adelante.

Según se adopte una definición u otra pueden considerarse como integrantes de este fenómeno social(o quedar excluidas del mismo), entidades tan dispares como las cooperativas, las cajas de ahorro, las fundaciones o los clubes deportivos, los partidos políticos, las iglesias, las Organizaciones no Gubernamentales (ONGs) y las asociaciones de voluntariado.

Hay que partir del reconocimiento de que este fenómeno:

- a) es un término ambiguo que precisa de una definición operativa.
- b) es un fenómeno social multidimensional en el que se entrecruzan multitud de factores para su aparición y desarrollo.
- c) Necesita un esfuerzo ingente de medición cuantitativa hasta ahora imposible.

En otras palabras, es perentorio precisar ¿de qué hablamos cuando nos referimos al Tercer Sector? ¿De voluntariado, de actividades no lucrativas, de filantropía, de economía social?.<sup>11</sup>

El conocimiento del Tercer Sector en España adolece de una serie de limitaciones que necesitan ser subsanadas. Falta, en primer lugar, una delimitación clara de lo que se entiende por Tercer Sector. Éste es el primer escollo con el que topa quien intenta acotar el terreno. Ninguna de las definiciones formuladas hasta el momento parece haber satisfecho por completo la necesidad de un marco conceptual carente de ambigüedad y dotado, al mismo tiempo, de comprensión suficiente. Como es de sobra conocido, las terminologías al uso, desde Eurostat (Oficina de Estadística de las Comunidades Europeas) a la Unión Europea, desde las instancias administrativas públicas hasta los estudiosos españoles, pecan de rigidez excesiva o de laxa ambigüedad.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer Sector..."cit., pg. 84.

<sup>11</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I.(Director): *El Sector no lucrativo en España*. Madrid, Fundación BBV, 2000, pgs.18-19.

<sup>12</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I.(Director): *El Sector...*cit., pg. 19.

Asimismo, falta un ordenamiento jurídico que regule, de una manera clara, este tipo de entidades y, a la vez, defina lo que se entiende por Tercer Sector.

Por otra parte, continúa sin existir una información estadística fiable en cuanto a su sistematicidad, amplitud y actualización, que permita conclusiones o toma de decisiones plenamente garantizadas. Aun así, es preciso reconocer los esfuerzos sistemáticos, aunque parciales, que vienen efectuándose en las dos últimas décadas.<sup>13</sup>

Siguiendo al profesor Ruiz, el contenido y dinámica del Sector No Lucrativo suele ser, unas veces, reducido a una de sus manifestaciones sociales (como cuando, por ejemplo, se le identifica con las ONGS) y, otras, ampliado indiscriminadamente a un conjunto mucho más amplio. ¿Qué significa Sector No Lucrativo?.

Ya en la década de los setenta aparece en público el término específico del "Sector No Lucrativo en España", en el que se incluyen, sin apenas ninguna restricción terminológica, fundaciones, asociaciones, sindicatos, partidos políticos, cooperativas, etc., es decir, toda clase de entidades exteriores a la economía liberal-capitalista y al sector público.

Este fenómeno social sigue sin estar bien delimitado conceptualmente provocando que la imprecisión terminológica contamine la precisión conceptual indispensable para su análisis sistemático. Ello da lugar a que, a la hora de referirse a este sector, se recurra a una serie de términos solapables pero no identificables, en sentido estricto, con el mismo. Vamos a citar algunos ejemplos.

- *Sociedad civil*: Este término es de uso relativamente reciente y todavía no muy generalizado al referirse al Tercer Sector.

Entendido en sentido estricto, el término de sociedad civil comprende a todo el conjunto de instituciones sociales, mercados y asociaciones voluntarias y a la esfera pública de la vida social, pero excluye taxativamente las instituciones estatales de

---

<sup>13</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I.(Director): *EL Sector ...cit.*, pg.20.

control directo por parte del Estado. Sociedad civil, en este sentido restringido, es todo aquello que no pertenece directamente al aparato del Estado y conlleva una distinción básica entre lo estatal (con toda su maquinaria administrativa) y lo privado o al margen de aquél. No distingue, en principio, más que dos tipos institucionales, el estatal y el no estatal, el público y el privado.

- *Organizaciones no gubernamentales*: En este contexto se ha popularizado modernamente el concepto de ONG que, como su mismo nombre indica, agrupa a todas aquellas instituciones de ayuda y promoción social independientes de la organización directamente estatal.

El enfoque inicialmente mayoritario de estas organizaciones de orientar sus actividades a la ayuda del Tercer Mundo y a los problemas de su desarrollo, así como la tendencia a aplicarlas, más recientemente, a problemas de la propia sociedad española, ha hecho que muchas veces se distingan dos tipos de organización, las ONGs y ONGDs. La sociedad civil, evidentemente, abarca un abanico mucho más extenso que el comprendido por el conjunto de ONGs.

Éstas hacen ostentación de autonomía frente a la Administración Pública, pero distan mucho de ser las únicas o las más importantes de las que presumen de este mismo carácter. Recuérdese, por ejemplo, el caso de las fundaciones, de los sindicatos, de las cooperativas, etc.

- *Economía social*: Este término pretende agrupar, dentro de él, a todo el conjunto de instituciones que conjugan, en una función única, objetivos económicos con sociales, que fomentan e incentivan la participación ciudadana e introducen, como una condición no negociable, la corresponsabilidad de los miembros en la toma de decisiones.

A diferencia del término sociedad civil, que destaca las relaciones de interacción entre el Gobierno y el total de los ciudadanos, el de economía social contempla primariamente el tipo de relaciones económicas dentro del conflicto histórico entre el sistema de economía capitalista y el sistema marxista. En el marco de la antítesis entre ambos, la economía social alude a una tercera alternativa de sistema económico que

da lugar a un conjunto de instituciones que no se identifican con ninguno de los promovidos por las otras dos fórmulas históricas.

La economía social distingue, en consecuencia, la posibilidad de tres tipos de instituciones o tres sectores socioeconómicos, el formado por el sector público (estatal), el empresarial capitalista y el de economía social. El sector de la economía social agrupa a todas aquellas instituciones que, a diferencia de los sectores público y empresarial capitalista, buscan compaginar la libertad económica del mercado con la justicia social, como instrumento de solución de los problemas sociales colectivos (empleo, calidad de vida, vivienda, consumo, ahorro, educación, sanidad...) que se originan, por distintos motivos, en ambos sistemas, el capitalista de mercado, y el de socialismo de Estado. Las instituciones más emblemáticas, dentro de la economía social son, sin duda alguna, las cooperativas.

Desde 1988, la Comisión Científica Internacional del CIRIEC<sup>14</sup> ha venido trabajando en el análisis y delimitación conceptual de la economía social, que conoció un decisivo impulso con el debate del Informe Barea sobre el concepto y los agentes de la economía social que había sido aprobado previamente por la Comisión Científica de CIRIEC-España.<sup>15</sup>

Según dicho informe, la definición de "Economía Social" comprende las empresas que actúan en el mercado con el fin de producir, asegurar, financiar o de distribuir bienes o servicios, pero en las que la repartición de beneficios no está directamente relacionada con el capital aportado por cada miembro; y en las que las decisiones no se toman teniendo en cuenta el capital de cada socio; el peso a la hora de tomar decisiones es el mismo para todos, independientemente del capital aportado por cada uno.

La economía social engloba también los agentes económicos cuya función principal es la de producir servicios, no destinados a la venta, para determinados grupos de hogares, y cuya financiación se realiza a través de las contribuciones

---

<sup>14</sup> CIRIEC: Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa.

<sup>15</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I. (Director): *El Sector ...cit.*, pgs.29-31.

voluntarias de los hogares, como consumidores.<sup>16</sup> Chaves, Monzón y Tomás añaden a esta definición: de pagos a las administraciones públicas y de rentas de la propiedad. Cabe indicar, asimismo, que dichos autores consideran esta definición de economía social integradora de la concepción tradicional y el enfoque NPO, concepciones y enfoques sobre los que hablaremos más adelante.

La anterior definición converge con la adoptada en Bélgica por el Consejo Central de Economía, según la cual la economía social está compuesta por actividades económicas ejercidas por sociedades, principalmente cooperativas, mutualidades y asociaciones, cuyos principios de actuación se caracterizan por la finalidad de servicio a los miembros o al entorno, la autonomía de gestión, los procesos de decisión democrática y la primacía de las personas y del trabajo sobre el capital en el reparto de los beneficios.

La economía social, por consiguiente, no agrupa a las instituciones que no buscan beneficio sino a aquellas que lo buscan dentro de un marco determinado de funcionamiento. Más que un Tercer Sector No Lucrativo, habría que entenderlo como un cuarto añadido a las organizaciones estatales, a las empresas privadas con ánimo de lucro y a las organizaciones privadas sin ánimo de lucro.<sup>17</sup>

Particularmente, a nosotros nos parece correcto no dissociar la obtención de beneficios con el hecho de pertenecer a la economía social.

- *CMAF*: Recientemente, por parte del Observatorio Europeo de las Pequeñas y Medianas Empresas, se ha acuñado el término CMAF(cooperativas, mutualidades, asociaciones, fundaciones), semejante al de la economía social, aunque de contenido más amplio, razón por la cual las consideraciones relativas a ésta son igualmente pertinentes para esta nueva nomenclatura.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> BAREA TEJEIRO, J.: "Concepto y agentes de la economía social", *CIRIEC*, núm. 8, 1990, pg. 110.

<sup>17</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I.(Director): *El Sector ...cit.*, pg. 31.

<sup>18</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I.(Director): *El Sector ...cit.*, pg. 31.



- *Organizaciones voluntarias*: Este término es ampliamente utilizado en la literatura especializada. Se refiere a las entidades fundadas en la voluntariedad de la asociación (el deseo libre, no precisamente la filantropía). Distingue cuatro sectores: grupos basados en las relaciones amigables y familiares pautadas o en grupos coyunturales de duración puntual y limitada, las empresas mercantiles, las instituciones de la práctica política y el resto de las organizaciones voluntarias estables.<sup>19</sup>

El estudio del Sector No Lucrativo o Tercer Sector español adolece de una doble imprevisión terminológica. Por un lado, no se dispone de un concepto preciso y comprensivo y, por otro, el sector tiende a identificarse con conceptos parciales tales como el de economía social, el de sociedad civil, el de conjunto de organizaciones voluntarias o el de las no gubernamentales.

La simple enumeración de términos tan heterogéneos permite concluir lo que, en términos generales, es un sentir común, como afirman Santiago Álvarez y otros, que "la aventura de arriesgar una definición parece estar condenada, desde el principio al fracaso más absoluto...Si bien nadie duda de la existencia y peso de este sector, es preciso observar que se ha prestado poca atención al problema básico de cómo se define el sector y qué realidades contiene".<sup>20</sup>

Como ya hemos indicado anteriormente, la pluralidad de denominaciones y conceptos relativos al Tercer Sector existentes en la literatura económica también se justifica por los diferentes aspectos de esta realidad abordados por los investigadores. La elección de éstos como objeto de estudio por parte del científico social, evidencia la existencia de juicios de valor en el proceso científico y denota una indudable carga política e ideológica.

Si se excluye del campo problemático que conforma el Tercer Sector tanto las Economías Domésticas como las organizaciones de naturaleza pública administrativa, la delimitación externa relevante se encuentra en el terreno privado, entre el Sector Capitalista y el Tercer Sector.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I.(Director): *El Sector ...cit.*, pgs. 31-32.

<sup>20</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I.(Director): *El Sector ...cit.*, pg. 32.

<sup>21</sup> SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer Sector...",cit. pg. 84.

Siguiendo a Sajardo y Chaves, por otra parte, y aún a riesgo de un exceso de simplificación, es posible identificar dos grandes áreas de interés en relación al Tercer Sector que ponen énfasis en ciertos aspectos objeto de análisis por el mundo académico. Estas áreas serán denominadas economía alternativa autogestionaria, por un lado y economía no lucrativa por otro.

La *economía alternativa autogestionaria* conforma el área de interés donde pueden ser encuadrados mayoritariamente los estudiosos de la Economía Social en España y otros países de la Europa continental. En esta gran área es posible ubicar las denominaciones siguientes: Sector de la Economía Social, Sector autogestionario, Sector cooperativo y Sector mutualista.

Los aspectos o elementos comunes objeto de estudio de esta primera área estriban en aquellas relaciones sociales, de producción y distribución diferentes y/o alternativas a las de la economía pública y la economía capitalista. El nivel de análisis se desarrolla generalmente a nivel microeconómico, residiendo su núcleo de atención en el comportamiento (diferencial) de unas organizaciones específicas, especialmente las cooperativas y las mutualidades.

A lo largo de la historia, abundante literatura encuadrable en esta área de interés ha versado sobre la capacidad de transformación social y económica de estas formas de organización. Se hace hincapié en el modo democrático de decisión y en la atribución de los excedentes o plusvalías con arreglo a criterios no capitalistas, encuadrándose así en las tradiciones mutualista, cooperativista y autogestionaria, no en vano se consideran a las cooperativas como núcleo central de análisis.

La *economía no lucrativa* constituye un área de interés donde el número de trabajos y de investigadores interesados en el tema se han multiplicado desde hace dos décadas en el mundo anglosajón y crecientemente en los últimos años en la Europa continental. A diferencia de lo que sucede en el área de economía alternativa autogestionaria, en ésta la presencia de científicos sociales procedentes de la sociología y de las ciencias políticas es muy relevante.

Entre las denominaciones de Tercer Sector encuadrables en esta área cabe señalar las siguientes: Sector de organizaciones no lucrativas (o *Non profit organizations*), Sector Voluntario, Sector filantrópico y caritativo, ONG (organizaciones no gubernamentales) y Sector exento de impuestos.

Los temas objeto de análisis se centran en la acción social y humanitaria, la oferta de servicios de bienestar social y el desarrollo de la ciudadanía o sociedad civil. Siendo dominante la literatura estadounidense, por ejemplo, la propia realidad política, cultural e institucional de aquel país ha condicionado las concepciones y las construcciones teóricas sobre economía no lucrativa.

El Sector exento de impuestos lo conformarían aquellas entidades que jurídicamente en EE.UU. (y por extensión, en el resto de países) gozan de exención fiscal. Las concepciones de Sector filantrópico, voluntario y caritativo enfatizan la capacidad de este tipo de organizaciones para movilizar recursos humanos (voluntarios) y económicos (donaciones), o la importancia de estos recursos como fuente de ingresos.

Finalmente, la concepción *Nonprofit* (no lucrativa), la más extendida, subraya el aspecto de inapropiabilidad de los excedentes o beneficios de la entidad por los individuos que la controlan. La procedencia anglosajona de estas concepciones tiende a excluir a las cooperativas de este campo de estudio.

Los términos Organizaciones No Gubernamentales y voluntariado, tan de moda en la actualidad en nuestro país, carecen sin embargo de un sólido respaldo conceptual.

El primer término constituye una definición negativa de este tipo de entidades. En principio, se considera Organizaciones No Gubernamentales a todas aquellas entidades nacidas de la sociedad civil que no tienen un carácter público. Esta concepción, negativa y demasiado simplista, podría conducir a incluir las empresas del Sector Capitalista. Adicionalmente, el término ONG suele identificarse con aquellas organizaciones especializadas en la cooperación al desarrollo. Esta perspectiva implica limitar en exceso ese principio de concepto. Una primera salida terminológica ha

consistido en diferenciar dos tipos de ONG, las ONG-D, especializadas en la cooperación al desarrollo, y las ONG en sentido estricto, las cuales habrían de identificarse con el resto de entidades de articulación de intereses de la sociedad civil.

En cuanto a las locuciones voluntariado, organizaciones voluntarias y sector voluntario, es útil el criterio propuesto por Casado<sup>22</sup> para darles contenido y delimitarlas. El primer término haría referencia exclusivamente a los voluntarios y su prestación (voluntariedad). Las organizaciones voluntarias son, en cambio, los medios u organizaciones desde los que se coordina y canaliza la acción de los voluntarios (junto con otros recursos, como las donaciones y ciertos fondos públicos). Finalmente, el sector voluntario incluiría los dos conceptos anteriores.

Han aparecido además otras tres denominaciones: Tercer Sector, Sector intermedio y Sector independiente. Excepto en el caso del Sector independiente, el cual enfatiza la función de tercera fuerza social, política y económicamente independiente de las otras dos fuerzas (la pública y la capitalista), las otras denominaciones, especialmente la de Tercer Sector ha sido utilizada alternativamente por la literatura como sinónimo, unas veces de Economía Social y otras veces de Sector no lucrativo.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> CASADO PEREZ, D.:(Coord.) *Organizaciones voluntarias en España*. Barcelona, Hacer, 1995, pg. 72.

<sup>23</sup> SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer Sector..." cit., pgs. 85-87.

### I.3. CRITERIOS PARA SELECCIONAR Y AGRUPAR LAS ENTIDADES QUE INTEGRAN EL SECTOR

a) La *teoría organizacional*, entendida como aquella que analiza la naturaleza y comportamiento intrínseco de las diferentes formas organizativas, es analíticamente rentable para edificar construcciones teóricas positivas del Tercer Sector, más allá de las definiciones de carácter total o parcialmente negativo.

Un primer elemento a considerar lo conforma la función principal de los agentes económicos objeto de análisis, atendiendo particularmente a los bienes y servicios producidos o consumidos y al modo de financiación.

Este criterio permite diferenciar al Tercer Sector respecto del Sector Público y de las Familias o Economías Domésticas.

En efecto, siguiendo a Barea y Monzón<sup>24</sup>, el Sector Público estaría integrado por aquellas entidades cuya función principal es la de producir servicios de naturaleza colectiva que no se venden en el mercado y no existe un precio estipulado como pago de estos servicios, por lo que se financian a través de impuestos.

La función principal de las Economías Domésticas o Familias es consumir. El consumo se financia con las remuneraciones obtenidas por la prestación del trabajo o con las rentas procedentes de los ahorros.

En un tercer gran sector se encuadra una amplia pluralidad de agentes cuya función principal es producir bienes y servicios, financiar o asegurar. Para las actividades de estos agentes, conocidos como sector empresas, existe una demanda en el mercado, lo que permite pagar un precio por ellos<sup>25</sup>, a diferencia de las

<sup>24</sup> BAREA TEJEIRO, J/MONZON CAMPOS, J.L. (Directores): *Las cuentas satélite de la Economía Social en España*. Valencia. Cirioc-España, 1995, p. 14.

<sup>25</sup> Aquí se situaría el Sector Capitalista de la economía y la vertiente empresarial del Tercer Sector o Subsector empresarial de la Economía Social (SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer Sector..."cit., pg. 87).

administraciones públicas, que producen servicios de naturaleza colectiva que no se venden en el mercado.

Cuando la demanda no es solvente o no es cubierta por el mecanismo del mercado, por diferentes razones, su financiación es más compleja procediendo en unos casos de donaciones (públicas y/o privadas) y/o trabajo gratuito (voluntariado), en otros casos de aportaciones de socios y generalmente de financiación mixta.<sup>26</sup>

A continuación, vamos a exponer el análisis del profesor Barea <sup>27</sup> a partir del cual propone una definición de Economía Social que, con posterioridad, fue aceptada por el CIRIEC.

“Para el análisis de la actividad económica de un país, actualmente los agentes se agrupan en sectores institucionales atendiendo a su función principal, siendo ésta considerada como representativa de su comportamiento económico.

Nos encontramos así con un sector, las administraciones públicas, cuya función principal es producir servicios de naturaleza colectiva que no se venden en el mercado y no existe un precio que actúe como pago de estos servicios, por lo que se financia a través del pago de impuestos.

Por otro lado, está el sector formado por las familias, cuya función principal es consumir y cuyo consumo se financia a través de las remuneraciones que obtiene por la prestación de su trabajo o de las rentas procedentes de sus ahorros.

Entre estos dos polos se sitúa otro conjunto de agentes que, a través de diferentes tipos de análisis económico se ha subdividido, pero que principalmente lo conocemos como sector de empresas, ya sean de carácter productivo, comercial, financiero o instituciones de seguro. La función principal es producir bienes y servicios, financiar o asegurar, para cuyas actividades existe una demanda en el mercado, lo que permite pagar un precio por ellos; cosa distinta de las administraciones públicas, que producen servicios de naturaleza colectiva que no se venden en el mercado.

<sup>26</sup> SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: “El Tercer Sector ...” cit., pg. 87.

<sup>27</sup> BAREA TEJEIRO, J.: “La economía social en España”, *Economía y Sociología del Trabajo*, núm. 12, 1991, pg. 9-11.

Existe igualmente un sector que se denomina, en algunos análisis económicos, el "sector de las instituciones sin fines de lucro", que producen servicios no destinados a la venta en favor de las familias, y se financian, no por un precio, sino por una cuota de asociación a dichas instituciones.

La pregunta que surge en primer lugar, es si la economía social comprende sólo entes de carácter privado o además entes de carácter público. He aquí una cuestión esencial para definir el ámbito de la economía social. Creo que la economía social debe venir definida por aquellos agentes que no pertenecen al sector público, sino al sector privado de la economía, aunque con algunos fines propios. Según esto, y a mi entender, tendríamos que las administraciones públicas no deberían estar dentro del concepto de la economía social. Por otro lado, tendríamos las familias, cuya función principal es consumir y, por tanto, no tiene nada que ver con la actividad productiva de la economía social, luego también estarían fuera de ella.

Nos quedará un conjunto de empresas y de instituciones privadas sin fines de lucro que viven y desarrollan su actividad en todos los países. El sector de la economía social agruparía agentes que estarían incluidos bien en el sector empresas, ya sean comerciales, industriales, financieras o de seguro, o en las instituciones privadas sin fines de lucro que tienden a producir servicios para las familias, pero que no los venden por un precio en el mercado, sino que tratan de producir estos servicios y los suministran a las familias por una cuota que no tiene relación con el consumo de dicho servicio.

Partiendo de la base de que la economía social no tiene nada que ver con la economía pública, el sector público empresarial debería quedar fuera de ese sector. El sector de las instituciones privadas sin fines de lucro que producen servicios colectivos para las familias y que no actúan en el mercado, pero que suministran con un criterio social esos servicios, podrían entrar, a mi entender, dentro de este concepto de economía social, ya que realizan una actividad económica de producción. Pero el núcleo principal de la economía social viene de la economía de mercado, es decir, de las empresas. Es aquí donde verdaderamente se presenta el problema de fijar cuál debe ser el criterio para delimitar el campo de la economía social.

El comportamiento de las empresas de la economía social, en relación a sus procesos de producción, ha de ser homogéneo con el que tienen las restantes empresas de la economía.

Por ser empresas que actúan en el mercado, tienden a maximizar su beneficio y a minimizar sus costes, por consiguiente la economía social no debe identificarse con las empresas que no produzcan beneficios.

El proceso productivo requiere capital que financie el activo fijo y el activo circulante, por tanto las empresas de la economía social necesitarán capital propio y ajeno, lo mismo que las restantes empresas, por tanto no es correcto decir que las empresas capitalistas caen fuera del campo de la economía social.

Las características diferenciadoras de las empresas de la economía social hay que buscarlas en su comportamiento en cuanto a la atribución de los resultados generados, así como en el proceso de toma de decisiones.

Cuando exista una relación entre la propiedad del capital y el beneficio atribuido a ese capital, diremos que esa empresa no es de economía social. Cuando los principios de atribución del beneficio no estén ligados, de una manera directa, con la posesión del capital, diremos que esa empresa forma parte de la economía social.

A mi entender, es este principio de no atribución del beneficio al que posee el capital, el que debería ser el parámetro fundamental para determinar cuándo una empresa debe estar incluida dentro de la economía social o incluida dentro de la economía capitalista. Este comportamiento afecta a la forma de distribución del beneficio, pero afecta también a la toma de decisiones, es decir, los dos criterios que el capital impone en las sociedades.

La toma de decisiones en una sociedad de la economía capitalista se efectúa de forma que quien tiene el 10 por 100 del capital de la sociedad tiene un peso en la asamblea y el consejo que dirige la administración equivalente a ese 10 por 100 de su capital. Existe una relación directa entre la posesión del capital y su peso en la toma de decisiones de la empresa. Así se rige el mundo capitalista.

Pero el mundo de la economía social no se rige por este principio, sino por el de un hombre, un voto. Es decir, no se regula la toma de decisiones en este tipo de empresas de economía social por su participación en el capital, sino por el hecho de que es un propietario de esa empresa, un socio de la empresa y, por consiguiente, su decisión vale igual que la decisión del socio de al lado, cualquiera que sea su participación en el capital.

Esto produce una disociación entre una empresa de la economía capitalista – convencional, añadimos nosotros- y otra empresa – capitalista también, seguimos añadiendo, pues necesita igualmente capital- de la economía social, la cual tiene la misma finalidad, producir bienes y servicios para el mercado y maximizar su beneficio, pues en esta última no se dan los condicionantes derivados de la posesión del capital: atribución del beneficio y peso en la toma de decisiones.”



En definitiva, para Barea, podemos decir que los agentes de la economía social son aquellos que reúnen las siguientes características:

- a) No tienen nada que ver con la economía pública.
- b) Pueden obtener beneficios de su actividad productiva.
- c) Necesitan capital para desarrollar su actividad de producción, comercialización, distribución, etcétera.
- d) Las relaciones que se dan entre capital y la atribución del beneficio es uno de los condicionantes para que una empresa se considere o no incluida en la economía social. Si entre capital y atribución del beneficio no existe relación alguna de carácter directo, de relación de proporcionalidad u otra causa, podemos decir que el agente en cuestión pertenece a la economía social, mejor dicho, puede pertenecer a la economía social.
- e) La toma de decisiones no ha de estar ligada directamente con el capital, sino que ha de estar ligada a los socios propietarios de la empresa; en definitiva, se trata de hacer realidad el principio de un hombre un voto, como consagración de la toma de decisiones dentro de la economía social.

Y, en este sentido, podríamos definir la economía social, de acuerdo con este profesor, de la siguiente forma:

*"La economía social es aquella que comprende empresas que actúan en el mercado con la finalidad de producir bienes y servicios, asegurar o financiar, pero cuya distribución del beneficio y la toma de decisiones no están ligadas directamente con el capital aportado por cada socio; el peso y la toma de decisiones es igual para todos los socios y no en función del capital aportado por cada uno de ellos.*

*La economía social también incluye a aquellos agentes económicos cuya función principal sea producir servicios no destinados a la venta para determinados grupos de hogares y cuya financiación se efectúa a través de contribuciones voluntarias efectuadas por los hogares como consumidores."*<sup>28</sup>

Siguiendo al profesor Gui, otros dos elementos teóricos, en concreto, las categorías *beneficiario* y *dominante* de las organizaciones permiten mejorar este análisis.

---

<sup>28</sup> BAREA TEJEIRO, J.: "La Economía..."cit., pgs. 9-11.

Partiendo del supuesto de que toda organización persigue un fin distributivo, aspirando a destinar a uno (o más) colectivo/s los excedentes o frutos de su actividad, la categoría *beneficiarios* se corresponderá con aquel/los grupo/s destinatario/s(receptores) final/es de las plusvalías fruto de la actividad de la organización.

Estas plusvalías pueden ser distribuidas explícitamente (en forma de retornos o bonificaciones, por ejemplo) o implícitamente (bajo la forma de ventajas no monetarias a los directivos, o en forma de precios, calidades o salarios sustancialmente superiores a los de mercado para usuarios o trabajadores de la entidad).

Los beneficiarios de la entidad pueden ser uno o más colectivos directamente relacionados con la actividad de aquella (sus trabajadores; sus proveedores; sus usuarios, consumidores o clientes; los inversores capitalistas; los directivos o administradores) colectivos no relacionados con ella (beneficiarios externos de la ayuda) o ponderaciones variables de los colectivos anteriores.<sup>29</sup>

La categoría *dominante* hace referencia, en cambio, al/los colectivo/s que controla/n y posee/n el poder último de decisión en la organización. En este caso, junto a los grupos mencionados anteriormente, deben adicionarse los donantes privados y públicos.<sup>30</sup>

Tras distinguir entre organizaciones de interés general (en las que los beneficiarios de la actividad empresarial son diferentes del grupo de personas que la controlan) y organizaciones de interés mutualístico (en donde los beneficios de la actividad recaen en el mismo grupo de personas que la dirige), Gui establece que la característica esencial de las organizaciones de economía social consiste en que la categoría de los beneficiarios no está constituida por los inversores.

Utilizando la terminología de Gui puede concluirse que una característica común a todas las organizaciones de economía social consiste en que, en ningún caso, los socios

<sup>29</sup> Los beneficiarios son, pues, los receptores de las plusvalías de la actividad.

<sup>30</sup> GUI,B.: "The economic rationale for the third sector. Nonprofit and other noncapitalist organizations". *Annals of Public and Cooperative Economics*, Vol 61, nº 4, 1991, pgs. 551-572.

capitalistas o inversores, si es que existen, constituyen mayoritariamente ni la categoría dominante ni la categoría beneficiaria.

En el caso de que la organización sea de interés mutualístico, las categorías dominante y beneficiaria estarán constituidas exclusivamente, o al menos de forma mayoritaria, por socios usuarios de la actividad en si mismo considerada (la clásica doble cualidad de socio y usuario de los cooperativistas) y que aportan capital obligatoriamente para poder utilizar los servicios de la organización, mas que para obtener una remuneración como inversores.

Si la organización es de interés general, la categoría de los beneficiarios estará constituida por usuarios que no formarán parte de la categoría dominante.<sup>31</sup>

#### *b) Enfoque de la Economía Social*

La línea de demarcación entre el Tercer Sector (identificado aquí con la Economía Social, en un sentido muy amplio) y el Sector Capitalista, según Gui, vendría determinada por el colectivo que asume la categoría beneficiaria en la organización. Cuando éste lo conforman los inversores capitalistas la organización deberá considerarse perteneciente al Sector Capitalista, mientras que si es mayoritariamente cualquier otro grupo pertenecerá al Tercer Sector.<sup>32</sup>

En una línea argumental semejante se sitúa Barea para quien: "...Cuando exista una relación entre la propiedad del capital y el beneficio atribuido a ese capital, diremos que esa empresa no es de economía social. Cuando los principios de atribución del beneficio no estén ligados, de una manera directa, con la posesión del capital, diremos que esa empresa forma parte de la economía social. A mi entender, es este principio de no atribución del beneficio al que posee el capital, el que debería ser el parámetro

<sup>31</sup> GUI, B: "The economic..."cit., pg. 568. En parecido sentido, CHAVES AVILA, R., MONZON CAMPOS, J.L. y TOMAS CARPI, J.A.: "La economía social..."cit., pg. 149, nos proporcionan el siguiente concepto de economía social: "la economía social está constituida por un conjunto de organizaciones microeconómicas privadas en el que quienes toman las decisiones y se benefician de sus resultados no son inversores capitalistas, al menos mayoritariamente."

<sup>32</sup> GUI, B.: "The economic..."cit., pg. 556-557.

fundamental para determinar cuando una empresa debe estar incluida dentro de la economía social o incluida dentro de la economía capitalista. Este comportamiento afecta a la forma de distribución del beneficio, pero afecta también a la toma de decisiones, es decir, los dos criterios que el capital impone en las sociedades.<sup>33</sup>

Esta concepción del Tercer Sector engloba una realidad muy heterogénea de organizaciones cuyo comportamiento puede diferir significativamente entre sí. En la práctica son el reflejo material de la multitud de manifestaciones del comportamiento humano organizado (distintas de los dos modos claramente mayoritarios, el capitalista y el público).

Son organizaciones orientadas a unos objetivos definidos, como son, en unos casos, desarrollar una actividad económica para la producción de bienes y servicios y, en otros casos, desarrollar acciones políticas o sociales. Es lógico que incluya desde organizaciones de base informales, sindicatos y partidos políticos hasta fundaciones, mutualidades y cooperativas. Aquí se utiliza el concepto "Economía Social" en sentido muy amplio, que coincidirá con el Tercer Sector.<sup>34</sup>

En la práctica son más utilizados y aceptados otros dos niveles o concepciones más restrictivos que el anterior de Economía Social.

El primer nivel<sup>35</sup> sería aquel que, dentro del anterior Tercer Sector, considera únicamente a aquellas organizaciones cuya actividad principal sea de carácter económico, en tanto que asignadoras de recursos para la producción de bienes y servicios.

---

<sup>33</sup> BAREA TEJEIRO, J.: "La economía social en España", *Economía y Sociología del Trabajo*, num. 12, 1991, pg. 10.

<sup>34</sup> SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer Sector ..." cit., pg. 88.

<sup>35</sup> GUI, B.: "The economic..." cit., pgs. 551-572.

De esta manera, debe excluirse a la Sociedad civil, que Tomás identifica a las entidades de articulación de intereses no traducidos directamente en una actividad económica de producción de bienes y servicios, sino en otras actividades del tipo socialización (ocio, encuentro, etc.) y/o de carácter político (reivindicación y presión, gestión del interés colectivo), funciones asimilables al desarrollo de la ciudadanía.<sup>36</sup>

La otra concepción de la Economía Social, es la más restringida y la más extendida entre los académicos que utilizan este término. Concibe al Sector de la Economía Social como aquel integrado por aquellas entidades cuya ética se traduce en los siguientes principios<sup>37</sup>:

- 1) los procesos de toma de decisión son democráticos,
- 2) finalidad de servicio a los miembros o a la colectividad más que de beneficio,
- 3) autonomía de gestión,
- 4) la distribución de los beneficios en estas entidades se hace primando a las personas y al trabajo frente al factor capital.

Ahora, con la finalidad de ayudar a delimitar los componentes del Tercer Sector, presentamos el siguiente cuadro ilustrativo:

---

<sup>36</sup> TOMAS CARPI, J.A.: "La economía social en un mundo en transformación". Valencia, *Ciriec-España*, nº 25, 1997, pgs. 83-115.

<sup>37</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes, contextos y funciones de un tercer gran sector" en la obra *Economía Social entre economía capitalista y economía pública*, Directores MONZON CAMPOS, J.L. y DEFOURNY, J., Valencia, *Ciriec*, 1992, pg, 24.

Cuadro nº 1. Composición interna del Tercer Sector<sup>38</sup>

TERCER SECTOR	Entidades con funciones de socialización y política	Sociedad Civil	- Asociaciones de hecho -Asociaciones formalizadas sin actividad económica . de encuentro (deportivas, de ocio, culturales, etc.) . políticas – de reivindicación (asociaciones profesionales, sindicatos, partidos políticos, etc.)
	Entidades con función de producción de bienes y servicios  ECONOMIA SOCIAL	Subsector no lucrativo de la Economía Social	-Fundaciones -Asociaciones formalizadas con actividad económica -Ciertas cooperativas y mutualidades -Cáritas, ONCE, Cruz Roja -Obras sociales de Cajas de ahorros, empresas, sindicatos, bancos, partidos, parroquias, etc.
		Subsector empresarial de la Economía Social	-Cooperativas -Mutuas y mutualidades -Sociedades Laborales -Sociedades Agrarias de Transformación

A nosotros en este trabajo nos interesa especialmente el Subsector empresarial de la Economía Social y, dentro de él, el no financiero.

<sup>38</sup> SAJARDO MORENO, A./CHAVES AVILA, R.: "El Tercer sector..."cit., pg. 89.

### c) El enfoque de las Organizaciones no lucrativas (Non profit)

Desde el enfoque Nonprofit, de procedencia básicamente anglosajona, es posible distinguir dos concepciones teóricas del Tercer Sector.<sup>39</sup>

El rasgo distintivo básico en la primera concepción, procedente de la literatura económica clásica *Nonprofit* reside en el Principio de No Distribución de Beneficios, entendido en el sentido de que "nadie tiene derecho a apropiarse de los beneficios o plusvalías de la organización, en el caso de que éstos aparecieran."<sup>40</sup>

Además, esta misma literatura insiste en analizar la vertiente económica de estas organizaciones por lo que cabe afirmar que excluye de este sector a la sociedad civil.

Una definición más reciente de Sector No Lucrativo es la propuesta por Anheier y Salamon<sup>41</sup> para el proyecto de investigación internacional de la Universidad Johns Hopkins (Baltimore, Maryland, Estados Unidos). Para estos autores, este sector, que denominan también Sector Voluntario, es aquél formado por las entidades que reúnen, sin excepción, los cinco rasgos siguientes:

- 1) *estructura formal*, es decir, un cierto grado de institucionalización, lo que las diferencia de las Economías Domésticas y Redes sociales informales;
- 2) *carácter privado*, es decir, institucionalmente separadas del Sector Público, de modo que no deben estar gobernadas ni estar inmersas en la estructura pública aunque pueden ser objeto de financiación pública en elevado grado;
- 3) *sujetas al principio de no distribución de beneficios*, entendido en el sentido de que los beneficios o plusvalías (caso de ser generados) no deben ser apropiados por los propietarios o directivos de la entidad sino ser destinados a la misión u objeto social de la misma;

<sup>39</sup> SAJARDO MORENO, A.: *Análisis Económico del Sector No Lucrativo*, Valencia, Tirant lo Blanc, 1996, pg.27.

<sup>40</sup> ANHEIER, H. K./SALAMON, L. M.: "In search of the nonprofit sector I: The question of definitions". *Working paper of the Johns Hopkins University*, nº 1. 1992, pg. 135.

<sup>41</sup> ANHEIER, H. K./SALAMON, L. M.:(1992): "In search..."cit., pg. 135.

4) *autogobernadas*, en tanto que presentan sus propios mecanismos internos de gobierno, y *autónomas*, en tanto que no son controladas por otras entidades externas;

5) *voluntarias*, entendido en el sentido de movilizar recursos voluntarios (en trabajo y/o donaciones) ya sea para el desarrollo de su actividad (basta con la presencia de algunos voluntarios) o en la dirección y administración de la entidad.

Siguiendo a Grávalos, ambos enfoques abarcan unas realidades diferentes del Tercer Sector, aunque tienen algunas zonas comunes. La Economía Social en sentido restrictivo hace hincapié en la toma de decisiones democrática y en la atribución de los excedentes o plusvalías atendiendo a criterios no basados en la posesión del capital, encuadrándose así en las tradiciones mutualista, cooperativa y autogestionaria.

Por el contrario, el enfoque Non-profit o del Sector Voluntario pone de relieve el carácter altruista de las organizaciones que lo conforman, lo que se deduce de dos rasgos; en primer lugar, del hecho de necesitar movilizar recursos voluntarios y en segundo lugar la obligación de no distribuir entre sus propietarios-miembros y directivos las posibles plusvalías o beneficios generados. Este último enfoque se enmarca así en las tradiciones filantrópica y caritativa.

Las organizaciones más representativas del primer enfoque serían las cooperativas y del segundo enfoque las fundaciones.<sup>42</sup>

García Delgado utiliza un criterio integrador desde la óptica conceptual. Criterio que trata de superar la conocida dicotomía entre la perspectiva anglosajona del *non-profit* y algunas versiones restrictivas de la continental europea, bajo el paraguas de la *economía social*.

---

<sup>42</sup> GRAVALOS GASTAMINZA, M.A.: *Economía Social*, Oviedo, Septem Ediciones, 2002, pg.96.



Criterio al tiempo superador también de otra concepción dicotómica, aquella que reduce al Tercer Sector a algo simplemente residual: lo que se mueve extramuros del sector público y del sector privado capitalista.

Un criterio, en definitiva, que trata de realzar la entidad propia y distintiva del Tercer Sector como "conjunto intersección" surgido de la confluencia de los intereses colectivos y solidarios de una sociedad civil participativa con una concepción del lucro económico sometida, ante todo, a la responsabilidad social; una pieza imprescindible de todo el sistema económico y de su engarce social.

Por lo que hace referencia a divisiones o clasificaciones dentro de este concepto amplio de Tercer Sector, este autor elige la pauta de examinar por separado cada tipo de entidad.

Sin renunciar a la búsqueda de comunes denominadores que, aun reconociendo la gran permeabilidad actual del fenómeno, pueden hallarse, por ejemplo, dentro del Tercer Sector cooperativo-mutualista –que integra, junto a las Cooperativas y Mutualidades, a las Sociedades Laborales- o, de otro lado, en el seno del Tercer Sector altruista o No Lucrativo, compuesto por Asociaciones y Fundaciones y las entidades denominadas por García Delgado Entidades Singulares<sup>43</sup>, del cual se puede entresacar, a su vez, un "núcleo duro" de entidades del Tercer Sector de Acción Social, orientadas hacia los servicios sociales y la atención de colectivos desfavorecidos.<sup>44</sup>

*El Tercer Sector en España, según la metodología del proyecto de investigación de la Universidad Johns Hopkins, Lester Salomon y Helmut Anheier, en el año 1993, realizaron una clasificación por fórmulas jurídicas y por actividades que ha tenido de ser ajustada a las diferentes realidades de cada país.*<sup>45</sup>

<sup>43</sup> Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española, Cáritas Española.

<sup>44</sup> GARCIA DELGADO, J.L. (director): *Las Cuentas...cit.*, pg. 30.

<sup>45</sup> SALAMON, L.M./ ANHEIER, H.K.: "The Emerging Nonprofit Sector: An Overview", *Manchester University Press*, Manchester, 1996.

En España, el estudio ha sido financiado por la Fundación Banco Bilbao Vizcaya y llevado a término por el sociólogo J.I. Ruiz Olabuénaga.<sup>46</sup> Según este estudio, el Tercer Sector en España estaría compuesto por:

- las asociaciones
- las fundaciones
- las cooperativas
- las mutualidades de previsión social
- los clubs deportivos
- las cajas de ahorro con obra social
- las asociaciones profesionales.

Salamon y Anheier, para simplificar la realización de este estudio, optaron por la definición legal del Tercer Sector, es decir, se centraron básicamente en las entidades no lucrativas.

Por lo que hace referencia a España, ajustaron esa definición, incorporando también las cooperativas.<sup>47</sup>

#### *d) Tercer Sector en la contabilidad nacional española*

Para analizar la actividad económica, la contabilidad nacional agrupa a los agentes en sectores institucionales atendiendo a su función principal, ésta es considerada representativa de su comportamiento económico.

El Sistema Europeo de Cuentas Económicas 1995 (SEC-95) reconoce los sectores institucionales siguientes:

- Sociedades no financieras (S.11)

---

<sup>46</sup> RUIZ OLABUENAGA, J.I.(Director): *El Sector no lucrativo en España*, Madrid, Fundación BBV, 2000.

<sup>47</sup> GENERALITAT DE CATALUNYA. DEPARTAMENT DE TREBALL: *Libre Blanc de l'Economia Social a Catalunya*, 2001, pg. 67.

- Instituciones financieras (S.12)
- Administraciones públicas (S.13)
- Hogares (S.14)
- Instituciones sin ánimo de lucro al servicio de los hogares (S.15)

Cuadro nº 2. Tipo de productor y actividades y funciones principales clasificados por sectores institucionales<sup>48</sup>

SECTOR INSTITUCIONAL	TIPO DE PRODUCTOR	ACTIVIDAD Y FUNCION PRINCIPAL
SOCIEDADES NO FINANCIERAS (S.11)	Productor de mercado	Producción de bienes y servicios no financieros de mercado
INSTITUCIONES FINANCIERAS (S.12)	Productor de mercado	Intermediación financiera, incluido el seguro; actividades auxiliares de la intermediación financiera
ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (S.13)	Otro productor no de mercado público	Producción y suministro de otros bienes y servicios no de mercado para consumo individual y colectivo y realización de operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional

<sup>48</sup> "Sistema Europeo de Cuentas SEC-1995" (tabla 2.2.). EUROSTAT.

<p>HOGARES (S. 14)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- como consumidores</li> <li>- como empresarios</li> </ul>	<p>Productor de mercado o productor para uso final propio privado</p>	<p>Consumo</p> <p>Producción de bienes y servicios de mercado y producción de bienes y servicios para uso final propio</p>
<p>INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO AL SERVICIO DE LOS HOGARES (ISFLSH) (S.15)</p>	<p>Otro productor no de mercado privado</p>	<p>Producción y suministro de otros bienes y servicios no de mercado para consumo individual</p>

Como vemos, el SEC-95 reconoce un sector institucional: las "Instituciones sin ánimo de lucro al servicio de los hogares" (ISFLSH). Este sector comprende las ISFL<sup>49</sup> dotadas de personalidad jurídica que sirven a los hogares y que son otros productores no de mercado privado, cuyos recursos principales proceden de contribuciones voluntarias en efectivo o en especie efectuadas por los hogares en su calidad de consumidores, de pagos de las Administraciones públicas (pero no controladas ni

<sup>49</sup> Si las ventas que la ISFL realizan cubren más del 50% de los costes de producción, la institución sin fin de lucro es un productor de mercado y se clasificará en el sector de Sociedades no financieras o en el sector de instituciones financieras, de acuerdo con su función y actividad principal.

Dentro de las ventas se incluyen los pagos realizados por las Administraciones Públicas o instituciones de la Unión Europea que estén vinculados al volumen o al valor de la producción y que se conceden a todo productor del tipo de actividad concreta de que se trate.

Un caso especial está constituido por las Instituciones sin fines de lucro al servicio de las empresas, que se financian normalmente por medio de cuotas, suscripciones o aportaciones del grupo de empresas de que se trate, las cuales no se tratan como transferencias, sino como pagos por los servicios prestados, es decir, como ventas. Dichas ISFL son, por lo tanto, productores de mercado, y se clasifican en el sector Sociedades no financieras o en el sector instituciones financieras. Se trata, por tanto, de producción desde el punto de vista de las ISFL y consumos intermedios para las sociedades.

Si las ventas cubren menos del 50% de los costes de producción, la institución sin fin de lucro es otro productor no de mercado y se clasifica en el sector instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares (ISFLSH). Sin embargo, las ISFL no de mercado controladas y financiadas principalmente por las Administraciones Públicas se clasifican en el sector Administraciones Públicas (BAREA TEJEIRO, J.: "El marco conceptual de las instituciones sin fines de lucro", *Economistas*, nº 83, 2000, pgs 31-32).

financiadas principalmente por las Administraciones públicas) y de rentas de la propiedad.

El SEC-95 considera que deben ser incluidos en dicho Sector:

- sindicatos, asociaciones profesionales o científicas, asociaciones de consumidores, partidos políticos, iglesias o asociaciones religiosas (incluidas las financiadas pero no controladas por las Administraciones públicas) y clubs sociales, culturales, recreativos y deportivos.

- asociaciones de beneficencia, de ayuda y de asistencia financiadas por medio de transferencias voluntarias, en efectivo o en especie, de sociedades mercantiles, industriales o financieras, por las Administraciones públicas o por los hogares.

En resumen, las ISFL aparecen distribuidas en el SEC-95 en los siguientes sectores<sup>50</sup>:

a) *Instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares (ISFLH)*, al que acabamos de hacer referencia.

b) *Sociedades no financieras*, que comprende las Instituciones sin fines de lucro, dotadas de personalidad jurídica que son productores de mercado dedicadas principalmente a la producción de bienes y servicios no financieros. También se incluyen en este sector las asociaciones financiadas por medio de cuotas voluntarias de carácter parafiscal aportadas por las sociedades no financieras a cambio de los servicios suministrados por aquellas (por ejemplo, CEOE). Estas cuotas se consideran adquisiciones de servicios de mercado.

Por convenio se incluyen igualmente las ISFL dotadas de personalidad jurídica al servicio de las sociedades financieras financiadas por las mismas.

c) *Instituciones financieras* que comprende las Instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica que son productores de mercado que se dedican

---

<sup>50</sup> BAREA TEJEIRO, J.: "El marco..." cit., pgs. 32-33.

principalmente a la intermediación financiera y/o auxiliares de la intermediación financiera.

Como en el caso de las sociedades no financieras se incluyen en el sector de instituciones financieras las asociaciones financiadas por medio de cuotas voluntarias de carácter parafiscal aportadas por las instituciones financieras a cambio de servicios suministrados por aquellas (ejemplo AEB). Estas cuotas se consideran adquisiciones de servicios de mercado. Por convenio se incluyen igualmente las ISFL dotadas de personalidad jurídica al servicio de las instituciones financiadas por las mismas.

d) *Administraciones públicas* que comprende las Instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica que son otros productores no de mercado y que están controladas y financiadas principalmente por las Administraciones públicas. No se incluirán en este sector las asociaciones de beneficencia, de ayuda o de asistencia financiadas por las Administraciones públicas por medio de transferencias voluntarias, en efectivo o en especie, que habrán de incluirse en el sector ISFLH.

e) *Hogares* que comprende las instituciones sin fines de lucro que carecen de personalidad jurídica, así como las que, aun dotadas de personalidad jurídica, tienen poca importancia.

No obstante, García Delgado<sup>51</sup> considera que el Sistema Europeo de Cuentas integradas en su versión de 1995, responde a las prioridades e inquietudes de hace una década, y ha quedado obsoleto, en este aspecto, casi antes de haber empezado a aplicarse.

A lo más que llega el SEC-95, añade este autor, es a individualizar el sector Instituciones Sin Fines de Lucro al Servicio de los Hogares, que responde a una composición considerablemente recortada –pues faltan todas las entidades con dos o menos trabajadores remunerados y hace caso omiso del trabajo voluntario... Pero a las Sociedades Cooperativas –excepto las de crédito- el SEC 95 las integra de forma indiferenciada en el sector de Sociedades no Financieras; a las Cajas de Ahorros y las Cooperativas de crédito las hace formar parte de las Instituciones Financieras

---

<sup>51</sup> GARCIA DELGADO, J.L. (director): *Las Cuentas...*, cit., pg. 220.

Monetarias, sin posibilidad de distinguirlas de los bancos; y a las Mutualidades las incluye entre las Instituciones Financieras no Monetarias.

Nosotros vamos a tener en cuenta en este trabajo el subsector empresarial no financiero de la Economía Social, citado en el cuadro nº 1, compuesto por Cooperativas, Mutuas y Mutualidades, Sociedades Laborales y Sociedades Agrarias de Transformación. Asimismo, indicar que también incluiremos en nuestro análisis una realidad no contemplada en el indicado cuadro, cual es la de las cofradías de pescadores.

#### **I.4. RAZONES DEL SURGIMIENTO DE ESTE SECTOR Y APORTACIONES DEL MISMO**

La profesora Vara nos dice que las crisis económicas arrastran secuelas de paro, de marginación, de disminución de la calidad de vida de colectivos cada vez más amplios. El sector público ya no se encuentra en condiciones adecuadas para amortiguar los fallos del mercado. Su propia dimensión está siendo cuestionada y las medidas que se proponen tienden al desmantelamiento o bien a la drástica reducción del llamado Estado del Bienestar.<sup>52</sup>

Dicho escenario de búsqueda de soluciones constituyó un campo bien abonado para recibir y aceptar propuestas alternativas que permitieran incorporar nuevos instrumentos a los diseños de la política económica.

En la actualidad, el sector de la Economía Social no se presenta como alternativa al sistema, sino como una más de sus instituciones. La evolución del modelo económico que ha estado funcionando en el sistema capitalista desde la Segunda Guerra Mundial, ha puesto de manifiesto que los problemas de la realidad no se pueden enfrentar satisfactoriamente ni con la acción exclusiva del mercado, ni con la expansión de la intervención económica activa del sector público. La complejidad de la estructura de relaciones económicas señala la conveniencia de la utilización de entidades plurales, cada una de ellas empleada en las funciones que resuelva comparativamente mejor.

Las organizaciones de la Economía Social contribuyen a enriquecer esa variedad de formas de actuación y llegarán a consolidar su propio espacio en la medida en que ofrezcan ventajas respecto a las empresas convencionales para realizar muchas tareas necesarias en los procesos económicos.

Por otra parte, se le atribuye al sector una relevante contribución como estabilizador de la crisis del sistema capitalista. Se trata de un sector económico diferente, en el que la hegemonía la tiene el factor trabajo. La estructura de sus relaciones internas consigue que los trabajadores asuman como normal el hecho de

---

<sup>52</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..." cit., pg. 10.



que pueden gestionar empresas y responsabilizarse de su funcionamiento, lo cual implica impulsar un espíritu emprendedor.

Ante una situación generalizada de desajuste, de imposibilidad práctica de generación de todos los puestos de trabajo que se han destruido, al sistema le conviene implicar a los trabajadores en la gestión económica, animándolos a que se constituyan en su propia fuente de empleo y asuman los riesgos que ello lleva consigo.

Además, hay que destacar su contribución a la generación de renta y riqueza. Las empresas del sector aportan un volumen importante de bienes y servicios en la formación del PIB de cada país, estimándose su porcentaje entre un 20 y un 30%.

No solamente cumple estas tareas productivas, sino que además permite mejoras sociales ya que, por una parte, introduce una forma de distribución de excedentes más equitativa, al modificar la estructura habitual de las relaciones sociales de producción capitalista, y por otra, realiza tareas redistributivas, ya que varias de las actividades incluidas en el sector se ocupan de la gestión de la protección social (mutualidades y asociaciones).

Finalmente, cabe destacar el aumento del grado de sensibilidad de las administraciones públicas hacia estas fórmulas asociativas de producción, como se puede colegir de las estructuras de apoyo que se han ido poniendo en marcha para promocionar coordinadamente a los agentes del sector. En los diferentes programas de fomento que las incluyen, se aprecia el propósito de estimular y utilizar las economías de escala, de elaborar una política de conjunto en la que se contemple al sector con criterios de inversión viable y, en última instancia, de incentivar su acción como agente activo, dinamizador del desarrollo económico.<sup>53</sup>

El profesor Monzón señala que los viejos y nuevos problemas que afectan a nuestras sociedades no parecen encontrar solución satisfactoria con la exclusiva acción de empresas capitalistas, empresas públicas y sector público en general. Son problemas de desempleo, distribución de la renta, calidad de los servicios públicos,

---

<sup>53</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..."cit., pg. 11.

vivienda, sanidad, educación, calidad de vida de la población jubilada, bienestar en el medio rural, etc.<sup>54</sup>

El agotamiento del modelo tradicional de economía mixta, construido en la mayor parte de los países desarrollados en las tres décadas posteriores a la II Guerra Mundial y su incapacidad para resolver satisfactoriamente los anteriores problemas no ha legitimado la vuelta al viejo marco del estado liberal que confiaba exclusivamente a los mecanismos de mercado la solución de todos los problemas, identificando el concepto económico de equilibrio con la noción social de bienestar. Existe un espacio de actuación para un conjunto de agentes económico-sociales cuya misión consiste en contribuir a resolverlos.

Estos agentes económico-sociales son empresas que integran la función económica y la función social; es decir, capaces de crear riqueza con eficiencia económica y distribuirla equitativamente. La mayoría de estas empresas son cooperativas, pero también hay empresas con otras fórmulas jurídicas.<sup>55</sup> Y a todas esas empresas que integran la función económica y la función social, las denominamos empresas de economía social.<sup>56</sup>

En el futuro, la economía social está llamada a desempeñar un nuevo papel, distinto al desarrollado en etapas históricas anteriores, subalterno y marginal. Por otra parte, pertenece al pasado la concepción de la economía social como solución alternativa y global al capitalismo.

Se han modificado los problemas económicos a resolver y las necesidades sociales a satisfacer (desempleo, provisión de determinados bienes públicos y preferentes). Y las empresas de economía social pueden resultar un eficaz instrumento para la redistribución de la renta.

<sup>54</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "La economía ..."cit., pg. 29.

<sup>55</sup> Mutuas y mutualidades, asociaciones, sociedades laborales, sociedades mercantiles controladas por sindicatos de trabajadores, algunos bancos cooperativos y otras estructuras jurídicas.

<sup>56</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "La economía social: tercer sector de un nuevo escenario" en la obra *Economía Social entre economía capitalista y economía pública*, Directores MONZON CAMPOS, J.L. y DEFURNY, J., Valencia, Ciriéc-España, 1992, pg. 13.

¿Por qué razón ha (re) surgido la economía social?. Además del redescubrimiento de caracteres comunes, objetivos de financiación y de representación ante el Estado han justificado la unión de las fuerzas cooperativas, mutualistas y asociativas.

Durante décadas, la gestión de lo social se había pensado y organizado sobre todo en el marco de una intervención creciente de los Poderes Públicos. Un cierto desentendimiento de éstos y, por otra parte, la imposibilidad de referirse con credibilidad a los sistemas socialistas existentes han dejado un vacío ideológico y, al mismo tiempo, campos de acción donde la economía social, de hecho ya presente desde hace tiempo, ha podido expresar su contribución y ser mejor entendida.<sup>57</sup>

Por su parte, el profesor Ballesteros nos dice que si bien la empresa capitalista se afianzó en el mundo occidental a lo largo del siglo XX, de forma que la consolidación del capitalismo no se podía discutir seriamente a la vista de sus logros sociales, pues la mayoría de la población era cada vez más rica y, al menos desde una valoración consumista del nivel de vida, vivía cada vez mejor, no obstante, un capitalismo consolidado no significaba que las empresas capitalistas tuvieran que llegar necesariamente a todas partes y cubrir todos los huecos. Ciertas fórmulas próximas a la economía social, como la cogestión, se habían aplicado con éxito en Alemania (y otras más avanzadas en Suecia). Las cooperativas de trabajadores conservaron su espacio propio en Europa y ganaron considerable terreno en países como España, al extenderse el desempleo durante el último cuarto del siglo XX.

La empresa que utilizaba única o preponderantemente trabajo familiar (una típica forma de economía social) no mostraba signos de decadencia. Mantenía sus posiciones en la agricultura y la artesanía, al mismo tiempo que crecía en el sector de los trabajadores autónomos urbanos. Estos últimos abundaban en muchas ramificaciones de los servicios; así, los taxistas, comerciantes de barrio, peluqueros, abogados y profesionales de pequeño despacho, técnicos para el mantenimiento de inmuebles (administradores de fincas, fontaneros, electricistas, etc.). Los trabajadores autónomos ocupaban también un espacio en la industria auxiliar e incluso en la industria de la construcción, donde contrataban multitud de obras de modesta

---

<sup>57</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes..."cit., pg. 23.

envergadura que no interesaban a las grandes firmas constructoras. Otros ejemplos los encontramos en profesionales del arte y de la cultura.

Las empresas de economía social, aunque retroceden relativamente en algunos sectores como el comercio minorista (han cedido cuotas de mercado a las cadenas distribuidoras), avanzan en otros sectores.

Las empresas de los países industriales no responden a una arquitectura única, sino a una diversidad de modelos, cada uno de los cuales se adapta mejor que los demás a ciertas actividades y funciones. Las empresas de economía social contribuyen a enriquecer el polimorfismo empresarial y se ganan, sin duda, su propio espacio en la medida que tienen ventajas comparativas para muchos procesos de producción.<sup>58</sup>

El profesor Monzón subraya la indiscutible capacidad de adaptación y supervivencia de las cooperativas en el entorno capitalista.<sup>59</sup>

Los profesores Monzón y Barea, por su parte, nos dicen que el reto histórico existente desde el nacimiento del capitalismo industrial hasta nuestros días ha girado en torno al dilema de cómo conciliar la justicia social con la libertad económica y política. Frente a los planteamientos del capitalismo liberal que trataba de armonizar libertad con justicia social en un sistema de mercado basado en la propiedad privada y en la no intervención del Estado en la actividad económica, pronto se comprobó como el mercado, al margen de que en determinadas condiciones pudiera lograr una eficiente asignación de recursos, generaba situaciones de fuertes desigualdades sociales que hacían aconsejable la intervención del Estado para redistribuir la renta y la riqueza.

Junto a ello, se pudo constatar que el mercado no era capaz de resolver satisfactoriamente, por sí solo, los ciclos económicos, la provisión de bienes públicos, los problemas vinculados a la aparición de monopolios u oligopolios, los efectos externos y un crecimiento adecuado de países o regiones menos desarrollados.

---

<sup>58</sup> BALLESTERO PAREJA, E.; *Economía Social y empresas cooperativas*, Madrid, Alianza Universidad, 1990, pg. 19-20.

<sup>59</sup> Al menos esto es así en muchos sectores de la actividad económica.

Las sociedades democráticas han tomado dos iniciativas. De un lado se ha propiciado un protagonismo creciente del Estado en la actividad económica con el doble propósito de rectificar los fallos del mercado y de integrar lo "económico" y lo "social" mediante la redistribución de la renta. De otra parte, desde la propia sociedad civil, es decir, desde "abajo", se han impulsado iniciativas empresariales a partir de los grupos sociales más desfavorecidos por la evolución espontánea del mercado. Iniciativas empresariales que también tratan de integrar lo económico y lo social y que surgen en el mercado como organizaciones productivas con la finalidad de resolver un problema social, colectivo, sea éste de empleo, calidad de vida, vivienda, consumo, ahorro y crédito, educación o sanidad.

Estas iniciativas empresariales al margen de su diversidad jurídica y heterogeneidad de funciones, están ligadas por una ética común basada en la solidaridad y el servicio a los socios y al interés general y conforman un amplio grupo de empresas e instituciones que se reconocen con el todavía impreciso concepto de Economía Social. Las cooperativas son sus representantes más genuinos.

El modelo de crecimiento del período 1945-1973, basado en grandes unidades productivas, utilización intensiva de capital y energía y fuerte desarrollo de un sector público complementario del privado tradicional, configuró en los países de Europa Occidental un modelo de Economía Mixta que se ha desmoronado parcialmente en la década 1975-1985. Un desmoronamiento producido, en parte, por las limitaciones y contradicciones que se derivan del agigantamiento de los presupuestos públicos y la burocratización de las relaciones económicas.

La solución al antiguo pero actual reto histórico de conciliar libertad económica y justicia social no puede buscarse en viejas fórmulas, desmantelando aparatos asistenciales del Estado básicos para el bienestar de sectores mayoritarios de la población y confiando a los agentes económicos tradicionales y a los exclusivos mecanismos de mercado la solución satisfactoria que plantea el cuerpo social.

En realidad se está produciendo a escala planetaria un *cambio sustancial de los problemas económicos a resolver y la aparición de nuevas necesidades sociales que*

*difícilmente pueden solventarse en marcos institucionales concebidos para solucionar otros problemas.*

La sociedad europea de finales del siglo XX, se encuentra situada ya en un *nuevo escenario* que poco tiene que ver no ya con el lejano marco del siglo XIX sino con el más reciente período posterior a la Segunda Guerra Mundial. Nuevo escenario y nuevos problemas económicos que requieren la búsqueda de nuevas soluciones.<sup>60</sup>

Asimismo, el profesor Monzón nos dice que la pérdida de hegemonía de los paradigmas económicos no sólo se produce por su falta de capacidad explicativa y predictiva de los fenómenos económicos, sino también por su desconexión con los valores sociales mayoritariamente aceptados. Así ocurrió -continúa este autor- con la economía política clásica que permitió legitimar con brillante cobertura científica al conjunto de valores forjados por la ilustración continental y el liberalismo anglosajón. Y así ha pasado con el paradigma keynesiano que, de forma no menos brillante, legitimó los nuevos valores que sirvieron de estandarte a las potencias vencedoras en la II Guerra Mundial: derechos humanos a la educación, la sanidad, el empleo, la vivienda, el ocio, el bienestar.

Por esa sincronización entre las ideas económicas y los valores dominantes en la sociedad fue tan arrolladora y persistente la teoría económica clásica y, por las mismas razones, lo ha sido el paradigma keynesiano: el Estado y no el individuo es el responsable de garantizar a la sociedad niveles adecuados de empleo, crecimiento económico y bienestar.<sup>61</sup>

El creciente interés por las fórmulas empresariales de la Economía Social se deriva, precisamente, del conflicto entre los valores asumidos por la mayoría social y la incapacidad de las teorías económicas ortodoxas por dar una respuesta satisfactoria a la realización de dichos valores.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> Entre esas soluciones, Monzón y Barea propugnan la "necesidad de avanzar hacia la consolidación de un sistema conformado estructuralmente por tres clases de sectores: el sector público, el empresarial capitalista y el de Economía Social", en la obra *Libro Blanco de la Economía Social en España*, Madrid, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1992, pg. 7.

<sup>61</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "La Economía Social y su contribución a la salida de la crisis", *Ciriec-España*, nº 5, 1988, pgs. 7-9.

<sup>62</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "La Economía Social en la realidad española", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994, pg. 29.

Las funciones económicas de los componentes básicos de la Economía Social (cooperativas, mutualidades y asociaciones) se manifiestan con mayor relevancia en épocas de crisis, cuando se observa que determinados problemas no son resueltos de forma satisfactoria ni por empresas capitalistas convencionales, ni por la actuación de los administradores del Estado. Son problemas de desempleo, de distribución de la renta, de vivienda, de sanidad, de calidad de servicios públicos, etc.

La Unión Europea ha reconocido la utilidad de este sector en la suma de esfuerzos que permitirán alcanzar objetivos en materia de política regional, de cohesión social, y en la búsqueda de medidas que detengan el aumento del paro. En este sentido, ha puesto en marcha distintos mecanismos para que los componentes del sector se vinculen entre sí dentro del espacio europeo, con el fin de que establezcan cauces de representación en las instituciones comunitarias y se vayan configurando como una entidad homogénea. Ello facilitaría su identificación en unos casos como instrumento específico de las políticas económicas impulsadas por la Comunidad, y en otros, como sujeto beneficiario de dichas políticas.<sup>63</sup>

Por su parte, el profesor Defourny cuando analiza las aportaciones y limitaciones de la economía social nos dice que el sector produce servicios de utilidad colectiva sobre todo con las asociaciones, y con las mutualidades en los sectores sanitario, social, cultural, etc.<sup>64</sup>

En relación a la producción de un mismo servicio por los Poderes Públicos, la producción de la economía social presenta varias ventajas. Se señala el enraizamiento en el medio local, la rapidez de la intervención, mano de obra menos rígida y más barata, la capacidad de movilización del trabajo voluntario, que permite reducir los costos de producción de manera sustancial. Por último, al menos una parte de la economía social consigue "producir de otra forma", en unidades de menor tamaño, instaurando relaciones personales entre productores y usuarios, implicando a los asalariados en el proyecto de organización, etc.

<sup>63</sup> VARA MIRANDA, M.J. de la "Presentación" del número 729, mayo 1994, de *Información Comercial Española*, pg. 3.

<sup>64</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes, contextos y funciones de un tercer gran sector" en la obra *Economía Social entre economía capitalista y economía pública*, Directores MONZON CAMPOS, J.L. y DEFOURNY, J., Valencia, *Ciriec*, 1992, pgs. 31-34.

Junto a estas virtudes indiscutibles, la producción de la economía social incluye también según E. Archambault riesgos. Como riesgos, citar que en las pequeñas entidades, existe el de explotación excesiva de los trabajadores y de atentado contra el derecho al trabajo y el derecho sindical. Además, existe la posibilidad de despilfarro de los recursos públicos o privados en todo el sector de la economía social si el uso de éstos no está suficientemente controlado. Riesgos más sobresalientes cuando la Economía Social se encuentra monopolizada o casi monopolizada. Por esta razón, más vale proponer relaciones complementarias, negociables por vía contractual, con la intervención de los Poderes Públicos.<sup>65</sup>

Por otra parte, las mutualidades y las asociaciones humanitarias practican de una forma u otra la redistribución cuando sus servicios son ofrecidos gratuitamente o a precio inferior al del coste de producción o cuando las tarifas varían según los ingresos de los usuarios.

Asimismo, las organizaciones de la economía social desarrollan un papel complementario de los Poderes Públicos en el desarrollo de la función de regulación de éstos. Este papel complementario aparece sobre todo desde la crisis económica.

No obstante, es importante destacar que gran parte de los puestos de trabajo creados en las asociaciones y, en menor medida, en el seno de nuevas cooperativas tienen un carácter enormemente atípico: baja remuneración, contratos de duración limitada, trabajo a tiempo parcial.

Por otra parte, la función reguladora de la economía social puede analizarse también con una perspectiva más general. Según Vienney<sup>66</sup> equivaldría a un procedimiento postkeynesiano de salida de una crisis: "el uso de organizaciones de tipo cooperativo para intentar que ciertos agentes reorganicen con sus propios recursos actividades alteradas, permitiría al Estado comprometerse prioritariamente en otras grandes operaciones de reestructuración industrial". Para Levesque, el Estado apoya a las empresas de economía social debido a que, para ciertas actividades, utilizan

<sup>65</sup> ARCHAMBAULT, E.: « L'économie sociale est-elle associée aux grandes fonctions économiques des pouvoirs publics? », *Revue des études coopératives, mutualistes et associatives*, núm. 18, 1986, pgs. 23-43.

<sup>66</sup> VIENNEY, C.: "Les activités, les secteurs et les règles des organisations de l'économie sociale", Université de Paris 1, 1986.



recursos que éste no sabría movilizar de otro modo y porque ve una garantía en sus reglas de funcionamiento. Por otra parte, en contraposición a la transferencia de responsabilidades, los grupos dirigentes de estas empresas de algún modo negocian con el Estado la reconquista de un cierto poder sobre estas actividades.<sup>67</sup>

De todos modos, concluye afirmando que las empresas de la Economía Social no disponen de ninguna ventaja absoluta sobre las demás formas de organización económica. Pero en muchos aspectos, tienen ventajas y cualidades a las que no pueden aspirar ni las empresas privadas tradicionales ni la intervención económica de los Poderes Públicos. En este sentido y debido a la ética que liga a sus componentes, no obstante muy diversos, podemos considerar la Economía Social como un tercer gran sector cuya contribución es más que original.

Sin embargo, el tercer sector no se concibe ni se afirma de la misma forma en todos los países. En efecto, cubre en todas partes aspectos muy considerables. Pero numerosos factores impiden un estudio estandarizado a nivel internacional: diversidad de marcos jurídicos nacionales, dificultades para encontrar términos equivalentes en las diferentes lenguas, pluralidad de tradiciones asociativas y de contextos sociales, culturales y políticos, etc.<sup>68</sup>

Los profesores Monzón y Barea señalan que las profundas transformaciones en los sectores industrial y de servicios han incidido en el propio mercado de trabajo, más segmentado y competitivo que nunca. Los procesos de robotización en el sector industrial y de informatización del aparato productivo, además de incidir a la baja en la capacidad de absorción de empleo y de desarticular el sistema de trabajo de masa, están configurando un nuevo marco de relaciones laborales mucho más flexible que incide negativamente en la estabilidad del empleo. El trabajador debe asumir, cada vez más, el rol de "empresario de sí mismo" y se enfrenta al reto de un permanente reciclaje profesional, si no quiere verse expulsado del mercado y condenado al paro o a actividades productivas marginales.

<sup>67</sup> LEVESQUE, B.: "Introduction" en *L'autre économie. Une économie alternative?* Directores LEVESQUE, B., JOYAL, A., CHOUINARD, O., Presses de l'Université du Québec, Sillery, 1989.

<sup>68</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes, contextos y funciones de un tercer gran sector" en la obra *Economía Social entre economía capitalista y economía pública*, Directores MONZON CAMPOS, J.L. y DEFOURNY, J., Valencia, *Ciriec*, 1992, pg. 34.

En el terreno de la autorregulación satisfactoria del mercado de trabajo el nuevo espacio de la Economía Social puede jugar un insustituible papel, ofreciendo cauces empresariales para todos aquellos trabajadores que deseen ser empresarios colectivos. Existen posibilidades reales de desarrollo de empresas de trabajo asociado, con un proceso creciente de terciarización y descentralización productiva.

Las empresas de trabajo asociado de la Economía Social son cada vez más necesarias e imprescindibles para la eficacia de las políticas de empleo.

Pero no es sólo en el ámbito de las empresas de trabajo asociado donde la Economía Social puede desempeñar un *nuevo* papel. En el sector agrario y en el campo de la distribución comercial, también.

En el sector agrario, las Cooperativas son, ya hoy, agentes insustituibles para el éxito de la Política Agraria Comunitaria, la elevación de las rentas agrarias y la creación de nuevas fuentes de riqueza en el medio rural.<sup>69</sup>

Por su parte, la profesora Vidal, nos indica que la finalidad de las organizaciones de la Economía Social es estar al servicio del hombre y la intención de crear lazos nuevos en las relaciones sociales internas.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> BAREA TEJEIRO, J./MONZON CAMPOS, J.L. (Directores): *Libro Blanco...* pgs. 13-14.

<sup>70</sup> VIDAL MARTINEZ, I.: "La economía social en España", *CIRIEC*, núm. 8, 1990, pgs. 29.

## I.5. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL

La profesora Vara nos indica que a pesar de la diversidad de experiencias que pueden formar parte de la Economía Social según las singularidades de cada país, sin embargo existen unos rasgos comunes a todas ellas que nos permiten integrarlas en esta esfera de la Economía y distinguirlas del resto.<sup>71</sup>

Dichos rasgos comunes son los siguientes:

1.- Estas entidades realizan una *actividad económica* y utilizan, de forma mayoritaria, fórmulas empresariales.

2.- Son *organizaciones formales*, porque están legalmente constituidas y reguladas tanto por leyes generales (mercantiles y laborales), como por leyes específicas dirigidas a recoger sus peculiaridades.

3.- Son organizaciones autónomas, que obedecen a iniciativas privadas y tienen capacidad plena para tomar decisiones.

4.- Surgen como una *asociación de personas* y mantienen en lugar prioritario los derechos de la persona frente a los derechos de la propiedad.

5.- Tienen como uno de sus pilares básicos el ejercicio de la *democracia económica*, de modo que su gestión interna es participativa.

6.- Incorporan a sus objetivos una *orientación social*.

Así, el hilo conductor común es que los intereses del factor trabajo son prioritarios en la toma de decisiones, mientras que al factor capital se le considera sólo un instrumento necesario para realizar la actividad económica.<sup>72</sup>

<sup>71</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..." cit., pgs. 11-12.

<sup>72</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..." cit., pg. 9.

Las personas que se asocian lo hacen por distintos motivos, siendo los más relevantes: responder a sus propias necesidades y a las de su entorno, crear riqueza, distribuirla solidariamente y poner en marcha nuevos proyectos económicos y/o sociales. Los instrumentos que utilizan son, principalmente, la constitución de empresas flexibles, en las que sus miembros asumen un compromiso colectivo y llevan a cabo una participación responsable en la gestión.

En el ejercicio de su actividad les conviene alcanzar niveles aceptables de rentabilidad y eficiencia empresarial, pero al mismo tiempo se vinculan estrechamente a la sociedad y al territorio en el que están inmersos. La clave de su éxito consistirá en hacer compatible el eje formado por el desarrollo de *la participación, la responsabilidad y la solidaridad*, con el eje marcado por *la rentabilidad, la eficiencia, y la viabilidad*. Sus fuerzas principales están en la potenciación del capital humano y en la configuración de redes de empresas que articulen distintos niveles de intercooperación.<sup>73</sup>

Para el profesor Monzón, la economía social concibe la economía al servicio del hombre y de la sociedad e integra en un único objetivo la eficiencia económica y el bienestar social. La nueva economía social emerge como una institución más del sistema económico, diferente del sector público y del sector capitalista y tan estructural como ellos, necesaria para mejorar la asignación de recursos y la redistribución de la renta, consolidando la estabilización económica necesaria para un crecimiento equilibrado y sostenido, respetuoso con el sistema ecológico.<sup>74</sup>

El profesor Ballesteros señala que el crecimiento económico de los países occidentales se ha debido esencialmente al juego combinado de dos tipos de empresas: las capitalistas, como punta de lanza, y las sociales (o de economía social), como una retaguardia imprescindible (agricultura, por ejemplo). Estos dos tipos se han especializado en ciertos roles de la producción, operando normalmente en unas condiciones de libre mercado, competencia (casi siempre imperfecta) y movilidad de los recursos.

La movilidad de los recursos (trabajo y capitales) es una característica del capitalismo, pero también lo es de la economía social, en una medida análoga. Incluso

<sup>73</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..."cit., pg. 12.

<sup>74</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "La economía social: tercer sector..."cit., pg. 15.

más aún, la movilidad de los trabajadores se puede practicar, y de hecho se practica, con las manos más libres en las empresas de economía social que en las empresas capitalistas, cuando la legislación protectora del puesto de trabajo deja sentir fuertemente sus efectos. En las cooperativas de trabajo asociado, la movilidad de los socios trabajadores es una cuestión fáctica, al amparo de normas legales perfectamente establecidas. Por principio, las cooperativas son sociedades de puertas abiertas (libre entrada y salida de socios). Como consecuencia de esta regla reconocida a nivel internacional, las leyes españolas consagran la movilidad de los socios trabajadores. Uno de estos socios puede salir de la cooperativa, no sólo porque lo desee, sino también porque la presión de sus compañeros le fuerce virtualmente a despedirse.

El trabajador de una empresa capitalista tiene, al menos, el apoyo moral de sus compañeros cuando sus jefes se comportan duramente con él. Aunque no sea un buen cumplidor de sus obligaciones, es probable que los demás trabajadores se sientan solidarios con su causa y le ayuden a resistir, ante cualquier amenaza que venga de arriba.

Pero en la cooperativa, un socio trabajador que rinda menos que los demás o que no se acople al plan de producción, no se enfrenta a un empresario odiado, sino a sus propios compañeros, trabajadores y empresarios a la vez. Es una carga para el colectivo, tanto más peligrosa cuanto más pequeña sea la sociedad, y no se tardará mucho tiempo en eliminarla.

Al marcharse un socio trabajador, la cooperativa le puede devolver todo el capital que aportó en su día (o sólo una parte), no al contado, sino en un plazo máximo de cinco años.<sup>75</sup> Pero no se le paga una indemnización equivalente a las indemnizaciones por despido, que gravan la movilidad en las empresas capitalistas. La flexibilidad de la economía social en materia de empleo salta, pues, a la vista y actúa como un factor de productividad nada desdeñable.<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> De acuerdo con el art. 51.4 LC, el plazo de reembolso no puede exceder de cinco años desde la fecha de la baja; el artículo 51.5 exige el desembolso, como mínimo, de la quinta parte cada año. Este plazo se acorta a un año en el caso de baja por fallecimiento.

<sup>76</sup> BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía Social...*, cit., pgs. 39-40.

Los profesores Monzón y Barea, por su parte, señalan que las empresas de la Economía Social poseen estatutos jurídicos muy diversos, pero tienen en común un funcionamiento y una gestión democráticos a cargo de los usuarios y la supeditación del capital a la finalidad social. Se trata de empresas que surgen en el mercado desde el protagonismo de determinados colectivos con la finalidad de resolver problemas sociales que la exclusiva acción de empresas públicas o del sector público, en su sentido más amplio, no han sido capaces de solventar de modo satisfactorio. Estos problemas pueden ser de empleo, vivienda, consumo, crédito, sanidad, educación, empobrecimiento relativo del medio rural, etc., y la solución de los mismos constituye el *leit motiv* de las empresas de la Economía Social.<sup>77</sup>

El profesor Barea nos indica que, esquemáticamente, podemos decir que los agentes de la economía social son aquellos que reúnen las siguientes características:

- 1.- No tienen nada que ver con la economía pública.
- 2.- Pueden obtener beneficios de su actividad productiva.
- 3.- Necesitan capital para desarrollar su actividad de producción, comercialización, distribución, etcétera.
- 4.- Las relaciones que se dan entre capital y la atribución del beneficio es uno de los condicionantes para que una empresa se considere o no incluida en la economía social. Si entre capital y atribución del beneficio no existe relación alguna de carácter directo, de relación de proporcionalidad u otra causa, podemos decir que el agente en cuestión pertenece a la economía social, mejor dicho, puede pertenecer a la economía social.
- 5.- La toma de decisiones no ha de estar ligada directamente con el capital, sino que ha de estar ligada a los socios propietarios de la empresa; en definitiva, se trata de hacer realidad el principio de un hombre un voto como consagración de la toma de decisiones dentro de la economía social.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> MONZON CAMPOS, J.L./BAREA TEJEIRO, J.: "Las cifras clave de la economía social en España", *CIRIEC-España*, núm. 16, 1994, pg. 16-17.

<sup>78</sup> BAREA TEJEIRO, J. "La Economía Social en España", *Economía y Sociología del Trabajo*, núm. 12, 1991, pg. 11.

## I. 6. CONCEPTO DE ECONOMÍA SOCIAL

### I.6.1 RAÍCES HISTÓRICAS DEL TÉRMINO

La profesora Vara señala que la expresión Economía Social se utilizó en la mitad del siglo XIX, para designar una determinada concepción de los estudios económicos que consideraba el centro de su análisis al hombre social, afectado no sólo por los problemas económicos, sino también por sus repercusiones sociales tales como la distribución del excedente, la extensión de un nivel aceptable de calidad de vida, las leyes que condicionan los procesos productivos, etc. Además se consideraba la realidad económica como integrante de una realidad social más amplia.

Este enfoque de la Economía quedó relegado, igual que la denominación Economía Política, por la preferencia de los economistas ortodoxos neoclásicos de conferir un carácter más aséptico, pretendidamente más científico a su tarea y equipararla a los análisis rigurosos efectuados en las ciencias naturales. Así se comenzó a designar a sus aportaciones como Teoría Económica o Ciencia Económica, acotando su campo de estudio a los hechos estrictamente económicos y aislados de otras relaciones sociopolíticas.<sup>79</sup>

Para Defourny, la expresión "Economía Social", tiene las raíces de sus diferentes componentes en el asociacionismo obrero del siglo XIX y las utopías de Robert Owen, Henri Saint-Simon, Charles Fourier, Pierre-Joseph Proudhon u otros como Philippe Buchez.<sup>80</sup>

El concepto de economía social propiamente dicho surge al final del primer tercio del siglo XIX. En 1830, Charles Dunoyer publica en París un Nuevo tratado de economía social. En la misma década, se imparte un Curso de economía social en Lovaina. A. Gueslin señala que "desde entonces y hasta finales de siglo, la economía social no pretende ser, ni más ni menos, que otra forma de hacer política económica".<sup>81</sup>

<sup>79</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..."cit., pg.12.

<sup>80</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes..."cit., pg. 19.

<sup>81</sup> GUESLIN, A.: *L'invention de l'économie sociale*, Paris, Economica, 1987, pg.3.

Sus defensores –continúa Defourny- están sensibilizados por el tremendo coste humano de la revolución industrial y reprochan a la ciencia económica dominante que ignore la dimensión social. Los trabajos de economía social que redactan a modo de reacción asocian capítulos dedicados a economía pura, desarrollos sobre problemas sociales y los medios de resolverlos.<sup>82</sup>

Por su parte, la profesora Vara nos indica que dentro del marco metodológico que considera a la Economía como ciencia social e interrelacionada con otras disciplinas, se van desarrollando los esquemas de funcionamiento de los agentes del sector de la Economía Social y, en su delimitación, confluyen las aportaciones de cuatro escuelas de pensamiento:

a) La escuela socialista, especialmente el socialismo utópico (con autores como Robert Owen y Charles Fourier). La inspiración socialista sugiere tomar partido por el factor trabajo en lugar de apoyar al factor capital. Proponen la idea de satisfacer necesidades mediante una organización colectiva, frente a las formas individuales y competitivas.<sup>83</sup>

Por su parte, Defourny nos dice que si bien la tradición socialista comienza con los socialistas utópicos antes mencionados (Owen, Saint-Simon, Fourier, Proudhon, Buchez...) y sus discípulos, no obstante, habrá que esperar a las aportaciones de Constantin Pecqueur (1842) y François Vidal (1846) para encontrar referencias explícitas de la economía social. Más tarde, esta tradición estará representada en Francia por Benoît Malon y su Tratado de Economía Social(1883), así como por Marcel Mauss, quien defiende una economía de socializaciones voluntarias.

No obstante, sólo hasta 1870 los pensadores del socialismo asociacionista tendrán suficiente influencia sobre el movimiento obrero internacional para que se suela identificar socialismo y economía social. Karl Marx se mostrará en principio a favor de la cooperación. No obstante, una parte del movimiento obrero negará a la economía social una función esencial en el proceso de transformación de la sociedad. En el mejor de los casos, será un medio de mejorar la condición de los más pobres y

<sup>82</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes..."cit., pg. 19.

<sup>83</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..."cit., pg. 12.



educarlos, y una herramienta eficaz para reunir fuerzas y organizar la propaganda al servicio del combate político.<sup>84</sup>

b) La corriente socialcristiana (Philippe Buchez, entre otros) que impulsa la acción voluntaria, en gratuidad, para la solución de los problemas sociales. Además, apuesta por una dignificación del trabajo y por un contenido más humanista de la actividad económica.<sup>85</sup>

A destacar, asimismo, la obra de Frédéric Le Play, quien crea una Sociedad de economía social en 1856 y una revista titulada La Economía Social. Aprueba el desarrollo de las cooperativas con un objetivo reformista, pero no si pretende una transformación radical de la sociedad. Recomienda sobre todo las obras de patrocinio de los responsables de la industria. En Alemania, Frédéric-Guillaume Raffeisen funda las primeras cajas rurales de crédito y se convierte en el padre del crédito cooperativo agrícola.<sup>86</sup>

c) Los planteamientos liberales que abogan por la creación de entes independientes, privados, separados de instancias estatales.<sup>87</sup>

A este respecto, Defourny nos indica que la escuela liberal fue dirigida en primer lugar por Charles Dunoyer y después por Frédéric Passy. Sitúan la libertad económica por encima de todo y rechazan las eventuales injerencias del Estado. Se basan en el principio de self-help. Podemos asociar a la escuela liberal a León Walras, por la importancia que concede a las asociaciones populares. No obstante, sus posturas no son entre ellos ni mucho menos idénticas. Cabe citar, también, a John Stuart Mill (Inglaterra), Hermann Schulze (Alemania), Luigi Luzatti(Italia).<sup>88</sup>

d) La llamada escuela solidaria, que se encuentra próxima a las ideas socialistas, pero prefiere desvincularse de todo tipo de connotaciones políticas. Esta corriente enfatiza la independencia respecto a partidos políticos o a iglesias, señalando

<sup>84</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes..."cit., pg. 19-20.

<sup>85</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..."cit., pg. 12.

<sup>86</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes..."cit., pg. 20.

<sup>87</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..."cit., pg. 12.

<sup>88</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes..."cit., pg. 20.

que con ello no pretende apoyar posturas indiferentes o pasivas, sino que le interesa subrayar la autonomía de los agentes del sector, en cuyas decisiones no tienen que acatar disciplinas debidas a compromisos externos. En esta última destaca la figura de Charles Gide, quien, a principios del siglo XX, se refiere explícitamente al sector de Economía Social como un conjunto formado por diversas organizaciones como las cooperativas u otras que incorporen criterios de funcionamiento solidario.<sup>89</sup>

Por su parte, Defourny, nos dice que en la escuela solidarista encontramos a Auguste Ott, discípulo de Buchez que publica en 1851 primero y luego en 1892 un Tratado de Economía Social y sobre todo a Charles Gide con la Escuela de Nîmes. Para Gide, el espíritu solidarista tiende a la "abolición del capitalismo y del proletariado sin sacrificar ni la propiedad privada ni las libertades heredadas de la Revolución". La ayuda mutua y la educación económica a través de la cooperación deben transformar al hombre.

¿Qué podemos concluir sobre estas clasificaciones doctrinales?. Opinamos que son muy incompletas: no se observa ninguna homogeneidad en el seno de las diferentes escuelas. Su principal mérito reside en mostrar el pluralismo político-cultural que envuelve los comienzos de la economía social.

El modelo de economía social se ha forjado sin duda en la encrucijada de todas las grandes corrientes ideológicas del siglo XIX, principalmente el modelo francés, que actualmente orienta los descubrimientos de un tercer sector en diferentes países y a nivel europeo.

### **I.6.2. CONCEPTO (VISIÓN ACTUAL)**

Siguiendo a Monzón y Barea, la primera dificultad con la que nos encontramos es que no existe consenso en cuanto al marco conceptual ni generalización en el uso del término "Economía Social".

---

<sup>89</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "Funciones..."cit., pg. 12-13.

En Italia, país de gran desarrollo cooperativo, "Economía Social" hoy por hoy no significa absolutamente nada y, muy minoritariamente, se emplean términos tales como "Tercer Sector", "Tercer sistema", "economía alternativa", "asociacionismo".

En el Reino Unido y Dinamarca, "Economía Social" tampoco significa nada y se utilizan términos como "sector voluntario", "economía del non profit", o, en Dinamarca, "zona gris" entre el sector público y el sector privado.

En Alemania, se emplea el término alternativo de *Gemeinwirtschaft* (economía de interés general") que incluye a todas las empresas públicas, a las empresas de construcción de viviendas de utilidad pública, a las empresas de los sindicatos obreros y de otras asociaciones y, por último, a la mayoría de las cooperativas.<sup>90</sup>

De acuerdo con Defourny, en Francia, de dónde tiene su origen, Economía Social se identifica con el tríptico "Cooperativas, mutualidades y asociaciones", en tanto que en otros países, identificar la Economía Social resulta mucho más complejo. Incluso el término "Economía Social" prácticamente no tiene equivalente en la mayoría de las demás lenguas, o bien no se refiere al mismo objeto que en francés.

Por otra parte, a nivel internacional ninguna definición es precisa y ningún conjunto de criterios de identificación es objeto de unanimidad.<sup>91</sup>

No obstante lo anterior, se constata que la expresión "Economía Social" se ha abierto paso de modo significativo en los ámbitos del Derecho y de las estructuras políticas, tanto de algunos países como de las propias de la antigua CEE.<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> BAREA TEJEIRO, J./MONZON CAMPOS, J.L.(Directores): *Libro Blanco...*cit., pg. 20.

<sup>91</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes..."cit., pg. 18.

<sup>92</sup> Diversos textos legislativos de países como Francia y España incluyen el término. En Francia existe una Secretaría de Estado para la Economía Social. En Bélgica, el gobierno regional de Walonia creó en 1989 un Consejo para la Economía Social y en España el art. 98 de la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, creó el Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social. En fechas más recientes, el Real Decreto 1600/2004, de 2 de julio, que desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales atribuye a la Dirección General de la Economía Social, del Trabajo Autónomo y del Fondo Social Europeo, dentro de la Secretaría General de Empleo, competencias en esta materia(Art. 18). De esta Dirección General dependen, con rango de subdirección general, la Subdirección General de Fomento y Desarrollo Empresarial y Registro de Entidades y la Unidad Administradora del Fondo Social Europeo.

En cuanto a las estructuras comunitarias, el Comité Económico y Social utiliza en todos sus trabajos y Grupos de estudio relativos al tema la expresión "Economía Social"; la Comisión de la antigua CEE creó el 1 de enero de 1990 en el seno de la Dirección General XXIII "Política de empresa, comercio, turismo y Economía Social" una unidad denominada "Economía Social". Esto supuso el reconocimiento explícito de las empresas de la Economía Social.<sup>93</sup>

Bajo el alto patronazgo de la Comisión de la antigua CEE se han celebrado dos encuentros europeos de la Economía Social (París, noviembre 1989<sup>94</sup> y Roma, noviembre 1990<sup>95</sup>). Con posterioridad, la Comisión Europea ha celebrado diversas conferencias en materia de economía social como, por ejemplo, la tercera conferencia europea de economía social de Lisboa, la cuarta conferencia europea de Economía Social, celebrada en Bruselas, la quinta conferencia europea de la Economía Social, celebrada en Sevilla, la sexta conferencia europea de la Economía Social, celebrada en Salamanca, y la séptima conferencia europea de Economía Social celebrada en Gävle, Suecia.

A partir de cuanto antecede, pretendemos proporcionar un concepto de Economía Social, concepto que no tiene por qué ser uniforme.

---

<sup>93</sup> Indicar que en julio de 1999, la "Comisión Prodi" decidió suprimir la DG XXIII y propuso asignar la competencia "Economía Social" a la Dirección General de Empresa, que asume Cooperativas y Mutuas y la Dirección General de Empleo y Asuntos Sociales (Actualmente se denomina Dirección General de Empleo, Política Social e Igualdad de Oportunidades, documento de 1-07-07), que conecta con Asociaciones y Fundaciones a través del Tercer Sistema, el desarrollo local y el empleo (Actualmente, la Dirección General de Empresa se denomina D.G. de Empresa e Industria, documento de 18-06-2007).

<sup>94</sup> En París, del 15 al 17 de noviembre de 1989, se celebró la 1ª Conferencia Europea de la Economía Social, "Los encuentros europeos de la Economía Social". Esto permitió a los actores de la Economía Social en Europa medir las incidencias del mercado único sobre sus actividades, organizar un diálogo entre los responsables de la Economía Cooperativa, mutualista y asociativa en los doce países europeos y en presencia de representantes gubernamentales, acelerar la toma de conciencia, en estos sectores, de la necesidad de adaptarse, de poner en marcha una estrategia europea de valorar más sus realizaciones y sus empresas y, finalmente, determinar los campos de nuevas actividades en los que la especificidad de la economía cooperativa, mutualista y asociativa puede contribuir eficazmente a la construcción de la Europa social y económica.

El 18 de diciembre de 1989, la Comisión transmitió al Consejo Europeo el primer texto oficial por parte de la Comisión que reconoce la especificidad de las empresas cooperativas: Comunicación acerca de "Las empresas de la Economía Social y la construcción de un mercado único sin fronteras" SEC (89) 2187 final.

<sup>95</sup> En Roma (13 - 15 de noviembre de 1990), se organizó la segunda Conferencia Europea de Economía Social, que permitió confirmar los principios fundamentales de las empresas de Economía Social, a saber: el predominio de la persona sobre el capital, la libre asociación, la solidaridad interna y externa; la gestión democrática (un hombre, un voto); y la indivisibilidad de las reservas.

Hay autores que establecen una triple corriente con características diferenciadas. Una primera en la que se sitúan los autores austriacos y alemanes; una segunda, donde se encuadran las aportaciones de los autores belgas y franceses y una tercera que correspondería a los autores anglosajones.<sup>96</sup>

Siguiendo al profesor Ballester, en los países de lengua alemana, el término *Gemeinwirtschaft*, que significa literalmente economía de la comunidad o economía de los asuntos colectivos, sirve para designar un concepto realista y pragmático de la economía social, aunque no coincide con el de este autor. Los alemanes parecen volver la espalda a las definiciones juristicas de economía social, como, por ejemplo, las de origen francés, que identifican las empresas sociales con unas hipotéticas asociaciones sin ánimo de lucro. La *Gemeinwirtschaft* no es un saco sin fondo donde quepan todas las cooperativas, todas las mutualidades o todas las sociedades no mercantiles por el simple hecho de su estatus jurídico. La mayor parte de las cooperativas pertenecen, o pueden pertenecer a una *Gemeinwirtschaft*, pero habrá que examinarlas caso por caso.

El espíritu alemán es más exigente que el latino a este respecto. Para que una empresa, sea cual sea su forma jurídica, se pueda clasificar seriamente dentro de la *Gemeinwirtschaft*, necesitamos una prueba de que: 1) sus objetivos son sociales; 2) sus realizaciones prácticas son sociales también.

Las empresas públicas no quedan excluidas de esta concepción.

Como el criterio alemán define al sector social de la economía por los objetivos y las realizaciones prácticas de cada empresa, la inclusión de sociedades públicas en ese sector no tiene nada de extraño ni de incoherente. Cuando nos fijamos en los roles socioeconómicos de cada unidad productiva y prescindimos de otros aspectos más bien accidentales (la persona jurídica que ostenta la propiedad es uno de ellos), parece indiscutible que el servicio estatal de correos, una compañía telefónica nacional o una red pública de hospitales concuerdan con la idea alemana de *Gemeinwirtschaft*.

---

<sup>96</sup> VARA MIRANDA, M.J.: "La empresa social. La Economía Social en España y en la CEE ante el mercado único europeo", en la obra *1993 España ante el Mercado Único*, Coordinador RUESGA BENITO, SANTOS M., Madrid, Pirámide, 1989. pgs. 163-164.

La filosofía de la *Gemeinwirtschaft* es, pues, juzgar por los comportamientos reales, no por las apariencias.<sup>97</sup>

De acuerdo con la profesora Grávalos, frente a la posición mencionada destacan las aportaciones de autores belgas y franceses, cuya visión del tema difiere en algunos aspectos del enfoque anterior. Estos autores han consolidado el concepto y el término de "Economía Social" como un conjunto de actividades económicas que no pertenecen al sector privado tradicional ni al sector público, por tanto es considerado como un tercer sector, como una institución más del sistema económico diferente de los dos anteriores.

Los caracteres distintivos que más se mencionan en Francia se refieren en general a las formas de organización y gestión así como a los objetivos perseguidos por las empresas pertenecientes a este nuevo sector emergente.<sup>98</sup>

Los criterios diferenciadores mantienen una estrecha relación con las reglas de funcionamiento de la cooperativa de Rochdale, que más tarde fueron reformulados como principios cooperativos por la Alianza Cooperativa Internacional(ACI). Estos caracteres distintivos se suelen concretar de la siguiente forma: ausencia de fines lucrativos, libertad de adhesión para los miembros, gestión democrática e independencia de los Poderes Públicos.

A pesar de un cierto consenso en estos caracteres y objetivos, en Francia se han propuesto numerosas definiciones de Economía Social, aunque ninguna de ellas es aceptada unánimemente.

En 1970 las organizaciones representativas de las cooperativas, mutuas y asociaciones francesas crean el *Comité national de liaison des activités coopératives*,

---

<sup>97</sup> BALLESTERO PAREJA, E.; *Economía Social y empresas cooperativas*, Madrid, Alianza Universidad, 1990, pg. 23.

<sup>98</sup> Con respecto a los objetivos perseguidos por las empresas incluidas en la Economía Social, según Defourny serían los siguientes:

- Posibilitar formas alternativas de organización del trabajo.
- democratizar los procesos de decisión en el seno de las empresas.
- restituir al ser humano el dominio sobre su entorno socioeconómico y
- reconocer en la solidaridad un elemento de respuesta a las distorsiones, causadas tanto por estructuras basadas en la jerarquía y la centralización, como por los excesos del poder conferido solamente al capital (DEFOURNY, J.: *L'entreprise cooperative, tradition et renouveau*, Bruxelles, Labor, 1988).

*mutuelles et associatives* (CNLAMCA)<sup>99</sup>, que publica en 1980 la *Charte de l'économie sociale*, en la que define a la Economía Social como el conjunto de entidades no pertenecientes al sector público que, con funcionamiento y gestión democráticos e igualdad de derechos y deberes de los socios, practican un régimen especial de propiedad y distribución de las ganancias, empleando los excedentes del ejercicio para el crecimiento de la entidad y la mejora de los servicios a los socios y a la sociedad.<sup>100</sup>

En línea con la anterior definición, el *Conseil Wallon de l'Économie Sociale* (1990) define a la Economía Social como aquella parte de la economía integrada por organizaciones privadas que comparte entre sí cuatro notas características:

- a) finalidad de servicio a sus miembros o a la colectividad, antes que de lucro;
- b) autonomía de gestión;
- c) procesos de decisión democráticos;
- y d) primacía de las personas y del trabajo sobre el capital en el reparto de las rentas.

La delimitación conceptual más reciente de la Economía Social, realizada por sus propios protagonistas, ha sido formulada en la *Carta de Principios de la Economía Social* de la Conferencia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CEP-CMAF).<sup>101</sup> Estos principios son los siguientes:

- Primacía de la persona y del objeto social sobre el capital.
- Adhesión voluntaria y abierta.
- Control democrático por sus miembros (excepto para las fundaciones, que no tienen socios).
- Conjunción de los intereses de los miembros usuarios y del interés general.
- Defensa y aplicación de los principios de solidaridad y responsabilidad.
- Autonomía de gestión e independencia respecto de los poderes públicos.
- Destino de la mayoría de los excedentes a la consecución de objetivos a favor del desarrollo sostenible, del interés de los servicios a los miembros y del interés general.

<sup>99</sup> Desde 2001 transformado en el CEGES (Conseil des entreprises, employers et groupements de l'économie sociale).

<sup>100</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "La Economía Social en España", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa CIRIEC-España*, nº 0, 1987, pg. 19-29.

<sup>101</sup> Déclaration finale commune des organisations européennes de l'Économie Sociale, CEP-CMAF, 20 juin 2002.

En cuanto a los componentes de la Economía Social como actividad, la tradición francesa y valona incluye en su seno a cooperativas, mutuas y asociaciones.

Ante estas dos posiciones alemana y franco-belga, la mayoría de los países de Europa se inclinan por la doctrina belga-francesa, frente al concepto alemán de *Gemeinwirtschaft* o "economía de interés general", como así se recoge en el informe elaborado sobre estas cuestiones por el Comité Económico y Social de la antigua CEE, en el que se aprecia que aunque la Economía Social no se encuentre definida y asimilada en el conjunto de los países comunitarios tal y como lo está en Francia, sirve para reflejar la realidad de un amplio abanico de actividades económicas, constatándose el empleo cada vez en mayor medida de este término de Economía Social. Mientras que, por el contrario, la *Gemeinwirtschaft* designa una realidad que se manifiesta casi en exclusiva en Alemania, a excepción de algunas pequeñas manifestaciones en Dinamarca y Holanda.

Una tercera corriente es la Anglosajona, que identifica la Economía Social con el Nonprofit. Desde este enfoque, en opinión de Sajardo, es posible identificar dos concepciones del sector:

- Una en la que el rasgo distintivo básico es el Principio de No Distribución de Beneficios, entendido en el sentido de que nadie tiene derecho a apropiarse de los beneficios o plusvalías de la organización en el caso de que existiesen.

- Otra, que identifica al sector, al cual también denominan Sector Voluntario, como aquel formado por aquellas entidades que reúnen sin excepción los cinco rasgos siguientes:

- tener una estructura formal,
- ser privadas (aunque pueden tener financiación pública en grado elevado),
- no distribuir beneficios, sino destinarlos al objeto social de la entidad,
- ser autogobernadas,
- ser voluntarias, en el sentido de movilizar recursos voluntarios.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> SAJARDO MORENO, A.: *El Sector no lucrativo en el ámbito de los servicios sociales de la comunidad valenciana*, Valencia, Ciriéc-España, 1998, pg. 20



Vistas las diferentes corrientes en cuanto a la concepción de la Economía Social y dada la difusión que adquiere este término, tanto en Europa como en España han surgido múltiples definiciones, entre las que destacamos las que han aportado diferentes organismos y relevantes investigadores. En ellas podemos observar el predominio de la influencia de la corriente francesa y belga. Esto no debe extrañarnos, ya que es en Francia donde surge este concepto, así como que es el modelo seguido por la mayoría de los investigadores españoles.<sup>103</sup>

Para el *Consejo Central de Economía de Bélgica*, la Economía Social está constituida principalmente por:

*"Cooperativas, mutualidades y asociaciones que comparten entre sí cuatro notas características: finalidad de servicio a los miembros o a la colectividad, autonomía de gestión, procesos de decisión democrática y primacía de las personas y del trabajo sobre el capital en el reparto de los beneficios."*<sup>104</sup>

La *Comisión Científica del CIRIEC-España*, propuso en 1989 la siguiente definición de Economía Social:

*"Conjunto de empresas privadas que actúan en el mercado con la finalidad de producir bienes y servicios, asegurar o financiar y en las que la distribución del beneficio y la toma de decisiones no están ligadas directamente con el capital aportado por cada socio, correspondiendo un voto a cada uno de ellos"*<sup>105</sup>

Barea, amplía la definición anterior y describe la Economía Social como aquella que comprende:

*"el conjunto de empresas privadas que actúan en el mercado con la finalidad de producir bienes y servicios, asegurar o financiar y en las que la distribución del beneficio y la toma de decisiones no están ligadas directamente con el capital aportado por cada socio. El peso en la toma de decisiones es igual para todos los socios y no depende del capital aportado por cada uno de ellos. La Economía Social también incluye a aquellos agentes económicos cuya función principal es producir servicios no destinados a la venta para determinados"*

<sup>103</sup> GRAVALOS GASTAMINZA, M.A.: *Economía...cit.*, pg. 49-50.

<sup>104</sup> DEFOURNY, J.: "Orígenes..."cit., pg. 24.

<sup>105</sup> BAREA TEJEIRO, J./JULIA IGUAL, J.F./MONZON CAMPOS, J.L.: "Grupos empresariales: la economía social ante los desafíos del mercado". En *Grupos Empresariales de la Economía Social en España*, Directores BAREA TEJEIRO, J./JULIA IGUAL, J.F./MONZON CAMPOS, J.L. Valencia, CIRIEC-España, 1999. pg. 18.

*grupos de hogares y cuya financiación se realiza a través de contribuciones voluntarias efectuadas por las familias como consumidores.*"<sup>106</sup>

Por su parte, Barrera Cerezal nos dice que cuando se habla de Economía Social, sobre todo en los países de la Unión Europea del área mediterránea, se hace referencia a un grupo de empresas y entidades que tienen las siguientes características:

- a) *Son de derecho privado.*
- b) *Se basan en un principio de igualdad entre los socios, tanto en lo que se refiere a los derechos como a las obligaciones.*
- c) *Se gestionan bajo el principio de participación democrática de los socios, primando el voto por persona y no por el capital.*
- d) *La propiedad de los medios de producción es de todos los socios.*
- e) *Los excedentes empresariales se utilizan principalmente para capitalizar las empresas y aquella parte destinada a los socios es distribuida teniendo en cuenta más el factor de los servicios aportados por los socios que el capital que tengan suscrito.*<sup>107</sup>

Ballester, define la Economía Social como *"el sector de empresas donde no hay una división especializada de funciones entre el empresario y el trabajador."*<sup>108</sup>

Monzón considera a las empresas de la economía social *"capaces de integrar la función económica y el bienestar social"*.<sup>109</sup>

El Comité español permanente de la Economía Social la define como *"toda actividad económica, de carácter privado, basada en la asociación de personas en*

<sup>106</sup> BAREA TEJEIRO, J.: "La Economía Social en España", *Economía y Sociología del Trabajo*, nº 12, 1991, pg. 11.

<sup>107</sup> BARRERA CEREZAL, J.J.: "El papel de la Administración central en el fomento de la economía social", *Información Comercial Española*, núm. 729, 1994, pg.37.

<sup>108</sup> BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía Social y empresas cooperativas*, Madrid, Alianza Universidad, 1990, pg. 21.

<sup>109</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "La economía social: tercer sector en un nuevo escenario" en la obra *Economía Social entre economía capitalista y economía pública*, Directores MONZON CAMPOS, J.L. y DEFURNY, J., Valencia, Ciriec, 1992, pg. 15.

*entidades de tipo democrático y participativo, con primacía de las aportaciones personales y de trabajo sobre las de capital”.*<sup>110</sup>

Vidal, considera a las empresas de la economía social *"caracterizadas por la voluntad de asociación, la distribución democrática de poder y la rentabilidad de su gestión."*<sup>111</sup>

Chaves, Monzón y Tomás<sup>112</sup>, definen la economía social diciendo que está constituida por *"un conjunto de organizaciones microeconómicas privadas en el que quienes toman las decisiones y se benefician de sus resultados no son inversores capitalistas, al menos mayoritariamente"*.

Por otra parte, desde la perspectiva del enfoque teórico de la Economía social, en el año 2006 se produce un importante avance en el proceso de establecer una definición clara y rigurosa del concepto y ámbito de la Economía Social, de las características comunes de las diferentes clases de empresas y organizaciones que se integran en ella y de los rasgos específicos que permiten distinguirlas del resto de entidades que se desenvuelven en el sistema económico.

En efecto, en dicho año, en una investigación realizada para la Comisión Europea, Barea y Monzón (2006) elaboran un Manual<sup>113</sup> dirigido a institutos de estadística y productores y utilizadores de estadísticas de la Unión Europea con la finalidad de establecer las directrices que permitan elaborar las cuentas satélite<sup>114</sup> de

<sup>110</sup> COMITE ESPAÑOL PERMANENTE DE LA ECONOMIA SOCIAL: "Manifiesto-Programa de la economía social" en *I Congreso de la Economía Social*, Madrid, 11 de diciembre de 1993, pg. 1.

<sup>111</sup> VIDAL MARTINEZ, I.: "La Economía Social en España", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España, nº 2, 1987, pgs. 91-104.

<sup>112</sup> CHAVES AVILA, R./MONZON CAMPOS, J.L./TOMAS CARPI, J.A.: "La economía social..." cit., pg. 149.

<sup>113</sup> *Manual para la elaboración de las cuentas satélite de las empresas de la economía social: cooperativas y mutuas*. CIRIEC. Realizado para la Comisión Europea, Dirección General de Empresa e Industria, por CIRIEC (Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa). Diciembre 2006.

<sup>114</sup> La contabilidad nacional efectúa una descripción global de la economía, integrando todas las actividades.

Por la propia concepción del sistema de contabilidad nacional, es evidente que los agentes y las operaciones por ellos realizadas aparecen poco desagregados en las cuentas nacionales.

Por ello, desde hace muchos años, los economistas han reclamado de los contables nacionales un esfuerzo para que, respetando el cuadro central de la contabilidad nacional, se

las empresas de la Economía Social, es decir, no de toda la Economía Social, sino sólo de aquella parte de su subsector de mercado constituido por cooperativas, mutuas y otras empresas similares. Todo ello con el propósito de obtener datos homogéneos, precisos y fiables sobre las empresas de la Economía Social en la Unión Europea, de conformidad con el cuadro central de la contabilidad nacional establecido en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95).

Dicho manual no sólo permite delimitar conceptualmente a las empresas de la Economía Social,<sup>115</sup> sino que analiza la existencia en dichas empresas de funciones-objetivo distintas a las de las empresas capitalistas tradicionales. Para el Manual, el comportamiento de cooperativas y mutuas en relación a sus procesos de producción es homogéneo con el que tienen las restantes empresas de la economía. Por ser empresas que actúan en el mercado, las cooperativas y mutuas, igual que el resto de empresas, necesitan desarrollar procesos productivos eficientes que conduzcan al máximo resultado utilizando los mínimos medios. Es decir, las empresas de la Economía Social, igual que el resto de empresas, se constituyen para crear valor.

Sin embargo, la función-objetivo de las empresas viene determinada por la naturaleza y el comportamiento de quienes en su seno controlan el proceso de decisiones y se apropian de sus beneficios (las categorías dominante y beneficiaria en la terminología de Gui). En el caso de las empresas tradicionales, estas dos categorías están constituidas por el inversor capitalista, para el que la creación de valor por la

---

elaboren cuentas detalladas por agentes y por funciones, que permitan conocer mejor el comportamiento, tanto en términos monetarios como no monetarios, de determinados grupos de agentes con características homogéneas, o analizar la actividad con respecto a una determinada función de agentes económicos con comportamientos dispares y, por tanto, incluidos en sectores institucionales diferentes. Una cuenta satélite es un marco evolutivo que agrupa la información en un ámbito de preocupación económica o social, que ofrece información más detallada y flexible que la presentada por el marco central de la contabilidad nacional al que está vinculada y que constituye su referencia.

Dado que el marco central de la contabilidad nacional presta poca atención a los flujos que no pueden observarse fácilmente en términos monetarios, las cuentas satélite ofrecen la posibilidad de vincular las estadísticas no monetarias al marco central de la contabilidad nacional, estableciendo un marco ampliado coherente, que puede servir como base de datos para el análisis y la evaluación de todo tipo de interacciones entre las variables del marco central y las de la parte ampliada. Es éste el marco conceptual de la cuenta satélite.

<sup>115</sup> La definición de trabajo de cooperativas, mutuas y otras empresas similares de la Economía Social que ofrece el Manual es la siguiente: "*Conjunto de empresas privadas, organizadas formalmente, con autonomía de decisión y libertad de adhesión creadas para satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando y en las que la eventual distribución entre los socios de beneficios o excedentes así como la toma de decisiones, no están ligados directamente con el capital o cotizaciones aportados por cada socio, correspondiendo un voto a cada uno de ellos*" (Pg. 38).

empresa es equivalente a la obtención de plusvalías de las inversiones de capital, tratando de conseguir la máxima rentabilidad posible.

Por el contrario, en las empresas de la Economía Social, las categorías dominante y beneficiaria no están constituidas por inversores capitalistas. La base societaria de dichas empresas puede ser muy diversa: consumidores o usuarios de bienes y servicios, pequeños productores, trabajadores, etc., que han constituido una empresa para resolver necesidades de personas, hogares o familias a través del mercado y no para retribuir o dar cobertura a inversores o empresas capitalistas tradicionales. En todos estos casos, los procesos de creación de valor están desvinculados de la obtención de plusvalías por parte de los inversores capitalistas, que no controlan los procesos de decisión en las empresas de la Economía Social, de tal manera que en las mismas la función-objetivo se orienta al incremento de valor de otro tipo de activos relacionados con las necesidades de los socios.

En este punto, el Manual concluye afirmando que en las empresas de la ES se produce una complementariedad entre los valores de democracia y participación y la especificidad de las funciones-objetivo de dichas empresas, que se deriva de la posición objetiva que en la estructura societaria de la empresa tienen los agentes decisores y beneficiarios de la actividad, que son usuarios de sus servicios.

Por otra parte, el Comité Económico y Social Europeo (CESE) ha promovido un Informe sobre la Economía Social en la Unión Europea dirigido por Chaves y Monzón(2006) en que se propone una definición de todo el conjunto de la Economía Social siguiendo los criterios establecidos por el Manual de la Comisión Europea para la elaboración de cuentas satélite de las empresas de la ES.

Dicha definición es la siguiente:

*“Conjunto de empresas privadas organizadas formalmente, con autonomía de decisión y libertad de adhesión, creadas para satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando y en las que la eventual distribución entre los socios de beneficios o excedentes así como la toma de decisiones, no están ligados directamente con el capital o cotizaciones aportados por cada socio, correspondiendo un voto a*

*cada uno de ellos. La Economía Social también agrupa a aquellas entidades privadas organizadas formalmente con autonomía de decisión y libertad de adhesión que producen servicios de no mercado a favor de las familias, cuyos excedentes, si los hubiera, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que las crean, controlan o financian”.*

Esta definición, al igual que la del Manual de cuentas satélite, prescinde de criterios jurídicos y administrativos y se centra en el análisis del comportamiento de los actores de la Economía Social, permitiendo identificar las similitudes y diferencias entre los mismos y entre todos ellos y el resto de los agentes económicos.

La definición teórica del Informe del CESE sobre la Economía Social tiene la ventaja de que, al formularse en términos de Contabilidad Nacional, sienta las bases para la elaboración de estadísticas fiables y homogéneas de todo el conjunto de la Economía Social, utilizando los sistemas de contabilidad nacional actualmente en vigor (el SCN-1993 y el SEC-1995).

De este modo, los actores de la Economía Social quedan identificados en dos grandes subsectores:

a) el subsector de mercado o empresarial, formado por aquellas organizaciones microeconómicas cuya principal fuente de recursos proviene del mercado (la mayoría de las cooperativas, mutuas y otras empresas similares).

b) el subsector de productores no de mercado, formado por organizaciones microeconómicas de la Economía Social cuyos recursos monetarios provienen principalmente de fuera del mercado: donaciones, cuotas de socios, rentas de la propiedad o subvenciones (la mayoría de las asociaciones y fundaciones).<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> La definición de Economía Social establecida en el Informe del CESE permite identificar siete características comunes a los dos subsectores de la Economía Social:

- 1) Son privadas, es decir, no forman parte del sector público ni están controladas por el mismo.
- 2) Están organizadas formalmente, esto es, habitualmente están dotadas de personalidad jurídica propia.
- 3) Tienen autonomía de decisión, lo que quiere decir que gozan de plena capacidad para elegir y cesar a sus órganos de gobierno, para controlar y organizar todas sus actividades.
- 4) Disfrutan de libertad de adhesión, o sea, que no son de afiliación obligatoria.
- 5) La eventual distribución de beneficios o excedentes entre los socios usuarios, si se produce, no es en proporción al capital o a las cotizaciones aportadas por los mismos, sino de acuerdo con la actividad que éstos realizan con la entidad.

A partir de aquí, vamos a ocuparnos de conocer los agentes de la Economía Social que van a ser objeto de nuestro análisis posterior, sobre todo desde el punto de vista fiscal.

Como ya hemos visto a lo largo de la exposición que precede, el concepto de Economía Social o de Tercer Sector es muy amplio y no existe una única definición comprensiva de todos los aspectos del mismo.

No obstante, a nosotros nos interesa analizar la fiscalidad de algunas de las entidades que conforman el subsector empresarial no financiero de la Economía Social, entidades que ya han quedado referenciadas en el Cuadro 1 expuesto anteriormente. Es por ello que, primeramente, vamos a conocer las características jurídicas y económicas de la entidades de dicho subsector para, más adelante, analizar la fiscalidad de algunas de dichas entidades.

---

6) Ejercen una actividad económica en sí mismo considerada para satisfacer necesidades.

7) Son organizaciones democráticas. A excepción de algunas entidades voluntarias productoras de servicios de no mercado a favor de las familias, en el proceso de toma de decisiones de las organizaciones de primer grado de la Economía Social se aplica el principio de "una persona, un voto", independientemente del capital o cotizaciones aportadas por los socios. Las entidades de otros grados están también organizadas de forma democrática. Los socios controlan mayoritaria o exclusivamente el poder de decisión de la organización.

## I.7. CONSIDERACIONES FINALES

1.- A lo largo de este capítulo hemos constatado la existencia de un tercer sector situado entre el sector capitalista y el sector público. Hemos detectado que las organizaciones que integran este sector no se ajustan a las del sector público ni tampoco a las del sector privado, ya que se observamos que se crean por iniciativa privada, pero responden a intereses colectivos o sociales.

La aparición de un conjunto de problemas (desempleo, sanidad, educación, etc.) y las limitaciones para resolverlos tanto del sector público como del sector privado permiten establecer un marco de actuación para un tercer sector.

Este sector incluye realidades jurídicas y empresariales diversas, y resulta necesario analizar cual es su lógica de funcionamiento, es decir, si su actuación es el resultado de unos criterios específicos que informan su *modus operandi*, diferente de los otros dos sectores de la economía a los que hemos hecho referencia.

Es necesario, también, distinguir entre organizaciones de interés mutualístico (aquellas en las que los beneficios de la actividad recaen en el mismo grupo de personas que la dirige) y organizaciones de interés general (en las que los beneficiarios de la actividad empresarial son diferentes del grupo de personas que la controlan).

Este tercer sector, y en esto estamos de acuerdo con el profesor García Delgado, no debe ser considerado como residual (lo que se sitúa al margen del mercado o lo que no se integra en la esfera del sector público), en tanto que dispone de una especificidad propia. El tercer sector no renuncia a la actividad mercantil cuando procede – y lo mercantil es eficiencia, competitividad y resultados de la gestión-, ni puede estar ajeno a las políticas públicas y a los recursos del Estado. Las empresas de la economía social no buscan obtener la máxima retribución del capital invertido, sino resolver problemas sociales concretos.

Existe una pluralidad de denominaciones: "Tercer sector", "Tercer sistema", "Economía alternativa", "Sector voluntario", "Sector no lucrativo", "Non Profit", "Economía social", etc. Las diversas denominaciones se derivan de distintos aspectos



de la realidad abordados por los investigadores. La elección de estos aspectos como objeto de estudio por parte del científico social pone en evidencia la existencia de juicios de valor y denota una indudable carga política e ideológica.

Además, se trata de un término ambiguo y de un fenómeno social multidimensional.

Cuando nos referimos al Tercer Sector se recurre a términos solapables pero no identificables, en sentido estricto, con el mismo. Así, se habla de sociedad civil, de organizaciones no gubernamentales, de economía social, de cooperativas, mutualidades, asociaciones, fundaciones (CMAF), organizaciones voluntarias, economía alternativa autogestionaria (aquí podemos encuadrar a la mayoría de los estudiosos de España y de otros países de Europa continental, y ubicamos diversas denominaciones: sector de la economía social, sector autogestionario, sector cooperativo y sector mutualista), economía no lucrativa (en esta área la presencia de científicos sociales procedentes de la sociología y de las ciencias políticas es muy relevante. Entre las denominaciones del Tercer Sector que se encuadran en esta área señalamos las siguientes: Sector de organizaciones no lucrativas -Non profit organizations-, sector voluntario, organizaciones no gubernamentales (ONG), sector exento de impuestos y otras denominaciones).

Vista la diversidad de denominaciones y de perspectivas desde la que se puede abordar el estudio de este sector tan heterogéneo, hemos analizado la naturaleza y comportamiento intrínseco de las diferentes formas organizativas (teoría organizacional) y, de acuerdo con ella, consideramos la función principal de los agentes económicos dentro del sistema económico. El análisis de la función principal desarrollada por cada uno de los agentes económicos nos permite, de acuerdo con el profesor Barea, llegar a explicitar las características diferenciadoras de las empresas de la economía social, las cuales consisten en un comportamiento específico tanto con relación a la atribución de los resultados generados como en el proceso de toma de decisiones.

En el caso de las empresas de la economía social, la atribución del beneficio y la toma de decisiones no están ligados de forma directa con la posesión del capital. Este es para nosotros el criterio determinante.

Esto produce una disociación entre una empresa de la economía capitalista y una empresa de la economía social. Y ello, porque no es cierto que una empresa de la economía social no sea una empresa capitalista, ya que también necesita un capital para iniciar y desarrollar su actividad. Por lo tanto, cabe distinguir entre una empresa de la economía capitalista convencional y una empresa de la economía social.

2.- A partir de aquí, podemos compartir la definición de economía social aportada por el profesor Barea.

3.- La introducción en el análisis de las categorías dominante y beneficiario de las organizaciones permite mejorar nuestro análisis. Definida por Gui la categoría dominante, en el sentido de que hace referencia al colectivo que controla y posee el poder último de decisión en la organización y definida también la categoría beneficiario, como colectivo que recibe las plusvalías de la actividad, la característica esencial de las organizaciones de la economía social consiste en que ni categoría de los beneficiarios ni la de los dominantes está constituida por los inversores, al menos mayoritariamente. Este autor distingue también entre organizaciones de interés mutualístico (categorías dominante y beneficiaria constituidas exclusivamente por socios usuarios de la actividad) y organizaciones de interés general (donde la categoría de los beneficiarios estará constituida por usuarios que no formarán parte de la categoría dominante).

4.- Desde el enfoque de la Economía Social observamos que, además del Sector Público, en la economía existe un Tercer Sector (identificado aquí con la Economía Social en sentido muy amplio) y el Sector Capitalista, sector este último en el cual el colectivo que asume la categoría de beneficiario de la organización está constituido por los inversores. No obstante, esta concepción del Tercer Sector engloba una realidad muy heterogénea de organizaciones cuyo comportamiento puede diferir significativamente entre sí.

5.- También existen dos niveles o concepciones más restrictivos de Economía Social. El primer nivel hace referencia únicamente a las organizaciones de carácter económico, que asignan recursos para la producción de bienes y servicios. El segundo nivel es más restrictivo que el anterior y más extendido entre los académicos que utilizan este término y está constituido por aquellas entidades que cumplen

determinados requisitos: democracia en la toma de decisiones, finalidad de servicio a los miembros o a la colectividad más que de beneficio, autonomía de gestión y distribución de beneficios primando a las personas y al trabajo frente al factor capital.

6.- En la composición del Tercer Sector se destaca un componente, el de la Economía Social, que va a constituir el objeto de nuestro estudio y, dentro de él, el subsector empresarial de la economía social, cuyos componentes de naturaleza no financiera vamos a analizar a lo largo de este trabajo.

7.- Por otro lado, también hay que analizar el Tercer Sector desde el enfoque de las organizaciones no lucrativas (nonprofit). Desde esta perspectiva, es posible distinguir dos concepciones teóricas del Tercer Sector. La primera se caracteriza por el principio de no distribución de los beneficios. La segunda constituye una definición más reciente del sector no lucrativo, y es la propuesta por Anheier y de Salamon, los cuales llegan a explicitar un conjunto de características que son propias de dichas entidades (estructura formal, carácter privado, principio de no distribución de beneficios, autogobernadas y autónomas, y voluntarias).

De acuerdo con Grávalos, el enfoque de la Economía Social y el enfoque nonprofit, abarcan unas realidades diferentes del Tercer Sector, aunque tienen algunas zonas comunes. En tanto que el enfoque de la Economía Social hace hincapié en la toma de decisiones democrática y en la atribución de excedentes o plusvalías atendiendo a criterios no basados en la posesión del capital(aquí se situarían las cooperativas, las mutualidades, y sociedades laborales, como organizaciones más representativas), el enfoque Nonprofit pone de relieve el carácter altruista de las organizaciones que lo conforman, ya que moviliza recursos voluntarios, y no permite distribuir a los propietarios-miembros y directivos las posibles plusvalías o beneficios generados(aquí colocaríamos a las fundaciones, como organizaciones más importantes).

8.- Por último, también hay que analizar el Tercer Sector en la contabilidad nacional española a través de la utilización del Sistema Europeo de Cuentas Económicas 1995 (SEC '95). A destacar las Instituciones sin ánimo de lucro al servicio de los hogares, que son las que, dotadas de personalidad jurídica, y que son productores no de mercado privado y sus ventas cubren menos del 50% de los costes

de producción, siempre que no estén controladas y financiadas por las Administraciones públicas, en cuyo caso se clasificarían, en el sector de las Administraciones Públicas.

De esta forma, se distinguen las instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares de las instituciones sin fines de lucro, dotadas de personalidad jurídica, que son productores de mercado dedicadas principalmente a la producción de bienes y servicios no financieros (se encuadran en el sector institucional de sociedades no financieras). Aquí se ubicarían las Cooperativas no de crédito.

Las instituciones sin fines de lucro productoras de mercado que, dotadas de personalidad jurídica, se dedican a la intermediación financiera se encuadran en el sector institucional de instituciones financieras. Las Cajas de Ahorro y las Cooperativas de crédito se encuadrarían dentro de las instituciones financieras monetarias. Las Mutualidades quedan incluidas dentro de las instituciones financieras no monetarias.

Las instituciones sin fines de lucro productoras no de mercado, dotadas de personalidad jurídica, controladas y financiadas por las administraciones públicas se encuadran dentro del Sector Público.

Dentro del sector institucional de Hogares se englobarían las instituciones sin fines de lucro carentes de personalidad jurídica y las que, dotadas de personalidad jurídica, tienen poca importancia.

9.- En definitiva, ¿cuáles son las razones del surgimiento de este sector y por sus aportaciones?

En primer lugar, su contribución como elemento que ayuda a estabilizar las crisis del sistema capitalista, su papel en la generación de renta y riqueza, la introducción de una forma de distribución de excedentes más equitativa, etc. No obstante, pertenece al pasado la concepción de la economía social como solución alternativa y global al capitalismo. Por otra parte, si bien durante décadas la gestión de lo social se había pensado y organizado sobre todo en el marco de una intervención creciente de los Poderes Públicos, actualmente se pretende desde el Sector Público evitar el agigantamiento de sus presupuestos, de forma que la gestión de lo social ha

ido a formar parte cada vez más de las actividades desarrolladas por las entidades de la Economía Social.

Se señala, asimismo, que el mercado no es capaz de resolver satisfacer determinados problemas. En este sentido, se han impulsado iniciativas empresariales a partir de los grupos sociales más desfavorecidos por la evolución espontánea del mercado. Estas iniciativas buscan resolver un problema social, colectivo, sea éste de empleo, vivienda, consumo, ahorro y crédito, educación, sanidad, etc.

Estamos de acuerdo con Monzón y Barea en el sentido de avanzar hacia la consolidación de un sistema económico conformado por tres sectores: El sector público, el empresarial capitalista y el de la economía social.

Por otra parte, en cuanto a sus aportaciones, señalar que el sector de la economía social presenta varias ventajas: enraizamiento en el medio local, rapidez de la intervención, mano de obra menos rígida y más barata, capacidad de movilización de trabajo voluntario. Asimismo, se consigue producir de otra forma: unidades de menor tamaño, instaurando relaciones personales entre productores y usuarios, implicación de los asalariados en el proyecto de organización.

También se explicitan riesgos inherentes a estas organizaciones: explotación excesiva de los trabajadores, posible despilfarro de recursos privados y públicos.

10.- Podemos destacar que la clave del éxito de estas organizaciones consiste en hacer compatible el eje formado por el desarrollo de la participación, la responsabilidad y la solidaridad con el eje formado por la rentabilidad, la eficiencia y la viabilidad.

11.- Consideramos particularmente acertada la definición de Economía Social propuesta por el profesor Barea y expuesta en páginas anteriores.

## II. LOS COMPONENTES DEL SUBSECTOR EMPRESARIAL NO FINANCIERO DE LA ECONOMÍA SOCIAL

### II.1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo, vamos a analizar los componentes del subsector empresarial no financiero de la Economía Social.

En este sentido, en primer lugar, haremos referencia a las cooperativas, las cuales constituyen la columna vertebral de este subsector, para –a continuación– ampliar nuestro análisis al estudio de otros componentes: las sociedades laborales, las mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social y las sociedades agrarias de transformación.

Finalmente, haremos referencia a otros componentes de la Economía Social.

Como ya hemos indicado, vamos a hacer referencia a las entidades que componen el subsector empresarial no financiero de la economía social, entidades que son empresas de participación.

De acuerdo con la profesora Buendía<sup>117</sup>, para comprender la naturaleza de las empresas de participación, es preciso tener en cuenta las siguientes características:

- La naturaleza privada, capitalista no convencional y de carácter mercantil, que realizan cualquier tipo de actividad empresarial.
- La constitución por empresarios, socios, que contribuyen de manera activa en los tres tipos de flujos que la componen: informativo-decisionales, financieros y reales.<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup> BUENDIA MARTINEZ, I.: *La integración comercial de las sociedades cooperativas*. Madrid, Consejo Económico y Social, 1999, pg. 27.

<sup>118</sup> Al objeto de este trabajo, interesa la definición de empresa como una organización socioeconómica –pero también política, jurídica, tecnológica y de otros órdenes–, que se ocupa de aumentar la utilidad de los bienes y servicios. Y esto se realiza mediante la función de producción y distribución de los productos; para lo cual, previamente, se provee de diversos factores productivos que, coordinadamente, consume.

- La fijación de los objetivos de forma democrática, con base en su participación en los procesos de producción y distribución, al menos en las sociedades cooperativas y en las mutuas.

A partir de aquí, podemos explicitar seis manifestaciones jurídicas de empresas de participación, a saber:

- Las cooperativas.
- Las sociedades laborales.
- Las mutuas de seguros.
- Las mutualidades de previsión social.
- Las sociedades agrarias de transformación.
- Otras empresas de participación (Cofradías de Pescadores).

---

La función de producción es característica de la empresa, y sólo de la empresa, ya que es el único tipo de organización que la desempeña. Efectivamente, la empresa es la única clase de organización que desarrolla tres tipos de flujos interdependientes que se verifican precisamente como consecuencia de la función que le es propia, a saber:

a) Los flujos reales, de bienes y servicios, que entran en la empresa como factores de producción, incrementan su utilidad –precisamente a través del proceso de producción- y salen de la empresa como productos a través del proceso de distribución;

b) Los flujos financieros –que son la otra cara de los flujos reales-, de cobros –por ingresos y financiaciones- y de pagos –por gastos e inversiones- ;

Y, finalmente, y precisamente para que los dos anteriores tipos de flujos tengan lugar, los flujos de información decisión. GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ, C.: “El problema de la doble condición de los socios-trabajadores (socios proveedores y socios consumidores) ante la gerencia de la empresa cooperativa”, *Revesco*, núm. 56-57, 1989, pgs. 87-88.

## II.2 LAS COOPERATIVAS

### II.2.1. ORÍGENES DEL COOPERATIVISMO

Aunque nosotros vamos a considerar a lo largo de este trabajo que el nacimiento del cooperativismo va unido al mismo proceso histórico de la Revolución Industrial, como reacción a sus efectos socioeconómicos más negativos<sup>119</sup> y que, con justicia, la tradición fija el punto de partida de la verdadera historia de la cooperación en la fundación de la sociedad de los "Equitables Pioneers of Rochdale" en 1844, sin embargo, sí queremos mencionar que las líneas fundamentales de la doctrina cooperativa habían sido trazadas antes de esta fecha.<sup>120</sup>

Así, mucho antes de que la cooperación fuese planteada técnicamente como una fórmula económico-social de actividad regida por principios peculiares y propios, y como sociedades y empresas de características nuevas y diferentes, existían ya "realidades cooperativas" en el sentido de grupos humanos elementales que ejercían alguna o varias y conexas actividades económicas, en asociación, en participación, en cooperación.<sup>121</sup>

De acuerdo con la profesora Bel, en la Edad Media ya se manifestaban instituciones próximas a lo que siglos después fuera el cooperativismo.

Durante los siglos XVIII y XIX, se encuentran numerosas colonias religiosas que viven en régimen de economía colectiva. Sin embargo, la pretensión de estas colonias religiosas no era resolver los problemas sociales sino la salvación del mundo.

Sin embargo, es a partir del siglo XIX cuando comienzan a desarrollarse un conjunto de corrientes que suponen la base de la cooperación.<sup>122</sup>

---

<sup>119</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat de cooperatives i societats laborals*. Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 2001, pg. 21.

<sup>120</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina cooperativa*, Buenos Aires, Ediciones Intercoop, 1975, pg. 27.

<sup>121</sup> SANZ JARQUE, J.J.: *Cooperación. Teoría y práctica de las sociedades cooperativas*, Valencia, Universidad Politécnica de Valencia, 1974, pg. 45.

<sup>122</sup> BEL DURAN, P.: *Las cooperativas agrarias en España. Análisis de los flujos financieros y de la concentración empresarial*, Valencia, CIRIEC-España, 1997, pg. 49.



El moderno movimiento cooperativo nace en la primera mitad del siglo XIX, ligado a factores políticos, sociales y económicos y, sobre todo, a las concretas necesidades experimentadas por sus protagonistas.<sup>123</sup>

El cooperativismo surge como reacción a los efectos socioeconómicos más negativos de la Revolución Industrial<sup>124</sup>: frente a los avances de la tecnología, la expansión y la concentración de la industria, del comercio y de las finanzas o el aumento de la producción, se hallan los aspectos más negativos de la Revolución Industrial, manifestados, entre otros, en la imposición de condiciones de trabajo inhumanas(...), un proletariado abandonado totalmente al imperio de la ley de la oferta y la demanda y una masa de intermediarios superfluos entre productores y consumidores que producen un encarecimiento artificial de los precios, reduciendo aún más el escaso poder adquisitivo de los salarios. Es en esta situación de desamparo en la que cabe situar el nacimiento de la idea de cooperativismo. Los grupos sociales más desfavorecidos por esta nueva situación se dieron cuenta de que sólo la unión de esfuerzos sería capaz de compensar la debilidad individual.<sup>125</sup>

Señala el profesor Divar<sup>126</sup> que el maquinismo consiguió la notable reducción de necesidad de mano de obra, con lo cual se fueron creando legiones de parados sin ninguna protección social, es decir, auténticos mendicantes que al fin trabajaban por cualquier salario. Sin defensas gremiales ni mucho menos sindicales (los sindicatos de trabajadores estaban prohibidos o estrechamente vigilados como organizaciones sospechosas de subversión), los trabajadores se convirtieron en mera "provisión productiva" de un nuevo servilismo.

---

<sup>123</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./ FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas*, Madrid, Tecnos, 2002, pg. 27.

<sup>124</sup> Las cooperativas son sociedades nacidas espontáneamente de la acción obrera, en el momento y en los países por donde se extendía la Revolución Industrial. LAMBERT, P.: *La doctrina...*, cit., pg.29.

<sup>125</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat de...*cit., pg. 21.

Coincidimos en este punto con la opinión de la profesora ALONSO, vid. pg. 23, en el sentido de que el cooperativismo es un movimiento que nace como reacción a lo preexistente; precisamente por esto, las notas que lo caracterizan y los principios que lo inspiran (asociación frente a individualismo, funcionamiento democrático respecto a métodos dictatoriales en las empresas...) son opuestos a los que caracterizan y inspiran el capitalismo naciente.

<sup>126</sup> DIVAR GARTEIZ-ARRUECOA, J.: *La alternativa cooperativa. Una respuesta ante la crisis* Ediciones Ceac, 1985, pg. 21.

No podemos dejar de destacar – con el profesor Monzón<sup>127</sup>- que las cooperativas surgieron en el siglo XIX impulsadas desde abajo por colectivos sociales diversos porque fueron instrumentos empresariales útiles para resolver problemas y satisfacer necesidades de dichos colectivos. En el escenario decimonónico en que surgieron las cooperativas, los principios de Rochdale fueron igualmente útiles para desarrollar empresas eficaces que resolvieran problemas y satisficieran necesidades de los grupos sociales menos poderosos sobre todo en el ámbito del consumo y de la agricultura.

Siguiendo al profesor Divar, se manifiestan dos tendencias:

La primera corresponde a los dirigentes de las fuerzas revolucionarias que llegan al convencimiento de que la burguesía no admite otra dialéctica en profundidad sino la de la fuerza: los derechos del trabajo se arrancan, se conquistan, se ganan en lucha social sin cuartel. El proletariado no dejará de serlo, es decir, no conseguirá ser titular de bienes productivos sino cuando, y solamente cuando, consiga los medios de producción por la fuerza, por la revolución de las masas.

Frente a esta alternativa, frente a los propugnadores de la violencia revolucionaria como sistema de cambio social, en la segunda mitad del siglo XVIII fueron apareciendo los defensores de un cambio evolutivo partiendo de las fuerzas del trabajo y en competencia con las del capital para, en el juego de la competencia afrontar, igualar, superar y vencer al capitalismo. Se trataba de establecer comunidades productivas y de gasto, cerradas mientras fuere necesario, que con el esfuerzo comunicado permitieran atender al colectivo en las necesidades de cada quien.

Esta idea evolutiva no es si embargo algo nuevo, a pesar de estar de moda por circunstancias históricas, sino que ya desde la segunda mitad del siglo XVIII (pero sobre todo desde la primera mitad del XIX) se manifestó como seguro camino por los llamados “socialistas utópicos”, en clara alusión a lo que entonces se consideraba un

---

<sup>127</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: “Principios cooperativos y realidad cooperativa en España” en la obra *Cooperativas, mercado y principios cooperativos*, Coordinadores MONZON CAMPOS, J.L. y ZEVI, A., Valencia, CIRIEC-España, 1994, pg. 121.

absoluto imposible, aunque hoy ante la evolución de las cosas no parecen sus ideales irrealizables, sino sencillamente de difícil consecución.<sup>128</sup>

Por su parte, la profesora Alonso nos dice que mediante la asociación se pretendía no sólo resolver necesidades urgentes, sino también alcanzar los ideales de justicia y solidaridad a que aspiraba el pueblo. Por otra parte, la asociación tenía que defender a las personas como consumidores y como productores, para lo cual los mismos asociados tenían que crear una empresa que asumiese los riesgos y las ventajas en cuanto a normas de organización y funcionamiento características, que poco a poco fueron desembocando en lo que después había de ser la empresa cooperativa.<sup>129</sup>

Siguiendo al profesor Divar, la propia experiencia aconsejó el paso al sistema productivo y de servicios cooperativo, mutual o no, aunque el cooperativismo tuvo que ser cerrado durante un tiempo en necesaria autodefensa.

Hay que indicar que el absoluto dominio conservador en los gobiernos de la época hizo que los poderes públicos desconfiaran del cooperativismo, tildándolo de subversivo. Hay que decir que a lo largo del siglo XIX los cooperativistas debieron luchar al mismo tiempo contra los poderes públicos, los patronos, los revolucionarios y aún contra las organizaciones de trabajadores, que les consideraban demencionados por el sueño de la solidaridad humana aceptada por libre voluntad mayoritaria.

Las dificultades de todo orden, y entre ellas como más directas, los difíciles aprovisionamientos y salidas al mercado que encontraron las sociedades cooperativas de producción industrial (por los bloqueos directos o "subterráneos" impuestos por los patronos burgueses), hicieron que los cooperativistas cambiaran de táctica mercantil, dedicándose a las prestaciones mutuales (principalmente al cooperativismo de consumo no abierto al público), puesto que en sociedades cerradas podían resistir mejor los desleales ataques contracompetitivos de los "liberales" capitalistas de la época.<sup>130</sup>

---

<sup>128</sup> DIVAR GARTEIZ-ARRUECOA, J.: *La alternativa...*cit., pgs. 23-25.

<sup>129</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 21-22.

<sup>130</sup> El cooperativismo puede ser mutual, para prestaciones sólo entre socios(lo cual cabe en toda sociedad mercantil), y lo fue genéricamente en sus orígenes para mejor conseguir, como

Pero además de la misma supervivencia económica, los cooperativistas se encontraron con el problema de las graves dificultades legales para su funcionamiento, incluso de inicio para la consecución de la propia personalidad jurídica de sus sociedades. Ante las exclusiones expresas que los códigos y leyes mercantiles decimonónicos les hicieron, hubieron de acudir al funcionamiento de hecho, a la mera actuación como sociedades civiles sin personalidad y al acogimiento a la legislación general de asociaciones, que implicaba, genéricamente, un control público constitutivo y una fiscalización permanente de sus actividades por parte de las autoridades (nada favorables, como queda dicho, al movimiento cooperativista).

A pesar de todo este cúmulo de dificultades, los cooperativistas continuaron con su empeño. La firmeza de su posición hizo que (vista la imposibilidad de destruir el movimiento cooperativo) se reconocieran jurídicamente las sociedades cooperativas con sus peculiaridades y principios comenzando tal legislación por la "Industrial and Provident Societies Act" de 1852, y seguida por la ley francesa de sociedades de 1867, la portuguesa del mismo año, la alemana de 1868 y la japonesa de 1900.

Algunos cooperativistas, como los españoles por ejemplo, debieron esperar hasta bien entrado el siglo XX (ley general de 1931) para conseguir una legislación especialista para sus organizaciones empresariales. Pero en todo caso, tras más de un siglo de lucha, puede decirse que el reconocimiento legislativo va a permitir que el siglo XX vaya viendo claramente el asentamiento paulatino del cooperativismo en todo el mundo, establecido sobre sus bases de participación, democracia personal de funcionamiento, limitación al beneficio del capital, solidaridad y conexión con los intereses generales de la comunidad social.<sup>131</sup>

Las aportaciones teóricas y prácticas de los cooperativistas de la primera mitad del siglo XIX, estableciendo reglas funcionales para la operatividad empresarial de la vieja institución económica y social de la cooperación, se articulan sistemáticamente en los estatutos de la Sociedad de Rochdale, cooperativa inscrita legalmente el 24 de octubre de 1844. En la población de Rochdale, cercana a Manchester, se fundó por 28 tejedores en paro, cesantes a consecuencia de una huelga mantenida en 1841, que

---

sociedades cerradas, la defensa ante los ataques externos de los enemigos del sistema (DIVAR GARTEIZ-ARRUECOA, J.: *La alternativa...cit.*, pg.42).

<sup>131</sup> DIVAR GARTEIZ-ARRUECOA, J.: *La alternativa...cit.*, pgs. 25-27.

estaban en penuria económica rayana en la miseria, la "Sociedad de los Justos Pioneros", en un local modestísimo del "Callejón del Sapo" de la citada villa.

El local fue utilizado como depósito y central de ventas para los socios y sus familias de productos para el abasto, que adquirieron al por mayor con las aportaciones iniciales y vendieron al contado a bajo precio. Con el excedente se reaprovisionaron, proyectando el llegar con el tiempo a manufacturar productos en la medida de lo posible. Su éxito fue total, y en diez años pasaron de los 28 socios fundadores a 1400, abriendo poco después tres sucursales.<sup>132</sup>

La profesora Alonso nos dice que sus estatutos tienen el gran mérito de ser los primeros que codifican las reglas del funcionamiento cooperativo, lo cual ha servido para una mejor y más amplia propagación y para un conocimiento general de los Principios Cooperativos que, ciertamente, no inventaron, pero hicieron una síntesis de gran valor. Asimismo, también los pioneros establecieron el método cooperativo de distribución del producto social. El ideario de los Pioneros, plasmado en sus estatutos, no busca solamente un remedio temporal a una situación de crisis laboral, sino que pretende recoger sistemáticamente unos principios que orienten la acción de la sociedad cooperativa y que sirvan de base para las asociaciones que se hayan de crear en el futuro.<sup>133</sup>

Copiaron de una institución comunista de Manchester las disposiciones reglamentarias que más se adecuaban a su proyecto, a las cuales hicieron las modificaciones y añadidos que ellos precisaban.<sup>134</sup>

No obstante, la doctrina cooperativa ya estaba constituida antes de que se pusiera en marcha la sociedad de los "Equitable Pioneers of Rochdale".

Así que ahora vamos a hacer una referencia a algunos de los principales teóricos y pensadores que han influido notablemente en el pensamiento cooperativo.

---

<sup>132</sup> DIVAR GARTEIZ ARRUECOA, J.: *La alternativa...cit.*, pg. 88.

<sup>133</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...cit.*, pg. 23.

<sup>134</sup> HOLYOAKE, G.J.: *Història dels "Equitables Pioneers" de Rochdale*, Lleida, Fundació Roca i Galès, 1982, pg. 26.

### a) Robert Owen (1771-1858)

De acuerdo con Lambert, en su vida distinguimos tres épocas.

En la primera, es un industrial paternalista. Establece espontáneamente para sus obreros condiciones de vida y de seguridad que sobrepasan con mucho lo que era habitual a comienzos del siglo XIX. Sin embargo, no está convencido, ya desde entonces, de que el paternalismo, la buena voluntad de los patronos, sea una solución suficiente para el problema social, y se presenta como un adversario decidido del capitalismo liberal y, en general, del sistema de la competencia.

En un segundo período, dejando atrás el paternalismo, Owen propone lo que él mismo llama pueblos de cooperación.

Al principio, concebía los poblados o aldeas cooperativas como una solución al problema del paro y de la miseria. Quería que los ciudadanos más pobres pudieran adquirir una propiedad común y dedicarse a trabajos –sobre todo agrícolas- que les salvarían de la desesperación. Poco a poco, su concepción se amplía. Estas aldeas cooperativas llegan a ser, en el espíritu de Owen, el tipo de sociedad ideal hacia la que él quería llevar a la humanidad.

Las aldeas cooperativas se especializarían. Unas serían más específicamente agrícolas; otras, más específicamente industriales.

Estos pueblos o comunidades cooperativas podrían realizar cambios unos con otros, de región a región e incluso de nación a nación. Owen se preocupa de precisar estrictamente la forma en que tales cambios se producirían, inspirándose en la teoría que explica el valor de los bienes por el trabajo empleado en producirlos. En 1832, llega a fundar una “bolsa de cambio”; la institución muere en 1834.

Owen quiere suprimir el lucro, tanto industrial como comercial; es partidario del “precio justo”, concebido como el total de las remuneraciones del trabajo necesario – pero solamente del trabajo- ; además, pretende suprimir los intermediarios entre la producción y el consumo.

El capital sería remunerado por un interés.

En una tercera fase, Owen llega a ser durante un corto pero brillante período jefe de las nacientes *trade unions*. Participa en el nacimiento de una primera fusión sindical en Gran Bretaña e influye en el movimiento sindicalista.

Además, Owen hace por sí mismo muchas tentativas de realizaciones concretas de pueblos de cooperación que, por otra parte, fracasaron una tras otra.

Aunque inicialmente Owen no sintió un gran entusiasmo ante las primeras realizaciones de cooperativas de consumo, de las que pudo ser testigo, más tarde, sin embargo, manifestó un interés creciente por ellas.

No obstante, su ideal era más ambicioso. Lo que quería era una solución total: no solamente una solución al problema de la distribución, sino también al de la producción y al de la educación y de la vida. En efecto, lo que inspira a Owen desde su juventud y a través de toda su obra, son las preocupaciones educativas. Y esto queda patente en su primera obra, que se llama *Ensayo sobre la formación del carácter*.<sup>135</sup>

Recordemos, pues, algunas ideas de Owen:<sup>136</sup>

- a) El precio justo lo marca el trabajo.
- b) El capital será remunerado por un interés.
- c) la organización cooperativa es la mejor alternativa a la lucha contra el capitalismo liberal con base en el hombre y no en el capital y a través de la acción sindical.
- d) La supresión del lucro y el establecimiento de que las remuneraciones deben basarse únicamente en el trabajo.
- e) Supresión de los intermediarios entre la producción y el consumo

Recordemos, además, que por sus proyectos de organización mundial, Owen es el precursor de la Alianza Cooperativa Internacional.<sup>137</sup>

<sup>135</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...*, cit. pgs. 33-35.

<sup>136</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...*, cit. pgs. 33-35, y BEL DURAN, P.: *Las cooperativas...*cit., pg. 52.

<sup>137</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...*, cit. pg. 35.

## b) Charles Fourier 1772-1837

De acuerdo con Lambert, Fourier propone la asociación en falanges, no tanto para resolver un problema de reparto y de justicia social, sino para resolver un problema de producción. Opina que la lucha contra el pauperismo depende más de un crecimiento de la producción que de un mejor reparto, a condición de que el crecimiento de la producción se sitúe en un cuadro social que asegure, por lo menos, un reparto proporcional de la renta nacional que crece.

¿Cómo se constituiría la falange en su pensamiento?. Los diferentes miembros de un cantón se asociarían poniendo en común lo que tuvieran y ante todo sus tierras, suprimirían cualquier límite que separara sus propiedades y vivirían, no en común, sino juntos dentro de una construcción racional: el falansterio.<sup>138</sup>

Los miembros del falansterio se dedicarían sobre todo a actividades agrícolas y subsidiariamente a actividades artesanales.

Fourier piensa en métodos de consumo por asociación y así el falansterio se calentaría todo entero por una sola fuente central de calor. También llevaría consigo actividades comunes de preparación de alimentos y sería posible que los miembros del falansterio se abonaran al servicio de la alimentación, que se realizaría en una vasta sala colectiva.

Cada uno dentro del falansterio puede escoger para su familia una vivienda más o menos lujosa según sus preferencias y sus posibilidades: las remuneraciones no son iguales para todos los miembros de la falange.

A Fourier se le considera como el padre de la cooperación por ser uno de los primeros que reflexionaron sobre las imperfecciones de la distribución de mercancías. Vio que el costo de la distribución era demasiado alto y detectó que había demasiados comerciantes.

Fourier es también el padre de la cooperación por el principio de la democracia.

---

<sup>138</sup> Zonas comunes tales como edificios, granjas e industrias que prestan servicio a la comunidad (BEL DURAN, P.: *Las cooperativas...*cit., pg. 52).



Democracia en el falansterio, es el principio cooperativo fundamental.<sup>139</sup>

De acuerdo con Mateo y Palacio, Fourier es padre de la cooperación, con Owen, por tres ideas fundamentales:

1ª La democracia: todos los cargos en el falansterio son por elección.

2ª La asociación voluntaria: nadie está obligado ni al ingreso ni a la permanencia.

3ª El trabajador está asociado, por lo que recibe no un sueldo, sino un dividendo (el "retorno cooperativo").<sup>140</sup>

c) Claude Henri de Rouvroy, conde de Saint-Simon (1760-1825)

Siguiendo a Lambert, los saintsimonianos inventaron la expresión "la explotación del hombre por el hombre"; fueron los primeros que condenaron lo que llamaban "las rentas sin trabajo" y por último, propusieron el principio de reparto de "a cada uno según su capacidad, a cada capacidad según sus obras".

Son adversarios vehementes del sistema de libre competencia; preconizan el "trabajo asociado" y piensan que el Estado no será siempre todopoderoso.<sup>141</sup>

d) PHILIPPE BUCHEZ (1796-1865)

Este discípulo de Saint-Simon, fijó en 1831 los principios fundamentales de las cooperativas autónomas de producción, del siguiente modo:<sup>142</sup>

Primer principio: "Los asociados se constituirán en empresarios; para ello, elegirán de entre todos uno o dos representantes que tendrán la firma social". Es el principio de la democracia que volveremos a encontrar en Rochdale.

<sup>139</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...cit.*, pgs. 35-38.

<sup>140</sup> Sobre este tercer punto, Fourier considera que en la producción están involucrados tres factores: trabajo, habilidad o técnica y capital. MATEO BLANCO, J./PALACIO, A.: *Cooperativismo*, Zaragoza, Agcoop-Cenec, 1979, pg. 16. Veamos su fórmula de reparto: trabajo, cinco doceavos; talento, tres doceavos; capital, cuatro doceavos (Lambert, *La Doctrina...cit.* p. 38).

<sup>141</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...cit.*, pg. 45.

<sup>142</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...cit.*, pgs. 46-48.

Segundo principio: "Cada uno de ellos continuará cobrando su sueldo según la costumbre del oficio, es decir, por jornada o tarea, y según su habilidad individual".

"Se reservará una cantidad equivalente a la que los empresarios intermediarios se llevan cada jornada, a fin de año, esta cantidad, que representa el beneficio neto, se dividirá en dos partes, a saber: veinte por ciento para formar o acrecer el capital social; el resto se empleará en socorros o se distribuirá entre los asociados, a prorrata de su trabajo". Este retorno, a prorrata del trabajo responde, en las cooperativas de producción, al principio rochdaleano del retorno a prorrata de las compras.

Tercer principio: "El capital social, que aumentará así cada año en un quinto de los beneficios, será inalienable; pertenecerá a la asociación, que será declarada indisoluble, y no porque los individuos no puedan marcharse, sino porque la sociedad se convertirá en perpetua mediante la admisión continuada de nuevos miembros... Si se hiciera de otra forma, la asociación llegaría a ser semejante a cualquier otra compañía mercantil; sería útil solamente para los fundadores, perjudicial para todos aquellos que no hubieran formado parte de ella desde el principio, y acabaría siendo, en las manos de los primeros, un medio de explotación."<sup>143</sup>

Cuarto principio: "la asociación no podrá hacer trabajar por su cuenta a obreros extraños durante más de un año; pasado este tiempo estará obligada a admitir en su seno el número de trabajadores nuevos que se haya hecho necesario por el crecimiento de las operaciones". Evidentemente, Buchez entiende por "obrerros extraños" a los que no pertenezcan a la empresa: todos los trabajadores de la cooperativa deben llegar a ser sus miembros. Es el principio de la confusión necesaria entre la calidad de miembro y la calidad de usuario, siendo los propios trabajadores los principales usuarios de una cooperativa de producción. Este principio no se encuentra explícitamente en Rochdale.

e) Pierre Joseph Proudhon (1809-1865)

---

<sup>143</sup> Buchez, como discípulo de Saint-Simon no quiere, en ningún momento, crear un nuevo tipo de explotación del hombre por el hombre, sino una entidad justa; como conocedor del ser humano y de sus inclinaciones al lucro, una vez que ha dejado el estadio de explotado, trata de que la cooperatía sea irrepartible en su posible liquidación. MATEO BLANCO, J./ PALACIO, A.: *Cooperativismo*,...cit., pg. 19.

De acuerdo con Bel, se le considera pensador del cooperativismo por sus aportaciones.<sup>144</sup>

Siguiendo a Lambert, esta relacionado con la doctrina cooperativa, en primer lugar, porque después de haber combatido las cooperativas de producción, las defendió apasionadamente.

En segundo lugar, Proudhon condena – como los saintsimonianos – la renta sin trabajo.

El interés del capital, recordémoslo, fue condenado durante mucho tiempo. Esta condena se remonta a la Edad Media. Fueron los teólogos los que la pronunciaron.

Ahora bien, Proudhon nos ayudará a comprender la dificultad de suprimir el interés del capital en tanto no se haya descubierto y aplicado una solución distinta al problema de financiación de las empresas.

Sin embargo, esta condena del préstamo con interés no se ha podido mantener; ha tenido que ser abandonada. ¿Por qué?

Simplemente, porque si suprimimos el interés del dinero prestado, suprimimos inmediatamente la posibilidad de recibir préstamos. ¿Quién prestará dinero a otro si no es para recibir una remuneración por ello?. Sin duda, quedarán algunos casos de préstamos de camaradería, de amistad, de caridad o de benevolencia. Pero serán muy poca cosa en comparación con las cantidades que desean y piden las empresas.

#### f) Louis Blanc (1811-1882)

Siguiendo a Lambert, para Louis Blanc, el Estado es “el regulador supremo de la producción”, el gobierno vigilará para que “se mantengan relaciones entre todos los centros de producción”; ayudará a “cualquier industria que, por circunstancias extraordinarias o imprevistas, se encuentre en apuros”; prevendrá las “crisis”. Louis Blanc se convierte así en el precursor de los teóricos de la planificación flexible.

---

<sup>144</sup> BEL DURAN, P.: *Las cooperativas...* cit., pg. 53.

Por otra parte, el Estado es el motor de la transformación social, y ello por dos caminos diferentes.

En primer lugar, creará, en las ramas más importantes de la industria, "talleres sociales", a los cuales prestará el capital. En una primera fase, el Estado "redactará los estatutos de estos talleres". Después del primer año, los trabajadores elegirán ellos mismos a sus dirigentes y los talleres se convertirán en verdaderas cooperativas autónomas de producción. La competencia victoriosa de los talleres sociales, sostenidos por el Estado, irá englobando progresivamente las empresas capitalistas; los antiguos propietarios cobrarán un interés por su aportación.

En segundo lugar, el Estado llevará por sí mismo la administración de algunas empresas: ferrocarriles, minas, bancos y seguros.

Después del descuento de las cantidades necesarias para devolver al Estado sus préstamos, el beneficio neto se dividirá en tres partes: "una se repartirá en proporciones iguales entre los miembros de la asociación; la otra se destinará: 1º) al mantenimiento de los ancianos, de los enfermos y de los impedidos; 2º) al alivio de las crisis que puedan pesar sobre otras industrias, ya que todas ellas deben prestarse entre sí ayuda y socorro; por último, la tercera se destinará a proporcionar instrumentos de trabajo a los que quieran formar parte de la asociación, de forma que ésta se pueda extender indefinidamente".

Los puntos débiles de este plan son dos. En primer lugar, no ha previsto que al conceder al poder político una tarea tan importante de transformación social, hacía correr un grave peligro a la democracia. En segundo lugar, deja fuera de su plan al consumidor, lo que implica la probabilidad de costos excesivos, de derroches y de baja productividad.<sup>145</sup>

De forma que, como ya hemos indicado, antes de Rochdale se habían enunciado por los utópicos los principios fundamentales de la cooperación, los cuales constituyen la columna vertebral del cooperativismo.

---

<sup>145</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...cit.*, pg. 53.

Rochdale les va a añadir el practicismo, las enseñanzas extraídas de la realidad cotidiana y tangible.<sup>146</sup>

Pero, ¿cuál era la situación social de Inglaterra hacia 1844, año en que se funda la sociedad de los "Equitable Pioneers of Rochdale"?

Siguiendo a Lambert, lo que se sabe de Inglaterra hacia 1844 indica una situación miserable de los asalariados. A los años 1840 y siguientes se les llama en Gran Bretaña los "*hungry forties*"(los hambrientos años cuarenta).<sup>147</sup>

La joven sociedad industrial ha creado dos clases: los capitalistas, explotadores que tratan de extraer todo lo posible del mundo del trabajo, de enriquecerse rápidamente; y los trabajadores explotados a conciencia, sin ningún tipo de seguridad social: si uno está enfermo no trabaja, por lo tanto no devenga salario alguno; si es viejo se le expulsa de la empresa con destino a las obras de beneficencia; niños trabajando en las minas; mujeres en gestación, en extenuadoras tareas, etc.

En el centro, el paternalismo más esterilizador y el pensamiento de unos hombres disconformes con la realidad injusta e inhumana.<sup>148</sup>

Holyoake nos dice que a finales del año 1843, el comercio y la fabricación de franelas y otros tejidos tenían gran prosperidad en Inglaterra. Esto hacia que en Rochdale<sup>149</sup>, condado de Lancashire, hubiese escasez de mano de obra y fuerza de trabajo para los obreros textiles.

En estas circunstancias, los tejedores se propusieron obtener unas mejoras de tipo económico.

No obstante, los tejedores de Rochdale no obtuvieron lo que querían y consideraban justo, y decidieron conseguirlo por otros medios.

<sup>146</sup> MATEO, J./PALACIO, A.: *Cooperativismo...cit.*, pgs. 22-23.

<sup>147</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...cit.*, pg. 55.

<sup>148</sup> MATEO, J./PALACIO, A.: *Cooperativismo...cit.*, pg. 23.

<sup>149</sup> Rochdale, ciudad de Inglaterra, Gran Bretaña, condado de Lancashire. Centro de industrias textiles (hiladuras de algodón y de lana, té, asimismo, producción de caucho, pieles y amianto).

En uno de esos días oscuros, húmedos, tristes y desagradables, propios del mes de noviembre, cuando los días son cortos y el sol parece desalentado, sin ganas de lucir, algunos de estos tejedores, sin trabajo, sin pan y completamente aislados en su estado social, se reunieron con el propósito de estudiar que podían hacer para mejorar su condición. Los empresarios de manufacturas controlaban el capital; los comerciantes, las provisiones. Privados de estos dos recursos y prácticamente faltos de todo, ¿qué podían hacer los obreros?.

¿Ir a reclamar el beneficio de la ley protectora de los pobres?. Esto era perder el tiempo y, al mismo tiempo, su independencia.

¿Emigrar?. La emigración les parecía una condena por el *crimen* de ser pobres.

Así pues, ¿qué camino tenían de recorrer?.

Después de muchas reflexiones, decidieron empezar el combate de la vida a su cargo. Se considerarían comerciantes, industriales y capitalistas, a los cuales sólo les faltaría la experiencia, los conocimientos y el dinero y se comprometieron a procurarse los medios de acción por la ayuda mutua y obtener, de esta forma, todo lo que les faltaba.<sup>150</sup>

Lambert nos indica que, de acuerdo con Holyoake, fueron "algunos socialistas", entre ellos Charles Howarth, uno de los veintiocho pioneros, los que persuadieron al grupo para que eligiera la solución cooperativa.

¿Hasta qué punto estos hombres que arrastraron a los otros eran socialistas?. Eran discípulos de Robert Owen. El artículo primero de los estatutos de 1844 era de pura inspiración owenista. En él proclamaban los Pioneros que su objeto último era crear una comunidad autónoma que al mismo tiempo agrupara a los cooperadores como productores, como consumidores y como ciudadanos.

La sociedad de los Justos Pioneros de Rochdale se registra el 24 de octubre de 1844. El pensamiento de sus fundadores está escrito en los estatutos y en las actas de las asambleas. Estos son los principios de Rochdale que, desde entonces, dominan el

---

<sup>150</sup> HOLYOAKE, G.J.: *Història...cit.*, pg. 22.

movimiento cooperativo mundial: ante todo la democracia, el retorno, la puerta abierta y la remuneración del capital por un interés.

No obstante, ninguno de estos principios fueron inventados por los Pioneros. Pero lo que sí hicieron los Pioneros fue una síntesis original de estos principios, dándoles su expresión definitiva; los aplicaron, además, con el éxito que es sabido y han desempeñado un papel relevante en el desarrollo de la cooperación en Gran Bretaña. Por ello, con justicia, la tradición hace partir de ellos el impulso decisivo de las cooperativas en el mundo.

Estos principios, enumerados, son los siguientes:

- 1) Autoridad democrática.
- 2) Adhesión libre de nuevos miembros, o principios de puertas abiertas.
- 3) Pago de un interés limitado al capital.
- 4) Retorno de los excedentes a los miembros en proporción a sus compras.
- 5) Compra y venta al contado.
- 6) Pureza y calidad de los productos.
- 7) Educación de los miembros.
- 8) Neutralidad política y religiosa.<sup>151</sup>

## **II.2.2. CONCEPTO DE COOPERATIVA Y PRINCIPIOS BÁSICOS DEL COOPERATIVISMO**

### **A) CONCEPTO DE COOPERATIVA**

A fin de saber qué es la sociedad cooperativa, vamos a hacer referencia a la definición de sociedad cooperativa elaborada por la Alianza Cooperativa Internacional en el Congreso Centenario de Manchester, en 1995<sup>152</sup>:

---

<sup>151</sup> LAMBERT, P.: *La doctrina...cit.*, pgs. 56-57.

<sup>152</sup> Declaración sobre la identidad cooperativa. Alianza Cooperativa Internacional. Congreso de Manchester, de 23 de septiembre de 1995.

“Una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática”.

Por su parte, nuestra Ley estatal de cooperativas, Ley 27/1999, de 16 de julio, la define en su artículo 1, apartado. 1 como:

“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”.

La profesora Alonso nos indica que, junto con los principios más concretos que veremos más adelante, la definición de la Alianza Cooperativa Internacional(en adelante, ACI), articula la cooperativa alrededor de dos elementos: asociación y empresa. Ambos son presentes y se complementan en la cooperativa, constituyendo uno de los elementos esenciales para configurarla, quizá el más importante ya que marca a todos los demás: en la cooperativa las personas se asocian para satisfacer sus necesidades mediante el desarrollo de una empresa. El elemento asociativo-personal, imprescindible en la cooperativa, no lo es en otros tipos de explotaciones, en que puede no haber asociación(una persona puede montar una empresa individual) o puede ser que la asociación sea de capitales, pero no de personas.<sup>153</sup>

Por su parte, Morillas y Feliú<sup>154</sup> indican que la cooperativa *es una forma jurídica societaria apta para el desarrollo en común de cualquier tipo de empresa, configurada por los valores y principios cooperativos.*

---

<sup>153</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 27-28.

<sup>154</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...*cit., pg. 71.



## B) LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS

De acuerdo con Alonso, a diferencia de otros modelos societarios, las cooperativas tienen unos principios internacionalmente consagrados que han de ser respetados por todas las legislaciones. Estos Principios Cooperativos fueron recogidos sistemáticamente por primera vez en los estatutos de la cooperativa de los "Equitable Pioneers of Rochdale", el año 1844, y a partir de entonces se han mantenido inmutables en lo esencial de su formulación, y es competencia de la Alianza Cooperativa Internacional introducir los matices necesarios para adaptarlos progresivamente a las nuevas circunstancias.<sup>155</sup>

Siguiendo a Morillas y Feliú, en su XXXI Congreso, celebrado en Manchester en septiembre de 1995, la ACI adoptó una Declaración sobre la Identidad Cooperativa, documento que incluye una definición de cooperativas, una lista de valores clave del movimiento y un conjunto revisado de principios que pretenden guiar, en estos inicios del milenio, a las cooperativas y a sus organizaciones.

Desde su creación en 1895, hasta nuestros días, esta Organización ha realizado tres declaraciones formales sobre los principios cooperativos: en 1937, en 1966 y en 1995. En todos los casos se trata de intentos de explicar cuáles son y cómo deben ser interpretados los principios cooperativos en cada uno de esos momentos, con lo que se pone de manifiesto que el cooperativismo es un movimiento que está en movimiento. Por el contrario, es la primera vez que se distingue entre principios y valores.<sup>156</sup>

Habiendo enunciado anteriormente la definición de cooperativa que se emitió por la ACI en Manchester, en 1995, vamos a continuación a referirnos a los valores cooperativos formulados en dicha Declaración.

Las cooperativas están basadas en los valores de la autoayuda, la autoresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad. Siguiendo la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación sociales.<sup>157</sup>

<sup>155</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 28.

<sup>156</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso de...*cit., pg. 84

<sup>157</sup> ACI: *Declaración...*cit.

Del Informe de la ACI extraemos la explicación de cada uno de los elementos integrantes de la Declaración sobre los Valores:

1) *Autoayuda*. Refleja la creencia de los cooperativistas en que el desarrollo individual pleno sólo se puede alcanzar en asociación con otros individuos: la acción conjunta y la responsabilidad mutua aumentan la influencia de los que así se unen.

2) *Autoresponsabilidad*. Los socios asumen la responsabilidad de su cooperativa a lo largo de la vida de ésta, y también contraen la obligación de promoverla y difundirla, guardando su independencia respecto de organizaciones públicas o privadas.

3) *Igualdad*. El socio es la unidad básica de la cooperativa, y esto permite diferenciarla de otras sociedades orientadas al beneficio del capital. Los socios tienen derechos políticos y económicos. El mantenimiento de la igualdad se revela como tarea difícil en el caso de grandes cooperativas, o de federaciones de cooperativas, pero conseguir y mantener la igualdad es el reto permanente.

4) *Equidad*. Está referida al tratamiento de los socios en la cooperativa, sobre la base de la contribución y no de la especulación.

5) *Solidaridad*. La solidaridad es causa y efecto de la autoayuda y la ayuda mutua, dos conceptos firmemente anclados en la filosofía cooperativa. La cooperativa no es una forma de disfrazar el interés personal ilimitado, es una sociedad en la que el interés general o colectivo siempre debe ser tenido en cuenta. El esfuerzo por tratar de forma justa a todos no se circunscribe a los socios, sino que se extiende a los empleados (sean o no socios) y a los no socios vinculados con la cooperativa. La solidaridad se predica también de las cooperativas entre sí, de forma que se cree un movimiento cooperativo unido, desde el plano local al internacional.

6) *Honestidad*. Las cooperativas se han caracterizado desde sus orígenes por desarrollar en el mercado prácticas empresariales correctas, éticas, por conducirse de acuerdo con buenos usos, tanto respecto de los socios como de los no socios. Son, podríamos decir, unas "adelantadas" a su tiempo, a esa preocupación por la ética que invade el ámbito mercantil y empresarial de nuestros días.

7) *Transparencia*. Las cooperativas "tienen una propensión a la transparencia", revelan una considerable información sobre sus operaciones, algo que sólo desde fechas más recientes hacen otro tipo de sociedades o empresarios, y no siempre de forma voluntaria.

8) *Responsabilidad y vocación social*. Las cooperativas están abiertas a los miembros de las comunidades en las que se incardinan. Tradicionalmente, han proporcionado ayuda para el crecimiento de comunidades o países en vías de desarrollo, asumiendo y poniendo en práctica un compromiso de colaboración.<sup>158</sup>

En cuanto a los Principios Cooperativos<sup>159</sup>, son definidos por la Declaración de 1995 como las pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores y, tras la celebración del Congreso de Manchester, los principios cooperativos quedan formulados como sigue<sup>160</sup>:

Primer Principio: *Adhesión Voluntaria y Abierta*.

Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socio, sin discriminación de sexo, social, racial, política o religiosa.

Segundo Principio: *Gestión Democrática por parte de los Socios*.

Las cooperativas son sociedades gestionadas democráticamente por los socios, los cuales participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Los hombres y mujeres elegidos para representar y gestionar las cooperativas son responsables ante los socios. En las cooperativas de primer grado, los

---

<sup>158</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 84-85.

<sup>159</sup> Para VICENT CHULIA, F., "constituyen la quintaesencia del ideario cooperativo desde los Estatutos de la Cooperativa de Rochdale ("Principios de Rochdale"), con su progresiva reelaboración práctica y doctrinal, hasta su formulación por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI)", en su obra *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, t.1, Barcelona, Librería Bosch, 1986, pgs. 563-564.

<sup>160</sup> Declaración sobre la identidad cooperativa. Alianza Cooperativa Internacional. Congreso de Manchester de 23 de Septiembre de 1995.

socios tienen iguales derechos de voto (un socio, un voto), y las cooperativas de otros grados están también organizadas de forma democrática.<sup>161</sup>

#### Tercer Principio: *Participación Económica de los Socios.*

Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Usualmente, los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes a todos o alguno de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante el establecimiento de reservas, parte de las cuales por lo menos serían irrepartibles; el beneficio de los socios es en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y al apoyo de otras actividades aprobadas por los socios.

#### Cuarto Principio: *Autonomía e Independencia.*

Las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.

#### Quinto Principio: *Educación, Formación e Información.*

Las cooperativas proporcionan educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de sus cooperativas. Informan al gran público, especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión, de la naturaleza y beneficios de la cooperación.

#### Sexto Principio: *Cooperación entre Cooperativas.*

---

<sup>161</sup> Cooperativa de primer grado es la que está integrada exclusivamente por personas físicas.

Las cooperativas sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales.

Séptimo principio: *Interés por la Comunidad.*

Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios.

### **II.2.3. ESTUDIO DE LA COOPERATIVA**

Ahora vamos a analizar la cooperativa en su cualidad primero de empresario, después como sociedad y, finalmente, como sociedad mercantil. Esto sin perjuicio de que más adelante trataremos este/os tema/s con más profundidad.

#### **a) LA COOPERATIVA COMO EMPRESARIO**

De acuerdo con Morillas y Feliú, las leyes de cooperativas destacan la faceta de estas sociedades como estructuras que permiten el desarrollo de actividades económicas y sociales organizadas bajo la forma de empresa. La cooperativa es, así, titular de los bienes que se configuran como medio para alcanzar su finalidad, es el sujeto que organiza y dirige la empresa. La cooperativa es un tipo de empresario social, un ente dotado de personalidad jurídica, titular del ejercicio de una actividad económica.

Su naturaleza empresarial se afirma "en cuanto desarrollan una función auxiliar en el intercambio de productos y servicios"<sup>162</sup>, desde el momento que existe una vinculación con el mercado.

---

<sup>162</sup> ASCARELLI, T.: *Iniciación al estudio del Derecho Mercantil*, trad. E. Verdera y Tuells, Barcelona, Bosch, 1964, pgs. 185-186.

Lo determinante para calificar a algo como empresa o a alguien como empresario, es el desarrollo de una actividad económica organizada bajo cualquier forma por una persona física o jurídica, de cualquier clase. Por ello, que al frente de la actividad esté una cooperativa no debe suponer ningún obstáculo para considerar como empresario a ésta.<sup>163</sup>

## B) LA COOPERATIVA COMO SOCIEDAD

Para Morillas y Feliú, sobre la naturaleza jurídica de las cooperativas podemos decir que existen tres corrientes de opinión. Para la primera, se trata de una asociación; para los partidarios de la segunda, una sociedad; la tercera, la considera como un *tertium genus*, destacando el carácter específico y diferenciado de la cooperativa, como agrupación de personas y como empresa.

El artículo 1 de la Ley de Asociaciones de 1887 consideraba como *asociación* "los gremios, las sociedades de socorros mutuos, de previsión, de patronato, y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo".

No obstante, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, limita su ámbito de aplicación a las asociaciones sin fin de lucro, lo que permite dejar fuera del ámbito de aplicación de la misma a las sociedades civiles, mercantiles, industriales y laborales, a las cooperativas y mutualidades, y a las comunidades de bienes o de propietarios, cuyas finalidades y naturaleza no responden a la esencia comúnmente aceptada de las asociaciones...".<sup>164</sup>

Como *sociedad* la conceptúa la Exposición de Motivos del Código de Comercio de 1885 en cuanto manifestación de asociación (cfr. art. 35 Código Civil) "que en todo caso quedarán amparadas por la legislación general sobre Sociedades" y la mayor parte de la doctrina.

<sup>163</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pgs. 71-72.

<sup>164</sup> En consecuencia, el apartado 4 del artículo 1 excluye expresamente del ámbito de aplicación de la Ley Orgánica a "las Comunidades de bienes y propietarios y las entidades que se rijan por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, cooperativas y mutualidades, así como las uniones temporales de empresas y las agrupaciones de interés económico".

Para Morillas y Feliú, el obstáculo fundamental para la consideración de la cooperativa como sociedad estriba en el *ánimo de lucro*, requisito tradicionalmente ligado a las sociedades (arts. 116 Código de Comercio y 1.665 del Código Civil) y extraño a o pretendidamente incompatible con las cooperativas.

No obstante, para estos autores, el lucro no está conceptualmente reñido con las cooperativas como no lo está con ningún operador económico, con nadie que actúe en el mercado.

El pretendido carácter no lucrativo de la cooperativa y la definición de ésta sociedad sobre la base de su inexistencia como requisito esencial han sido eliminados en la práctica y sustituidos en la formulación legal por una regulación de las cooperativas no lucrativas como clase o tipo especial (arts. 45.6, 57.5, 106.1 y Disposiciones Adicionales 1ª y 9ª LC). Ha desaparecido la prohibición para ellas de perseguir o tener una finalidad lucrativa.<sup>165</sup>

Nosotros estamos de acuerdo con la aportación de estos autores: una determinada clase o tipo especial de cooperativa sí que será no lucrativa, pero las restantes clases o tipos especiales no serán no lucrativas.

Girón<sup>166</sup> señala que los economistas "no encuentran una diferencia de fondo en la actuación de la empresa cooperativa en el conjunto del sistema económico, que la distinga sustancialmente de la capitalista".<sup>167</sup>

---

<sup>165</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 74.

<sup>166</sup> GIRON TENA, J.: *Derecho de Sociedades*, t.I. Madrid, 1976, pg. 97.

<sup>167</sup> PASQUIER, A. indica que en una empresa de economía social la gestión debe ser rentable: "toda persona debe alcanzar aquel nivel determinado de beneficios que le permita invertir, desarrollarse y participar en el crecimiento general. Los beneficios son simplemente reflejo de su eficacia y fuente de crecimiento. En el caso de una empresa perteneciente a la economía social, su objetivo no sería la maximización de beneficios para su apropiación privada. Su objetivo sería la obtención de unos beneficios compatibles con el progreso material y social de sus miembros que permitieran a la vez el crecimiento progresivo de la empresa y su cada vez mayor incidencia en el tejido social del país" (PASQUIER, A.: « L'Économie Sociale. Propositions pour une définition : ES=E+H », *La Revue de l'Économie Sociale*, julio-septiembre 1984, pg. 46.

ECHIVARRIA TORRECILLA, A. opina que la regulación cooperativa se distancia "del mercantilismo típico de otra clase de sociedades concebido como una maximización del beneficio destinado a la retribución de la acción" y añade, no obstante, que "la cooperativa también, a nuestro entender, ha de perseguir el excedente empresarial", en "El marco jurídico del asociacionismo económico en España. Las sociedades cooperativas", en la obra

Por su parte, Divar<sup>168</sup> nos dice que, si bien el cooperativismo puede ser mutuo, para prestaciones sólo entre socios, en el sentido de que los socios se integran en la misma con la finalidad de usar sus servicios, para lo cual desarrollan una actividad económica en sí misma considerada, nada obsta a que sean sociedades abiertas (como toda otra sociedad mercantil); es más, será precisamente lo habitual en una situación ordinaria.

También Monzón<sup>169</sup> nos dice que existe en la cooperativa una finalidad mutualista pero no una actividad exclusivamente mutualista y nada impide que puedan desarrollar actividades con terceros.<sup>170</sup>

Siguiendo a Morillas y Feliú, a lo anterior se une otra consideración: la relativización del lucro como elemento esencial del concepto de sociedad, unida a la interpretación amplia y flexible de lo que por lucro debe entenderse.

En sede de teoría general de sociedades, los estudios del profesor Girón, continuados por los de los profesores Sánchez-Calero y Paz-Ares, proponen un concepto amplio de sociedad, que se puede definir como agrupación de personas que persiguen una finalidad común mediante una forma organizativa determinada. Es la organización, la estructura, la causa del contrato, y no el ánimo de lucro, que si bien está natural o normalmente presente, no es elemento esencial del mismo. Para esta corriente doctrinal, la cooperativa es una verdadera sociedad. Dentro de esta noción

---

*Asociacionismo económico y mercado*, Barcelona, Universitat de Barcelona, 1988, pg. 90  
Coordinadores VIDAL MARTINEZ, I/ ROJO TORRECILLA, E.

BALLESTERO PAREJA, E. rechaza la idea, que califica de "peregrina", de que las cooperativas son empresas "sin ánimo de lucro", "un concepto verdaderamente absurdo y contradictorio, pues una empresa dejaría de serlo y de cumplir su función social si no se propusiera conseguir beneficios". La cooperativa persigue un interés legítimo, y lo distribuye de forma flexible de acuerdo con tres vías: vía precios, vía intereses y vía retornos. Para este autor, si se identifica ánimo de lucro con beneficio empresarial solo en el plano de la utopía se puede sostener que carecen de ánimo de lucro las cooperativas en cuanto empresas de economía social."(pgs. 28-29). "Los beneficios de las empresas son el único estímulo de la producción que ha demostrado ser eficiente en el curso de la historia. Unas supuestas empresas no lucrativas (es decir, sin un objetivo legítimo de ganancia, en un sistema de competencia mercantil) ofrecen poca confianza como impulsoras del desarrollo y administradoras de los recursos." Realmente, tanto la sociedad como los socios persiguen el beneficio. En su obra: *Economía social...*cit., pgs. 47, 101 y ss., y 237 y 250.

<sup>168</sup> DIVAR GARTEIZ-ARRUECOA, J.: *La alternativa...*cit., pg. 42.

<sup>169</sup> MONZON CAMPOS, J.L.: "Principios..."cit., pg. 118.

<sup>170</sup> GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ, C. también se expresa en términos parecidos en "Precisiones acerca de algunos tópicos confusos sobre la sociedad cooperativa", en la obra *Tempori Serviendum. Homenaje al Prof. Dr. Jaime GIL ALUJA*, Vigo, Milladoiro, 1993, pg. 155.



amplia de sociedad, aparecen mencionadas las cooperativas en el artículo 48.2 (antiguo art. 58.2) del Tratado de Roma.

La propia LC (art. 1º) las califica de sociedad.

### **C) LA COOPERATIVA COMO SOCIEDAD MERCANTIL**

La Exposición de Motivos del Código de Comercio de 1885 afirma tajantemente que no atribuye carácter mercantil a las cooperativas ni por su naturaleza ni por la índole de sus operaciones "porque obedecen, ante todo, a la tendencia manifestada en las poblaciones fabriles de nuestro país, y principalmente en las de Alemania, Inglaterra y Francia, de asociarse los obreros con el único objeto de mejorar la condición de cada uno, facilitándoles los medios de trabajar, de dar salida a sus productos o de obtener con baratura los artículos necesarios para su subsistencia. Y como no es el afán de lucro el que impulsa lo que se ha dado en llamar *movimiento cooperativo*, no pueden tampoco reputarse como mercantiles estas sociedades, mientras no resulte claramente de sus estatutos o del ejercicio habitual de algunos actos de comercio que merecen aquella denominación."

No obstante, la doctrina mayoritaria califica a la cooperativa como sociedad mercantil.<sup>171</sup>

Para Bel se consideran mercantiles, según el artículo 116 del Código de Comercio las sociedades que hayan adoptado una de las formas previstas por el mismo y por las leyes especiales; entre las que se encuentran las sociedades colectivas, las comanditarias, las de responsabilidad limitada y las sociedades anónimas; estas sociedades deben inscribirse en el Registro Mercantil y son las que por regla general se consideran mercantiles.<sup>172</sup>

También prevé el Código de Comercio que "Las Compañías mutuas de seguros contra incendios, de combinaciones tontinas sobre la vida para auxilios a la vejez, y de

---

<sup>171</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I., *Curso...cit.*, pg. 78.

<sup>172</sup> BEL DURAN, P.: *Las cooperativas agrarias... cit.*, pg. 64.

cualquiera otra clase, y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles, y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad o se convirtieren en sociedades a prima fija”.<sup>173</sup>

Es por ello que las cooperativas serían un tipo de sociedad especial en los términos del Código de Comercio, en cuanto que no es necesaria su inscripción en el Registro Mercantil, sino en un Registro de Cooperativas (Art. 7, LC).

La doctrina mayoritaria califica a la cooperativa como sociedad mercantil,<sup>174</sup> aunque también podemos citar a algunos autores cuya opinión es contraria a esta consideración.<sup>175</sup>

---

<sup>173</sup> Art. 124 del Código de comercio.

<sup>174</sup> URÍA GONZÁLEZ R.: las encuadra entre las sociedades mercantiles, para quien la mercantilidad de las cooperativas, por un lado, está prevista en el propio Código de Comercio y, por otro, se consolida en la Ley estatal de Cooperativas, que reconoce en su artículo 1 que desarrollan actividades empresariales, que pueden realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios (art. 4) y que, en caso de insolvencia, se someten a la legislación sobre suspensión de pagos y quiebra (Disp. Adic. 4ª). URÍA GONZÁLEZ, R.: *Derecho Mercantil*, Madrid, Marcial Pons, 2001, pgs. 174, 581, 583. A este respecto, queremos indicar que la disposición derogatoria única 3 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, deroga la disposición adicional 4ª de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Dicha disposición adicional 4ª establecía que “a las sociedades cooperativas les será aplicable la legislación sobre suspensión de pagos y quiebra”. Y ello porque el proceso concursal (concurso de acreedores) es aplicable a todo deudor y, por lo tanto, lógicamente también a las sociedades cooperativas.

SANCHEZ CALERO, F. las califica como “verdaderas sociedades que caen dentro de la disciplina de las “mercantiles”. SANCHEZ CALERO, F. : « Los conceptos de sociedad y de empresa en la Ley de Cooperativas », en la obra *Libro homenaje a Roca Sastre*, III, Barcelona, 1977, pg. 516.

Para BALLESTERO PAREJA, E. “la polémica sobre si la cooperativa es o no una sociedad mercantil debe resolverse, a nuestro juicio, en el siguiente sentido: será mercantil cuando tenga un objeto comercial o industrial (lo que se presume por la repetición de los actos de comercio). El requisito de forma, aunque no se cumpla siempre en los términos literales del Código de Comercio, se cumple también esencialmente cuando las cooperativas se inscriben (como en el caso de España) en un registro análogo por sus efectos al Registro Mercantil. Las circunstancias de que medie o no escritura pública y de que se utilice o no un registro especial parecen secundarias, ya que los formalismos pueden variar de unos casos a otros, sin que su función se pierda por eso”, en la obra *Economía Social...cit.*, pg. 279.

Para BUENDÍA MARTÍNEZ, I. el carácter mercantil de la cooperativa queda ratificado por la promulgación de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL), “que facilita la transformación de una sociedad mercantil, la sociedad de responsabilidad limitada en una cooperativa y viceversa”, en la obra *La integración...cit.*, pg. 52.

Para VICENT CHULIA, F., en nuestro sistema de Derecho privado las exigencias de organización de una empresa han sido atendidas exclusivamente por el Derecho mercantil: “Ello explica que la doctrina se sienta inclinada a forzar la interpretación de los preceptos para lograr su calificación mercantil”, en su obra *Compendio ...cit.*, pg. 560.

<sup>175</sup> Así, MONGE GIL, A.L. para quien no cabe deducir el carácter mercantil de las cooperativas por la mera aplicación de la normativa de quiebra y suspensión de pagos, en “Algunas

Morillas y Feliú afirman que la aproximación del régimen de la cooperativa al de las sociedades mercantiles es tan clara que una de las razones que ha impulsado la reforma del régimen general de la cooperativa es, según reconoce la Exposición de Motivos de la LC, incorporar en el texto de la Ley una serie de cambios experimentados desde 1989 en el Derecho de sociedades, en buena medida impulsados por las Directivas, que el texto adapta a las instituciones cooperativas, entre la que destaca la posibilidad de mutaciones heterogéneas (transformación en sociedades de capital, fusión con sociedades de capital).

Como señala el profesor Polo<sup>176</sup>, hay que tener en cuenta el fenómeno de la tendencia a la ampliación del número de titulares empresariales de la actividad económica.

En la continua revisión a que está sometido el concepto de Derecho mercantil, por su condición de categoría histórica, se pone el acento, por parte de ilustres mercantilistas, más que en el sujeto, en el escenario en que actúa: *el mercado*.<sup>177</sup>

---

reflexiones a propósito de la Ley de Aragón". *RDM*, núm. 232, 1999, pg. 754. A su juicio es una sociedad no mercantil, una forma jurídica apta para la organización de una empresa, al igual que la comunidad de bienes o la sociedad civil( pgs. 732-735).

<sup>176</sup> POLO DIEZ, A.: "Reflexiones sobre la reforma del ordenamiento jurídico mercantil", en *VV.AA., Estudios de Derecho Mercantil en homenaje a Rodrigo Uría*, Madrid, Cívitas, 1978, pgs. 578 y 583.

<sup>177</sup> Para BALLESTERO PAREJA, E., "la idea de incluir a las cooperativas entre las sociedades mercantiles ha tropezado con una constante oposición por parte de corrientes doctrinales más o menos ligadas al cooperativismo. Estas corrientes han venido defendiendo la tesis de que no todas las empresas persiguen el lucro; las cooperativas y las empresas públicas pertenecerían al ámbito de las empresas no lucrativas. Las cooperativas no serían sociedades mercantiles si lo mercantil y lo lucrativo se equiparan de alguna manera. Ahora bien, la palabra "lucro", como tecnicismo, designa simplemente el beneficio empresarial, prescindiendo del tipo de mercado en que se genera (competencia perfecta, o imperfecta, oligopolio, monopolio, etc.) y de la estrategia que en una u otra ocasión siga el empresario (maximización del beneficio, minimización del riesgo, expansión de la firma, etc.).

Una sociedad es mercantil cuando obtiene excedentes ordinarios (beneficios empresariales) como consecuencia de operaciones comerciales o financieras con terceros (en el mercado). De aquí que haya que mirar con reserva el carácter no mercantil de las cooperativas. La teoría del carácter no mercantil tiene escaso fundamento si la cooperativa opera con terceros; y de hecho opera así con regularidad. Cuando existe una prohibición legal en la materia [...], esa prohibición se refiere sólo a un área particular (las operaciones cooperativizadas), que varía según la clase de cooperativas (v. gr., se prohíbe a las cooperativas de consumo vender a clientes no socios, pero nada impide que compren a proveedores terceros, como hacen habitualmente)", en su obra *Economía social...cit.*, pg. 249.

FONT GALAN, J.I., al prologar la obra de Paniagua, señala cómo éste "desenmascara y desmonta, una tras otra, estas cuatro "farsas" dogmáticas deformadoras del instituto cooperativo que el capitalismo jurídico dominante – con inconfesable propósito de domeñarlo política y económicamente- ha presentado como condiciones o bases de legitimación jurídica del fenómeno empresarial cooperativo, y que, en verdad, no son otra cosa que cuatro

Coincidimos con Morillas y Feliú<sup>178</sup> y con otros autores en considerar que la cooperativa es una sociedad mercantil especial.<sup>179</sup>

Particularmente interesante nos parece la opinión ya referenciada de Llobregat, de tal forma que la introducción en la cooperativa del "ánimo de lucro" ya permite inequívocamente calificar de mercantiles a las sociedades cooperativas, así como la de Ballestero.

A este respecto, indicar que las leyes de cooperativas han ido flexibilizando, de manera paulatina, el principio del mutualismo; de forma señalada, permitiendo la realización de operaciones con terceros no socios en casos o con limitaciones preestablecidos, es cierto, pero contemplando igualmente la extralimitación bajo ciertos requisitos.<sup>180</sup>

#### II.2.4. EL MARCO LEGAL COOPERATIVO EN ESPAÑA

El marco legal actual de las sociedades cooperativas en España tiene su origen en la Constitución Española de 1978 que en su artículo 129.2 señala que "los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y

---

clamorosas exclusiones que atan de manos a la empresa cooperativa enfermándola de raquitismo económico: exclusión del mercado, exclusión del lucro, exclusión societaria y exclusión mercantil. La empresa cooperativa queda así condenada a una especie de apartheid económico y jurídico-mercantil, convirtiéndose de hecho y de derecho en un "excluido societario-mercantil" del sistema económico de mercado", "Prólogo", en la obra PANIAGUA ZURERA, M.: *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, pgs. XXVI-XXVII.

<sup>178</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso*, cit., pg. 82.

<sup>179</sup> El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 1 de febrero de 1992 apoya su calificación como no mercantil de la cooperativa en el hecho de que "la Constitución otorgó a las Comunidades Autónomas la competencia sobre Cooperativas –lo que nunca habría podido hacer si se tratase de entidades mercantiles, al tener el Estado la competencia exclusiva sobre la legislación mercantil, según establece el artículo 149.1.6ª de la Constitución".

En opinión de LLOBREGAT HURTADO, M.L., por la vía del artículo 58.3 LC, que permite el reparto de los resultados cooperativos, se ha producido la introducción en la cooperativa del "ánimo de lucro" que caracteriza a las sociedades mercantiles; en consecuencia, "aunque siga formando parte de los tipos societarios que integran el catálogo de la economía social, al igual que sucede con las sociedades laborales y, por su naturaleza mercantil, deberían suprimirse todas las leyes autonómicas por inconstitucionales (en "Régimen económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley General de Cooperativas de 16 de julio de 1999", *RdS*, nº 13, 1999, pg. 217).

<sup>180</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 92. Confróntese, asimismo, art. 4 LC.

fomentarán mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción". Este precepto implica el reconocimiento de una forma jurídica de empresa, cuestión que no se produce en relación a otras figuras legales de empresa a nivel constitucional.

Siguiendo a Buendía, este mandato, junto con la progresiva asunción de competencias por parte de las Comunidades Autónomas españolas, dio lugar a la promulgación las leyes vasca en 1982, catalana en 1983, andaluza y valenciana de 1985, la del Estado Español en 1987 y la Navarra en 1989. Este marco se completaba con la ley fiscal de 1990 y con otras normas que regulan algunos tipos particulares de sociedades cooperativas dedicadas a la actividad aseguradora, el crédito y el transporte.

Esta primera etapa ha sido seguida de una segunda caracterizada por la promulgación de nuevas leyes en aquellas Comunidades Autónomas que carecían de ellas, así como por la sustitución y modificación de las existentes, lo que ha derivado en una proliferación de normas autonómicas en materia cooperativa que coexisten con el marco general.<sup>181</sup>

A fecha de hoy, el panorama legislativo que rige el funcionamiento de las sociedades cooperativas en España se recoge en el siguiente cuadro, que elaboramos para una mejor comprensión:

Cuadro nº 1. El sistema legal cooperativo en España

<ul style="list-style-type: none"><li>• C.A. Andalucía</li></ul>	Ley 3/2002, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.
------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<sup>181</sup> BUENDIA MARTINEZ, I.: *La integración...* cit., p. 50.



<ul style="list-style-type: none"> <li>• C.A. de Castilla – La Mancha</li> </ul>	<p>Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Castilla – La Mancha, afectada por el Decreto 178/2005, de 25 de octubre, de Reglamento de Ordenación y Funcionamiento del Registro de Cooperativas de Castilla-La Mancha.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• C.A. de Castilla y León</li> </ul>	<p>Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de Castilla y León, modificada por Decreto 104/2004, de 23 de septiembre, por Ley 9/2004, de 28 de diciembre y por Decreto 125/2004, de 30 de diciembre.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• C.A. de la Comunidad de Madrid</li> </ul>	<p>Ley 4/1999, 30 de marzo, de cooperativas de Madrid, modificada por Decreto 259/2000, de 7 de diciembre; por Ley 1/2001, de 29 de marzo; por Decreto 177/2003, de 17 de julio.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• C. A. de La Rioja</li> </ul>	<p>Ley 4/2001, de 19 de julio, de Cooperativas de La Rioja</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• C.A. Murcia</li> </ul>	<p>Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• C. A. del País Vasco</li> </ul>	<p>Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, modificada por Decreto 189/1994, de 24 de mayo, Ley 3/1995, de 23 de junio; Ley 6/1997, de 6 de junio; Ley 1/2000, de 29 de junio; Decreto 58/2005, de 29 de marzo; Decreto 59/2005, de 29 de marzo; Ley 8/2006, de 1 de diciembre.</p>





## II.2.5. TIPOLOGÍA DE LAS SOCIEDAD COOPERATIVA

### A) EN LA LEGISLACIÓN<sup>183</sup>

Cuadro nº 2. Tipología de la sociedad cooperativa en la legislación

Tipos/Leyes	Estatal	Andalucía	Aragón	Baleares <sup>184</sup>	Castilla La Mancha	Castilla y León	Cataluña	Extrema dura	Galicia	La Rioja	Madrid	Murcia	Navarr a	País Vasco	C. Valen.
Trabajo Asociado	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X
Consumidores y usuarios	X	X	X	X <sup>185</sup>	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Viviendas	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Agrarias	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Explotación comunitaria de la tierra	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Servicios		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mar	X			X			X		X			X			
Transportistas	X		X	X	X	X		X	X	X		X	X		X
Seguros	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Sanitarias	X		X	X	X		X	X	X	X		X	X	X	X

<sup>183</sup> Cooperativas de primer grado.

<sup>184</sup> Con independencia de su clase, las cooperativas pueden ser denominadas y calificadas de iniciativa social.

<sup>185</sup> De consumo.

II. Los componentes del subsector empresarial no financiero

Enseñanza	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Crédito	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Iniciativa social	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Integrales	X	X <sup>186</sup>	X <sup>187 188</sup>		X		X <sup>189</sup>	X <sup>190</sup>		X	X	X			
Mixtas	X				X					X		X		X	
De artesanos															
De comercio ambulante											X				
De sectores											X				
Especiales															
De utilidad pública														X	
De servicio público															X
De servicios sociales									X						
De inserción				X											

<sup>186</sup> Cuando el objeto social "comprenda actividades propias de distintos tipos, ésta se regirá por las normas específicas de la actividad principal".

<sup>187</sup> Las llaman cooperativas mixtas.

<sup>188</sup> Cumplimentarán las obligaciones esenciales fijadas para cada clase.

<sup>189</sup> Las llaman cooperativas mixtas.

<sup>190</sup> Cumplimentarán las obligaciones esenciales fijadas para cada clase.

*II. Los componentes del subsector empresarial no financiero*

social															
De integr. social					X										

Por otra parte, como *modalidades* de cooperativas podemos distinguir dos grupos:<sup>191</sup>

1º) Las cooperativas especiales: con independencia del objeto social, las cooperativas reguladas por la LSCEX podrán solicitar y obtener de la Dirección General de Trabajo de la Consejería de Presidencia y Trabajo de la Junta de Extremadura la calificación de sociedad cooperativa especial (art. 69 LSCEX).<sup>192</sup>

2º) Cooperativas sin ánimo de lucro: Las cooperativas de cualquier objeto se pueden calificar como cooperativas sin ánimo de lucro. Se consideran como tales las que cumplan una serie de requisitos referentes al reparto de resultados, interés devengado por las aportaciones, carácter gratuito de los cargos, retribuciones de los socios (Disp. Adic. 1ª LC). También aparecen reguladas en la Ley de Cooperativas de Aragón, Cataluña, Galicia, Comunidad de Madrid, La Rioja. Su tratamiento tributario es el de cooperativas fiscalmente protegidas (Disp. Adic. 9ª LC) y así se consideran también en la de La Rioja. En la Ley de Cooperativas de la Región de Murcia, L 8/2006, de 16 de noviembre, las cooperativas sin ánimo de lucro no figuran como una modalidad de cooperativas, sino como una clase específica de cooperativa.

## **B) ATENDIENDO A LA PARTICIPACIÓN DEL SOCIO EN EL PROCESO DE PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.**

Para Buendía<sup>193</sup>, el factor clave que caracteriza a la sociedad cooperativa es la participación de los miembros en la actividad real de la empresa. Por ello, parece conveniente clasificarlas atendiendo a la contribución de los socios en la producción y/o consumo de productos.

De este modo, podemos distinguir entre:

<sup>191</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 98.

<sup>192</sup> Hay que tener en cuenta que la Disposición adicional primera de la Ley 8/2006, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Especiales de Extremadura modifica dicho artículo que pasa a tener el siguiente contenido: "Las Sociedades Cooperativas Especiales se regirán por su Ley especial".

<sup>193</sup> BUENDIA MARTINEZ, I.: *La integración...cit.*, pg. 59.

- Sociedades cooperativas de proveedores, en las que los socios aportan bienes, servicios y/o trabajo para su producción y/o distribución posterior.
- Sociedades cooperativas de consumidores, en las que los cooperativistas adquieren bienes y/o servicios transformados y/o adquiridos por la sociedad cooperativa.

La aplicación de este criterio a la clasificación de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas tiene como resultado la tipología contenida en el siguiente cuadro:

Cuadro nº 3. Tipología de la sociedad cooperativa atendiendo a la participación del socio

Tipos de sociedades cooperativas según la Ley 27/1999, de cooperativas	Tipos de sociedades cooperativas según la participación de los socios	
	Proveedores	Consumidores
Trabajo Asociado	X	
Consumidores y usuarios		X
Viviendas		X
Agrarias	X	X
Explotación comunitaria de la tierra	X	
Servicios	X	X
Mar	X	X
Transportistas	X	X
Seguros		X
Sanitaria	X	X
Enseñanza	X	X
Educacional		X
Crédito		X
Integrales	X	X

Iniciativa social	X	X
-------------------	---	---

## II.2.6. LA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA

De acuerdo con Bel, indicar que la Sociedad Cooperativa Europea(SCE) surge como un intento de los distintos Estados miembros de la Unión Europea por uniformar y acercar a las distintas legislaciones cooperativas comunitarias, tal y como queda establecido en el Documento de Trabajo sobre el movimiento cooperativo en la Comunidad Europea, más conocido como el "Informe Mihr", de 1982.<sup>194</sup>

En dicho informe y por primera vez se hará referencia a un Estatuto cooperativo europeo.

En la actualidad, hay que tener en cuenta la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea del Reglamento (CE) Nº 1435/2003 del Consejo de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE), así como la Directiva 2003/72/CE del Consejo de 22 de julio de 2003 por la que se completa el Estatuto de la sociedad cooperativa europea en lo que respecta a implicación de los trabajadores.

Desde el 18 de agosto de 2006 resulta plenamente aplicable el Reglamento 1435/2003 del Consejo de 22 de julio de 2003<sup>195</sup> relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE), que entró en vigor el 21 de agosto de 2003 (art. 80<sup>196</sup> del RSCE) y se acompaña de la Directiva 2003/72<sup>197</sup> del Consejo de la misma fecha en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

<sup>194</sup> El denominado Informe Mihr ha sido publicado en la *Revue des Etudes Coopératives*, 1983, I trim., nº 7, p. 88 y ss.

<sup>195</sup> DOCE L207/2000, pgs. 1 y ss.

<sup>196</sup> "Artículo 80. Entrada en vigor. El presente Reglamento entrará en vigor a los tres días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. Se aplicará a partir del 18 de agosto de 2006."

<sup>197</sup> DOCE L207/20003, pgs. 25 y ss.

El nuevo RSCE propone un tratamiento especial de la Cooperativa, por su importancia como factor de desarrollo socioeconómico, tras treinta años de estudios en el seno de la Unión Europea, optando por la creación de una cooperativa de ámbito europeo.<sup>198</sup>

El Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) está integrado por dos disposiciones; por un lado, el Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (en adelante, RSCE) y, por otro lado, la Directiva n.º 2.003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por el que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores (en adelante, DSCE).<sup>199</sup>

En cuanto al proceso de elaboración de la SCE, obviando anteriores intentos ajenos a las instancias comunitarias promovidos por distintas organizaciones situadas en la órbita del movimiento cooperativo, hemos de situar formalmente el inicio del proceso de gestación de la SCE con ocasión del *Informe* MIHR de 15 de noviembre de 1982<sup>200</sup> solicitado por el Parlamento Europeo, entre cuyas conclusiones se contiene por primera vez la recomendación de elaborar un "Estatuto cooperativo europeo". Una recomendación que hizo suya el propio Parlamento en su *Resolución sobre las cooperativas en la Comunidad Europea* de 13 de abril de 1983<sup>201</sup>, donde invita a la Comisión a la realización de un estudio sobre la legislación cooperativa de los distintos Estados miembros. Sin embargo, el Parlamento Europeo dicta el 9 de julio de 1987 otra *Resolución sobre la contribución de las cooperativas al desarrollo regional*<sup>202</sup>, en la que pide al Consejo y a la Comisión la elaboración de un Código europeo de cooperativas y muestra un mayor interés por armonizar las dispares legislaciones nacionales que por avanzar en la creación de la SCE.

Ello no obstante, el 18 de diciembre de 1989 tiene lugar una *Comunicación de la Comisión al Consejo sobre las empresas de economía social y la realización del mercado europeo sin fronteras*<sup>203</sup> en la que se recomienda iniciar un estudio sobre la

<sup>198</sup> LAMBEA RUEDA, A.: "Criterios orientativos para optar a la calificación de sociedad cooperativa europea", *REVESCO*, NÚM 87, 3er Cuatrimestre 2005, pgs. 78-79.

<sup>199</sup> MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea", *REVESCO*, núm. 80, 2º Cuatrimestre de 2003, pg. 62.

<sup>200</sup> Ver Doc. CEE 1-849/82.

<sup>201</sup> Ver DOCE n.º C 128/51, de 16-5-1983.

<sup>202</sup> Ver DOCE A-2 12/87 (PE 115.654).

<sup>203</sup> Ver SEC [89] 2187 final.

posibilidad de crear "un Estatuto europeo de fusión y de *holding* de empresas de economía social que no sean sociedades anónimas", así como comprobar las ventajas que para esas empresas representaría servirse de la AEIE o de la futura SE para facilitar su agrupación a escala comunitaria. El *Comité Económico y Social*, como respuesta a esta solicitud de la Comisión, elabora el 19 de septiembre de 1989 un *Dictamen*<sup>204</sup> en el que estima que tanto la AEIE como la SE son mecanismos jurídicos inadecuados para las empresas cooperativas en orden a "mejorar sus colaboraciones internacionales y promover su integración económica en la Comunidad" y concluye que "parece indispensable crear un marco jurídico europeo facultativo y alternativo para las empresas cooperativas, mutualistas y asociativas", si bien diferenciado para cada una de éstas; asimismo el Comité desalienta todo intento armonizador de las distintas legislaciones cooperativas.

Poco después, en noviembre de 1990, se celebra en Roma la *II Conferencia de empresas de economía social* que sintoniza completamente con el parecer del referido Comité. Por último, y en igual sentido, el Parlamento mediante una *Resolución* de 24 de enero de 1991<sup>205</sup> insta a la Comisión la elaboración de los Estatutos de la SCE, Asociación Europea (AE) y Mutualidad Europea (ME).

Tal situación desembocó en la presentación por la Comisión de la *Propuesta de Reglamento relativo a la SCE y la de Directiva complementaria en materia de participación de los trabajadores* en marzo de 1992<sup>206</sup> (e idénticas propuestas para la AE y la ME); unas propuestas que, tras las enmiendas efectuadas por el Parlamento, fueron modificadas posteriormente en 1993<sup>207</sup>. Estas propuestas, aunque salvando las específicas características o singularidades de la SCE en cuanto organización

<sup>204</sup> Ver DOCE, nº. C332, de 31-12-89, p. 81.

<sup>205</sup> Véase DOCE C 48, de 24 de enero de 1991. Entre otras consideraciones instaba a la Comisión para la elaboración de varias propuestas de Reglamento de Sociedad Cooperativa Europea y para que tuviera en cuenta el riesgo que suponía el recurso a la legislación del derecho de sociedades, con la consiguiente pérdida de su carácter específico: p. 114: "3. Considera asimismo que el recurso a la legislación actualmente en vigor en materia de derecho de sociedades es un riesgo que puede hacerles perder su carácter específico, el cual consiste esencialmente en un conjunto de principios fundamentales, como la libre asociación de personas resueltas a dar prioridad a un objetivo común, la estructura de gestión democrática basada en la noción de la participación máxima y en el principio de "una persona, un voto", así como el principio de solidaridad". LAMBEA RUEDA, A. en "Criterios..."cit., pg. 79.

<sup>206</sup> V. DOCE n.º C 99, de 21 de abril de 1992, Doc. COM (91) 273 final-SYN 388 y Doc. COM (91) 273 final-SYN 389, respectivamente.

<sup>207</sup> Ver DOCE n.º C 236, de 31 de agosto de 1993, Doc. COM (93) 252 final-SYN 388 y Doc. COM (93) 252 final-SYN 388, respectivamente.



cooperativa, reflejan ya desde entonces una gran similitud estructural y sistemática con las equivalentes propuestas de la Sociedad Anónima Europea.

Tras estas propuestas de los años noventa se entra en un período de estancamiento, motivado principalmente por el punto muerto alcanzado en materia de participación de los trabajadores en la SCE (de modo análogo a lo que acontece con la SE). Esta situación encuentra su punto de inflexión con ocasión de la Cumbre del Consejo de Europa celebrada en Niza, en diciembre de 2002, donde se llegó a un acuerdo en sede de Sociedad Anónima Europea (SE) para desbloquear y resolver la problemática cuestión de la determinación del sistema de participación de los trabajadores en estas empresas. Una solución de compromiso que precipitó en menos de un año la aprobación del *Estatuto de la SE* y que reactivó los trabajos relativos a la SCE, acelerados más si cabe con la adopción definitiva del Estatuto sobre la SE (cuya normativa y sistemática se erige *mutatis mutandis* en un punto de referencia y comparación aún más evidente en la construcción de la proyectada normativa sobre la SCE). Así, tras casi dos años de actividad incesante, y gracias al impulso conferido en la presidencias sueca, belga y española, se llega a la aprobación del Estatuto de la SCE el 22 de julio de 2003, durante la presidencia italiana.<sup>208</sup>

En cuanto a la justificación de la SCE, indicar que la aprobación del Estatuto de la SCE obedece a determinados fines de política jurídica que explican su razón de ser. A este respecto, conviene el cotejo de la SCE con aquellas otra figuras societarias de origen comunitario ya existentes, como son la Agrupación Europea de Interés Económico (AEIE) y la Sociedad Anónima Europea (SE), para advertir qué tiene en común con éstas y qué les diferencia, es decir, qué ofrece o añade la SCE al Derecho Comunitario de Sociedades que justifique su propia existencia.

Una nota común a todas estas figuras societarias de corte comunitario, es su concepción como instrumentos jurídicos dirigidos a servir lo mejor posible en los procesos de cooperación y concentración empresarial ofreciendo respuestas jurídicas lo más adecuadas posible, aunque no sean necesariamente uniformes, a las variadas operaciones transfronterizas (como son la fusión internacional, el traslado internacional e intracomunitario de la sede social o la creación de grupos de sociedades dentro de la Unión), y siempre con una clara finalidad de reducción, o incluso supresión, de los

---

<sup>208</sup> MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "*Primera aproximación...*"cit., pgs. 63-66.

costes y adversidades de toda índole en que pueden incurrir las empresas que operan o pretenden actuar en distintos Estados miembros.<sup>209</sup>

Sin embargo, la SCE legitima su existencia en la insuficiencia de los otros tipos societarios comunitarios (AEIE y SE) para dar respuesta adecuada a todas las pretensiones de actuación supranacional e intracomunitaria de las empresas cooperativas.<sup>210</sup>

La SCE se nos presenta como la figura societaria comunitaria "ad hoc" para el mundo empresarial cooperativo<sup>211</sup>, con un diseño normativo que responde a los principios cooperativos, e ideada para posibilitar a las empresas cooperativas su proyección a escala comunitaria al mínimo coste.

---

<sup>209</sup> Ha de recordarse que el Tratado de la Comunidad Europea (TCE) establece en su artículo 2 los objetivos generales de la Comunidad y, a continuación, en su art. 3 prevé la realización de una serie de medidas para su consecución por parte de la Comunidad. Entre esas medidas hay dos que tienen una manifiesta vinculación con el Derecho comunitario de Sociedades: la realización de "un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales" (art. 3.1, letra c) y "la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común" (art. 3.1, letra h). La pretendida integración económica requiere la integración jurídica.

En coherencia con estas medidas ex art. 3 TCE, el propio RSCE establece en su Preámbulo que: "La realización del mercado interior y la mejora de la situación económica y social que tal realización debe fomentar en el conjunto de la Comunidad implican, además de la eliminación de los obstáculos a los intercambios, una reestructuración a escala de la Comunidad de las estructuras de producción. A tal fin es indispensable que las empresas de todo tipo cuya actividad no se limite a satisfacer necesidades puramente locales puedan concebir y llevar a cabo la reorganización de sus actividades a escala comunitaria" (Considerando 2º), y añade que "el marco jurídico aplicable a la actividad económica dentro de la Comunidad sigue basándose en gran medida en las legislaciones nacionales y no se ajusta, pues, al marco económico en que dicha actividad debe desarrollarse para lograr los objetivos enunciados en el artículo 18 del Tratado. Esta situación puede entorpecer de manera considerable las operaciones de agrupamiento entre sociedades sometidas a las legislaciones de los distintos Estados miembros" (Considerando 3.º) MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación..."cit., pgs. 66-67.

<sup>210</sup> El RSCE en su Preámbulo se refiere a la SE para indicar que "dicho instrumento no se adapta a las características específicas de las cooperativas" (Considerando 4.º), y asimismo, en cuanto a la AEIE, añade que "si bien permite a las empresas fomentar determinadas actividades de manera conjunta, a la vez que preserva su autonomía, no satisface las necesidades específicas de las cooperativas" (Considerando 5.º). MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación..."cit., pgs. 67-68.

<sup>211</sup> Indica el Considerando 11.º que: "La cooperación transfronteriza entre cooperativas tropieza actualmente en la Comunidad con dificultades de orden jurídico y administrativo que conviene eliminar en un mercado sin fronteras". Con este propósito, concluye el Considerando 12.º en estos términos: "La creación de una forma jurídica de alcance europeo para las cooperativas, que se base en principios comunes pero que tenga en cuenta sus características específicas, debe permitirles actuar fuera de sus fronteras nacionales, en todo o en parte del territorio de la Comunidad".

Una visión global del Estatuto de la SCE permite deducir las siguientes notas definitorias del tipo en estudio:

a) La SCE es una sociedad, no una asociación.<sup>212</sup> Desde la óptica comunitaria se acepta pacíficamente que el punto de partida del análisis lo constituye el concepto de sociedad incorporado en el art. 48 TCE<sup>213</sup> (antiguo art. 58). Son Sociedades, a estos efectos, aquéllas entidades que los Estados miembros nos digan que tienen tal consideración en los respectivos Estados miembros, pero el legislador comunitario fija una condición de carácter excluyente: podrá reputarse Sociedad para el Derecho comunitario cualquier tipo de persona jurídica, ya sea de Derecho Público, ya sea de Derecho Privado con excepción de "las que no persigan un fin de lucro". Esta finalidad crematística es entendida por el legislador comunitario como la participación en la vida económica, o sea, el desarrollo de algún tipo de actividad económica.<sup>214</sup> Así, la SCE debe calificarse como Sociedad en su sentido comunitario, pues en todo caso se trata de un Instituto que desarrolla cualquier tipo de actividad económica.<sup>215</sup>

Desde nuestro Derecho nacional también podemos estimar como sociedad a la SCE, habida cuenta de que ésta siempre persigue una finalidad de lucro en sentido amplio, como fácilmente se colige del tenor del art. 1.3 RSCE ("la SCE tendrá por

---

<sup>212</sup> Ha de tenerse presente que esta calificación societaria de la SCE se hace desde la concepción de sociedad manejada por las normas comunitarias, a partir del art. 48 TCE (antiguo art. 58) y establecida a los únicos efectos de precisar si se es titular o no de la llamada libertad de establecimiento, y donde el legislador comunitario establece un claro elemento definitorio: "Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo".

A estos efectos, el fin de lucro es entendido por el legislador comunitario como la participación en la vida económica, o sea, el desarrollo de algún tipo de actividad económica, según advierte la interpretación preferible realizada a partir del art. 2 del Convenio de Bruselas de 29 de febrero de 1968 sobre reconocimiento de sociedades, que equipara fin lucrativo con la intervención en la vida económica de la comunidad. Así las cosas, no cabe la menor duda sobre la calificación de la SCE como sociedad a este fin, pues en todo caso se trata de una entidad apta para el desarrollo de actividades económicas.

<sup>213</sup> El artículo 48 establece: "Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. Por sociedades se entienden las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo".

<sup>214</sup> La doctrina deriva esta postura del art. 2 del Convenio de Bruselas de 29 de febrero de 1968 sobre reconocimiento de sociedades y personas jurídicas que, a estos efectos, establece la equiparación de fin lucrativo con la intervención o participación en la vida económica de la comunidad.

<sup>215</sup> Cfr. Art. 1.3 RSCE.

objeto principal la satisfacción de las necesidades y el fomento de las actividades económicas y sociales de sus socios... La SCE podrá asimismo tener por objeto la satisfacción de las necesidades de sus socios mediante el fomento de su participación en actividades económicas...”).

b) La SCE se configura con un fin y objeto sociales determinados, propios de las sociedades mutualistas. Es decir, la actividad social se orienta necesariamente hacia sus socios, que son destinatarios de las actividades económicas y sociales que lleve a cabo la SCE, quienes se denominan “socios usuarios”.

De este modo, el RSCE conforma a la SCE como un tipo más dentro del género de sociedades mutualistas. El tipo normativo diseñado por el RSCE responde a un modelo de mutualidad pura (es decir, de observancia del principio de exclusividad con los socios en el desarrollo del objeto social), aunque consiente su expresa derogación estatutaria.<sup>216</sup>

c) La SCE es una sociedad de capital variable y éste se halla dividido en participaciones. La técnica del capital social variable es el necesario correlato del tradicional principio cooperativo de puerta abierta. Así se permite la entrada y salida de miembros sin tener que observar los costosos procedimientos de modificación estatutaria propios de las sociedades de capital (fijo).<sup>217</sup>

d) La SCE cuenta con una personalidad jurídica diferenciada de sus miembros, que adquiere desde el día de su correcta inscripción registral, a realizar en el Estado

---

<sup>216</sup> “La SCE no podrá permitir que terceros no socios se beneficien de sus actividades o participen en sus operaciones, salvo disposición en contrario de los Estatutos” (art. 1.4). Queda abierta la cuestión del concreto porcentaje admisible de terceros no socios beneficiarios de la actividad social, porque el art. 1.4 invita a la regulación ad libitum –no introduce reserva alguna en este sentido–, sin embargo, del Considerando 9.º in fine parece deducirse que sí exista (“ En algunos casos, las cooperativas también pueden contar entre sus miembros con un porcentaje determinado de socios inversores no usuarios o de terceros que se benefician de su actividad o realizan trabajos por cuenta de la cooperativa”).

Es algo importante porque nuestro Derecho cooperativo admite en algunos casos la posibilidad de actuar sin límite alguno con terceros no socios (cfr. el art. 88.2 Ley estatal 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, respecto de las cooperativas de consumidores y usuarios), mientras que en otros casos, incluso, prohíbe esa apertura (cfr. Art. 100.2 Ley 27/1999, que respecto de las cooperativas de transporte condiciona esa actuación con terceros a que una Ley expresamente lo prevea).

<sup>217</sup> El art. 3.5 RSCE establece: “La variación del capital no requerirá modificación de los Estatutos ni publicidad”.

miembro donde la SCE tenga su domicilio social, en el registro establecido por la legislación de sociedades anónimas.<sup>218</sup>

e) Se caracteriza por prever un régimen de responsabilidad limitada de los socios, aunque disponible estatutariamente. El socio sólo arriesga el capital que haya suscrito y tendrá que tener necesario reflejo en la propia denominación social de la SCE, que “deberá terminar con la mención “limitada” ”.

f) La SCE presenta una organización de estructura corporativa, informada por los principios cooperativos.

En esencia, la SCE se registrará:

1.º) preferentemente, por lo prescrito en el RSCE y, allí donde expresamente lo permite, por los Estatutos sociales;

2.º) en lo no previsto total o parcialmente con arreglo al criterio anterior se estará a la aplicación, en un estricto orden de jerarquía de las disposiciones legales adoptadas por los Estados miembros en aplicación de medidas comunitarias que se refieran específicamente a las SCE; de las disposiciones legales de los Estados miembros que fuesen de aplicación a una sociedad cooperativa constituida con arreglo a la legislación del Estado miembro en el que la SCE tenga su domicilio social y, en último término, de las disposiciones estatutarias, en las mismas condiciones que rigen para las sociedades cooperativas constituidas con arreglo a la legislación del Estado miembro en el que la SCE tenga su domicilio social.<sup>219</sup>

Resulta evidente la exigua normativa de la SCE con origen netamente comunitario<sup>220</sup>, y el amplio recurso a la integración normativa con la correspondiente legislación de los distintos Estados miembros (que básicamente se refiere a la

<sup>218</sup> Cfr. arts. 11.1 y 18.1 RSCE. En nuestro caso será el Registro Mercantil.

<sup>219</sup> Además se establece en el art. 8.2 RSCE que “si las leyes nacionales dispusieran reglas o restricciones específicas relacionadas con el carácter de la actividad que realice una SCE, o mecanismos de control a cargo de una autoridad supervisora, dichas leyes serán plenamente aplicables a la SCE”. MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: “Primera aproximación...”cit., pg. 76.

<sup>220</sup> Que básicamente se reduce a la previsión sobre los distintos modos de constitución de la SCE, el traslado de domicilio social de un Estado miembro a otro, algunas cuestiones relativas al Estatuto jurídico del socio y a los órganos sociales y, según resulta del DSCE, en última instancia sobre la determinación del sistema de participación de los trabajadores en la SCE.

legislación dictada en ejecución del RSCE y DSCE, así como, sobre todo, a la legislación cooperativa que resulte aplicable e incluso, en algunas cuestiones, la de sociedades anónimas).

La SCE se viene a sumar al sistema del Derecho de Sociedades como otro tipo societario comunitario más, con una carga uniformadora mínima, circunstancia ésta que acentúa más aún el carácter híbrido comunitario-nacional, si bien con el agravante añadido de que en nuestro caso la legislación cooperativa de los Estados miembros no ha estado sujeta a proceso alguno de armonización (a diferencia de lo acontecido con la legislación de sociedades anónimas) lo que acentuará más si cabe las diferencias dentro del amplio espectro de posibles tipos normativos SCE resultantes de esa heterointegración normativa prevista para el RSCE.<sup>221</sup>

El nuevo estatus de SCE se ofrece como facultativo a las Cooperativas de los estados nacionales que quieran acceder, cumpliendo los requisitos por él exigidos. No es una norma de armonización de la materia, sino una calificación cooperativa europea con ámbito de actuación europeo, que funcionará como elemento de intersección con las cooperativas de ámbito nacional de los Estados miembros, y al que podrán acceder éstas, si lo desean y cumplen los requisitos del Reglamento.

Nos encontraremos con una diversidad de opciones para las Cooperativas con nacionalidad española: cooperativas nacionales a las que se aplica la regulación estatal o alguna de las autonómicas en función de su ámbito territorial de actuación y cooperativas nacionales que han obtenido la calificación de sociedad cooperativa europea y pueden actuar en todos los países de la Unión.

El RSCE puede ayudar a la superación de las barreras nacionales como opción de desarrollo propiamente cooperativa, aunque no es la única solución para el cooperativismo europeo, ya que las cooperativas han utilizado otras formas de colaboración con las cooperativas de otros países. El RSCE contribuye a resaltar las Cooperativas: como sociedades de personas con idéntica posición respecto de las sociedades de capital, formando parte de la actividad empresarial y contribuyendo al progreso de la cohesión social y el desarrollo sostenible. Se reconoce explícitamente la

---

<sup>221</sup> MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación..."cit., pg. 77.

importancia de las cooperativas en el ámbito de la Unión Europea, como indica el Considerando 7 del RSCE.<sup>222</sup>

El RSCE permite actuar en el tráfico desarrollando actividades económicas o sociales. Cualesquiera actividades pueden ser desarrolladas en régimen de Cooperativa; de hecho, el RSCE no cita actividades, ni clases de cooperativas, dejando a la práctica la elección del objeto.

Asimismo, hay que tener en cuenta que hay ciertos aspectos excluidos del ámbito del propio RSCE como son la fiscalidad, competencia, propiedad intelectual o insolvencia, que en futuro se pueden ver indirectamente afectadas.

La aplicación del RSCE exige que el derecho interno, estatal y autonómico en nuestro caso, adopte medidas para la efectiva y pacífica convivencia y no discriminación de las cooperativas que opten al Estatuto de la SCE con las demás cooperativas de ámbito nacional, a las que en nuestro caso se aplica la LC estatal o las normas autonómicas, así como medidas para garantizar la aplicación efectiva del RSCE.<sup>223</sup>

A continuación, vamos a tratar los aspectos concretos del RSCE que nos parecen más significativos.

En primer lugar, indicar que los aspectos del régimen jurídico de la SCE objeto de una regulación uniforme han sido pocos. En el RSCE se disciplinan los distintos modos de constitución de la SCE; el traslado de su domicilio social de un Estado miembro a otro, algunas cuestiones relativas al estatuto jurídico del socio y a los órganos sociales; mientras que mediante el DSCE se lleva a cabo la reglamentación del sistema de participación e implicación de los trabajadores en la SCE.<sup>224</sup>

Hay que destacar que la remisión en el RSCE a la normativa del Estado miembro en que la SCE tiene su domicilio, normativa que afectará a la SCE que no sólo puede sino que debe actuar en al menos dos Estados miembros, puede llevar a ralentizar la actividad de la SCE en el Estado extranjero en que actúe, además del suyo

---

<sup>222</sup> "Las cooperativas son, ante todo, agrupaciones de personas o entidades jurídicas que se rigen por principios de funcionamiento específicos, distintos de los de otros agentes económicos".

<sup>223</sup> LAMBEA RUEDA, A.: "Criterios orientativos..."cit., pgs. 79-81.

<sup>224</sup> MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación..."cit., pgs. 79-80.

propio, porque requiere un sobreesfuerzo al ciudadano europeo, persona física o jurídica, de conocimiento de la normativa extranjera que se aplica a la SCE con la que se relaciona.<sup>225</sup>

Vamos a ver a continuación –esquemáticamente– como se estructura el régimen jurídico aplicable a la SCE según el orden de prelación citado: RSCE, Estatutos de la SCE y legislación del Estado miembro del domicilio social.

## NORMATIVA DEL RSCE

En cuanto a la constitución de la SCE, no debemos olvidar que salvo lo dispuesto en el RSCE, la constitución de una SCE se regirá por la legislación aplicable a las cooperativas del Estado en que la SCE fije su domicilio social.<sup>226</sup>

Así pues, la SCE podrá constituirse<sup>227</sup>:

- Por un mínimo de cinco personas físicas que residan en al menos dos Estados miembros.
- Por un mínimo de cinco personas físicas y sociedades en la acepción del segundo párrafo del artículo 48 del Tratado, así como otras entidades jurídicas de Derecho público o privado constituidas con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, que residan o estén reguladas por el ordenamiento jurídico de al menos dos Estados miembros.
- Por sociedades con arreglo al segundo párrafo del artículo 48 del Tratado y otras entidades jurídicas de Derecho público o privado constituidas con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, reguladas por el ordenamiento jurídico de al menos dos Estados miembros.

---

<sup>225</sup> Además en nuestro ordenamiento jurídico la complejidad es mayor ya que competirán en el mercado SCE domiciliadas en España o en el extranjero (con regulación similar a la nuestra o no), junto con cooperativas normadas únicamente por el derecho estatal o bien por los derechos autonómicos.

<sup>226</sup> Art. 17.1 RSCE.

<sup>227</sup> Art. 2 RSCE.



- Por fusión de cooperativas constituidas con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro y con domicilio social y administración central en la Comunidad, si al menos dos de ellas están reguladas por el ordenamiento jurídico de distintos Estados miembros.

- Por transformación de una sociedad cooperativa constituida con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro y con domicilio social y administración central en la Comunidad, siempre que haya tenido un establecimiento o una filial regulada por el ordenamiento jurídico de otro Estado miembro durante, al menos, dos años.

Los Estados miembros podrán disponer que una entidad jurídica que no tenga su administración central en la Comunidad pueda participar en la constitución de una SCE, siempre y cuando tal entidad jurídica esté constituida con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, tenga su domicilio social en ese mismo Estado miembro y tenga una vinculación efectiva y continua con la economía de un Estado miembro.

El RSCE contempla una serie de formalidades para la realización del proceso fundacional, unas relativas al negocio fundacional y otras concernientes a la inscripción registral.<sup>228</sup>

El artículo 5 RSCE, rubricado "Estatutos" aborda el tratamiento del negocio fundacional de la SCE. Remite a la legislación cooperativa del Estado miembro del domicilio social de la SCE todo lo relativo a su elaboración y a la legislación sobre anónimas del mismo Estado lo concerniente al control preventivo de la constitución de la SCE (apartados 2º y 3º). Seguidamente enuncia lo que considera el contenido mínimo obligatorio de los Estatutos, que necesariamente deberán observar la forma escrita y contener la firma de los fundadores. Las menciones obligatorias son las siguientes:

1) La denominación social, precedida o seguida de las siglas "SCE", y cuando proceda, la mención "limitada".

2) El objeto social, que permitirá conocer el tipo de actividad a desarrollar por la SCE.

<sup>228</sup> MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Criterios orientativos..."cit., pg. 86.

3) La duración de la sociedad, si se trata de una sociedad de duración limitada.

4) El domicilio social de la SCE. El art. 6 RSCE establece su necesaria ubicación en el Estado miembro donde se halle la administración central de la SCE, de modo que el domicilio social que respete esa regla permitirá concretar la legislación del Estado miembro aplicable.<sup>229</sup>

5) Menciones relativas al socio.

6) Menciones sobre el régimen económico.

7) Menciones sobre la estructura orgánica.

Sin perjuicio de este clausulado obligatorio que impone el art. 5, pueden incorporarse a los Estatutos también otras menciones facultativas. A lo largo del RSCE hay múltiples referencias sobre distintos aspectos del régimen jurídico de la SCE susceptibles de un eventual desarrollo estatutario. También se prevé algún tipo de limitación o, incluso, prohibición al contenido posible de los Estatutos.<sup>230</sup>

Con respecto a la inscripción registral, la inscripción deberá practicarse "en el Registro que señale la legislación de ese Estado miembro de conformidad con la legislación aplicable a las sociedades anónimas"<sup>231</sup>, en nuestro caso el Registro Mercantil. En este punto, coincidimos con el autor cuando indica que la inclusión de la SCE en este Registro añade un argumento más en la calificación de mercantil de las sociedades cooperativas, erróneamente rechazada por una vetusta doctrina de nuestro TC e ignorada, con un manifiesto interés político, por los legisladores autonómicos.

Por otra parte, el régimen relativo al sistema de implicación de los trabajadores es tan importante que justifica que sus implicaciones registrales tengan carácter imperativo.<sup>232</sup>

---

<sup>229</sup> El domicilio social de la SCE deberá estar situado dentro de la Comunidad, en el mismo Estado miembro que su administración central. Además, los Estados miembros podrán imponer a las SCE registradas en su territorio la obligación de situar la administración central y el domicilio social en el mismo lugar (Art. 6 RSCE).

<sup>230</sup> Significativas son al respecto las interdicciones relativas al sistema de implicación de los trabajadores. Cfr. Art. 11.2 y 4 RSCE.

<sup>231</sup> Art. 11 RSCE.

<sup>232</sup> MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación...cit., pgs. 87-89.

Asimismo, señalar que se incorpora el principio de no discriminación de la SCE en el Estado miembro en que ésta tiene su domicilio social, exigiéndose el mismo trato del que gozan las Cooperativas constituidas con arreglo a la legislación de este Estado.<sup>233</sup>

Por lo que hace referencia al diseño orgánico de la SCE, el RSCE, siguiendo también en este punto la estela del RSE, establece una estructura orgánica con dos tipos de órganos:

- 1) Una asamblea general y
- 2) bien un órgano de control y un órgano de dirección (sistema dual), bien un órgano de administración (sistema monista), según la opción que se haya adoptado en los estatutos.<sup>234</sup>

Veamos cuales son las características.

El sistema dual ordena la administración, a fin de deslindar más claramente las funciones de gestión y de control, sobre la existencia de dos órganos: el órgano de dirección y el de control. Al órgano de dirección le compete la gestión de la SCE<sup>235</sup>, su nombramiento y revocación corresponde al órgano de control, salvo que eventualmente se atribuya a la asamblea por los Estados miembros en virtud de expresa previsión *ex lege* o de la admisión de libertad estatutaria al efecto.<sup>236</sup> No podrá ejercerse simultáneamente la función de miembro en ambos órganos.

Al órgano de control le corresponde la vigilancia de la función atribuida al órgano de dirección, con exclusión total de competencia en materia de gestión de la SCE.<sup>237</sup> Sus miembros son elegidos por la asamblea general, a salvo del nombramiento estatutario inicial de consejeros y del posible derecho reconocido para nombrar a

---

<sup>233</sup> Art. 9. Principio de no-discriminación: "Con sujeción a las disposiciones del presente Reglamento, la SCE recibirá en cada Estado miembro el mismo trato que una sociedad cooperativa constituida con arreglo a la legislación del Estado miembro en el que la SCE tenga su domicilio social." Ver LAMBEA RUEDA, A.: "Criterios orientativos..."cit., pg. 90.

<sup>234</sup> Art. 36 RSCE.

<sup>235</sup> Art. 37.1 RSCE.

<sup>236</sup> Art. 37.2 RSCE.

<sup>237</sup> Art. 39 RSCE.

representantes de los trabajadores (Art. 39.2 RSCE). El órgano de control tiene un derecho de información de gran alcance como medida necesaria para el desempeño de su cometido.<sup>238</sup> Por último, también se ocupa el RSCE por regular la figura del presidente del órgano de control y de la convocatoria de las reuniones.<sup>239</sup>

El sistema monista establece un único órgano administrativo con competencias de gestión y representación de la SCE.<sup>240</sup> Corresponde a la autonomía estatutaria la determinación del número de sus miembros y su modo de designación.<sup>241</sup> Se regulan también las reuniones del órgano y el derecho de información de cada miembro, así como la convocatoria y la presidencia del mismo.<sup>242</sup>

También hay que mencionar que existen normas comunes a ambos sistemas: el RSCE se refiere a aspectos como la duración del cargo de miembro, las condiciones de elegibilidad, la obligación de confidencialidad, el régimen de responsabilidad civil, las operaciones sujetas a autorización, la disciplina sobre quórum y toma de decisiones y, por último, el ámbito del poder de representación y responsabilidad de la SCE.

Con referencia a la Asamblea General, la atribución de competencias específicas a la asamblea general resulta según lo previsto, en estricto orden de jerarquía, por las siguientes fuentes normativas:

- 1) El propio Reglamento.
- 2) Las disposiciones legales nacionales de adaptación de la Directiva de implicación de los trabajadores.
- 3) Las disposiciones legales o estatutarias que sean de aplicación a las asambleas generales de una cooperativa en virtud de la normativa del Estado miembro donde la SCE fije su domicilio.<sup>243</sup>

A continuación se regulan varias cuestiones del régimen jurídico de la asamblea, como su desarrollo, la convocatoria, el conjunto de derechos del socio con

---

<sup>238</sup> Art. 40 RSCE.

<sup>239</sup> Art. 41 RSCE.

<sup>240</sup> Art. 42.1 RSCE.

<sup>241</sup> Art. 42.3 RSCE.

<sup>242</sup> Arts. 43 y 44 RSCE.

<sup>243</sup> Art. 52 RSCE.

ocasión de la misma, la adopción de acuerdos sociales, el acta o la existencia y régimen de asambleas sectoriales o de sección.<sup>244</sup>

Con referencia al sistema de implicación de los trabajadores en los órganos sociales de la SCE el modelo es una réplica *mutatis mutandis* de la DSE, que pretende "establecer una normativa sobre la implicación de los trabajadores en la SCE" (Considerando 4.º), "encaminadas a garantizar que la constitución de una SCE no suponga la desaparición ni la reducción de las prácticas existentes de implicación de los trabajadores en las entidades que participen en la creación de la SCE" (Considerando 3.º), preservando en la medida posible los distintos grados ya alcanzados de intervención de los trabajadores en el seno de las sociedades partícipes en la constitución de la SCE (ya sea de información, consulta o participación).<sup>245</sup>

También indicar que el RSCE recurre puntualmente a las disposiciones de los Estatutos de las SCE para alterar circunstancias reguladas en él.<sup>246</sup>

Asimismo, el RSCE se remite, de forma genérica en el artículo 8 y expresamente a lo largo de todo el articulado, a la normativa del Estado miembro. La referencia afecta a la legislación de sociedades anónimas en temas formales, de publicidad, en los que existe uniformidad a nivel europeo, mientras que en las materias de organización interna, las normas son las cooperativas. No obstante, debe adaptarse esta referencia a las especiales circunstancias de cada ordenamiento jurídico, teniendo en cuenta cuales son las normas a las que se refiere.<sup>247</sup>

<sup>244</sup> MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación..."cit., pgs. 97-100.

<sup>245</sup> MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Primera aproximación..."cit., pg. 102.

<sup>246</sup> LAMBEA RUEDA, A.: "Criterios orientativos..."cit., pg. 93.

<sup>247</sup> LAMBEA RUEDA, A.: "Criterios orientativos..."cit., pg. 96.

## II.3 LAS SOCIEDADES LABORALES

### II.3.1. ORÍGENES

Siguiendo a Torrente, el origen de las sociedades laborales hay que buscarlo en momentos diferentes.

Así, la sociedad limitada laboral nace con la publicación de la Ley 4/1997, de 2 de marzo, de sociedades laborales.

En cambio, el origen de la sociedad anónima laboral se encuentra antes de la promulgación de la citada ley.

En efecto, a finales de los años cincuenta, a la Compañía de Tranvías y Ferrocarriles de Valencia (CTFV) le caducaba la concesión que tenía para la explotación de este medio de transporte, y se adoptó la solución de adjudicación de la futura concesión a una entidad autogestionada por los mismos trabajadores, y a este efecto se creó la SALTUV, Sociedad Anónima Laboral de Transportes Urbanos de Valencia).<sup>248</sup> Empezó su actividad el 1 de julio de 1964.<sup>249</sup>

SALTUV fue una experiencia muy localizada sectorialmente.

SALTUV, como empresa, funcionó correctamente, mejorando el transporte público de Valencia y facilitando a sus trabajadores ventajas sociales que no tenían con la CTFV.<sup>250</sup>

La experiencia fue rápidamente imitada y el 4 de enero de 1968 se constituyó la SALMA o "Sociedad Anónima Laboral de Palma de Mallorca", con la misma finalidad concreta de asumir la explotación de concesiones de transportes urbanos. En Almería

<sup>248</sup> Bajo la dirección de Juan Velarde Fuertes y la colaboración de Alfonso García Valdecasas (que redactó los estatutos), Efrén Borrajo, Eduardo García de Enterría i otros, se obtuvo el rescate de la concesión antigua y la adjudicación a la nueva SALTUV, constituida el 16 de diciembre de 1963; en TORRENTE I RIQUÉ, E., *Empreses amb participació dels treballadors: cooperatives i societats anònimes laborals*, Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció y la Formació Cooperatives, 1994, pg. 66.

<sup>249</sup> SALABERT PARRAMON, R.: (1987): *Las Sociedades Laborales en el marco del desarrollo económico y social español*, Madrid, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1987, p. 31.

<sup>250</sup> SALABERT PARRAMON, R.: "Las Sociedades Laborales..."cit., pg. 39.

se creó la "Sociedad Anónima Laboral de Transportes Urbanos de Almería", y en Las Palmas de Gran Canaria, la "Sociedad Anónima Laboral de Autobuses Interurbanos".

En Palma de Mallorca el 13 de octubre de 1972 se constituyó Infraestructura y Saneamiento SAL, etc.<sup>251</sup>

El profesor Broseta indica que las empresas laborales de base asociativa "pueden nacer por dos caminos: 1) por creación directa de un grupo de obreros, empleados y técnicos que aportando su trabajo y el capital que les sea facilitado, constituyan las instalaciones de acuerdo con proyectos exhaustivos, con el fin de iniciar "ex novo" la explotación de una actividad económica. Esta forma de creación presenta dificultades, especialmente por lo que entraña concebir y realizar un proyecto de empresa de gran envergadura. No obstante, deben ponerse las bases necesarias que permitan una financiación suficiente para los proyectos que se pretenden, siempre que sean viables, tanto técnica como económicamente; 2) por adquisición de una empresa de base capitalista, mediante su transformación en empresa laboral de base asociativa. El problema esencial de esa transformación consiste fundamentalmente en facilitar su financiación, tanto en el momento inicial como durante su explotación".<sup>252</sup>

Las primeras Sociedades Anónimas Laborales surgirán bajo este segundo aspecto señalado por el profesor Broseta, a consecuencia de la crisis de empresas que habían llegado a la suspensión de pagos, insolvencia o quiebra, con el objetivo de evitar en primera instancia la pérdida del puesto de trabajo. Para ello, los trabajadores se constituirán en Sociedad Anónima Laboral y no en cooperativa, aunque la ideología subyacente pueda ser la misma, siendo esta situación de crisis empresarial que empuja a los trabajadores a ser empresarios, una constante que se mantendrá hasta la actualidad.<sup>253</sup>

Alonso indica que el nacimiento de la sociedad laboral se sitúa en la década de los sesenta claramente vinculado a la aparición de la legislación sobre fondos nacionales y planes de desarrollo, con los cuales la Administración empieza a arbitrar

<sup>251</sup> TORRENTE I RIQUE, E.: *Empresas...*, cit., pg. 66.

<sup>252</sup> BROSETA PONS, M.: "Dictamen sobre procedimientos de creación de Sociedades Anónimas Laborales y sobre los recursos que deben habilitarse para su financiación". Valencia, Ponencia de trabajo del II Plan de Desarrollo Económico y Social, 21-09-1967, pg. 7.

<sup>253</sup> SALABERT PARRAMON, R.: *Las sociedades laborales...cit.*, pg. 44.

medios de ayuda para reflotar empresas en crisis con sus mismos trabajadores. En este terreno tuvo especial protagonismo el Fondo Nacional de Protección al Trabajo, concebido originariamente para dar préstamos a los trabajadores que se adscribieran a una cooperativa, pero que después se permitió emplearlo para aquellos que entraran a formar parte de una empresa en régimen asociativo y, que, más tarde, fue aplicado a las denominadas empresas asociativas laborales y, finalmente, a las sociedades laborales. Este fondo está, por tanto, en el germen del nacimiento de la sociedad laboral. De hecho, lo que hoy conocemos como sociedad laboral se va gestando a partir de la idea de una sociedad que se obliga a funcionar de una forma especial, como contrapartida al reconocimiento de esta financiación especial salida del sector público.<sup>254</sup>

Siguiendo a Salabert, el devenir de las empresas laborales de base asociativa estará marcado, pues, por la crisis de la empresa de que provienen y por las condiciones que establece el FNPT para poder acceder a sus préstamos.

El XVIII Plan de Inversiones de 1979 es fundamental, ya que marca un hito importante respecto a los anteriores al recoger en su normativa lo que en la realidad económica y social era cotidiano. Hasta 1977 la mayoría de Sociedades Anónimas Laborales operaban en el sector de transporte urbano de viajeros, y si bien se habían formado por una crisis económica de la empresa de que provenían, dicha crisis (en todo caso) estaba localizada sectorialmente, pero no relacionada con ninguna fase de recesión generalizada de la economía. Pero, a consecuencia de las repercusiones sobre la débil estructura empresarial de la economía española de la primera crisis del petróleo, quienes van a sentir los efectos en primer lugar son una serie de sectores caracterizados por una dimensión empresarial pequeña y media. De manera que en 1979 ya era usual la transformación de sociedades anónimas (o de responsabilidad limitada) en Sociedades Anónimas Laborales en varios sectores de la economía como resultado de la crisis generalizada. Así pues, el Plan de Inversiones de 1979 establece que, cuando se trate de conversión (o transformación) de una sociedad mercantil, ya preexistente, en una Sociedad Laboral (que es como se llamará a las Empresas Asociativas Laborales), los socios capitalistas de aquella podrán formar parte de la nueva, siempre que la suma de su participación en la Sociedad Laboral no supere el 50% del capital social, exigiendo para ello los siguientes requisitos:

---

<sup>254</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 32.



- a) Que el 50 por 100 como mínimo del capital social tiene que pertenecer a los trabajadores.
- b) Que ningún socio podrá ostentar más del 25 por 100 del capital social.
- c) Que los títulos, que serán necesariamente nominativos, pertenecientes a los trabajadores, sólo podrán transmitirse a otros trabajadores de la empresa.
- d) Que las modificaciones de las anteriores menciones estatutarias sólo podrán hacerse con la autorización del Fondo.

Como puede observarse, se introducen una serie de modificaciones trascendentales para la creación y desarrollo de las Sociedades Laborales (Sociedades Anónimas Laborales):

1ª Se admite que el 50 por 100 de las acciones del capital social no pertenezcan a los trabajadores, por lo que se modifica sustancialmente el régimen anterior de titularidad de la empresa cerrado a quienes no fueran trabajadores, con lo cual se consigue un doble objetivo: primero, que los antiguos propietarios puedan perder todo su capital (debido a su mala gestión o a factores externos a la empresa) y segundo, no cerrar la empresa permitiendo una remodelación por la que los trabajadores acceden por lo menos a la mitad de la propiedad.

2ª Rebajar del 35 al 25 por 100 el máximo del capital social que puede poseer un solo socio, lo que implica que el número de trabajadores (o no) asociados debe ser de cuatro como mínimo.

3ª Se hace constar expresamente el principio de no transmisibilidad de las acciones.

4ª Se vincula al FNPT no sólo su creación (condiciones estatutarias), existencia (dependencia financiera), sino también su desarrollo futuro (las modificaciones estatutarias sólo las podrá autorizar el Fondo).

Las Sociedades Anónimas Laborales son una respuesta a una situación social y empresarial problematizada. Surgen, en la mayoría de los casos, como consecuencia de una crisis de la empresa, que pone en peligro su continuidad y, por consiguiente, el mantenimiento de los puestos de trabajo. Entonces, los trabajadores toman a su cargo

la titularidad de la empresa en crisis y por medio de la adquisición total o parcial de las acciones de la Sociedad Anónima anterior, se proponen la continuación de la empresa, gestionándola ellos mismos. Ello originará una nueva sociedad en la que por lo menos la mitad del capital será propiedad de los trabajadores.<sup>255</sup>

Por otra parte, la antigua Ley de Sociedades Anónimas de 17 de Julio de 1951 ya preveía lo que fue la simiente del fenómeno de la participación laboral, ya que en su art. 151 establecía:

“... cuando el Gobierno, a instancia de accionistas que representen, al menos, la quinta parte del capital social desembolsado o del personal de la empresa, juzgase conveniente para la economía nacional o para el interés social la continuación de la sociedad, podrá acordarlo así por Decreto, en que se concretará la forma en que ésta habrá de sustituir y las compensaciones que al ser expropiados de su Derecho, han de recibir los accionistas...”.

Salabert nos dice que, el resurgir de las Sociedades Anónimas Laborales es consecuencia de las transformaciones de la estructura productiva, en la que la crisis de la energía<sup>256</sup> actuó como catalizador. Los problemas derivados del encarecimiento del petróleo vinieron a sumarse, en el caso español, a una estructura industrial débil que afectó profundamente a la gran industria, pero también a la pequeña y mediana empresa. No hay que olvidar, además, el momento de inestabilidad política e incertidumbre en que todo ello tiene lugar.

El renacimiento de las Sociedades Anónimas Laborales está condicionado por dos elementos básicos: los efectos de la crisis económica sobre las industrias base, en la que buena parte de las empresas de las que provienen tenían su principal (y casi única) clientela, y la estructura empresarial de las pequeñas y medianas empresas, que son el tipo dimensional que se transforma. La conjunción de esos dos factores explica que el origen de estas sociedades está ligado geográfica y sectorialmente a la gran industria.

---

<sup>255</sup> SALABERT PARRAMON, R.: *Las sociedades laborales...* cit., pgs. 47-49.

<sup>256</sup> Años setenta del siglo pasado.

Por otra parte, observaremos que ante la gravedad de quedarse sin empleo, los trabajadores afectados aceptarán los sacrificios personales necesarios, a cambio de la propiedad o copropiedad y gestión de la empresa, que no es sino su propio puesto de trabajo.<sup>257</sup>

Por lo tanto, las primeras Sociedades Anónimas Laborales, como respuesta a la crisis, nacen en medio de una situación económica y social muy deteriorada. Estas Sociedades son producto de la crisis y de la consiguiente reorganización de la estructura productiva del sistema capitalista; las más antiguas remontan su origen a los años 1978 y 1979 y provienen de la transformación de una Sociedad Anónima en suspensión de pagos o en situación de quiebra técnica. No es posible, en rigor, justificar su reaparición como la repentina extensión de una conciencia cooperativa, o como la súbita autoorganización de los trabajadores abrazados a ideales autogestionarios. La realidad fue muy otra y responde más bien a una actitud de defensa de los propios encartados. Las condiciones objetivas para que se dé el fenómeno se encuentran en la transformación de la estructura productiva de las economías más desarrolladas (el paso de las economías basadas en la industria básica, cuya fuente energética era el petróleo, a economías más terciarizadas con gran preponderancia de tecnologías avanzadas). Es por ello que las Sociedades Anónimas Laborales estarán –en una primera instancia- condicionadas en su localización geográfica y en su implantación sectorial, por aquellas industrias y actividades que desempeñaban un papel fundamental en la infraestructura económica.

Las sociedades que estudiamos son reconversiones de PYMEs que, producto de su incongruente desarrollo y de la reestructuración global del sistema, se vieron envueltas en la asunción de unos costes expulsados por la gran empresa en lo tocante a mano de obra y descentralización del proceso productivo. En efecto, las grandes empresas (industria básica, monopolios...) desplazaron una componente importante y creciente de sus costes salariales (Seguridad Social, conflictividad laboral, presión del progreso tecnológico...) hacia las pequeñas y medianas empresas –intensivas en mano de obra y tecnología inadecuada-, sobre las que ejercían un monopolio unilateral de demanda (monopsonio).

---

<sup>257</sup> SALABERT PARRAMON, R.: *Las sociedades laborales...cit.*, pg. 81.

Las Sociedades Anónimas Laborales son consecuencia del propio funcionamiento del sistema y no responden, en su origen, a ningún planteamiento ideológico. Los trabajadores se ven forzados a tener que financiar su propio puesto de trabajo, aceptando salarios muy por debajo de los que antes tenían. Apostar por sus propias fuerzas es un acto de valentía cargado de sacrificios personales. Se llega a la transformación no por voluntad creadora, sino por necesidad; no porque se quiera sustituir al empresario, sino para mantener el puesto de trabajo.

El colectivo que decide convertirse en Sociedad Anónima Laboral lo hace frente a la opción de quedarse sin empleo; por ello, los orígenes de la experiencia hay que entenderlos como una defensa de los trabajadores ante el impacto de la crisis. El origen de las Sociedades Anónimas Laborales fue visto con desconfianza por los sindicatos, pero a medida que la experiencia se fue afianzando y las empresas, incomprensiblemente, no se hundían todas, creció el interés por el movimiento y se empezó a comprender su verdadero valor instrumental.

Las Sociedades Anónimas Laborales, contra todo pronóstico, crecen y se consolidan y se inicia un cambio de actitud en su concepción, que pasa de ser una experiencia de defensa del puesto de trabajo a una realidad empresarial, que está tomando una considerable importancia en el peso de las magnitudes económicas nacionales. Con más de una década de crisis, las Sociedades Anónimas Laborales han ido de defender el empleo, a potenciar una economía social que juega un papel determinante en la redistribución de la riqueza.

Muchas de las nuevas Sociedades Anónimas Laborales ya no se crean por transformación de una Sociedad Anónima, sino como nuevas empresas, dotadas de una organización más racional y más democrática, que no persiguen tanto el beneficio ilimitado, como la generación de recursos a cambio de un salario justo.<sup>258</sup>

Con referencia a la normativa reguladora, y de acuerdo con la profesora Alonso, hay que indicar que, gradualmente construida la figura de la sociedad laboral hasta los años ochenta del siglo pasado mediante medidas o referencias en diversas normas de

---

<sup>258</sup> SALABERT PARRAMON, R.: *Las sociedades laborales...*cit., pgs. 87-88.

rango inferior<sup>259</sup>, se observa la necesidad de regular en una ley la creación de un modelo nuevo de sociedad, en lugar de continuar adaptando o distorsionando uno de ya existente mediante disposiciones administrativas.

Y de esta forma surgirá la Ley 15/1986, de 25 de abril, de sociedades anónimas laborales, ley que parte del modelo de sociedad anónima e introduce una serie de especialidades de funcionamiento con un claro componente sociolaboral, que son las que le otorgan la naturaleza de "laboral", y a continuación recoge una serie de beneficios fiscales en el ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Posteriormente, y desplegando las condiciones de solicitud, tramitación, resolución, prórroga y pérdida de estos beneficios tributarios se dictó el Real Decreto 2696/1986, de 19 de diciembre.<sup>260</sup>

La crítica principal que se hizo a esta ley es su decisión de tomar como punto de partida a la sociedad anónima, sin duda la máxima expresión del concepto de empresa capitalista, para crear una sociedad de una evidente orientación social, que intenta potenciar precisamente la figura del trabajador más que la del capital.

En el otro extremo, la mayor bondad reconocida a la ley es haber permitido la constitución de empresas de esta clase *ex novo* y no solamente a partir de la desaparición de otras empresas en crisis.<sup>261</sup>

### II.3.2. REGULACIÓN ACTUAL

Actualmente, la sociedad laboral está regulada por la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, presidida, como se indica en la exposición de motivos, por la voluntad de convertir estas sociedades en instrumentos de creación de

<sup>259</sup> Ordenes del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 25-1-1980; 27-3-1981; 22-01-1982; 6-6-1983; 16-3-84; 21-3-85; 21-6-86.

<sup>260</sup> Derogado por la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

<sup>261</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 32-33.

ocupación y participación de los trabajadores en la empresa, de acuerdo con el mandato introducido por el artículo 129 de la Constitución.<sup>262</sup>

Esta Ley, junto a la ya preexistente sociedad anónima laboral, reconoce como nueva forma jurídica a la sociedad limitada laboral.

Podemos definir a las sociedades laborales como aquellas sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría del capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos en forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido y que hayan obtenido la calificación de "Sociedad Laboral" cuando concurren los requisitos establecidos en dicha Ley.<sup>263</sup>

Corresponde al Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o, en su caso, a las Comunidades Autónomas que hayan recibido los correspondientes traspasos de funciones y servicios, el otorgamiento de la calificación de "Sociedad Laboral". La calificación se otorgará previa solicitud de la sociedad.<sup>264</sup>

---

<sup>262</sup> Indicar, asimismo, que se aplica la Ley de Sociedades Anónimas (L.S.A.) y la Ley de Sociedades Limitadas (L.S.R.L.) con carácter supletorio, según se trate de SAL o de SLL.(Exposición de Motivos).

<sup>263</sup> Art. 1.1 LSL.

<sup>264</sup> Art. 2 LSL. Asimismo, La sociedad gozará de personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro Mercantil, si bien, para la inscripción en dicho Registro de una sociedad con la calificación de laboral deberá aportarse el certificado que acredite que dicha sociedad ha sido calificada por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o por el órgano competente de la respectiva Comunidad Autónoma como tal e inscrita en el Registro Administrativo de Sociedades Laborales.

La constancia en el Registro Mercantil del carácter laboral de una sociedad se hará mediante nota marginal en la hoja abierta a la sociedad, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente, con notificación al Registro Administrativo(Art. 4.2).

Cuadro nº 4. Características de las Sociedades Laborales<sup>265</sup>

Características	S.A.L.	S.L.L.
Capital social mínimo	60.101,21€. Desembolso mínimo 25% en la constitución	3005,06€. Íntegramente desembolsado en la constitución
Títulos propiedad de los trabajadores	Más del 50% del capital social	Más del 50% de las participaciones sociales
Máximo de capital por socio <sup>266</sup>	33% del capital social	33% de las participaciones sociales
Derecho de voto y participación en los beneficios	Proporcional al capital social	Proporcional a las participaciones sociales
Número máximo de trabajadores indefinidos por socios	Si $\geq 25$ socios trabajadores, 15% Si $< 25$ socios trabajadores, 25% horas año trabajadas por socios trabajadores.	Si $< 25$ socios trabajadores, máximo 25% horas año trabajadas por los socios trabajadores; Si $\geq 25$ socios trabajadores, máximo 15% horas año trabajadas por los socios trabajadores

El capital social de las sociedades anónimas laborales (SAL) está dividido en acciones nominativas; el capital social de las sociedades limitadas laborales (SLL) estará dividido en participaciones sociales.

Hay que indicar, asimismo, que las acciones o participaciones de la sociedad laboral han de ser de dos tipos: las de clase laboral, pertenecientes a los trabajadores con contrato indefinido, y las de clase general, las restantes. Los trabajadores, socios o no, con contrato por tiempo indefinido, que adquieran por cualquier título acciones o

<sup>265</sup> GRAVALOS GASTAMINZA, M.A.: *Economía Social*, cit.,...pg. 78.

<sup>266</sup> Salvo que se trate de sociedades laborales participadas por el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales o las sociedades públicas participadas por cualquiera de tales instituciones, en cuyo caso la participación de las entidades públicas podrá superar dicho límite, sin alcanzar el 50% del capital social. Igual porcentaje podrán ostentar las asociaciones u otras entidades sin ánimo de lucro(Art. 5.3).

participaciones sociales, pertenecientes a la "clase general" tienen derecho a exigir de la sociedad la inclusión de las mismas en la "clase laboral", siempre que se acrediten a tal efecto las condiciones que la ley exige.<sup>267</sup>

Los trabajadores no socios con contrato indefinido tendrán prioridad en la adquisición de las acciones o participaciones sociales pertenecientes a la clase laboral que se proponga transmitir un titular de dichas acciones o participaciones sociales.<sup>268</sup>

Una característica importante de la SLL que supone una diferencia respecto de la regulación general de las Sociedades Limitadas es que las participaciones de una sociedad laboral han de ser de una radical igualdad, sin que se admita la creación de participaciones con diferentes clases de derechos. Y otra característica de las SLL es que el órgano de administración se ha de nombrar según el sistema proporcional y no de acuerdo con el sistema mayoritario que rige en las citadas sociedades.<sup>269</sup>

Como sabemos, en la sociedad anónima los primeros administradores tienen que ser nombrados al constituirse la sociedad, debiendo figurar necesariamente en la escritura fundacional<sup>270</sup>, mientras que los ulteriores nombramientos deben ser realizados por la Junta general de accionistas. Esta elección de administradores por la Junta se lleva a cabo normalmente por el procedimiento ordinario de mayoría, sin olvidar la posibilidad de acudir al sistema facultativo de representación proporcional de las minorías en el Consejo de Administración.

Por su parte, en las sociedades de responsabilidad limitada también los administradores han de ser nombrados necesariamente por la Junta general, excepto los primeros, que deben estar nombrados al constituirse la sociedad y deben figurar en la escritura fundacional.<sup>271</sup> La elección de administradores por la Junta general se

---

<sup>267</sup> Art. 6 LSL.

<sup>268</sup> Art. 7 LSL.

<sup>269</sup> "Si la sociedad estuviera administrada por un Consejo de Administración, el nombramiento de los miembros de dicho Consejo se efectuará necesariamente por el sistema proporcional regulado en el artículo 137 de la Ley de Sociedades Anónimas y en las disposiciones que lo desarrollan. Si no existen más que acciones o participaciones de clase laboral, los miembros del Consejo de Administración podrán ser nombrados por el sistema de mayorías"(Art. 12 LSL).

<sup>270</sup> Art. 8. f) LSA.

<sup>271</sup> Art. 12. f) LSRL.



realiza exclusivamente por el procedimiento ordinario de decisión, descartándose la posibilidad de nombramiento por el sistema de representación proporcional.<sup>272</sup>

En el caso de las sociedades laborales, el artículo 12 LSL impone la obligatoriedad de que los puestos en el Consejo de Administración –caso de haberse optado por este sistema y de que en la sociedad coexistan acciones o participaciones de clase laboral y de clase general- sean cubiertos por el sistema de representación proporcional previsto en el artículo 137 LSA.

Este régimen obligatorio alcanza también a las sociedades laborales de responsabilidad limitada y pretende conseguir, en la práctica, una protección para los socios minoritarios –los no trabajadores-, a los que se facilita el acceso al gobierno de la sociedad, pese a que esta protección podría verse enervada mediante la adopción de un régimen de administración distinto del Consejo. Esta norma establece, por lo tanto, una diferencia significativa respecto de la regulación general de las sociedades de responsabilidad limitada, para las cuales rige a tal efecto el sistema mayoritario puro, en el sentido de que el artículo 191 del Reglamento del Registro Mercantil prohíbe expresamente el sistema de representación proporcional para las mismas.

No obstante, si no existen más que acciones o participaciones de la clase laboral, los miembros del Consejo de Administración podrán ser nombrados por el sistema de mayorías. En consecuencia, el legislador español, no es que se conforme con imponer el sistema de representación proporcional para el supuesto de existir dos clases de socios, sino que da por hecho que la elección de los miembros del Consejo de Administración previsiblemente se realizará también por dicho sistema cuando existan sólo acciones o participaciones de la clase laboral, concediendo la posibilidad de que los socios puedan optar por el sistema de mayorías.

Con respecto a esta cuestión, indicar que la LSL sólo se ocupa de incidir en la figura del Consejo de Administración, cuya composición queda articulada de manera imperativa a través del sistema de representación proporcional. Pues bien, teniendo en cuenta el celoso empeño del legislador por la proporcionalidad, coincidimos con Sáez, Goñi, de la Hucha y Perdices en el sentido de que no se entiende por qué no se exige también dicho principio para el caso de que el órgano administrativo esté compuesto

---

<sup>272</sup> Art. 191 RRM.

por varios administradores solidarios tanto en SAL como en SLL, o por más de dos administradores mancomunados en SLL.<sup>273</sup>

Si la teleología del artículo 12 consiste en salvaguardar una composición de intereses entre socios trabajadores y socios capitalistas, acorde con los propios principios estructurales de la LSL, mal se entiende que se pretenda hacer imperativo algo que en el régimen general constituye un derecho puramente potestativo, pero peor todavía se entiende, por incoherente, que dicha solución se encuentre circunscrita sólo a los supuestos en que exista Consejo de Administración.<sup>274</sup>

De acuerdo con Grávalos, en cuanto a los recursos humanos de la sociedad laboral, podemos destacar tres grupos diferenciados:

- 1) Socios trabajadores: son las personas que prestan en las sociedades laborales sus servicios retribuidos de forma directa y personal, con una relación laboral por tiempo indefinido y a jornada completa, y a la vez son propietarios de acciones o participaciones de dicha sociedad que, en su conjunto, supondrán la mayoría del capital social.
- 2) Socios no trabajadores: son propietarios de las acciones de clase general. No tienen relación laboral con la sociedad. Pueden serlo tanto las personas físicas como las jurídicas, públicas o privadas, no pudiendo poseer acciones o participaciones sociales que representen más de la tercera parte del capital social.<sup>275</sup>

---

<sup>273</sup> En efecto, mientras que en las sociedades anónimas, siempre que la administración esté encomendada a más de dos personas conjuntamente, es obligatorio que se constituyan en Consejo (art. 136 LSA), por el contrario, para las sociedades de responsabilidad limitada, cabe nombrar todos los administradores mancomunados que se desee, quienes, además, "no será necesario que actúen todos de consuno, sino que basta con que lo hagan dos de ellos en la forma determinada en los estatutos" [art. 62.2.c), LSRL].

<sup>274</sup> SAEZ GARCIA DE ALBIZU, J.C./ GOÑI SEIN, J.L./DE LA HUCHA CELADOR, F./PERDICES HUETOS, A.: *Sociedades Laborales* (Ley 4/1997, de 24 de marzo) Tomo XV, de la obra *Comentario al Régimen Legal de las Sociedades Mercantiles* Directores URÍA, R./ MENENDEZ, A./OLIVENCIA, M., Madrid, Civitas, 2000, pgs. 233-240.

<sup>275</sup> Salvo que se trate de sociedades laborales participadas por el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales o las sociedades públicas participadas por cualquiera de tales instituciones, en cuyo caso la participación de las entidades públicas podrá superar dicho límite, sin alcanzar el 50 por 100 del capital social. Igual porcentaje podrán ostentar las asociaciones u otras entidades sin ánimo de lucro.

- 3) Trabajadores asalariados: las sociedades laborales pueden tener trabajadores asalariados contratados por tiempo indefinido, que no tengan suscritas y desembolsadas acciones o participaciones de la sociedad. Una condición que debe cumplir dicha sociedad laboral es que el número de horas-año trabajadas por los trabajadores contratados por tiempo indefinido que no sean socios, no podrá ser superior al 15 por 100 del total de horas-año trabajadas por los socios trabajadores. Si la sociedad tuviera menos de veinticinco socios trabajadores, el referido porcentaje no podrá ser superior al 25 por 100 del total de horas-año trabajadas por los socios trabajadores.<sup>276</sup>

---

276 GRAVALOS GASTAMINZA, M. A.: *Economía Social...cit.*, pgs. 72-73

## II.4. LAS MUTUAS DE SEGUROS

La mutua de seguros es una entidad aseguradora que proporciona cobertura sobre determinados riesgos a sus socios, en caso de que ocurra un evento previsto en sus estatutos sociales, y que compensa los ingresos y gastos mediante cuotas de los mutualistas o de subvenciones o ayudas externas de carácter accidental.<sup>277</sup>

De acuerdo con Ballestero, una mutua privada es, por lo general, una asociación que asegura contra ciertos riesgos a sus socios y únicamente a ellos, cubriendo el coste de las prestaciones con las cuotas sociales, a las que eventualmente se añaden subvenciones y otras ayudas externas. Pero las ayudas externas (fundamentalmente a cargo de entes públicos) tienen una significación accidental. Los mutualistas son a la vez los aseguradores y los asegurados. No hay operaciones con el exterior, salvo las mínimas indispensables para mantener abierta la oficina de la sociedad.

Una mutua responde a la doble fórmula:

- 1) prestar cierta clase de servicios al socio que lo necesita con ocasión de un evento;
- 2) nulas o mínimas relaciones con terceros.

Las principales características a destacar de la mutua son:

- a) Prestación de servicios. La sociedad presta uno o varios servicios a los socios y sólo a ellos.
- b) Igualdad de derechos. Los socios tienen iguales derechos políticos y económicos.
- c) El socio sólo accede a los servicios cuando concurren en él ciertos eventos independientes de su voluntad.

---

<sup>277</sup> BUENDIA MARTINEZ, I.: *La integración...cit.*, pg. 29.

De acuerdo con b), todos los socios tienen igual derecho a las prestaciones. Pero, de hecho, no todos usan de los servicios, ni pueden usar de ellos por decisión propia, sin más. Para disfrutar de un servicio no basta con que el socio lo solicite, sino que tienen que concurrir en él ciertas condiciones objetivas, independientes de su voluntad y fijadas por las reglas del juego. En las mutuas de seguros, estas condiciones objetivas se dan cuando un socio sufre uno de los daños o eventos que están previstos estatutariamente.<sup>278</sup>

d) Operaciones exclusivamente internas. La sociedad no opera con terceros. No obstante, a pesar de esta afirmación hay que indicar que las mutuas de seguros contratan personal administrativo, así como servicios de luz y teléfono, compran material de oficina, alquilan locales, utilizan el crédito bancario en financiamientos corrientes, etc., todo lo cual supone operaciones de mercado; pero su volumen es relativamente pequeño, y a veces insignificante, en relación con la cifra de sus operaciones internas.

e) La adhesión de los mutualistas se realiza mediante un contrato de seguro siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en los estatutos sociales.

f) Sistema de compensaciones internas. La carga económica que suponen los servicios prestados se reparte equitativamente entre los socios.

g) No tienen ánimo de lucro y la toma de decisiones democrática (un socio, un voto) no está ligada al capital.

El Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, al tratar en el artículo 7 de la naturaleza, forma y denominación de las entidades aseguradoras, alude en su apartado 5 a las mutuas, ya sean a prima fija o a prima variable.

---

<sup>278</sup> El evento a que se refiere el punto c) puede darse: 1) por puro azar (suceso aleatorio), como es el caso de una enfermedad; 2) por un turno reglamentado (como es el caso de la jubilación) o por un orden de prelación que hayan establecido los estatutos o los órganos de gobierno; 3) por una combinación de ambos elementos, orden y aleatoriedad (BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía Social...cit.*, pg. 285).

Las Mutuas a Prima fija son entidades aseguradoras privadas sin ánimo de lucro que tienen por objeto la cobertura a sus socios, personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados mediante una prima fija pagadera al comienzo del período de riesgo.<sup>279</sup>

Por su parte, el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre), en el artículo 13 apartado 1 indica que en las mutuas a prima fija todos los mutualistas tendrán los mismos derechos políticos, económicos y de información, y en el apartado 2, nos dice que los derechos políticos de los mutualistas responderán al principio de igualdad. Cada mutualista tendrá un voto.

Las Mutuas a prima variable, por su parte, son entidades aseguradoras privadas sin ánimo de lucro, fundadas sobre el principio de ayuda recíproca, que tienen por objeto la cobertura, por cuenta común, a sus socios, personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados mediante el cobro de derramas con posterioridad a los siniestros, y cuya responsabilidad es mancomunada, proporcional al importe de los respectivos capitales asegurados en la propia entidad y limitada a dicho importe.<sup>280</sup>

Por otra parte, explícitamente se indica en el apartado 2 del artículo 10 que además de las normas contenidas en los párrafos a), b), c), e), f) y g) del apartado 2 del artículo 9 del RD Legislativo al que estamos haciendo referencia, también les serán aplicables, entre otras normas, lo dispuesto en el apartado 3 del art. 9 de este RD Legislativo, que indica que "en el reglamento de desarrollo de esta Ley se regularán los derechos y obligaciones de los mutualistas, sin que puedan establecerse privilegios en favor de persona alguna."

---

<sup>279</sup> Art. 9.1 Real Decreto Legislativo 6/2004.

<sup>280</sup> Art. 10.1 Real Decreto Legislativo 6/2004.

## **II.5. LAS MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL**

### **II.5.1. ORÍGENES**

De acuerdo con Avalos, los orígenes de las mutualidades se encuentran en las Cofradías y Hermandades de Socorros de la Edad Media.

Debe tenerse en cuenta que durante la Edad Media el concepto de previsión pública se desconocía totalmente.

Predominaba exclusivamente la beneficencia privada, que se ejercía de una manera individual. Los trabajadores y los comerciantes se encontraban totalmente desprotegidos frente a los riesgos de enfermedad, invalidez y muerte.

Las cofradías empiezan a surgir durante los últimos años del siglo XI o primeros del XII al amparo de parroquias y monasterios con fines exclusivamente religiosos a los que se unían algunos benéficos. Se trataba de asociaciones de personas que rendían culto a un mismo Santo y que empezaron a auxiliarse mutuamente frente a los riesgos de la vida. Posteriormente, cuando en los municipios los oficios empiezan a desarrollarse y agruparse en un mismo barrio o calle, se empiezan a desarrollar las denominadas cofradías gremiales, que con idénticos fines benéfico-religiosos agrupaban a los trabajadores de un mismo oficio.

En el siglo XIV la cofradía general se propagó enormemente entre todas las clases sociales de los reinos españoles, al igual que la cofradía gremial. Casi todas las cofradías se constituían bajo la advocación de un Santo y socorrían a sus socios con un auxilio indeterminado en dinero, frente a los riesgos de enfermedad y muerte.

Con posterioridad surgieron los gremios independientes y separados de las cofradías.

Normalmente cada gremio tenía su cofradía religioso-benéfica. Pero existían también algunos gremios que no contaban con cofradía y que establecían en sus estatutos protección y amparo de las viudas y huérfanos del oficio.

El gremio tuvo un desarrollo espectacular en el siglo XVI como oficio organizado y dividido en maestros, oficiales y aprendices. El gremio, salvo excepciones, no se ocupaba de los fines de previsión durante los siglos XVI y XVII dejando estas funciones a las cofradías, que durante esa época eran las únicas y exclusivas organizaciones que se encargaban, aunque con múltiples deficiencias, de la previsión social en España.

Las cofradías dieron paso a las hermandades de socorro, las cuales nacieron con idéntico matiz religioso que las primeras. No obstante, la diferencia fundamental radica en que el sistema de socorros o auxilios de las cofradías era de carácter más o menos graciable. El derecho a la prestación se solía supeditar al hecho de encontrarse en una situación de indigencia o al criterio de los demás miembros de la entidad.

La hermandad, por el contrario, respondía a una concepción mucho más avanzada y perfecta, que en muchos de sus puntos coincide con la de la mutualidad actual. La hermandad amparaba a sus socios con un derecho pleno, taxativo y determinado, regulándose por una ordenanza. En ella aparecían señalados los criterios de admisión y expulsión, las cuotas y derechos, los órganos de gobierno y administración, las prestaciones que cada socio habrá de recibir en las distintas contingencias, normalmente de enfermedad, invalidez y muerte. Incluso algunas ordenanzas llegaron a consignar la obligación de contribuir por derrama cuando los fondos de la hermandad fuesen insuficientes para atender el cumplimiento de los fines de la institución.

Como hemos señalado anteriormente, las hermandades de socorros se crearon también al amparo y protección de la Iglesia. La aprobación de sus ordenanzas correspondía al Arzobispo de Toledo.

Por otra parte, la evolución de las cofradías y hermandades hacia los montepíos se produjo en la segunda mitad del siglo XVIII como consecuencia de la intensa campaña desarrollada contra ellos por Aranda, Floridablanca y, sobre todo, Campomanes.

Campomanes no podía admitir que en el siglo XVIII los artesanos estuviesen amparados en hermandades y cofradías bajo vigilancia exclusiva de la Iglesia, sin ningún control del poder real. Y como una de las manifestaciones de su política



regalista surge la persecución contra las hermandades y cofradías y la sustitución por un organismo nuevo en teoría: el montepío. Porque el montepío del siglo XVIII no era más que una hermandad de socorros laica, vigilada y controlada por el Estado, sin más gastos que los de auxilio y previsión, sin atender para nada al fin espiritual y religioso.

El movimiento no tenía por finalidad acabar con la previsión social ejercida por las hermandades y cofradías sino, por el contrario, quería reforzar estos fines mediante la reducción de sus gastos religiosos al mínimo, el sometimiento a la jurisdicción real y la atribución de un carácter laico.

El Consejo de Castilla aprobó el informe de Campomanes y por Orden de 27 de julio de 1767 quedaron suprimidas todas las cofradías y hermandades. No obstante, no se operó una desaparición, sino una transformación. Bastaba que las cofradías y hermandades presentasen sus propias ordenanzas al Consejo de Castilla con el título de "Montepíos" y que redujesen sus gastos religiosos a una misa anual para que la hermandad con el nombre de montepío se aprobase.

A mediados del siglo XVIII, empiezan a crearse por iniciativa oficial numerosos montepíos de funcionarios, siendo el primero de ellos el Montepío Militar.

El motivo de la constitución de estos montepíos fue, como en los demás montepíos, la necesidad de hacer frente a las graves situaciones de infortunio en que venían a encontrarse los empleados públicos o familiares cuando cesaban en el trabajo o fallecían.

La mayoría de los montepíos de funcionarios se financiaban con aportaciones de los empleados públicos afiliados y con subvenciones del propio Estado.

La creación de numerosos montepíos oficiales dio lugar también a que se constituyesen nuevos montepíos de iniciativa privada. El desarrollo de éstos superó a los montepíos de funcionarios siendo su número a finales del siglo XVIII realmente extraordinario.

La invasión Napoleónica y la Guerra de la Independencia produjo un retroceso en el movimiento mutualista de la época. La desamortización y la venta de los bienes

de los montepíos y su conversión en vales reales en tiempos de Godoy condujo, al desvalorizarse éstos, a la ruina económica de muchas mutualidades.

Los montepíos de funcionarios subsistieron sin problemas durante los primeros años del siglo XIX debido al apoyo económico del Estado. Su buen estado financiero fue precisamente la causa de que sus fondos fuesen absorbidos por el Estado por necesidades financieras de la Hacienda Pública. En 1831 se dictó la Instrucción de 26 de diciembre por la que el Gobierno incauta los fondos de los montepíos oficiales, comprometiéndose a asumir las necesidades de los empleados públicos jubilados y de las viudas y huérfanos de los mismos. Este hecho es el origen del denominado Sistema de Clases Pasivas, que todavía perdura en la actualidad como sistema de protección pública de los funcionarios.

Una referencia importante la constituye el hecho de que el Código de Comercio de 1885 excluyó a las mutualidades de su ámbito en virtud del artículo 124.<sup>281</sup>

Las entidades que quedaban fuera del código de comercio y las mutualidades encontraron cobertura legal en la Ley de Asociaciones de 30 de junio de 1887, en cuyo artículo 1.2 se citaba a "las sociedades de socorros mutuos, de previsión, de patronato y las cooperativas".

Por otra parte, cabe mencionar por su incidencia en el ámbito de estudio que estamos tratando la influencia de la Ley de Montepíos y Mutualidades<sup>282</sup> de 1941 y su reglamento de 1943.<sup>283</sup>

---

<sup>281</sup> Art. 124: "las compañías mutuas de seguros contra incendios, de combinaciones tontinas sobre la vida para auxilio a la vejez, y de cualquiera otra clase, y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles, y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad o se convirtieren en sociedades a prima fija"

<sup>282</sup> La derogada Ley de 6 de diciembre de 1941 sobre Mutualidades de Previsión Social definía a las mutualidades o montepíos en su artículo 1º como: "...las asociaciones que con aquella denominación o con cualquiera otra, y sin ánimo de lucro ejercen una modalidad de previsión de carácter social o benéfico, encaminada a proteger a sus asociados o a sus bienes contra circunstancias o acontecimientos de carácter fortuito y previsible a los que están expuestos mediante aportaciones directas de los asociados o procedentes de otras entidades o personas protectoras" y añadía en el párrafo siguiente:

"... Quedan excluidas de los preceptos de la presente ley las entidades de tipo mutualista que ejerzan el seguro de carácter distinto al de previsión social, las cuales continuarán sometidas al Ministerio de Hacienda en los términos de la Ley reguladora

## II.5.2. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

Las mutualidades de previsión social son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria, mediante aportaciones a prima fija o variable de los mutualistas, personas físicas o jurídicas, o de otras entidades o personas protectoras.

Siguiendo a Sanz, las características que diferencian a las mutualidades de previsión social del resto de las entidades aseguradoras derivan de su naturaleza legal de sociedades personales frente a las sociedades capitalistas, lo que define su forma de gestión participativa, esto es, todos los mutualistas participan de forma democrática en los órganos de gobierno de la Mutualidad.

Esta forma de gestión democrática, en la que la persona del asegurado coincide con la del tomador del seguro hace que las primas satisfechas van en su integridad a garantizar las prestaciones del colectivo asegurado, siendo la relación de los mutualistas con la mutualidad estatutaria y no contractual.<sup>284</sup>

---

de las sociedades de seguros de 14 de mayo de 1908 y disposiciones complementarias...”.

El motivo del espectacular desarrollo del mutualismo durante los años 40 y 50 no tuvo su causa en evitar los requisitos de carácter financiero exigidos a las entidades de seguros sino que fue debido a la insuficiencia de la protección otorgada por el anterior sistema de Seguros Sociales Obligatorios, lo que obligó a la mayoría de los colectivos de trabajadores (ya fuesen por cuenta ajena o propia o funcionarios) a buscar un sistema complementario de protección a través de la Ley de 6 de diciembre de 1941. El desenvolvimiento de estas mutualidades de previsión social ha estado ligado a la constitución del actual Sistema de Seguridad Social y tuvo una base corporativista o de grupos profesionales. A medida que el Sistema de Seguridad Social se fue implantando (ampliando su ámbito de cobertura y mejorando su acción protectora), las mutualidades de previsión social perdieron su carácter único para pasar a ejercer una función complementaria.

<sup>283</sup> AVALOS MUÑOZ, L.M.: “Antecedentes históricos del mutualismo”, *CIRIEC*, nº 12, 1991, pgs.40-45.

<sup>284</sup> Aunque tradicionalmente las Mutualidades no han estado sometidas a la legislación aseguradora, a partir de 1984 se les exigió la naturaleza legal de entidades aseguradoras. Los poderes públicos decidieron que estas entidades se enmarcaran, a efectos de control de su solvencia y fortaleza financiera, dentro del sector de las compañías de seguros, incluyéndolas en la Ley de Ordenación del Seguro Privado de 2 de agosto de 1984, posteriormente sustituida por la Ley 30/95 de 8 de noviembre de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (SANZ VALDES, J.: “Los agentes de la Economía Social”, en la obra *La Economía Social en España en el año 2000*, Valencia, Ciriec-España, 2002) y, finalmente, por la Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Se destaca la característica de *solidaridad*, que se manifiesta de forma práctica en el principio de “no exclusión” para el aseguramiento de aquél riesgo individual que es soportado por el resto del colectivo. Este principio de solidaridad que normalmente encarece el coste del seguro viene compensado con la *ausencia de ánimo de lucro*, ya que cualquier excedente se reparte de forma solidaria entre los miembros del colectivo.

Las mutualidades de previsión social son *sociedades personales de seguros sin ánimo de lucro y con gestión participativa de sus miembros*. El ámbito donde actúan las mutualidades de previsión social, lo que constituye el objeto social de las mismas, es el de los sistemas complementarios de las prestaciones de la Seguridad Social Pública.

La participación del mutualismo de previsión social en el sistema socio-económico se concreta en la complementariedad de los sistemas públicos de Seguridad Social, en cuanto seguros sociales privados. Las características de ausencia de ánimo de lucro y la solidaridad hacen que las asociaciones mutualistas sean conceptualmente la respuesta a la gran necesidad de estos seguros. Necesidad que se deriva de la evolución demográfica prevista en España para los próximos años. La insuficiencia de las pensiones medias como sustitución de rentas para períodos de jubilación cada vez mayores le exige cada vez más la contribución del ahorro durante la vida activa de los futuros pensionistas.<sup>285</sup>

La relación de los mutualistas con la mutualidad se establece mediante un proceso de afiliación, no pudiéndose limitar el ingreso de nuevos miembros sino en virtud de causas justificadas, siempre y cuando consten de manera expresa en los estatutos sociales. Por otro lado, la naturaleza asociativa del vínculo entre el socio y la entidad deriva en que el mutualista ostente la condición de asegurado y asegurador simultáneamente.

Todos los socios tienen los mismos derechos políticos, económicos y de información. Ello implica que los mutualistas participan en la asamblea general con un voto, independientemente de las aportaciones que realicen; estando el reparto de los beneficios en relación con las circunstancias personales que en los mismos concurren y

---

<sup>285</sup> SANZ VALDES, J.: “Las Mutualidades”, en la obra *La Economía Social en España en el año 2.000*, Valencia, Ciriec-España, 2002, pgs. 323-324.

con las prestaciones que según los casos han de corresponderles.<sup>286</sup> La distribución del resultado positivo del ejercicio, si la Asamblea General decide repartir derramas activas es proporcional a la prima de seguro que el mutualista ha pagado en el ejercicio, esto es, proporcional a la participación del socio en la actividad realizada de manera mutualista.<sup>287</sup>

Por otra parte, de acuerdo con Moreno, los socios de la mutualidad deben, cuando sea necesario, efectuar la aportación que les corresponda al fondo mutua.<sup>288</sup>

Las mutualidades de previsión social pueden ser de dos tipos: *a prima fija y a prima variable*.<sup>289</sup>

Para determinar la diferencia entre uno y otro tipo de entidades es preciso introducirnos en el funcionamiento de la institución del seguro, que se articula a través de tres acciones:

1. La transferencia de las consecuencias económicas negativas que el acaecimiento de un riesgo puede suponer, que diversos sujetos expuestos a él realizan a una entidad, detrás de la cual están ellos mismos, directa o indirectamente.
2. La agrupación de esas personas que están expuestas a un mismo riesgo, o a uno de naturaleza similar (en la cuantía de las consecuencias que pueden producir y en su probabilidad de acaecimiento), conformando un colectivo homogéneo, una comunidad de riesgos.
3. El reparto, entre el colectivo de asegurados, de las consecuencias transferidas al colectivo por cada uno de ellos. Se produce, de esta forma, una acción solidaria de soportar entre todos las necesidades patrimoniales sufridas por aquellos a los cuales les ha afectado efectivamente el riesgo.

<sup>286</sup> BUENDIA MARTINEZ, I.: *La integración comecial...cit.*, pg. 30.

<sup>287</sup> MORENO RUIZ, R.: "La protección de la salud y las empresas aseguradoras de participación", *REVESCO*, núm. 62, 1996, pg. 109. Cfr. art. 64 a 68 RDLeg 6/2004 y Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Mutualidades de Previsión Social.

<sup>288</sup> Las Mutualidades de Previsión Social deberán acreditar un fondo mutua permanente cuya cuantía mínima será la señalada en el artículo 67 del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre.

<sup>289</sup> Y también las cooperativas de seguros y las mutuas de seguros.

Este reparto se puede realizar, para un período de tiempo determinado (por ejemplo, un año natural), de dos formas:

- *A priori*, es decir, antes del acaecimiento de los riesgos, estimando los siniestros que se van a producir a lo largo del período dentro del colectivo de asegurados y cobrando a cada uno de ellos la parte que le corresponda dentro de ese importe total de siniestros. Dicha parte es el precio o prima del seguro, pagada por anticipado (al principio del período), que será la misma para todos los asegurados si todos están expuestos al mismo riesgo y en las mismas condiciones, pero será distinta si no es así.

- *A posteriori*, es decir, sumando, al final del período, la cuantía total de los siniestros acaecidos a los miembros del colectivo y repartiéndola entre todos ellos a través de las denominadas *derramas pasivas* (que también pueden ser iguales para todos los asegurados o distintas según el riesgo que comporte cada uno).

La explotación de la actividad aseguradora a través del reparto de los siniestros *a posteriori*, mediante el cobro de derramas es propia de las mutuas, cooperativas y mutualidades de previsión social a prima variable, tal y como las califica la legislación reguladora del seguro privado. Sin embargo, estas entidades no pueden funcionar "completamente a derrama" (es decir, de forma que los tomadores de los seguros paguen únicamente las derramas pasivas correspondientes al final del período de cobertura del riesgo), pues eso supondría que los asegurados debieran esperar a la realización de dicho reparto para poder percibir las prestaciones monetarias, y que, en su caso, los servicios comprometidos por el asegurador nunca podrían sostenerse por la imposibilidad de atender a los gastos necesarios. Para salvar este problema operativo, las entidades que operan a prima variable deben exigir el pago de una *cuota de entrada* como requisito para adquirir la condición de socio y deben constituir un *fondo de maniobra* que les permita pagar prestaciones y gastos sin esperar al cobro de derramas a los socios.

A las mutualidades de previsión social<sup>290</sup> que realizan el reparto de los siniestros *a priori*, mediante el cobro de primas fijas al principio del período de cobertura de los riesgos, el texto refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros

---

<sup>290</sup> Y también a las mutuas de seguros y cooperativas de seguros.

Privados las califica como a *prima fija*. Cabe la opción de que los estatutos de la entidad establezcan la posibilidad de efectuar derramas pasivas, que en ningún caso pueden superar, para cada asegurado, el límite máximo igual al importe de la prima que haya pagado en el ejercicio.

Por tanto, la diferencia entre ambos tipos de entidades aseguradoras radica en que:

- En las entidades a *prima variable*, el colectivo de asegurados no se diluye tras la entidad aseguradora que realiza los contratos de seguro, sino que permanece como responsable de la asunción de las pérdidas sufridas por sus componentes en el período de cobertura del riesgo, de manera que el importe total de las mismas se distribuirá finalmente entre todos los miembros del colectivo. Por eso, es requisito lógico para que estas entidades puedan funcionar que los riesgos asegurados sean muy homogéneos.

- En las entidades que operan completamente a *prima fija* (sin posibilidad de derrama pasiva), la asunción de las pérdidas no corre a cargo del colectivo, pues éste se ha diluido en la entidad, sino de ésta. La participación que cada asegurado tiene en el importe total de las pérdidas del colectivo se limita al precio pagado al contratar el seguro (la prima fija), de forma que, en caso de que las pérdidas excedan de las estimadas y, por ello, las primas recaudadas por el asegurador no alcancen para cubrirlas, la entidad tendría que hacer frente a dichas pérdidas con sus recursos patrimoniales, sin que les correspondiera ninguna responsabilidad a los asegurados.

Para el asegurado, la diferencia radica en que, al transferir las consecuencias económicas de los riesgos que le amenazan a una entidad que opera a *prima variable*, sustituye una pequeña probabilidad de sufrir una pérdida de cuantía elevada (para él) por una probabilidad grande de soportar una pérdida de cuantía reducida, mientras que si las transfiere a una entidad que opera a *prima fija*, sustituye la pequeña probabilidad de una pérdida cuantiosa por una pérdida, no ya muy probable, sino absolutamente cierta (la prima fija).

Lógicamente, si la entidad que opera a *prima fija* tiene establecido el régimen de derrama pasiva en sus estatutos, el asegurado responde de las deudas de la

entidad hasta un importe máximo igual al de la prima que ha pagado en el ejercicio, lo que le sitúa en una situación intermedia entre las dos anteriores.<sup>291</sup>

De acuerdo con García Delgado, las Mutualidades de Previsión Social son entidades aseguradoras con elementos bien distintivos. Cada una de ellas, en tanto que entidad independiente y con personalidad jurídica propia, está formada por una comunidad de individuos que comparten un patrimonio destinado a cubrir los riesgos inherentes a la vida laboral o cotidiana. Son, pues, igual que Cooperativas y Sociedades Laborales, típicas empresas de participación.

Esa condición las diferencia, antes que nada, de las Compañías de Seguros: mientras éstas se rigen por el principio de maximización de beneficios y en ellas las figuras del socio y del asegurado no tienen por qué coincidir, en las Mutualidades, que carecen de ánimo de lucro, socios y asegurados coinciden, y la cobertura de riesgos alcanza única y exclusivamente al colectivo formado por los propios mutualistas.

Las Mutualidades de Previsión Social se distinguen, por otra parte, de las Mutuas de Seguros generales, aunque sus principios inspiradores –participación democrática y ayuda mutua– sean similares. Las Mutualidades son entidades especializadas que forman parte del modelo de previsión social voluntaria, complementario del sistema público de la Seguridad Social, siendo las pensiones y la asistencia sanitaria sus campos preferentes de actuación; en cambio, las Mutuas de Seguros generales, como también las Compañías de Seguros, ofrecen o pueden ofrecer productos muy diversos, no sólo ni con preferencia seguros de previsión, propiamente dichos. Es cierto que la actual ordenación española de la actividad aseguradora –pública y privada– permite amplios márgenes de maniobra al respecto, pero la especialización de las Mutualidades es un elemento distintivo cuando se las compara con las Mutuas.

En cuanto a la actividad aseguradora que pueden desarrollar las mutualidades de previsión social, indicar que pueden proporcionar pensiones de jubilación, invalidez, viudedad, orfandad, enfermedad o pérdida temporal de trabajo, Planes y Fondos de pensiones; asimismo, pueden ofrecer asistencia sanitaria y enfermedad, decesos, matrimonio, maternidad, accidentes, incendios, previsión escolar, viviendas protegidas,

---

<sup>291</sup> MORENO RUIZ, R.: "La protección..."cit., pgs. 109-112.



servicios automovilísticos; cosechas directas por el agricultor y ganado; maquinaria, bienes e instrumentos de trabajo de pequeños empresarios.<sup>292</sup>

Asimismo, las mutualidades de previsión social proporcionan tradicionalmente a sus socios ayudas económicas de carácter graciable, servicios para la tercera edad y para inválidos, servicios de rehabilitación y de aprendizaje profesional, etc., prestaciones que no son de previsión en sentido estricto –no tienen carácter contributivo- sino benéfico-sociales o de asistencia social.

En España, además de las mutualidades de previsión social así precisamente denominadas –aunque muchas conservan en su denominación social nombres como “montepío”, “hermandad” o “sociedad de socorros mutuos” en vez de mutualidad-, operan las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social<sup>293</sup>, cuya actividad principal consiste en colaborar en la gestión de las prestaciones garantizadas por el Régimen General del sistema de Seguridad Social ante las contingencias de accidente de trabajo y enfermedad profesional, para aquellos trabajadores asalariados cuyos empresarios opten por formalizar la protección de sus empleados por estos riesgos con una de estas entidades en vez de hacerlo con

---

<sup>292</sup> GARCIA DELGADO, J.L.: *Las cuentas...* cit., pgs. 178-179.

<sup>293</sup> Las Mutuas de Accidentes de Trabajo de la Seguridad Social, debidamente autorizadas por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, tienen personalidad jurídica propia, son asociaciones de empresarios constituidas con el único objeto de colaborar, bajo la dirección, vigilancia y tutela de dicho Ministerio, en la gestión de las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, sin ánimo de lucro. Las primas recaudadas por las mutuas patronales tendrán, a todos los efectos, la consideración de cuotas de la Seguridad Social. Cada mutua se rige por sus Estatutos, que por ser Mutuas han de respetar el principio democrático en la gestión. Los excedentes de cada ejercicio se destinan a reservas.

Resulta, por tanto, que las Mutuas de Accidentes de Trabajo de la Seguridad Social reúnen las características que hemos señalado para las empresas de la economía social.

Sin embargo, dado que sus presupuestos son aprobados por las Cortes españolas unido a los de las entidades gestoras de la Seguridad Social, que las primas recaudadas por las Mutuas de Accidentes de Trabajo tienen a todos los efectos, la condición de cuotas de la Seguridad Social, que su cobro se efectúa por la propia Tesorería de la Seguridad Social y que en la Contabilidad Nacional Española la actividad de las mencionadas mutuas aparece en el sector Administraciones Públicas, subsector Administraciones de la Seguridad Social, podría pensarse que tales mutualidades no deberían considerarse como integrantes de la economía social.

Este es un tema controvertido y es necesario tomar una decisión. Creemos que las Mutualidades de Accidentes de Trabajo de la Seguridad Social son empresas con personalidad jurídica propia y en razón de sus características son entes de la economía social, y ello con independencia de que en razón de las funciones que realizan (colaboración en la gestión de las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, que son prestaciones de la Seguridad Social) se incluyan en Contabilidad Nacional en el subsector de Administraciones de la Seguridad Social (BAREA TEJEIRO, J.: “La Economía...” cit., pg. 14).

las entidades públicas gestoras del sistema. Se encuentran sometidas a la tutela y un elevado control por parte del Ministerio competente en la materia.<sup>294</sup>

---

294 MORENO RUIZ, R.: "El mutualismo de previsión social", en la obra *Informe –Memoria de la Economía Social 1999*, Directores FAURA VENTOSA, I., JULIA IGUAL, J.F., MONZON CAMPOS, J.L., Valencia, CIRIEC-España, 2000, pg.133.

## II.6. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

Bel nos dice que las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT) son sociedades civiles con finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a dicha finalidad.

### II.6.1. ORÍGENES

La sociedad agraria de transformación es una fórmula asociativa muy reciente cuyo origen se encuentra en los Grupos Sindicales de Colonización.

Estos grupos se crearon con la promulgación de la Ley de Colonización de Interés Local de 25 de noviembre de 1940.<sup>295</sup> Dicha ley regulaba el auxilio del Estado a las agrupaciones de toda índole constituidas con fines agrarios.

La Orden Ministerial de 11 de junio de 1941<sup>296</sup> estableció que las agrupaciones agrarias mencionadas se constituyeran con el nombre de grupos sindicales de colonización, en el seno de las Hermandades Sindicales o de los Locales de la Falange Española Tradicionalista y de las Juventudes Obreras Nacional Sindicalistas (J.O.N.S.).

La finalidad de los grupos consistía en realizar obras y mejoras territoriales con la ayuda del Estado, por lo que no era posible concebirlas como entidades asociativas agrarias.

Sin embargo, un conjunto de órdenes y circulares ampliaron el campo de acción de los grupos sindicales dotándolos de un carácter societario. Entre ellas:

---

<sup>295</sup> Ley de 25 de noviembre de 1940, de Colonización de Interés Local (BOE de 10 de diciembre).

<sup>296</sup> Orden del Ministerio de Agricultura, de 11 de junio de 1941, por la que se dictan las normas a fin de que los grupos de productores soliciten el auxilio del Fondo Nacional de Colonización, para mejoras de interés local.

- La Orden de 5 de julio de 1941, por la que se aprueba el Reglamento Orgánico del Grupo Sindical de Colonización<sup>297</sup>, dotándoles de carácter económico.
- La Orden de la Delegación Nacional de Sindicatos, de 20 de marzo de 1943, por la que se aprueba el Reglamento de la Obra Sindical de Colonización<sup>298</sup>, que confería un carácter mercantil a los grupos equiparándolos con el resto de las empresas privadas.

Las ampliaciones de las funciones de los grupos sindicales de colonización, hubieron de esperar a que una nueva Ley, la de 27 de abril de 1946<sup>299</sup> con su posterior reglamento<sup>300</sup>, los definiese como "personas jurídicas de derecho privado, naturaleza asociativa de interés particular, carácter y contextura sindicales por su nacimiento y relaciones en el ámbito de la Organización Sindical, y personalidad y patrimonio propios y distintos del de sus asociados, con plena capacidad de goce y ejercicio de derechos para el cumplimiento de sus fines".

## II.6.2. REGULACIÓN ACTUAL

Las actuales sociedades agrarias de transformación son las sucesoras de los grupos sindicales a raíz de la promulgación del Real Decreto-Ley 31/1977, de 2 de junio, sobre extinción de la sindicación obligatoria<sup>301</sup>, por el que se faculta al Gobierno para regular y adaptar los grupos sindicales de colonización a las nuevas sociedades agrarias de transformación.

---

<sup>297</sup> Orden del Ministerio de Agricultura, de 5 de julio de 1941, por la que se aprueba el Reglamento Orgánico del Grupo Sindical de Colonización.

<sup>298</sup> Orden de la Delegación Nacional de Sindicatos, de 20 de marzo de 1943, por la que se aprueba el Reglamento de la Obra Sindical de Colonización.

<sup>299</sup> Ley de 27 de abril de Colonización y Repoblación Interior.

<sup>300</sup> Decreto de 10 de enero de 1947, por el que se desarrolla el Reglamento de la Ley de 27 de abril de 1946, de auxilios a obras de mejora local.

<sup>301</sup> Real Decreto-Ley 31/1977, de 2 de junio, sobre extinción de la sindicación obligatoria, reforma de estructuras sindicales y reconversión del Organismo autónomo "Administración Institucional de Servicios Socio-Profesionales".

Las sociedades agrarias de transformación, hasta entonces dependientes de la Obra Sindical de Colonización<sup>302</sup>, comienzan a depender del Instituto de Relaciones Agrarias creado por el Real Decreto 1336/1977, de 3 de agosto, sobre Cámaras Agrarias.

El Decreto mencionado, en su disposición adicional tercera disponía que "los servicios, bienes, recursos y demás elementos afectados a los fines de la Obra Sindical de Colonización, serán transferidos al Instituto de Relaciones Agrarias"<sup>303</sup>.

En la actualidad las sociedades agrarias de transformación están reguladas por el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación<sup>304</sup> y por la Orden del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, de 14 de septiembre de 1982, de desarrollo. Son fórmulas asociativas genuinamente españolas, y dependen del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Como forma empresarial, la sociedad agraria de transformación busca hacer máximo el valor de la empresa y maximizar, asimismo, las retribuciones de los socios.

Por último, como fórmula de asociación de agricultores, ha de contribuir a la consecución de sinergias empresariales.

### II.6.3. TIPOLOGÍA

#### A) Según la actividad productiva que realiza la sociedad

<sup>302</sup> Creada por España: Circular N. 126 de la Delegación Nacional de Sindicatos, de 18 de marzo.

<sup>303</sup> Real Decreto 1336/1977.

<sup>304</sup> Real Decreto 1776/1981. En este Real Decreto se establece el cambio de denominación de los Grupos Sindicales de Colonización.

Cuadro nº 5. Sociedades agrarias de transformación extractivas de bienes

- A. De aceite de oliva.
- B. De cereales.
- C. De productos hortofrutícolas.
- D. De productos lácteos.
- E. De vino.
- F. De ganado.
- G. De otros bienes

Cuadro nº 6. Sociedades agrarias de transformación transformadoras de bienes

- A. Las bodegas.
- B. Las almazaras.
- C. Los mataderos.
- D. Otras.

Cuadro nº 7. Sociedades agrarias de transformación comercializadoras

- De bienes
- a) De aceite de oliva.
  - b) De cereales.
  - c) De productos hortofrutícolas.
  - d) De productos lácteos.
  - e) De vino.
  - f) De ganado.
  - g) De otros bienes.

B) Según la intervención del trabajador en la explotación

1. De trabajo agrícola en común.
2. De integración de trabajo agrícola.
3. De trabajo y explotación familiar en común.

C) Según la fase del proceso productivo en la que participa el socio

1. De explotación comunitaria de la tierra.
2. De explotación comunitaria de ganados.
3. De explotación comunitaria de tierra y ganado.
4. De explotación de cultivos intensivos.
5. De adquisición y explotación de maquinaria.
6. De regadíos.
7. De repoblaciones forestales y explotación de montes.
8. De comercialización de productos.
9. Agroindustriales.
10. Obras de mejoras rurales.
11. De servicios.

#### **II.6.4. CARACTERÍSTICAS SOCIETARIAS Y EMPRESARIALES**

En lo que sigue se tiene en cuenta la normativa<sup>305</sup> que en la actualidad regula a las sociedades agrarias de transformación.

Como ya hemos indicado anteriormente, las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT) son sociedades civiles con finalidad económico-social en orden a

---

<sup>305</sup> Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las SAT y Orden del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, de 14 de septiembre de 1982, que desarrolla el Real Decreto anterior.

Por otra parte, todas las Comunidades Autónomas han asumido competencias en esta materia, produciéndose un traspaso de funciones por parte de la Administración del Estado hacia las mismas. Para el caso de Catalunya, hay que tener en cuenta el Real Decreto 224/1985.

la producción, transformación, comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, la promoción y el desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a dicha finalidad.

La sociedad agraria de transformación surge por un contrato de sociedad mediante el cual se crea una entidad de naturaleza civil.

No es necesario que la constitución se otorgue en escritura pública<sup>306</sup>, pero sí debe formalizarse por escrito en los siguientes documentos<sup>307</sup>:

1. Acta fundacional.
2. Los estatutos de la sociedad.
3. La relación de socios.
4. Una memoria descriptiva del objeto y actividades a realizar, de las obras e instalaciones necesarias para ello, con datos técnicos y económicos.

Las SAT adquieren personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de su finalidad económico-social desde su inscripción en el Registro General con sede en la Dirección de planificación y desarrollo rural del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación u organismo equivalente en la Comunidad Autónoma competente.<sup>308</sup>

Las SAT surgen en virtud de un contrato de sociedad mediante el cual varios interesados en los sectores agrícola, ganadero o forestal, se unen y crean una entidad de naturaleza civil con el ánimo de partir las ganancias entre sí.

Pueden ser socios:

1. Las personas físicas titulares de una explotación agraria o trabajadores agrícolas.

---

<sup>306</sup> Salvo en el caso de que se aporten bienes inmuebles o derechos reales a la sociedad (CC art. 1667).

<sup>307</sup> O.M. 14-09-1982, Art. 1.2.

<sup>308</sup> RD 1776/1981, Art. 12.2.



2. Las personas jurídicas que persigan fines agrarios, aun cuando no sean titulares de explotación agrícola (también pueden existir personas jurídicas que persigan fines agrarios y que sean titulares de explotación agraria).

El número mínimo de socios constituyentes es de tres. Se exige que el número de socios personas físicas sea mayor al de personas jurídicas.

La participación individual de cada socio en el capital social se limita como máximo a un tercio de su cuantía.

Tratándose de socios personas jurídicas, todos los socios conjuntamente no pueden poseer en ningún caso el 50% del capital social.

En cuanto al capital social, indicar que está constituido por el valor de las aportaciones de los socios. No existe una cifra de capital mínimo, pero sí debe estar suscrito totalmente al constituirse la SAT y desembolsado en una cuarta parte como mínimo. El resto debe ser desembolsado en un plazo de seis años.

Las aportaciones de los socios están representadas por resguardos nominativos que en ningún caso tienen el carácter de títulos valores ni otorgan, al ser transmitidos, la cualidad social al adquirente.<sup>309</sup> Sólo representan una participación en el capital social.

El patrimonio de la SAT es independiente del de los socios, quienes responden de forma subsidiaria, mancomunada e ilimitada (salvo pacto en contrario) de las deudas sociales.

Por otra parte, hay que indicar que en las sociedades agrarias de transformación cada socio tiene un voto. No obstante, se puede estipular en los estatutos sociales que para la adopción de acuerdos que entrañen obligaciones económicas para los socios, estos dispongan del número de votos que corresponda a la cuantía de su participación en relación con el capital social. Por otra parte, los socios

---

<sup>309</sup> Para ser socio debe reunirse la capacidad precisa (pertenecer a una de las dos clases indicadas) y cumplirse los requisitos que se hayan exigido estatutariamente.

tienen derecho a participar en los beneficios de la SAT en proporción a sus aportaciones al capital social.

De acuerdo con lo indicado por el profesor Barea<sup>310</sup>, de las dos características que se han considerado básicas de las empresas pertenecientes a la economía social, la SAT sólo cumple una de ellas (una persona, un voto) y está matizada por cuanto en sus Estatutos es posible establecer el voto plural proporcional a la participación en el capital social. Por tanto, desde el punto de vista del análisis económico de comportamiento, las SAT no pueden ser consideradas como empresas de la economía social.

Cuestión distinta es que desde un punto de vista socioeconómico (la base social que la impulsa y la práctica económica que desarrolla), la SAT se considere incluida dentro de la economía social. Nosotros compartimos este último comentario.

---

<sup>310</sup> BAREA TEJEIRO, J. "La Economía..."cit., pg. 12.

## **II.7. OTROS COMPONENTES DE LA ECONOMÍA SOCIAL**

### **II.7.1. EMPRESAS NO FINANCIERAS, INSTITUCIONES DE CRÉDITO Y EMPRESAS DE SEGUROS CONTROLADAS POR AGENTES DE LA ECONOMÍA SOCIAL**

Siguiendo al profesor Barea, los agentes que hemos incluido dentro de la economía social constituyen sociedades (anónimas, limitadas, etc.) que controlan con objeto de expandir su propia actividad. A veces, esta forma de actuar es consecuencia de las rigideces que las legislaciones imponen a las empresas de la economía social.

El problema que se plantea es si las sociedades financieras o no financieras creadas por las empresas o instituciones de la economía social y controladas por ellas deben o no ser incluidas dentro de la economía social.

En principio estimamos que cuando una empresa de la economía social crea una sociedad ligada con su actividad y posee la mayoría de su capital (por ejemplo, una cooperativa agraria que crea una nueva sociedad del sector agroalimentario), esta sociedad debe ser considerada dentro del sector de la economía social, aunque externamente no reúna las características que hemos señalado para las empresas de la economía social.

En efecto, al dominar la empresa de la economía social a la sociedad creada, los criterios de toma de decisiones serán los que imponga la empresa de la economía social y en este sentido actuará como una proyección suya. En cuanto al beneficio que obtenga la sociedad, se trasladará a la empresa de la economía social y serán los criterios de la economía social los que prevalecerán en su atribución.

Este razonamiento puede no ser válido cuando la sociedad creada no tenga nada que ver con el campo de actividad de la empresa de la economía social que controla. En este supuesto, puede tratarse de una mera inversión financiera de sus excedentes y, por tanto, pudiera estar justificada la decisión de no incluirla en el campo de la economía social.

En resumen, creemos que habrá que estudiar individualmente la realidad de cada supuesto, para tomar una decisión fundada.<sup>311</sup>

## II.7.2. LAS COFRADÍAS DE PESCADORES

El origen de las cofradías son las asociaciones piadosas que durante la Edad Media entrelazaban la profesión y la religión agrupando a artesanos de distintos oficios. Entre sus fines destacan, la organización de ceremonias religiosas, la administración de las finanzas de la comunidad y la ayuda a los pobres. Posteriormente, en el siglo XII surgen las primeras cofradías de pescadores, como la de mareantes de los puertos del Cantábrico y del Mediterráneo.

La actual cofradía de pescadores es una Corporación de Derecho Público<sup>312</sup> que actúa como órgano de consulta y colaboración con la Administración para los asuntos concernientes a las actividades extractivas y de comercialización pesqueras, cuya función es el desarrollo de las actividades necesarias para la mejora de los procesos extractivos, industriales y de distribución, siempre atendiendo a los intereses comunes de los cofrades.

La afiliación a estas entidades es libre, pudiendo ser miembros los armadores con base en puertos del ámbito territorial de las mismas y quienes tengan la habilitación administrativa correspondiente que lo faculte para el ejercicio de labores de extracción de los recursos marinos vivos, perdiendo la condición cuando no se ejerza actividad profesional.

La participación de los cofrades en la fijación de los objetivos, a través de la junta general o asamblea, es democrática, siendo la distribución de los beneficios, en caso de haber, proporcional a las aportaciones a los flujos reales de la cofradía.<sup>313</sup>

<sup>311</sup> BAREA TEJEIRO, J.: "La Economía..."cit., pgs. 14-15.

<sup>312</sup> España (1978). Decreto 670/1978, de 11 de marzo, por el que se regula la creación y reconocimiento de las cofradías de pescadores. Catalunya, Ley 22/2002, de 12 de julio, de Cofradías de Pescadores.

<sup>313</sup> BUENDIA MARTINEZ, I.: *La integración...* cit., pg. 30-31.

La libertad que sus asociados tienen en cuanto a la afiliación se refiere, la democracia en la toma de decisiones y la justicia en la distribución de sus excedentes les confiere el carácter de empresas de participación.<sup>314</sup>

---

<sup>314</sup> ALONSO RODRIGO, E.: 2001.

## II.8. CONSIDERACIONES FINALES

1.- El origen de las cooperativas se vincula al proceso histórico de la Revolución Industrial, como reacción a sus efectos socioeconómicos más negativos. El moderno movimiento cooperativo nace en la primera mitad del siglo XIX ligado, sobre todo, a las concretas necesidades experimentadas por sus protagonistas.

Coincidimos, con el profesor Monzón que las cooperativas surgieron en el siglo XIX impulsadas desde abajo por colectivos sociales diversos porque fueron instrumentos empresariales útiles para resolver problemas y satisfacer las necesidades de dichos colectivos.

A destacar que las dificultades de todo orden que encontraron las cooperativas de producción industrial (dificultad de aprovisionamientos y de salida al mercado) hicieron que los cooperativistas cambiaran de táctica mercantil, dedicándose a prestaciones mutuales. Estos no fueron los únicos obstáculos: a destacar las exclusiones expresas de los códigos y leyes mercantiles decimonónicos. No obstante, la firmeza de su posición hizo que se reconocieran por las leyes de diferentes países las sociedades cooperativas.

Es de justicia reconocer la aportación crucial de los Pioneros de Rochdale, los cuales constituyeron una cooperativa cuyos estatutos codificaron las reglas de funcionamiento cooperativo y han servido de modelo para el movimiento cooperativo internacional posterior.

2.- Nos adentramos en la definición de cooperativa a partir de diversas fuentes: la definición que aporta la ACI, resultante del Congreso de Manchester de 1995; la que aporta nuestra propia Ley estatal de 16 de julio de 1999, y las de otros autores.

3.- Los Principios Cooperativos fueron recogidos sistemáticamente por primera vez en los estatutos de la cooperativa de los "Equitable Pioneers of Rochdale", el año 1844, siendo competencia de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) introducir los matices necesarios para adaptarlos progresivamente a las nuevas circunstancias. Los valores cooperativos fueron formulados por la ACI en su Congreso de Manchester.

4.- Se puede analizar a la cooperativa desde tres perspectivas: La cooperativa como empresa, la cooperativa como sociedad y la cooperativa como sociedad mercantil.

La cooperativa es una empresa, en tanto que participa en el intercambio de bienes y servicios, dentro del ámbito del mercado.

Asimismo, la cooperativa es una sociedad, ya que así aparece caracterizada en el propio art. 1 de la nuestra Ley estatal de cooperativas.

Y la cooperativa es también una sociedad mercantil, si bien esta afirmación no ha sido históricamente aceptada pacíficamente tanto por la legislación como por parte de diversos autores. En este sentido, si bien el Código de Comercio de 1885 no atribuyó a las cooperativas carácter mercantil, mientras no resultase de sus propios estatutos o del ejercicio habitual de algunos actos de comercio merecedores de dicha consideración, la doctrina mayoritaria califica a la cooperativa como sociedad mercantil. Así, la mayoría de autores son favorables a considerar a las cooperativas sociedades mercantiles. Nosotros compartimos este criterio. A destacar la aportación de la profesora Llobregat Hurtado, la cual nos indica que "por la vía del artículo 58.3 de la LC, que permite el reparto de los resultados extracooperativos, se ha producido la introducción en la cooperativa del ánimo de lucro que caracteriza a las sociedades mercantiles".

5.- El marco legal cooperativo español queda conformado, en primer lugar, por la Constitución de 1978 y, después, por la pluralidad de leyes que regulan el fenómeno cooperativo en nuestro país, ya que además de la Ley estatal, Ley 27/1999, de 16 de julio, hay que tener en cuenta todo un conjunto de leyes autonómicas. Llegados a este punto, y como modalidad de cooperativas, destacamos que la Ley estatal se refiere a las cooperativas sin ánimo de lucro, las cuales obedecen a determinadas características. De lo que se infiere que las restantes serán lucrativas. Aunque sobre esta cuestión, como ya hemos indicado anteriormente, más adelante ya volveremos a hablar.

Según cual sea la participación del socio en la cooperativa, podemos hablar de cooperativas de proveedores o bien de consumidores.

A partir de aquí, hay que referirse a la Sociedad Cooperativa Europea, la cual ya dispone de un Estatuto propio, en virtud del Reglamento 1435/2003 del Consejo de 22 de julio de 2003, y de la Directiva 2003/72 del Consejo de la misma fecha en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

La SCE se nos presenta como una figura societaria "ad hoc" para el mundo empresarial cooperativo, con un diseño normativo que responde a los principios cooperativos, e ideada para posibilitar a las empresas cooperativas su proyección a escala comunitaria al mínimo coste.

En primer lugar, la SCE es una sociedad. Desde la óptica comunitaria se acepta pacíficamente que el punto de partida del análisis lo constituye el concepto de sociedad incorporado en el art. 48 TCE. De esta forma, son sociedades aquéllas entidades que los Estados miembros nos digan que tienen tal consideración en los respectivos Estados miembros, pero el legislador comunitario fija una condición de carácter excluyente: podrá reputarse Sociedad para el Derecho comunitario cualquier tipo de persona jurídica, ya sea de Derecho Público, ya sea de Derecho Privado con excepción de "las que no persigan un fin de lucro". Esta finalidad crematística es entendida por el legislador comunitario como la participación en la vida económica, o sea, el desarrollo de algún tipo de actividad económica. La doctrina deriva esta postura del art. 2 del Convenio de Bruselas de 29 de febrero de 1968 sobre reconocimiento de sociedades y personas jurídicas que, a estos efectos, establece la equiparación de fin lucrativo con la intervención o participación en la vida económica de la comunidad.

En segundo lugar, el RSCE conforma a la SCE como un tipo más dentro del género de sociedades mutualistas. Se trata de una mutualidad pura, aunque consiente su expresa derogación estatutaria. Y esto es algo importante porque nuestro Derecho cooperativo admite en algunos casos la posibilidad de actuar sin límite alguno con terceros no socios (cfr. el art. 88.2 de la Ley estatal 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, respecto de las cooperativas de consumidores y usuarios), mientras que en otros casos, incluso, prohíbe esta apertura (cfr. Art. 100.2 Ley 27/1999, que respecto de las cooperativas de transporte condiciona esa actuación con terceros a que una Ley expresamente lo prevea).



También hay que destacar que las legislaciones de los Estados miembros de la Unión Europea en materia cooperativa no han estado sujetas a un proceso de armonización, a diferencia de lo acontecido con la legislación de las sociedades anónimas. El nuevo Estatuto de la SCE no es una norma de armonización de la materia, sino una calificación cooperativa europea con ámbito de actuación europeo. Nos encontramos con una diversidad de opciones para las cooperativas con nacionalidad española: cooperativas nacionales a las que se aplica la legislación estatal o alguna de las autonómicas en función de su ámbito territorial de actuación y cooperativas nacionales que han obtenido la calificación de SCE y pueden actuar en todos los países de la Unión.

5.- En cuanto a las Sociedades Laborales, indicar que aunque sus orígenes se encuentran generalmente situados en empresas en crisis –sociedades anónimas que se transforman en SAL- posteriormente muchas sociedades laborales ya se crean como nuevas empresas y no por transformación de una sociedad anónima o limitada. A destacar que la promulgación de la Ley 4/1997 de 24 de marzo, de sociedades laborales, facilita enormemente la creación de este tipo societario al permitir la constitución de SLL no con un capital de 60.101,21 euros, sino tan sólo con 3.005,06 euros. Además consideramos que el régimen de representación proporcional que imperativamente debe utilizarse para el caso de que en una SAL o SLL coexistan acciones o participaciones de clase laboral y acciones o participaciones de clase general y sea gobernada por un Consejo de Administración se exija también para el caso de que el órgano de gobierno esté compuesto por varios administradores solidarios tanto en SAL como en SLL, o por más de dos administradores mancomunados en SLL.

Por otro lado, la Ley 4/1997, de 24 de marzo, no regula el proceso de toma de decisiones ni la distribución de beneficios, por lo que resulta de aplicación a las sociedades laborales las normas correspondientes a las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, según la forma que ostenten, de forma que el poder de decisión y la participación en los beneficios están ligados directamente a la participación en el capital. Por ello mismo, las Sociedades Laborales no pueden ser consideradas, desde el punto de vista del análisis económico de comportamiento como empresas de la economía social. No obstante, a las sociedades laborales desde un punto de vista sociológico se las considera como agentes de la economía social.

A destacar su papel en la creación y mantenimiento del empleo.

6.- En cuanto a las Mutuas de Seguros, se trata de entidades aseguradoras privadas que proporcionan cobertura sobre determinados riesgos a sus socios. A destacar la igualdad de derechos políticos y económicos de los socios, que la sociedad opera exclusivamente con sus propios socios y que tienen –en todo caso- carácter no lucrativo.

7.- En cuanto a Las Mutualidades de Previsión Social, destacamos su forma de gestión participativa, de forma que todos los mutualistas participan de forma democrática en los órganos de gobierno de la Mutualidad. Asimismo, indicar que las mutualidades son sociedades personales de seguros sin ánimo de lucro y de que todos los socios tienen los mismos derechos políticos, económicos y de información. Ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria.

8.- Hay que tener presente la diferencia entre las Mutualidades de Previsión Social, por un lado, y las Mutuas de Seguros y las Compañías de Seguros tradicionales, por otro.

9.- En cuanto a las Sociedades Agrarias de Transformación, destacar que cada socio tiene un voto. No obstante, se puede estipular en los estatutos sociales que para la adopción de acuerdos que entrañen obligaciones económicas para los socios, estos dispongan del número de votos que corresponda a la cuantía de su participación en relación con el capital social. Por otra parte, como en el caso de las sociedades laborales, los socios tienen derecho a participar en los beneficios en proporción a sus aportaciones al capital social.

Desde un punto de vista del análisis económico de comportamiento, las SAT no pueden ser consideradas como empresas de la economía social.

Cuestión distinta es que desde un punto de vista socioeconómico (la base social que la impulsa y la práctica económica que desarrolla), la SAT se considere incluida dentro de la economía social.

10.- Finalmente, resaltar la existencia de otros componentes de la economía social, como las empresas controladas por entidades de la economía social y las Cofradías de de Pescadores.

### **III. ASPECTOS ECONOMICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACION**

En este capítulo vamos a tratar los aspectos económicos más significativos de las cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación lo cual nos va a servir de base, más adelante, para ocuparnos de cuestiones como la tributación de dichas entidades.

#### **III.2. ASPECTOS ECONÓMICOS MÁS SIGNIFICATIVOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

##### **III.1.1. INTRODUCCIÓN.**

A lo largo de este apartado, en primer lugar, realizaremos un análisis del actual régimen jurídico de las aportaciones al capital social de las sociedades cooperativas y de otras formas de financiación que no integran dicho capital social.

A continuación, analizaremos la constitución de ciertos fondos de reserva característicos de estas entidades.

En tercer lugar, las reglas de determinación de los resultados y la aplicación de los mismos, centrarán nuestra atención. No nos olvidaremos de explicitar que las formas de distribución de los beneficios/excedentes por parte de estas entidades son variadas, y a ello también haremos referencia.

En este apartado, cobra especial relevancia hacer hincapié en la problemática de las operaciones con terceros. En efecto, la incidencia del artículo 58.2 LC que permite repartir a los socios hasta el 50% de los resultados extracooperativos y

extraordinarios, en contra de lo dispuesto en la ley de 1987<sup>315</sup>, enlaza con la cuestión – ya tratada en el primer capítulo– de la puesta en cuestión, quiebra, discusión... del principio de exclusividad, que se basa en la supuesta mutualidad de las cooperativas y que lleva a considerar –por parte de numerosos autores y también por parte nuestra– el carácter mercantil de las sociedades cooperativas. No obstante, esta cuestión será tratada con detalle en el capítulo siguiente, ya que la satisfacción del impuesto sobre sociedades es anterior a la distribución de los excedentes/beneficios obtenidos por la cooperativa.<sup>316</sup>

Finalmente, analizaremos las características propias de las sociedades cooperativas: el interés limitado al capital, la forma de distribución de los excedentes, que difieren de la tradicional mecánica de las sociedades de capital convencionales.

Asimismo, indicar que a lo largo de nuestro análisis haremos referencia, básicamente, a la actual Ley 27/1999, de cooperativas, de 16 de julio (en adelante, LC), aunque ello no impide que en determinadas momentos, tengamos que utilizar otras leyes, lógicamente.

### III.1.2. EL CAPITAL SOCIAL EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

#### A) CONCEPTO

Las sociedades cooperativas contienen la figura del capital social<sup>317</sup> que estará constituido o integrado por las aportaciones, obligatorias y voluntarias, de los socios y asociados.<sup>318</sup>

---

<sup>315</sup> Recordemos que la Ley General de Cooperativas, Ley 3/1987, de 2 de abril, especificaba el destino de los Resultados Extracooperativos. En efecto, dicha Ley preceptuaba que “figurarán en contabilidad separadamente, y se destinarán al Fondo de Reserva obligatorio, los beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios...”(Art. 83.2).

<sup>316</sup> Excedentes y beneficios disponibles (Art. 58 LC).

<sup>317</sup> “El capital social estará constituido por las aportaciones de los socios”(art. 45.1 LC).

<sup>318</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 357. Asimismo, podemos citar a otros autores: “suma de aportaciones que han efectuado o se obligan a efectuar los socios con destino precisamente a nutrir el capital social”(ARCO ALVAREZ, J.L. DEL: “Régimen económico de las cooperativas españolas”, *REVESCO*, 1970, pg.14); “suma representativa en el pasivo de las aportaciones de socios y asociados, desembolsadas o prometidas, y funciona como *cifra de retención* (...) con carácter relativo, ya que *el capital es variable* como consecuencia del principio de puerta abierta”(VICENT CHULIÁ, F.: *Compendio...cit.*, pg. 570.).

Así, el capital de nuestras cooperativas estará integrado por las aportaciones de los socios, efectuadas con ocasión de su ingreso en la sociedad o en un momento ulterior, así como por las aportaciones realizadas por los asociados cuando éstos deciden permanecer en la sociedad en condición de tales, al causar baja como socios de la misma o en un momento posterior.<sup>319</sup>

Estas aportaciones de los socios, obligatorias o voluntarias serán acreditadas por títulos nominativos no negociables.<sup>320</sup> La distribución del excedente generado, no en función del capital aportado por los socios, sino en proporción a la actividad que los socios realizan o aportan a la cooperativa, es un elemento característico de estas entidades.

De acuerdo con esto, puede decirse que la ganancia no debe desviarse hacia el capital sino hacia el trabajo, la retribución de aquél ha de ser limitada. El capital es un medio de producción y no un fin, remunerándose en consecuencia como tal, de acuerdo con las necesidades de la cooperativa. No obstante la posibilidad de retribución del capital aportado por los socios se pone de manifiesto en los estatutos sociales y siempre está condicionado a la obtención de excedentes suficientes.

Desde el punto de vista formal el capital social constituye la primera partida del balance y se configura como una deuda que tiene la sociedad con los socios.<sup>321</sup>

---

<sup>319</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen económico: principales aspectos" en la obra *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, Coordinador ALONSO ESPINOSA, F.J., Granada, Comares, 2001, pg. 82. Si bien el capital social está constituido por "las aportaciones de los socios"(art. 45.1 LC), no todas las aportaciones al capital social son iguales, ni todas las aportaciones que hagan los socios a la sociedad integran el capital social, y ni siquiera todos los que realizan aportaciones sociales pertenecen a la misma categoría de socios(socios usuarios, socios colaboradores, socios a prueba, etc.), VARGAS VASSEROT, C/AGUILAR RUBIO, M.: "Régimen económico y fiscal de las cooperativas agrarias y las SAT", en la obra *Cooperativas Agrarias y Sociedades Agrarias de Transformación*, Dirección PULGAR EZQUERRA, J., Madrid, Dyckinson, S.L., 2006, pg. 180.

<sup>320</sup> La Declaración de Manchester, ya reseñada, establece en su Tercer Principio, que "Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Usualmente, los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes a todos o alguno de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante el establecimiento de reservas, parte de las cuales por lo menos serían irrepartibles; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y al apoyo de otras actividades aprobadas por los socios". Congreso de 23 de Septiembre de 1995.

<sup>321</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen económico de las sociedades cooperativas", *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 13, Vol. 2, 1999, pg. 201.

Nosotros estamos de acuerdo con lo indicado por Llobregat y ello, tanto en las sociedades capitalistas convencionales, como en las sociedades cooperativas, en tanto que capitalistas no convencionales.

Por su parte, la profesora Fajardo nos dice que el capital social de la cooperativa podría definirse como *cifra contable de naturaleza variable, formada por el conjunto de las aportaciones obligatorias y voluntarias, de sus socios y (en su caso) asociados.*<sup>322</sup>

## B) CARACTERÍSTICAS

### a) El capital social como cifra de naturaleza contable

El capital social es una cifra de pasivo -pasivo no exigible- que expresa el valor de una parte de los fondos propios de la sociedad cooperativa: las aportaciones de los socios y, en su caso, de los asociados.<sup>323</sup>

Si clasificamos la financiación de la cooperativa atendiendo a su exigibilidad o no, por terceros o por los propios socios, tenemos el siguiente esquema:

---

<sup>322</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*, Madrid, Tecnos, 1997, pg. 24.

<sup>323</sup> MORILLAS JARILLO, M.J/FELIU REY, M.I.: *Curso...* cit., pg. 358. Este criterio es compartido por otros autores; así, FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...*cit., pgs. 24-25; VICENT CHULIA, F.: "La Ley 27/1999..."cit., pg. 14.557.

No obstante, para GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ, C. se trata de un exigible ("Economía financiera de las sociedades cooperativas(y de las organizaciones de participación)" en la obra *Sociedades cooperativas: régimen jurídico y gestión económica*, Coordinador PRIETO JUAREZ, J.A., Madrid, Ibidem, 1999, pg. 255, así como para BALLESTERO PAREJA, E. para el cual se trata de un exigible a largo plazo(*Economía...*cit., pgs. 86-87) . Nosotros opinamos que se trata de un no exigible.

Cuadro 1.- Clasificación de las fuentes de financiación cooperativa

<b>NO EXIGIBLE</b>
<p><b>Capital social</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aportaciones obligatorias</li> <li>• Aportaciones voluntarias</li> </ul>
<p><b>Fondos de reserva</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fondo de reserva obligatorio</li> <li>• Fondo de reserva voluntario</li> </ul>
<b>Fondo de educación y promoción</b>
<b>Fondo de reembolso o actualización</b>
<b>Subvenciones de capital</b>

<b>EXIGIBLE</b>
<p><b>Por los socios</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Retornos pendientes de aplicación</li> <li>• Aportaciones no incorporadas al capital y préstamos recibidos de socios</li> </ul>
<p><b>Por terceros</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Acreedores a corto y largo plazo</li> <li>• Administraciones públicas</li> <li>• Provisiones para riesgos y gastos</li> </ul>

Es inherente a las aportaciones de los socios al capital social que dichas aportaciones pasan al patrimonio social y quedan sujetas al riesgo empresarial, esto es, pueden perderse –parcial o totalmente- si resulta necesario para cubrir pérdidas sociales. Las aportaciones sociales forman parte de los recursos propios de la sociedad, tradicionalmente como primera partida del pasivo no exigible. Estas aportaciones no generan un derecho a participar en el reparto del haber social resultante de la liquidación, pues buena parte del activo sobrante tiene carácter irrepartible. Aunque el socio saliente tiene derecho, una vez abonadas las pérdidas sociales y demás cantidades adeudadas a la cooperativa, al reintegro de sus aportaciones sociales.



¿Cuál es la postura de las NIC con respecto al capital social cooperativo?. Inicialmente, se establece como principio orientador el que se indica para todo el desarrollo de la normativa contable internacional: prevalencia del fondo sobre la forma. Esto significa que la información contenida en los estados financieros se contabilizará y representará atendiendo a su fondo y realidad económica y no sólo a su forma legal.

Cuando la NIC 32 comenta la distinción entre un pasivo financiero y un instrumento de patrimonio, en el apartado "Obligación no contractual de entregar efectivo u otro activo financiero", afirma que algunos instrumentos toman la forma legal de instrumentos de patrimonio pero, en el fondo, son pasivos financieros. Entre los ejemplos que completan este aserto aduce que "algunas entidades cooperativas, pueden conceder a sus propietarios o partícipes el derecho a recibir el reembolso de sus aportaciones en cualquier momento, por un importe efectivo igual a su participación proporcional en el valor del activo del emisor" (párrafo 19).

Debido a la falta de claridad en la aplicación de la NIC 32 al capital de las sociedades cooperativas (p. ej porque no suele existir un derecho del socio al reembolso en cualquier momento, o porque la cantidad reembolsada no es proporcional al valor del activo de la cooperativa pues buena parte del patrimonio social es irrepartible entre los socios) se solicitaron aclaraciones y, como resultado, se aprobó la Interpretación CINIIF-2, bajo el título "Aportaciones de socios y de entidades cooperativas e instrumentos similares".

La CINIIF 2 es clara y, en principio, taxativa (párrafo 7): "Las aportaciones de los socios serán consideradas patrimonio neto si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar el rescate de las mismas". A lo que añade que se clasificarán como tales (instrumento de patrimonio) si el rescate estuviera incondicionalmente prohibido por la ley local, por reglamento o por los estatutos de la entidad (párrafo 8).

Se especifica que esta prohibición puede ser parcial, es decir, que el rescate se limite a que el capital no caiga por debajo de un determinado importe. En este caso, se debería producir una división de las aportaciones de los socios, siendo patrimonio neto el importe no rescatable y un pasivo el importe con derecho a rescate.

La existencia de la Interpretación CINIIF 2, bajo el título de "Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares", es prueba suficiente del revuelo provocado en el movimiento cooperativo europeo por la NIC 32.

El problema se centra, como se recoge en la interpretación citada, en cómo deben evaluarse esas condiciones de rescate (rectius: el derecho de los socios que dejan de serlo, al reembolso de sus aportaciones sociales) al determinar si los instrumentos (las aportaciones sociales) deben clasificarse como pasivo o como patrimonio neto? La cuestión no admite una respuesta tajante ni general. Por el contrario, hay que tener presente todos los términos y condiciones de las aportaciones sociales, incluyendo lo previsto en las normas legales aplicables y en los estatutos sociales de la cooperativa concreta ante la que estemos.

El hecho trascendental en el que se asienta esta controversia es, según hemos expuesto, el derecho unilateral del socio a solicitar el rescate total o parcial de su aportación (más las aportaciones que se prevean por ley o estatutos).

Tan negativo es que las sociedades cooperativas queden al margen de las NIC, pues el futuro Derecho contable internacional tiene aquí su origen, como que las NIC no se ocupen ni preocupen de las cooperativas, y no tengan en cuenta los valores y los principios que presiden su constitución y su funcionamiento.

La propia NIC 32 aporta un instrumento apropiado para calificar a las aportaciones sociales cooperativas. Se trata de lo que la NIC 32 denomina "instrumentos financieros compuestos".<sup>324</sup> Para la sociedad cooperativa las aportaciones de sus socios al capital social tendrán, o podrá tener, dos componentes: uno como pasivo financiero (cuando se haga efectivo, o sea previsible que va a efectuarse en breve, el reembolso de las aportaciones al socio o socios); y otro como instrumento de patrimonio, que debe ser la regla en tanto no sea previsible, ni razonable económicamente, que la cooperativa deba reembolsar a uno o más socios sus aportaciones sociales.

---

<sup>324</sup> La entidad emisor de estos instrumentos financieros compuestos debe clasificarlos, conforme al fondo económico de la operación, total o parcialmente como pasivo financiero, activo financiero o instrumento de patrimonio (NIC 32, párrafos 28 a 32). Estamos ante instrumentos que, en atención a su régimen, pueden generar un pasivo financiero para la entidad o convertirse en un instrumento de patrimonio para la entidad. La NIC 32 pone como ejemplo las obligaciones convertibles en acciones.

Sabemos que el derecho al reembolso, dentro de ciertos límites, está legalmente prohibido o condicionado a la no oposición de los acreedores ordinarios o, puede ocurrir, que el socio saliente como usuario prefiera permanecer en la cooperativa como socio colaborador. Nos encontramos ante claros ejemplos donde no es previsible, ni ahora ni en el futuro, el reembolso.

Además, esta calificación es dinámica, pues incluso producido el reembolso al socio de sus aportaciones sociales (situación que podemos denominar como de generación de un pasivo financiero), el socio responde de las pérdidas sociales anteriores a su baja con el límite de la cuantía reintegrada como aportaciones sociales. En otras ocasiones, el socio tiene la obligación de reintegrar sus aportaciones hasta el nivel de la aportación mínima obligatoria para ser socio. Situación que convierte en la práctica, esto es, en su fondo económico, a estas cantidades en un instrumento calificable como patrimonio social.

Recordemos, finalmente, que en contraste con lo que afirma la NIC 32, los socios ni tienen derecho a recibir el reembolso de sus aportaciones "en cualquier momento", ni la cantidad reembolsada es "igual a su participación proporcional en el valor del activo del emisor (entidades cooperativas)".<sup>325</sup>

La Disposición adicional cuarta de la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea<sup>326</sup> establece dos categorías de aportaciones de los socios al capital social. Unas con derecho de reembolso, llamémosle automático, en caso de baja (por lo que serán calificadas contablemente como pasivos en el balance de la sociedad) y otras aportaciones cuyo reembolso puede ser rehusado incondicionalmente por parte de la sociedad (por lo que serán calificadas como recursos propios). Así, dicha Disposición modifica el artículo 45.1 de la LC, estableciendo que las aportaciones de los socios al capital social podrán ser: "a) aportaciones con derecho de reembolso en caso de baja y b) aportaciones cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo

<sup>325</sup> CORDOBES MADUEÑO, M./PANIAGUA ZURERA, M.: "El capital social en las cooperativas. Un análisis comparado entre el tratamiento jurídico-contable español y las NIC", *Partida Doble*, núm. 694, 2007, pgs. 20-30.

<sup>326</sup> Recordemos que esta Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2008 y se aplicará respecto de los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, salvo lo preceptuado en la disposición adicional segunda, que entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE(5-07-2007).

Rector.” Esto permitirá que sean las propias cooperativas las que elijan qué porcentaje del capital social debido a las aportaciones de los socios va a ser recurso ajeno o propio.

También se establece que las cooperativas puedan transformar, con carácter obligatorio para todos los socios (aunque los disconformes podrán ejercer un derecho de separación) “aportaciones con derecho de reembolso en caso de baja en aportaciones cuyo reembolso pueda ser rehusado incondicionalmente por la cooperativa, o la transformación inversa”.

Asimismo, se establece que los estatutos podrán prever que cuando en un ejercicio económico el importe de la devolución de las aportaciones supere el porcentaje de capital social que en ellos se establezca, los nuevos reembolsos están condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector.

Por otra parte, se señala que si la cooperativa acuerda devengar intereses al capital social o repartir retornos, las aportaciones cuyo reembolso haya sido rehusado por el Consejo Rector “tendrán preferencia para percibir la remuneración que se establezca en los Estatutos, sin que el importe total de las remuneraciones al capital social pueda ser superior a los resultados positivos del ejercicio”.<sup>327</sup>

Se regula un régimen de transmisión *intervivos* de las aportaciones sociales que facilita el reintegro de las aportaciones sociales a los socios, ya que se establece que “en caso de ingreso de nuevos socios los estatutos podrán prever que las aportaciones al capital social de los nuevos socios deberán preferentemente efectuarse mediante la adquisición de las aportaciones” sin derecho de reembolso automático, y esta adquisición se producirá “por orden de antigüedad de las solicitudes de reembolso”.<sup>328</sup>

Para incentivar el reembolso se prevé que, mientras no se reembolsen las aportaciones sin derecho automático de reembolso, los titulares que hayan causado baja y solicitado el reembolso participarán en la adjudicación del haber social una vez

---

<sup>327</sup> Art. 48.4 LC.

<sup>328</sup> Art. 51.7 LC.

satisfecho el importe del Fondo de Educación y Promoción y antes del reintegro de las restantes aportaciones a los socios”.<sup>329</sup>

#### b) El capital social como cifra de naturaleza variable

De acuerdo con la profesora Pastor, la variabilidad del capital social constituye el rasgo diferenciador de las cooperativas en relación con las sociedades de capitales convencionales. Esta singularidad es consecuencia del principio de “puerta abierta” o de libre entrada y salida de los socios. La razón fundamental de la variabilidad del capital obedece a la posibilidad de un flujo constante de entrada y salida de los socios<sup>330</sup>, aunque esta posibilidad ha sido objeto de algunas limitaciones legales con el fin de garantizar la estabilidad y continuidad de la actividad empresarial de la cooperativa y los lazos de solidaridad entre los socios de la entidad.

La variabilidad del capital se recoge en nuestra legislación de cooperativas tanto estatal como autonómica, pudiéndose considerar como absolutamente generalizada.<sup>331</sup>

Por su parte, Llobregat<sup>332</sup> nos dice que la variabilidad del capital no es un principio de la cooperativa sino una consecuencia del principio de adhesión voluntaria y abierta, tal y como aparece recogido en el Congreso de la ACI celebrado en Manchester, en 1995.<sup>333</sup>

Se configura por tanto el capital variable en la esfera cooperativa, como elemento técnico que permite garantizar la operatividad del principio de libre acceso a la cooperativa y en justa correspondencia, también de baja voluntaria.<sup>334</sup>

---

<sup>329</sup> Art. 75.3 LC.

<sup>330</sup> BALLESTERO PAREJA, E., nos dice que en caso de adhesión de un socio, el capital social aumenta. En caso de baja de un socio, el capital social disminuye, porque la cooperativa le reintegra sus aportaciones, aunque a veces le hace un descuento autorizado por la ley o por los estatutos de la sociedad. Por tanto, *el capital social de una cooperativa es variable con la entrada y salida de socios* (BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía...*cit., pg. 65).

<sup>331</sup> PASTOR SEMPERE, C.: “El régimen...”cit., pg. 83.

<sup>332</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: “Régimen económico...”cit., pg. 199.

<sup>333</sup> “Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socio, sin discriminación de sexo, social, racial, política o religiosa”. Declaración sobre la identidad cooperativa. Alianza Cooperativa Internacional. Congreso de Manchester de 23 de Septiembre de 1995.

<sup>334</sup> PRIETO JUAREZ, J.A.: “El régimen económico en la vigente legislación cooperativa a la luz de los principios proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional en 1995”, *REVESCO*, núm. 76, 2002, pg. 141.

Por su parte, el profesor Duque nos dice que la sociedad cooperativa tiene, en cada momento de la vida social un capital social distinto, en cuanto depende del número de socios que en este momento tenga la sociedad, que inmediatamente puede verse alterado por la entrada de nuevos socios o por la salida (voluntaria o forzosa) de los socios que figuraban en la sociedad, sin necesidad de que la sociedad modifique sus Estatutos ni mucho menos se altere el contrato fundacional.<sup>335</sup>

No solamente se ve alterado el capital material o real de la sociedad cooperativa en función de la entrada o salida de socios, sino que también puede verse modificado a consecuencia de la imputación de pérdidas a las aportaciones de los socios al capital social o bien por la posibilidad de acuerdos de nuevas aportaciones obligatorias al capital.

No obstante, existe un límite a la variabilidad a la baja del capital: el capital nominal o capital social mínimo fijado en los Estatutos, de forma que la variabilidad se admite sin necesidad de modificar los estatutos, siempre que la fluctuación se lleve a cabo por encima de la cifra del capital mínimo,<sup>336</sup> aunque sobre este asunto hablaremos más adelante.

c) El capital social como cifra formada por el conjunto de las aportaciones de los socios y, en su caso, asociados

Toda persona que desee ingresar en la cooperativa como socio o asociado está obligada a aportar una determinada cantidad que fijarán los estatutos sociales o la asamblea general y que, en principio, puede consistir en dinero, bienes o derechos, siempre que éstos sean *valorables económicamente*.<sup>337</sup>

<sup>335</sup> DUQUE DOMINGUEZ, J.F.: "La libre adhesión y el principio de puerta abierta en las sociedades cooperativas". En *Primeros Encuentros Cooperativos de la Universidad del País Vasco*. Vitoria. Ed. Gobierno Vasco, 1986, pg. 190.

<sup>336</sup> El capital nominal estatutario debe estar totalmente desembolsado desde la constitución de la cooperativa.

<sup>337</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...cit.*, pg. 20.

Es el capital material, la cifra de pasivo que expresa el valor de los fondos propios, el valor efectivo de las aportaciones al capital social.<sup>338</sup> Por su parte, el profesor Vicent nos dice que el capital social de la cooperativa es real, en función de la imputación de pérdidas del ejercicio a sus respectivas aportaciones al capital social, sin necesidad de modificación de estatutos, por encima del "capital social mínimo" que, en general, no debe respetar un mínimo legal, aunque actúa de cifra de retención (art. 45, ap. 2 y 8). La LC se ha decidido por no exigir un capital social mínimo<sup>339</sup>, abandonando la corriente legislativa anterior.<sup>340</sup>

### C) FUNCIONES DEL CAPITAL SOCIAL EN LA COOPERATIVA

Siguiendo a la profesora Fajardo<sup>341</sup>, el capital social cumple varias funciones de interés jurídico y económico, que la doctrina ha estudiado y sistematizado, principalmente en relación con las sociedades mercantiles convencionales (anónimas, limitadas,...).

Antes de entrar en las especialidades que cumple el capital cooperativo, vamos a detenernos en las funciones que la doctrina atribuye al capital social de las sociedades mercantiles convencionales. Esto nos servirá de referencia para comprender mejor lo peculiar de la entidad cooperativa.

De acuerdo con Pastor, en términos generales puede afirmarse que el capital social, como cláusula estatutaria expresiva de una cifra matemática formal, cumple en las sociedades anónimas y limitadas varias funciones.<sup>342</sup>

---

<sup>338</sup> COMISION DEL COLEGIO NOTARIAL DE BILBAO, en VVAA, *Comunidades de bienes, cooperativas y otras formas de empresa*, T. II, Colegios Notariales de España, Madrid, 1996, pg. 833.

<sup>339</sup> VICENT CHULIA, F.: "La Ley 27/1999..."cit., pg. 14.578.

<sup>340</sup> La Ley catalana señala en su art. 55.3 que "la cooperativa se constituye con un capital mínimo de 3.000 euros, que ha de ser íntegramente suscrito y desembolsado".

<sup>341</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...*cit., pg. 28.

<sup>342</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen ..."cit., pg. 85.

### a) Función organizativa

Esta función debe interpretarse en un doble sentido. Primero, como instrumento técnico de organización corporativa y, segundo, como instrumento técnico de organización financiera. En cuanto al primero, corresponde a la función que cumple el capital desde la perspectiva de los socios y que consiste en organizar en la sociedad los derechos y obligaciones que corresponden a los socios, individualmente (derechos individuales) o agrupados entre sí (derechos colectivos).<sup>343</sup> Al ser la sociedad anónima el prototipo de las sociedades de capitales convencionales, no es de extrañar que sea el capital y no las condiciones personales de los socios, el que determine y organice todo el complejo entramado de derechos que coexisten en este tipo societario.<sup>344</sup>

En relación con la estructura financiera, la cifra de capital social determina la existencia o no de beneficios, limita el aumento de capital que puede ser acordado por los administradores previa delegación de la junta general, determina la necesidad de reducir el capital social, y el importe mínimo de la reserva legal.<sup>345</sup>

En el caso de las cooperativas, el capital no sirve como instrumento de organización corporativa, porque la participación del socio en el capital de la sociedad no da la medida de sus derechos en ella: ni el voto, ni el *quorum* de constitución de la asamblea o las mayorías de aprobación de acuerdos, ni la convocatoria de la asamblea, (...) se contabilizan en función del capital social.<sup>346</sup>

*En la cooperativa*, la ordenación de la estructura orgánica se realiza en función no de la mayoría de capital social, sino de la *mayoría de socios*<sup>347</sup>. Al socio cooperador se le valora por sus características personales en cuanto reflejo de su participación en la actividad cooperativizada, tomando este parámetro para medir su participación en los excedentes de ejercicio, y siguiendo en cuanto a derechos políticos el principio de

---

<sup>343</sup> El capital social sirve de referencia para determinar la constitución y composición de los órganos sociales; así, por ejemplo, sirve para apreciar la existencia de quórum previo a la celebración de una junta general, o la validez de una junta universal; también configura el sistema de representación proporcional en el órgano administrativo. En el ámbito interno, la participación de cada socio en el capital social es el criterio que determina la intensidad de los derechos de ese socio y sus deberes (FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...cit.*, pg. 29).

<sup>344</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen..."cit., pg. 87.

<sup>345</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...cit.*, pg. 28.

<sup>346</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 369.

<sup>347</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...cit.*, pg. 35.



un hombre un voto; pero nunca se le valora, como ocurre en la sociedad anónima, por lo que tiene de capital social.<sup>348</sup>

Siguiendo a Morillas y Feliú, no se puede tampoco decir que el capital social sea el eje de ordenación de la estructura financiera. En las sociedades cooperativas, el capital no sirve para la determinación y aplicación del resultado del ejercicio, excedentes o pérdidas. El retorno no se distribuye con un criterio capitalista, es decir, no se reparte en función de la aportación al capital social realizada por el socio, sino en proporción a la actividad cooperativizada.<sup>349</sup>

Asimismo, no se tiene en cuenta para la constitución de las reservas, porque éstas se forman al margen de cuál sea la cifra de capital (...) sin que exista un límite máximo; es decir, la obligación de dotarlas pervive aunque el importe del fondo supere con creces la cifra de capital social.<sup>350</sup>

No obstante, hay algunos puntos de conexión entre el capital cooperativo y la función organizativa del capital social en las sociedades mercantiles convencionales.<sup>351</sup> El capital social material no puede ser inferior al capital social mínimo que figura en los estatutos sociales, porque ello constituiría una causa de disolución en la cooperativa, si no se restablece el primero, o se reduce el capital mínimo, en el plazo de un año; por tanto, éste constituye un límite a la variabilidad del capital social.<sup>352</sup>

El único derecho que el socio tiene en proporción a su participación en el capital social es el derecho a cobrar intereses por las aportaciones a capital social. El socio cooperativo recibe por su aportación obligatoria a capital social el derecho a ser socio de la cooperativa y a poder participar en la actividad económico-social de la misma. También, si los estatutos sociales lo prevén, tendrá derecho al cobro de intereses en proporción al capital desembolsado.<sup>353</sup> Este interés en ningún supuesto podrá exceder en más de seis puntos del interés legal del dinero.<sup>354</sup>

<sup>348</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen..."cit., pg. 88.

<sup>349</sup> Esta cuestión será tratada con detalle en el próximo capítulo.

<sup>350</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...*cit., pg. 370.

<sup>351</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...*cit., pg. 370.

<sup>352</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...*cit., pg. 33.

<sup>353</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...*cit., pg. 38.

<sup>354</sup> Art. 48.2 LC.

Por otra parte, la participación de los socios en el capital determina la responsabilidad que ellos asumen por las deudas de la sociedad.<sup>355</sup>

#### b) Función empresarial o función productiva

El capital desarrolla una función económica de dotar de unos medios de explotación que le permita cumplir su objeto. El capital social determina el importe mínimo de la inversión inicial efectuada por los socios en la empresa común o, dicho de otra forma, "servir como fondo patrimonial empleado para la obtención de un beneficio a través del ejercicio de una determinada actividad empresarial".<sup>356</sup>

Siguiendo a la profesora Fajardo, en el caso de las cooperativas, la doctrina mayoritaria es conforme en admitir la necesidad de constituir un fondo patrimonial, que en un primer momento se integrará por las aportaciones hechas por los socios a capital social, y que posteriormente se incrementará con ingresos procedentes de los nuevos socios, de nuevas aportaciones y, sobre todo, del producto de la actividad económica desarrollada por la cooperativa. La explotación del objeto social de las cooperativas no es posible si ésta carece de unos mínimos recursos económicos.<sup>357</sup>

Ahora bien, reconocer la importancia y necesidad de un fondo patrimonial en la cooperativa no nos debe impedir manifestar que el mismo, *no es tan relevante en la cooperativa como en las sociedades mercantiles convencionales*, y ello porque la cooperativa para desarrollar su actividad económica necesita, más que de sus propios bienes, de la participación de sus socios en la actividad, que constituye su objeto social.<sup>358</sup>

---

<sup>355</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 370.

<sup>356</sup> PEREZ DE LA CRUZ BLANCO, A.: *La reducción del capital en sociedad anónima y de responsabilidad limitada*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1973, pg. 40.

<sup>357</sup> VICENT CHULIA, F. señala que difícilmente el proyecto empresarial para cuyo desarrollo se constituye la cooperativa puede emprenderse y mantenerse sin unos recursos económicos, aunque sean mínimos; no es posible la cooperativa sin capital social (VICENT CHULIA, F.: *Comentarios al Código de Comercio y legislación mercantil especial*, Directores SANCHEZ CALERO, F./ALBALADEJO GARCIA, M. Tomo XX, vol. 3º, Madrid, Edersa, 1994, pg. 217).

<sup>358</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...cit.*, pg. 30. En el mismo sentido, MORILLAS JARILLO, M.J. y FELIU REY, M.I. nos indican que es más importante en la cooperativa la participación de los socios en el objeto social, que la explotación del objeto social con el fondo patrimonial y sin participación de los socios en la actividad, que caracteriza a otras sociedades [MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 368.

Esta función permite a la cooperativa como empresa el llevar a cabo actividades económicas, como establece la Exposición de Motivos de la LC "con el fin último del conjunto de los socios, que es la rentabilidad económica y el éxito de su proyecto empresarial".<sup>359</sup>

### c) Función de garantía

Haciendo por un momento referencia a las sociedades mercantiles convencionales, la función de garantía que el capital social cumple en la sociedad anónima puede observarse desde dos perspectivas: desde una perspectiva estática, el capital social figura en los estatutos sociales y al gozar éstos de publicidad registral, se garantiza a los acreedores su conocimiento. Desde una perspectiva dinámica, el capital social, al figurar contablemente como una partida del pasivo, actúa de cifra de retención evitando que se distribuyan los socios beneficios mientras no exista un activo superior al pasivo exigible, al menos en cuantía superior a la cifra de capital social.<sup>360</sup>

La colocación de la cifra de capital en el pasivo del balance es, sencillamente, una exigencia técnica: retener en haber social una serie de elementos patrimoniales que aseguren el desenvolvimiento económico de la sociedad y representen una garantía supletoria ofrecida a los acreedores.<sup>361</sup>

Siguiendo a la profesora Fajardo, según representa el balance de la sociedad, siempre deberá existir un activo suficiente como para cubrir el pasivo exigible y la cifra de capital.<sup>362</sup>

Un artículo clave al respecto en la LSA es el 213.2, según el cual el patrimonio neto debe ser superior a la cifra de capital social para poder repartirse dividendos los socios con cargo al beneficio del ejercicio.<sup>363</sup>

---

<sup>359</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen económico..." cit. pg. 195.

<sup>360</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...* cit., pg. 39.

<sup>361</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...* cit., pg. 42.

<sup>362</sup> FAJARDO GARCIA, I.G. : *La gestión...* cit., pg. 43.

<sup>363</sup> "Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social."

Sin embargo, el legislador no considera suficiente garantía patrimonial la cifra de capital y exige también la *constitución de reservas que actúan también como cifra de retención*, de forma que mientras no se cubran ambas cifras no puede hablarse de beneficios netos repartibles.

Una vez que el balance muestre que hay un activo real superior al pasivo exigible más el capital social más las reservas (legales o estatutarias) podremos hablar de *beneficios netos distribuibles*.<sup>364</sup>

De acuerdo con Sánchez Calero, existe una noción directa de beneficio neto y otra indirecta. Según la noción indirecta, el beneficio es el "excedente del valor del patrimonio neto (Activo-Pasivo exigible), por encima del capital y las reservas, que arroja un balance anual regularmente aprobado. Según la noción directa de beneficio, es el exceso de ingresos sobre los gastos del ejercicio, recogido en la cuenta de pérdidas y ganancias."<sup>365</sup>

Para Vicent, el beneficio neto que debe atenderse como criterio determinante de la posibilidad de distribuir beneficios es el resultante del Balance (noción indirecta), y no el resultante de la cuenta de pérdidas y ganancias, (noción directa, empleando la terminología de Sánchez Calero) porque, como aclara, puede haber en un ejercicio beneficios de explotación (Base imponible del Impuesto de Sociedades) y, sin embargo, no haber beneficio neto de ejercicio ni beneficio repartible, por existir pérdidas provenientes de ejercicios anteriores. Y, por el contrario, no habiendo beneficio de explotación e incluso pérdidas del ejercicio, puede haber beneficio repartible, recurriendo a las reservas de libre disposición. Por ello mismo, el beneficio será el que resulte del balance y no el de la cuenta de pérdidas y ganancias.<sup>366</sup>

De esta forma, el legislador garantiza a los acreedores la existencia de un fondo patrimonial (supletorio si se quiere), equivalente al capital social más las reservas, y evita a su vez que los socios se distribuyan como dividendos lo que son sus

<sup>364</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...*cit. pg. 43.

<sup>365</sup> SANCHEZ CALERO, F.: "La determinación y distribución del beneficio neto en la sociedad anónima", Roma-Madrid, *Cuadernos del Instituto Jurídico Español*, n.º 3, p. 29, 1955.

<sup>366</sup> VICENT CHULIA, F.: *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, Barcelona, Bosch, 2 ed., t.I, 1986, pg. 424.

aportaciones a capital social, es decir, el patrimonio propio de la sociedad y no sólo los resultados positivos de la explotación económica de la sociedad.

Sin embargo, puede ocurrir que no se obtengan beneficios sino sólo pérdidas y, por tanto, aunque los socios no se repartan el patrimonio social, éste se vea cada vez más reducido. ¿Hasta dónde puede llegar esta reducción patrimonial?. Si llega por debajo de los dos tercios de la cifra de capital social, hay que reducir éste; si continúa reduciéndose y queda por debajo de la mitad del capital social, es causa de disolución.<sup>367</sup>

El capital social en la sociedad anónima sirve, por tanto, como cifra de retención del patrimonio y garantiza indirectamente los derechos de los acreedores. El capital social no podrá reducirse sin el consentimiento o, mejor dicho, ante la oposición de los acreedores de la sociedad.<sup>368</sup>

Ahora nos corresponde analizar la función de garantía o de retención del capital en la sociedad cooperativa.

Por lo que hace referencia a las cooperativas, la adopción de medidas legales tendentes a asegurar que las cooperativas se constituyan y operen con una cifra de capital mínimo que sirve de cifra de retención en garantía de terceros se contempla en el artículo 45.2 de la LC.<sup>369</sup>

En este sentido, si bien la Ley 27/99 establece garantías para los acreedores al establecer la necesidad de un capital mínimo y la necesidad de referir el capital de la entidad a una fecha concreta cuando la cifra se haga pública, no se exige una cifra de

---

<sup>367</sup> Si no se respetan estos límites, el legislador hace responsables solidarios a los administradores de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución por no convocar en el plazo de dos meses a la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o al concurso. (Art. 262.5 TRLSA.)

<sup>368</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...cit.*, pg. 44.

<sup>369</sup> Art. 45.2 LC: "Los Estatutos fijarán el capital social mínimo con que puede constituirse y funcionar la cooperativa, que deberá estar totalmente desembolsado desde su constitución!".

capital mínimo, en los términos que se recogen en las últimas reformas de las legislaciones autonómicas.<sup>370</sup>

Por otra parte, de acuerdo con Fajardo, en la cooperativa, para determinar si hay excedentes o pérdidas, no se toma como referencia la existencia de un patrimonio neto superior al capital social más las reservas. Tampoco para determinar el reparto de los excedentes se tiene en cuenta esta relación.<sup>371</sup> En la cooperativa, el reparto de los excedentes, que sería el equivalente a los beneficios en las sociedades de capital, no depende de que el activo neto contable deba ser al menos igual al capital social, sino de que la cuenta de pérdidas y ganancias arroje resultados positivos después de dotar los fondos y demás obligaciones legales, y que ésta sea la decisión de la cooperativa (estatutaria o por asamblea).<sup>372</sup>

*En la cooperativa, la cifra que funciona como garantía para los acreedores es la cifra de capital social mínimo y no el capital social como en las sociedades mercantiles convencionales, porque es la reducción de la cifra de capital social mínimo la que preocupa al legislador y hace que entre en funcionamiento un sistema que garantice los derechos de los acreedores. El artículo 70.1 LC considera como causa de disolución cuando el capital social ha quedado reducido por debajo del capital social mínimo establecido estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de un año.*<sup>373</sup>

Asimismo, indicar que en las cooperativas de responsabilidad limitada, el capital social representa la cifra máxima de responsabilidad asumida por los socios, si estatutariamente no se fija una responsabilidad adicional para el supuesto de insolvencia.<sup>374</sup>

<sup>370</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen económico..."cit., pg. 198.

<sup>371</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...*cit., pg. 45.

<sup>372</sup> VARGAS VASSEROT, C./AGUILAR RUBIO, M.: "Régimen económico...", cit., pg. 174.

<sup>373</sup> Para el caso de Catalunya, el artículo 86.1 e) de la LCoopCat señala que el plazo es de seis meses.

<sup>374</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...*cit., pg. 46.

## D) EL CAPITAL SOCIAL MÍNIMO

Como señala el artículo 11.1.f) de la LC, el capital nominal o capital social mínimo es una mención estatutaria obligatoria; se trata de un dato formal, una referencia numérica.<sup>375</sup>

Por otra parte, en el Registro de Cooperativas se depositan los estatutos de la cooperativa, pero estos estatutos no reflejan la cifra actual de capital porque, como sabemos, el capital social cooperativo es una cifra variable, cuyo aumento y disminución se lleva a cabo sin necesidad de modificar los estatutos.<sup>376</sup>

Siguiendo a Morillas y Feliú, esta figura es la fórmula prevista por la legislación para hacer frente al problema de la variabilidad del capital cooperativo y, en consecuencia, de la imposibilidad de saber cuál es el capital material de una cooperativa acudiendo al Registro de Cooperativas.<sup>377</sup> Se puede decir que es el umbral mínimo, la cifra que funciona como tope a la posible variabilidad a la baja del capital material.

De acuerdo con estos autores, también cumple esta figura del capital social mínimo otra función: es una medida que persigue que toda sociedad cooperativa tenga una capitalización mínima que sirva como orientación, como garantía a los terceros que se relacionan con la sociedad y sirva, en este sentido, a la protección de sus intereses.

La cifra estatutaria de capital actúa como cifra de referencia por debajo de la cual no puede disminuir el capital material o real de la cooperativa; no puede admitirse la salida de socios más que con la modificación de los estatutos, reduciendo el capital mínimo o estatutario, con llamada a la oposición de los acreedores.<sup>378</sup>

<sup>375</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 359.

<sup>376</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...cit.* pg. 40.

<sup>377</sup> No obstante esta afirmación, hay que tener presente que en el Registro de Cooperativas se presenta el depósito de las cuentas anuales y el informe de gestión de los administradores y, en su caso, de los auditores, de forma que en la medida en que el capital actual, se refleja en el balance de la cooperativa y éste se deposita en el Registro, que es público, los terceros podrán conocer dicha cifra (FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...cit.*, pg. 40).

<sup>378</sup> VICENT CHULIA, F.: *Compendio...cit.*, pg. 273.

Siguiendo a Morillas y Feliú, el capital social mínimo es estable, aunque puede variarse, bien sea para elevar dicha cifra o bien para reducirla; no obstante, para operar este cambio, es preciso seguir el procedimiento de modificación estatutaria detallado en las leyes de cooperativas y en los propios estatutos.

Los supuestos de elevación de la cifra de capital no plantean problemas especiales, ni requieren la adopción de específicas cautelas por parte del legislador, al no verse afectados los intereses de terceros.

Por lo que hace referencia a la reducción del capital nominal o estatutario, del capital mínimo, la cosa cambia. Puesto que puede tratarse de una maniobra para burlar compromisos contraídos por la cooperativa, y verse perjudicado el tercero que haya contratado o entablado relación jurídica con ella, algunas leyes de cooperativas rodean a esta figura de particulares requisitos que se traducen en una publicidad especial y el reconocimiento de un derecho de oposición a los acreedores de la cooperativa. Pero estas cautelas sólo se establecen cuando la reducción se produce por restitución de aportaciones en caso de baja del socio, pero no en otros supuestos.

En la doctrina, Pastor ha criticado la diferente regulación de la reducción del capital social dependiendo de la causa u origen de ésta, reintegro de aportaciones o reducción por pérdidas y la falta de garantías para los acreedores en este último caso: "No parece justificado este tratamiento desigual y tampoco se acaban de entender por qué en el caso de reducción por pérdidas los acreedores deben tener menos garantías, cuando por una causa o por otra el resultado sigue siendo el mismo".<sup>379</sup>

Para Morillas y Feliú, tiene más sentido en el caso de restitución de aportaciones que en el de reducción por pérdidas el reconocimiento de un derecho de oposición de los acreedores, ya que en este segundo caso se trata de reflejar estatutariamente la realidad económica de la cooperativa, algo que ocurre al margen de la voluntad de la sociedad y los socios por aplicación de las reglas en materia de imputación de pérdidas, y respecto a lo que la sociedad carece de capacidad decisoria o de margen de maniobra.<sup>380</sup>

<sup>379</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "Notas en torno a las principales novedades de la nueva Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas", *Revesco*, núm. 69, 1999:164.

<sup>380</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 365.



De acuerdo con la profesora Pastor, cuando como consecuencia de la variabilidad del capital, el capital real se sitúa en el límite o alcanza el valor del capital social mínimo, el capital social en la sociedad cooperativa es fijo y ha de hallarse determinado en los estatutos de la sociedad.<sup>381</sup> Su ulterior variación implica necesariamente la modificación de los estatutos.

La exigencia de un capital social mínimo no entraña novedad alguna en la legislación cooperativa como lo acredita su anterior regulación, tanto a nivel estatal como autonómico. La Ley no determinaba por tanto una cifra exacta, como sucede en las sociedades de capital convencionales, pudiendo en algunos casos resultar insignificante. Criterio que por otra parte sigue manteniendo la Ley 27/99.<sup>382</sup>

Por otra parte, el capital mínimo es compatible con el principio de variabilidad del capital social que caracteriza a las sociedades cooperativas y constituye el rasgo diferenciador de este tipo societario en relación con el resto de las sociedades mercantiles convencionales. Como se ha señalado, en todas las sociedades el capital es variable, como lo son todos los elementos del contrato y su organización; la diferencia esencial radica en que siendo el capital tanto en las sociedades mercantiles convencionales como en la sociedad cooperativa una cifra matemática de garantía de terceros integrada por las aportaciones de los socios, en las cooperativas esta cifra no constituye en rigor un elemento dotado de fijeza e inalterable, excepto si su modificación procede del acuerdo favorable de la asamblea general, sino una magnitud que se modifica por el principio de puerta abierta, sin las formalidades exigidas en las otras sociedades.

En las cooperativas, al igual que en el resto de sociedades, el concepto de capital tiene un carácter esencialmente jurídico, estableciéndose legalmente la obligación de que en el acto constitutivo se indique la cifra de capital suscrito y desembolsado, así como la cifra de capital mínimo. En este sentido, en todas las leyes de cooperativas se establece que en la escritura de constitución deberá constar, por un lado, la manifestación de los otorgantes de que cada uno de los promotores ha desembolsado, al menos, el 25 por 100 de la aportación obligatoria mínima para

---

<sup>381</sup> Desde el punto de vista financiero, la exigencia de una cifra concreta legalmente establecida de capital mínimo le otorga la función de cifra de retención en garantía de terceros (LIQBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen económico..."cit., pg. 201.

<sup>382</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen económico..."cit., pg. 93.

adquirir la condición de socio fijada en los Estatutos y, en su caso, la forma y plazos en que se deberá desembolsar el resto de dicha aportación. Por otro lado, deberá constar que el importe total de las aportaciones desembolsadas por los promotores cubre la cifra de capital mínimo establecido estatutariamente.<sup>383</sup>

A este respecto, hay que tener en cuenta que el capital desembolsado es un elemento que hay que tener presente no sólo en el momento constitutivo de la cooperativa, sino también a lo largo de su funcionamiento.<sup>384</sup> Es por ello que, de acuerdo con lo indicado por el artículo 45. 7 LC, "si la cooperativa anuncia en público su capital social, deberá referirlo a fecha concreta y expresar el desembolsado, para cuya determinación se restarán, en su caso, las deducciones realizadas sobre las aportaciones en satisfacción de las pérdidas imputadas a los socios".

### III.1.3. EL PATRIMONIO

De acuerdo con Morillas y Feliú, el patrimonio de la cooperativa está integrado por las aportaciones iniciales y sucesivas, obligatorias y voluntarias de los socios al capital social; las cuotas de ingreso y periódicas; los bienes de terceros entregados a la cooperativa a título oneroso o gratuito; los excedentes del ejercicio con los que se dotan los fondos y las reservas; las plusvalías de los activos, etc.

Por el contrario, aunque estén en posesión de la cooperativa, no integran su patrimonio los bienes (fondos, materias primas, productos,...) entregados por los socios o los servicios prestados por éstos para su gestión cooperativa.

Se distingue, por un lado, el patrimonio social (representado por el capital social o aportaciones de los socios al capital social) y el patrimonio colectivo (el adscrito a los fines empresariales y de promoción y educación cooperativa, Fondo de Reserva Obligatorio y Fondo de Educación y Promoción, que se dotan conforme a lo establecido en las leyes de cooperativas).<sup>385</sup>

<sup>383</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "El régimen..."cit., pg. 200.

<sup>384</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: *La gestión...*, cit., pg. 56.

<sup>385</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...*cit., pg. 371.

Hay que distinguir, asimismo, entre patrimonio repartible e irrepartible entre los socios.

Así, el patrimonio social (capital social o aportaciones de los socios a capital) sería patrimonio repartible, en tanto que el patrimonio colectivo (adscrito a fines empresariales y de promoción y educación cooperativa: Fondos de Reserva Obligatorio y de Educación y Promoción) constituiría el patrimonio irrepartible.<sup>386</sup>

### **III.1.4. LAS APORTACIONES**

Las cooperativas se financian a través de diversos medios externos e internos, pudiéndose distinguir entre aquellas aportaciones de los socios que pasan a formar parte del capital social de la sociedad y otros instrumentos financieros a través de los cuales la sociedad cooperativa capta recursos ajenos que no se integran en dicho capital.

#### **III.1.4.1. LAS APORTACIONES AL CAPITAL SOCIAL: CONCEPTO Y CARACTERES**

De acuerdo con el artículo 45.1 LC, el capital social estará constituido por las aportaciones de los socios.

Las aportaciones que los socios efectúan a la sociedad cooperativa representan una cuota del capital social, patrimonio repartible, pero no son una parte alícuota del patrimonio colectivo de la cooperativa, patrimonio irrepartible.

Como características de las aportaciones al capital social de las cooperativas se predicen tres: las aportaciones son iguales, acumulables e indivisibles. Iguales, en el sentido de que cualquier persona puede ser socio suscribiendo una sola aportación obligatoria y la aportación obligatoria mínima ha de ser igual para todos los socios;

---

<sup>386</sup> VICENT CHULIA, F.: "La Ley 27/1999"...cit, pg. 14.578.

acumulables, porque un mismo socio puede ser titular de más de una aportación; indivisibles, cuando los estatutos fijan su valor nominal.<sup>387</sup>

De acuerdo con la profesora Pastor, no puede afirmarse que las participaciones sean esencialmente transmisibles, dadas las especiales características que se exigen para poder adquirir la condición de socio en la cooperativa y que impiden la libre transmisibilidad a personas ajenas a la sociedad.

La naturaleza de las aportaciones a capital social de las cooperativas fundamenta la limitación a la circulación de éstas, ya que no son meros títulos de inversión, sino derechos de socio o asociado, que no pueden ser ejercitados por quienes no tengan esta condición y que no toda persona puede acceder a dicha condición en una cooperativa.<sup>388</sup> Los títulos de propiedad son unos certificados nominativos (nunca al portador) y no se pueden vender libremente en Bolsa o fuera de ella, como los títulos-valores de las sociedades anónimas.<sup>389</sup>

#### III.1.4.2. CLASES DE APORTACIONES

De la regulación de la Ley de Cooperativas y de las restantes leyes de cooperativas se desprenden las siguientes clasificaciones: una primera, atendiendo a la aportación como objeto, aportaciones dinerarias y no dinerarias, y una segunda clasificación: aportaciones obligatorias y voluntarias, cuya distinción fundamental entre ellas proviene, como claramente se deduce de su denominación, del carácter necesario o no de su aportación; si una persona quiere ser socio de una cooperativa debe

---

<sup>387</sup> Sin embargo, estas características no se cumplen en todas las clases de aportaciones, para todos los tipos de cooperativas. Se admiten desigualdades en la aportación obligatoria mínima atendiendo a diversos criterios, como la clase de socios, su naturaleza, la clase de actividad realizada o el compromiso o uso potencial que asuman de la actividad cooperativizada (Art. 46.1 LC). Con respecto a la posibilidad de acumulación de las aportaciones, las leyes de cooperativas establecen el porcentaje máximo de aportaciones que los socios pueden realizar al capital social. Para el cómputo del límite hay que tener en cuenta tanto las aportaciones obligatorias como las voluntarias. El artículo 45.6 LC señala que en las cooperativas de primer grado, el importe total de las aportaciones de cada socio no podrá exceder de un tercio del capital social (caso general).

El carácter indivisible también ha de ser cuestionado, desde el momento en que se permite en la mayoría de las leyes la transmisión de las aportaciones a varias personas (MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pgs. 371-373).

<sup>388</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "Notas..."cit., pg. 166.

<sup>389</sup> BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía social...cit.*, pgs. 87-88. Confróntese, asimismo, el art. 50 LC.

comprometerse a realizar la nueva aportación obligatoria que la Asamblea General decida exigirle. Las aportaciones voluntarias, por el contrario, no se imponen, pero sólo se admitirán cuando los órganos de la cooperativa lo crean oportuno. Esta distinción, como veremos, determina un régimen jurídico distinto.<sup>390</sup>

### **a) Primera clasificación: según su contenido.**

Por su contenido, las aportaciones pueden ser dinerarias o no dinerarias.

- Aportaciones dinerarias: Siguiendo el artículo 45.4 LC, las aportaciones dinerarias han de realizarse en moneda de curso legal. La aportación dineraria es la más frecuente y la que menos problemas plantea. Está fuera de toda duda su aptitud objetiva para la consecución del fin social. Por otro lado, su valoración no plantea dificultades, ya que el dinero no se valora, pues es en sí mismo una medida de valor. Por todo ello, esta clase de valoración preocupa menos al legislador que la no dineraria.<sup>391</sup>

- Aportaciones no dinerarias: Conforme al artículo 45.4 LC, las aportaciones de los socios pueden consistir también en bienes y derechos, susceptibles de valoración económica.

La posibilidad de estas aportaciones está supeditada en las leyes a la existencia de previsión en los estatutos o de acuerdo de la Asamblea General.

De acuerdo con Pastor, en cuanto a las reglas de valoración de las aportaciones no dinerarias, se establece la exigencia de que el Consejo Rector fije su valoración, previo informe de uno o varios expertos independientes, designados por el propio Consejo. Este informe previo evaluará las aportaciones realizadas, e informará de los criterios utilizados para su determinación.<sup>392</sup>

<sup>390</sup> PASTOR SEMPERE, C: "Notas..."cit., pgs.166-167.

<sup>391</sup> PASTOR SEMPERE, C: "El régimen económico..."cit., pgs. 95-96.

<sup>392</sup> Los expertos independientes llevarán a cabo esta tarea bajo su responsabilidad personal sin que por otra parte quepa la posibilidad de obviar este requisito ya que del tenor literal del precepto mencionado se desprende con claridad que el informe deberá solicitarse en todo caso (PASTOR SEMPERE, C.: "Notas..."cit. pgs. 168-169).

A destacar que la mayor parte de las leyes contemplan, además, que si los estatutos lo establecen, la valoración realizada por el Consejo Rector deberá ser aprobada por la Asamblea General.

Por otra parte, los administradores responden solidariamente, durante cinco años, a contar desde la constitución de la cooperativa –si se trata de aportaciones iniciales– o desde que se realizan –si son aportaciones sobrevenidas–, de la realidad de las aportaciones y del valor atribuido a las mismas.<sup>393</sup>

Las aportaciones no dinerarias no producen cesión o traspaso a los efectos de la normativa reguladora de los arrendamientos urbanos y rústicos, sino que la sociedad cooperativa es continuadora en la titularidad del bien o derecho, y lo mismo se entiende con respecto a nombres comerciales, marcas, patentes y cualesquiera otros títulos o derechos que constituyan aportaciones al capital social.<sup>394</sup>

En cuanto a la entrega, saneamiento y transmisión de riesgos, el artículo 45.4 párrafo 3º establece que “será de aplicación a las aportaciones no dinerarias lo dispuesto en el art. 39 de la Ley de Sociedades Anónimas”.<sup>395</sup>

### **b) Segunda clasificación: Por su necesidad.**

Distinguimos aportaciones obligatorias y aportaciones voluntarias.

- Aportaciones obligatorias: La LC obliga a la cooperativa a fijar en sus estatutos un capital social mínimo y la cuantía de las aportaciones obligatorias mínimas de los socios al capital social, “que podrá ser diferente para las distintas clases de

---

<sup>393</sup> Art. 45.4 LC.

<sup>394</sup> Cfr., Art. 45.5 LC.

<sup>395</sup> Art. 39 LSA. *Aportaciones no dinerarias. Responsabilidad*.-1. Si la aportación consistiese en bienes muebles o inmuebles o derechos asimilados a ellos, el aportante estará obligado a la entrega y saneamiento de la cosa objeto de la aportación en los términos establecidos por el Código Civil para el contrato de compraventa y se aplicarán las reglas del Código de Comercio sobre el mismo contrato en punto a la transmisión de riesgos.  
*Véanse arts. 1474 y ss. del Código Civil y arts. 325 y ss. del Código de Comercio.*

socios o para cada socio en proporción al compromiso o uso potencial que cada uno de ellos asuma de la actividad cooperativizada”.<sup>396</sup>

Por lo tanto, en primer lugar, si los estatutos de la cooperativa indican la posibilidad de que su cuantía se determine en función de unos módulos de utilización del servicio, las aportaciones obligatorias de los socios serán diferentes y, en segundo lugar, se pueden establecer aportaciones obligatorias diferentes según la clase de socio de que se trate.<sup>397</sup>

Los nuevos socios, es decir los que se incorporan a la cooperativa no en el momento de su constitución, sino en un momento posterior, una vez que ya está en funcionamiento, deberán efectuar la aportación obligatoria al capital social que establezca la Asamblea, que podrá ser diferente para las distintas clases de socios atendiendo a los criterios que su tuvieron en cuenta respecto a los socios originarios.<sup>398</sup>

Las consecuencias que se derivan según el momento de ingreso hacen que merezca un tratamiento diverso las aportaciones obligatorias en el momento constitutivo y en un momento posterior.<sup>399</sup>

Es competencia del Consejo Rector resolver y comunicar su decisión de admitir a un nuevo socio y hacer cumplir los requisitos estatutarios para la incorporación definitiva de ese nuevo socio, como son, el posible período de prueba y la obligación de entregar, llegado el momento, las aportaciones obligatorias que establecen los estatutos para ser socio, que podrán ser diferentes en función de la clase de socio de

---

<sup>396</sup> Art. 46.1 LC.

<sup>397</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: “Régimen económico...”cit., pg. 202.

<sup>398</sup> MORILLAS JARILLO, M.L./FELIU REY, M.I.: *Curso...*cit., pg. 379.

<sup>399</sup> Como consecuencia del principio de “*igualdad de derechos políticos y económicos entre los socios*”, derivado de los Principios de la ACI, la cuantía de las aportaciones obligatorias será igual para cada socio (dentro de su clase). Como se ha señalado, este principio puede dar lugar a situaciones injustas cuando el patrimonio social se ha incrementado desde las primeras aportaciones –socios antiguos- a las nuevas –socios nuevos-, pues puede ocurrir que la buena marcha de la cooperativa haya generado un “valor” del que se va a lucrar –indirectamente, pues el Fondo de Comercio integra el “patrimonio irrepartible”- el nuevo socio. Esta situación injusta se puede paliar de dos formas: o bien, incrementando las aportaciones de los nuevos socios, o mediante cuotas de ingreso que los Estatutos o, en su caso, la Asamblea General puedan establecer, a la manera de primas de emisión en las anónimas, con los límites fijados por la Ley (PASTOR SEMPERE, C.: “El régimen...”cit. pgs. 104-105). Aunque sobre las cuotas de ingreso volveremos a hablar en el apartado específico posterior.

que se trate.<sup>400</sup> El importe de la aportación obligatoria no podrá superar el valor actualizado, según el índice general de precios al consumo, de las aportaciones obligatorias inicial y sucesivas, efectuadas por el socio de mayor antigüedad en la cooperativa.<sup>401</sup>

En cuanto a su desembolso, las aportaciones obligatorias "deberán desembolsarse, al menos, en un 25% en el momento de la suscripción y el resto en el plazo que se establezca por los Estatutos o por la Asamblea General".<sup>402</sup>

Podemos calificar como dividendos pasivos las aportaciones suscritas pendientes de desembolso. En este punto existe una evidente analogía con el concepto y régimen con los dividendos pasivos en las sociedades anónimas. En cuanto a la sanción por falta de desembolso de los dividendos pasivos, la LC establece que el socio que no desembolse las aportaciones en los plazos previstos (en los Estatutos o en el acuerdo de la Asamblea General) "*incurrirá en mora por el solo vencimiento del plazo y deberá abonar a la cooperativa el interés legal por la cantidad adeudada y resarcirla, en su caso, de los daños y perjuicios causados por la morosidad*"<sup>403</sup>, adoptando la misma solución que el art. 43 de la LSA.<sup>404</sup>

Asimismo, de acuerdo con el artículo 46.2 LC, la Asamblea General "podrá acordar la exigencia de nuevas aportaciones obligatorias. El socio que tuviera desembolsadas aportaciones voluntarias podrá aplicarlas, en todo o en parte, a cubrir las nuevas aportaciones obligatorias acordadas por la Asamblea General...".

Estas aportaciones sobrevenidas serán iguales o desiguales, proporcionales a la participación del socio en este segundo caso, tal y como aconteció en el momento de la constitución, respecto de las aportaciones obligatorias iniciales.<sup>405</sup>

---

<sup>400</sup> MARTIN MARTIN, J.: "El socio y el capital social de la cooperativa", en la obra *Sociedades Cooperativas: régimen jurídico y gestión económica*, Madrid, Ibídem, 1999, pg. 389. Coordinador PRIETO JUAREZ, J.A.

<sup>401</sup> Art. 46.7 LC.

<sup>402</sup> Art. 46.3 LC.

<sup>403</sup> Art. 46.5 LC.

<sup>404</sup> Art. 43 LSA. "Mora del accionista.- Se encuentra en mora el accionista una vez vencido el plazo fijado por los estatutos sociales para el pago de la porción de capital no desembolsada o el acordado o decidido por los administradores de la sociedad, conforme a lo establecido en el artículo anterior."

<sup>405</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pgs. 380-381.



Las nuevas aportaciones obligatorias deben ser decididas en exclusiva en Asamblea General, debidamente convocada y aprobar su imposición por mayoría. También se decidirá cuales son las condiciones de suscripción y de desembolso. Es decir, las cantidades comprometidas por los socios a pagar y en qué plazos.<sup>406</sup>

El socio disconforme con la exigencia de nuevas aportaciones al capital social podrá darse de baja, calificándose ésta como justificada.<sup>407</sup>

Por otra parte, indicar el deber que pesa sobre los socios de reponer las aportaciones obligatorias hasta colocarlas en el nivel mínimo requerido para ser socio, a consecuencia de la imputación de pérdidas de la cooperativa a dichos socios.<sup>408</sup> Así, llegado el caso, el afectado deberá realizar una nueva aportación hasta alcanzar dicho importe, para lo cual será requerido por el Consejo Rector, que fijará un plazo para efectuar el desembolso, plazo que oscilará entre dos meses y un año.

- Aportaciones voluntarias: De acuerdo con la profesora Pastor, a diferencia de las aportaciones obligatorias, las voluntarias no son indispensables para adquirir la condición de socio, y ni siquiera la cooperativa puede exigir las al socio para conservar su condición.

Las aportaciones voluntarias coinciden con las obligatorias en el hecho de que una vez asumida la obligación de realizarlas, esta obligación tiene naturaleza social, y en que al igual que aquéllas integran el capital social, es decir, los fondos propios de la cooperativa. Son, por tanto, aportaciones sociales comprometidas totalmente con el riesgo de la empresa.<sup>409</sup>

El término "voluntarias" no va únicamente referido al socio, sino también a la sociedad: este tipo de aportaciones no dependen única y exclusivamente de la voluntad del cooperativista; para que sean admitidas, se requiere acuerdo de la Asamblea General o, si los Estatutos lo prevén, del Consejo Rector.<sup>410</sup>

<sup>406</sup> MARTIN MARTIN, J.: "El socio..."cit., pg. 384.

<sup>407</sup> Art. 46.2 LC.

<sup>408</sup> Art. 46.4 LC.

<sup>409</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen económico..."cit., pg. 106.

<sup>410</sup> Art. 47.1 LC.

Siguiendo a Morillas y Feliú, se pueden distinguir dos clases de aportaciones voluntarias, según quién toma la iniciativa: aportaciones que tienen su origen en la voluntad del socio (supuestos de aportación *ex novo* o de conversión o transformación de aportaciones obligatorias en voluntarias) y aportaciones que tienen su origen en la voluntad de la sociedad.<sup>411</sup>

Asimismo, los distintos tipos de aportaciones no ocupan compartimentos estancos, sino que existe cierta permeabilidad entre ellos. Así, el socio que tuviere desembolsadas aportaciones voluntarias podrá aplicarlas en todo o en parte a cubrir las nuevas aportaciones obligatorias que se hayan acordado. Así, "el Consejo Rector podrá decidir, a requerimiento de su titular, la conversión de aportaciones voluntarias en obligatorias, así como la transformación de aportaciones obligatorias en voluntarias cuando aquellas deban reducirse para adecuarse al potencial uso cooperativo del socio."<sup>412</sup>

En cuanto al desembolso, las aportaciones voluntarias deberán desembolsarse totalmente en el momento de la suscripción,<sup>413</sup> si bien algunas leyes autonómicas admiten que el desembolso se efectúe en el plazo y las condiciones que establezca el acuerdo de admisión.<sup>414</sup>

### III.1.4.3. DOCUMENTACIÓN DE LAS APORTACIONES

La Ley estatal de Cooperativas determina en su art. 45.3 que "*los Estatutos fijarán la forma de acreditar las aportaciones al capital social de cada uno de los socios, así como las sucesivas variaciones que éstas experimenten, sin que puedan tener la consideración de títulos valores*".

La no negociabilidad de las aportaciones de la sociedad cooperativa es extensible no sólo al caso de los títulos nominativos sino también a todos los medios de representación recogidos en las citadas Leyes de cooperativas. Por todo ello, los medios de documentación mencionados por las diferentes leyes de cooperativas

<sup>411</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso,...*cit., pg. 383.

<sup>412</sup> Art. 47.3 LC.

<sup>413</sup> Art. 47.2 LC.

<sup>414</sup> Art. 58 LCoopCat.

constituyen meros documentos probatorios de la aportación realizada y de la condición de socio; su cesión a un tercero no transmitirá más derechos que los que éste pueda adquirir en la cooperativa cumpliendo los requisitos necesarios para adquirir la condición de socio.<sup>415</sup>

La transmisión del título o documento no comporta la adquisición de la condición de socio por parte del adquirente.<sup>416</sup>

#### III.1.4.4. REMUNERACIÓN DE LAS APORTACIONES<sup>417</sup>

De acuerdo con la profesora Llobregat, el interés limitado del capital constituye un principio cooperativo, ya formulado en los Estatutos de la cooperativa de Rochdale, que ha mantenido su vigencia a lo largo de todos los Congresos de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI). Conviene destacar que se la ha dado una nueva formulación en el último Congreso celebrado en Manchester, en septiembre de 1995, incardinado en el régimen del capital y de la asignación de los excedentes.<sup>418</sup>

Desde el punto de vista formal, el interés limitado del capital no se formula como principio independiente, si bien se reconoce la posibilidad de satisfacerlo. La problemática de los intereses limitados del capital social de las cooperativas ha puesto en juego tradicionalmente dos cuestiones importantes. Por un lado, la legitimación y alcance de esta normativa y, por otro, si los intereses deben considerarse como gasto deducible o si su satisfacción debe estar en función de la existencia de excedentes netos.

<sup>415</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen..."cit., pgs. 107-108.

<sup>416</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...*,cit., pg. 388.

<sup>417</sup> Confróntese la Disposición adicional cuarta Dos de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

<sup>418</sup> El Tercer Principio, con la denominación: participación económica de los socios, establece que "Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Usualmente, los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes a todos o algunos de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante el establecimiento de reservas, parte de las cuales por lo menos serían irrepartibles; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y al apoyo de otras actividades aprobadas por los socios". Declaración sobre la Identidad Cooperativa. Alianza Cooperativa Internacional. Congreso de Manchester de 23 de septiembre de 1995.

En relación con el primero de los temas apuntados, se encuentra ya superado el pensamiento de algunos precursores del movimiento cooperativo, reacios a aceptar cualquier remuneración de las aportaciones al capital social en las sociedades cooperativas.<sup>419</sup>

En la actualidad, este debate carece de sentido ante el cambio operado en las legislaciones favorable a admitir todo tipo de financiación, interna o externa, que favorezca el crecimiento económico de las cooperativas e incremente su competitividad.

Serán los Estatutos los que determinarán si las aportaciones al capital social otorgan el derecho al devengo de intereses, por la parte efectivamente desembolsada. En caso afirmativo, corresponderá a la Asamblea General establecer su cuantía para las aportaciones obligatorias y el acuerdo de emisión fijará la cuantía de las aportaciones voluntarias.<sup>420</sup>

Con referencia a la segunda de las cuestiones apuntadas, el artículo 48.2 LC condiciona la satisfacción de intereses a la existencia de resultados positivos en el ejercicio económico, y ello antes de su reparto. Por lo tanto, primero deberán deducirse de los ingresos obtenidos todos los gastos y sólo en el supuesto de la existencia de excedentes, se consideran como gasto deducible para el cálculo de los

---

<sup>419</sup> El espíritu idealista que demostraban los padres del movimiento cooperativo les hacía rechazar las ganancias empresariales y, sobre todo, el modelo capitalista de reparto (intereses y beneficios proporcionales al capital). Pero algunos de ellos comprendían también que si no se compensaba a los socios por sus aportaciones de fondos, sería casi imposible que colaboraran de buena gana en la financiación de la sociedad. Como sin dinero no se podía dar un paso (ni siquiera pedir préstamos a los bancos), se llegó a una fórmula de compromiso. Los socios que aportasen capital percibirían, como compensación, un interés moderado. No se hablaba, ni se quería hablar, de una tasa de interés mercantil (quizá sinónima de especulación), sino de un interés modesto que no superaría un límite justo (BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía*, cit., pg. 90).

<sup>420</sup> El artículo 48.2 LC indica que "la remuneración de las aportaciones al capital social estará condicionada a la existencia en el ejercicio económico de resultados positivos previos a su reparto, limitándose el importe máximo de las retribuciones al citado resultado positivo y, en ningún caso, excederá en más de seis puntos del interés legal del dinero". Y, continúa en el apartado 3: "en la cuenta de resultados se indicará explícitamente el resultado antes de incorporar las remuneraciones (...) y el que se obtiene una vez computadas las mismas".

Por ello, la deducción de los intereses como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias será provisional, y para ello técnicamente deberá anotarse como dotación de una provisión para el eventual pago de los mismos, en el caso de que exista excedente neto de ejercicio suficiente (PASTOR SEMPERE, C.: "Notas..." cit., pg. 172).

excedentes netos la remuneración de las aportaciones al capital social.<sup>421</sup> En este sentido, entendemos que los intereses se deducirán, al estar considerados como gasto, antes de proceder a las dotaciones legales de los excedentes.<sup>422</sup>

En este sentido, coincidimos con la profesora Pastor y con el profesor Prieto<sup>423</sup>, pues consideramos acertado, desde el punto de vista empresarial, vincular la remuneración de las aportaciones a las fluctuaciones de la cuenta de resultados, ya que no hacerlo así podría comprometer financieramente la sociedad cooperativa.<sup>424</sup>

Como hemos visto anteriormente, la remuneración de las aportaciones al capital social se caracteriza por ser limitada. La limitación de la remuneración de las aportaciones y el carácter fijo de este "salario del capital"<sup>425</sup> se consideran uno de los principios configuradores de la sociedad cooperativa, por contraposición a la ilimitación y al carácter variable del dividendo capitalista. No obstante, esto no impide reconocer cierta evolución en este tema, ya que se han ido elevando los límites en los textos legales.<sup>426</sup>

En este sentido recordemos que la Ley General de Cooperativas de 1987, establecía como tope tres puntos por encima del interés legal y la vigente LC, en su artículo 48.2, lo eleva a seis.<sup>427</sup>

---

<sup>421</sup> Art. 57.2. b) LC. La Ley catalana no hace referencia alguna a la necesidad de que existan excedentes para el pago de los intereses (art. 59 LCoopCat.).

<sup>422</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen económico..."cit., pg. 207.

<sup>423</sup> PRIETO JUAREZ, J.A.: "El régimen económico en la vigente legislación cooperativa a la luz de los principios proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional en 1995", *Revesco*, núm. 76, 2002, pg. 159.

<sup>424</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen económico..."cit., pg. 109.

<sup>425</sup> A este respecto, para el caso de la LC, que la remuneración de las aportaciones al capital social esté condicionada a la existencia en el ejercicio económico de resultados positivos previos a su reparto, significa que su pago está sometido al riesgo empresarial que lo aleja del concepto de interés retributivo (VARGAS VASSEROT, C/AGUILAR RUBIO, M.: "Régimen económico..."cit., pg. 182).

<sup>426</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...*cit., pg. 391.

<sup>427</sup> Para el caso de la LCoopCat., rige el mismo porcentaje (Art. 59).

### III.1.4.5. LAS APORTACIONES QUE NO INTEGRAN EL CAPITAL SOCIAL

De acuerdo con los profesores Morillas y Feliú, las leyes de cooperativas comparten la preocupación por la financiación de la sociedad y han ido sumando nuevos instrumentos financieros que hagan posible ésta sin detrimento de la autonomía de la cooperativa.

Junto a las aportaciones, obligatorias y voluntarias, que integran el capital social de las cooperativas y a las que hemos hecho referencia anteriormente, son posibles otras aportaciones que no integran éste. En común tienen las últimas su consideración como recurso ajeno y, por tanto, su carácter de pasivo exigible. No se incorporan al capital social, no son aportaciones de riesgo, por lo que la cooperativa debe reembolsarlas íntegramente, con independencia de cuál sea su situación económica.<sup>428</sup>

De esta forma, la sociedad cooperativa se puede financiar por otras vías, entre las que destacan:

- Subvenciones.
- Cuotas de ingreso y cuotas periódicas.
- Participaciones especiales.
- Emisión de obligaciones.
- Financiación voluntaria de socios o de terceros no socios bajo cualquier modalidad jurídica (p.e. entregas de bienes, prestación de servicios, etc., y con los plazos y condiciones que se establezcan).
- Emisión de títulos participativos.
- La contratación de cuentas en participación.

#### A) LAS SUBVENCIONES

Los entes públicos pueden otorgar distintas ayudas a la sociedad cooperativa; unas a la explotación, disminuyendo el costo del producto o servicio cooperativizado y otras, las de capital, para la mejor financiación de la misma.

---

<sup>428</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 408.

Las subvenciones se enmarcan dentro de las medidas de fomento de las cooperativas (art. 129.2 CE).

## B) CUOTAS DE INGRESO Y CUOTAS PERIÓDICAS

Con referencia a las cuotas de ingreso de los nuevos socios, su finalidad se asemeja a la que en las sociedades anónimas cumplen la prima de emisión o el derecho de suscripción preferente en el caso de aumento del capital social con emisión de nuevas acciones: evitar la disminución del valor real de las acciones antiguas a consecuencia de la nueva emisión, ya que las acciones nuevas participan de las reservas acumuladas por la sociedad.

Las cuotas de ingreso se pueden definir como el desembolso añadido, respecto a la cantidad que se ha establecido como aportación obligatoria mínima al capital social, que se exige a los nuevos socios.

Dichas cuotas no forman parte del capital social, su importe se ingresa en el Fondo de Reserva Obligatorio y no se devuelven al producirse la baja del socio, es decir, no son reintegrables.<sup>429</sup> En cuanto a su importe, éste no podrá ser superior al 25 por 100 del importe de la aportación obligatoria al capital social que se le exija al nuevo socio para su ingreso en la cooperativa.<sup>430</sup> Este límite se relaciona con la finalidad de que el importe de dichas cuotas no supere unos límites razonables; unas cuotas de ingreso muy elevadas funcionarían en cooperativas restriccionistas como factor de disuasión. Es por ello que la legislación no se ha olvidado de combatir este fenómeno y fija unos límites máximos para las cuotas de ingreso.<sup>431</sup>

Por lo que hace referencia a las cuotas periódicas, se trata de entregas que deben realizar los socios con cierta cadencia para atender a los gastos que se haya acordado se sufragen de esta forma. Las leyes no establecen límite alguno, por lo que se pueden establecer de forma libre por la sociedad, en función de las necesidades financieras que tenga en cada momento.<sup>432</sup>

---

<sup>429</sup> Art. 52.1. LC.

<sup>430</sup> Art. 52.2. LC.

<sup>431</sup> BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía social...cit.*, pg. 90.

<sup>432</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.* pg. 410.

### C) LAS PARTICIPACIONES ESPECIALES

Las participaciones especiales son recursos financieros que puede captar la cooperativa, tanto de socios como de terceros. Se admite esta forma de financiación sólo en algunas leyes (LC, LCoopCat) y en éstas para todas clases de cooperativas.

La calificación de las participaciones especiales desde el punto de vista del lugar que ocupan en el balance y en el cuadro de financiación de la cooperativa no es única, fija o invariable, porque según cual sea el vencimiento podrá tener la consideración de aportación al capital social o no.<sup>433</sup>

El art. 53.1 LC establece que "Los Estatutos podrán prever la posibilidad de captar recursos financieros de socios o terceros con el carácter de subordinados y con un plazo mínimo de vencimiento de cinco años. Cuando el vencimiento de estas participaciones no tenga lugar hasta la aprobación de la liquidación de la cooperativa, tendrán la consideración de capital social...".

Las participaciones especiales –dado su carácter subordinado- se situarán por detrás del resto de acreedores comunes; en cuanto a su representación, tales aportaciones se incorporarán a títulos nominativos o anotaciones en cuenta y pudiendo tener la consideración de valores mobiliarios cuando así lo prevea el acuerdo de emisión, en cuyo caso su régimen jurídico se ajustará a la normativa vigente sobre dichos activos financieros; con respecto al reembolso se distingue por último dos supuestos: el primero, cuando el reembolso no tenga lugar hasta transcurridos al menos cinco años desde la fecha del acuerdo, en cuyo caso no tendrán la consideración de capital social, y el supuesto en que el vencimiento de las citadas aportaciones especiales no tenga lugar hasta el momento de la aprobación de la liquidación de la entidad, donde una vez disuelta la misma, podrá contabilizarse por los liquidadores como parte del capital social a efectos de su distribución, salvo que el resto de acreedores consientan su reembolso anterior.<sup>434</sup>

---

<sup>433</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 417.

<sup>434</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "Notas..."*cit.*, pg. 178.



## D) EMISIÓN DE OBLIGACIONES

Las obligaciones son valores mobiliarios negociables emitidos en serie que documentan e incorporan un reconocimiento de deuda en dinero y la promesa de pago de intereses, más la restitución del principal, a su legítimo tenedor.<sup>435</sup>

La LC contempla la posibilidad de que las cooperativas emitan obligaciones.<sup>436</sup>

Esta posibilidad también es contemplada por otras leyes de cooperativas autonómicas.<sup>437</sup>

## E) CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

Las cooperativas pueden contratar cuentas en participación.<sup>438</sup> El régimen jurídico se ajustará a lo preceptuado en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio.

El artículo 239 define el contrato como la contribución de un comerciante en las operaciones de otro con un capital, participando en los resultados prósperos o adversos que resulten.

Los efectos que se derivan del contrato son los siguientes:

A) Para el cuentapartícipe o aportante: como obligaciones, realizar la aportación y no intervenir ni inmiscuirse en la gestión del negocio. Como derechos, el de información y el de participación en los resultados.

B) Para el gestor: como obligaciones, destinar lo recibido al fin pactado, gestionar el negocio con diligencia profesional y hacer partícipe al aportante en el resultado obtenido. Frente a terceros, el gestor actúa como único *dominus negotii*, por lo que el partícipe permanece extraño para ellos en lo relativo al negocio en el que participa internamente.

<sup>435</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 414.

<sup>436</sup> Art. 54. LC.

<sup>437</sup> Para el caso de Catalunya, la emisión de obligaciones está prevista en el art. 62.4 LCoopCat.

<sup>438</sup> Art. 54.3 LC.

## F) FINANCIACIÓN VOLUNTARIA

De acuerdo con el artículo 54.1 LC, la Asamblea General podrá acordar la admisión de financiación voluntaria de los socios o de terceros no socios bajo cualquier modalidad jurídica y con los plazos y condiciones que se establezcan.

## G) TÍTULOS PARTICIPATIVOS

La Ley 27/1999 regula el llamado "Título participativo" en su artículo 54.2: *"La Asamblea General podrá acordar la emisión de títulos participativos, que podrán tener la consideración de valores mobiliarios, y darán derecho a la remuneración que se establezca en el momento de la emisión, y que deberá estar en función de evolución de la actividad de la cooperativa, pudiendo, además, incorporar un interés fijo. El acuerdo de emisión, que concretará el plazo de amortización y las demás normas de aplicación, podrá establecer el derecho de asistencia de sus titulares a la Asamblea General con voz y sin voto"*.

De acuerdo con la profesora Pastor, la LC regula el título participativo con un régimen muy similar al previsto en las Leyes valenciana, catalana, navarra y vasca. Es llamativa la prácticamente idéntica redacción de todas las leyes, a excepción de la Ley catalana, donde se establece un régimen más detallado y completo. Así, el artículo 62.2 y 3 de la citada ley catalana define al título participativo, como modalidad de valor mobiliario emitido por cualquier cooperativa, que tiene por objeto obtener financiación externa. Mediante dicho título el suscriptor realiza una aportación económica por tiempo determinado y el emisor se obliga a remunerarlo.

Esta caracterización de este título podría encajar perfectamente dentro del modelo de obligación<sup>439</sup>, ya que la especificidad de esta figura reside en su peculiar sistema de remuneración mixto: por una parte, un interés fijo determinado en el acuerdo de emisión y, por otra, un interés variable, en función de los resultados de la actividad del emisor.

---

<sup>439</sup> Examinado en sus justos términos, el título participativo no deja de ser una obligación con un sistema de remuneración distinto del usual o si se prefiere, especial (PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen económico..."cit., pg. 119).

Nuestras leyes, con la única excepción de la Ley catalana, se limitan a señalar este tipo de remuneración, pero remiten al acuerdo de la Asamblea General la determinación de las condiciones de la emisión en todos sus aspectos: remuneración, amortización, derecho de información, etc.

Por último, dada la libertad existente en nuestra legislación para la fijación de los plazos de amortización, este título puede modular la variabilidad del capital social mediante vencimientos a muy largo plazo –no inferior a tres años ni superior a veinticinco años en la Ley catalana y sin determinar en las restantes-, siendo probable que dado el término medio de vida de una empresa, estos largos vencimientos permitan dar la estabilidad financiera a la sociedad cooperativa durante su existencia.<sup>440</sup>

Del contenido de las normas se infiere que los amplios márgenes temporales dados pueden configurar el título para reforzar el pasivo de la sociedad (no exigible durante un amplio período de tiempo) permiten de esta forma mayor estabilidad financiera a la sociedad cooperativa, pero en ningún caso (situaciones de quiebra o de suspensión de pagos)<sup>441</sup> éstos evitarán la insolvencia de la sociedad, ni pueden servir para evitar la reducción de capital o la disolución como consecuencia de pérdidas.

La determinación de un amplio margen temporal podrá contribuir de hecho a un reforzamiento de los fondos propios de la sociedad. Pero desde una perspectiva estrictamente jurídica, no dejarán de pertenecer a los fondos ajenos.<sup>442</sup>

## **H) ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS Y PAGOS REALIZADOS A LA COOPERATIVA**

Los bienes de cualquier tipo entregados por los socios para la gestión cooperativa y, en general, los pagos para la obtención de los servicios

<sup>440</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "Notas..."cit., pg. 177.

<sup>441</sup> Concurso de acreedores, según la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

<sup>442</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen económico..."cit., pg. 117.

cooperativizados, no integran el capital social y están sujetos a las condiciones fijadas y contratadas con la sociedad cooperativa.<sup>443</sup>

Dichas entregas no podrán ser devueltas en forma de capital ya que fueron efectuadas para la obtención de un servicio o producto.<sup>444</sup>

### III.1.5. LOS FONDOS SOCIALES

Las cooperativas se caracterizan por tener constituidas unas reservas especiales, unos fondos de reserva que se denominan, gestionan y dotan de acuerdo con un minucioso régimen legal y estatutario. Estos fondos se pueden agrupar en dos categorías, de acuerdo con el criterio de su carácter necesario o no: fondos obligatorios y fondos voluntarios.<sup>445</sup>

#### A) LOS FONDOS OBLIGATORIOS

Siguiendo a la profesora Pastor, una de las peculiaridades del tipo de sociedad cooperativa es la existencia de un patrimonio irrepartible entre los socios. Este último está formado principalmente por el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y por el Fondo de Educación y Promoción (FEP). Estos fondos se constituyen y permanecen en la cooperativa tanto durante la vida social como en el momento de la liquidación de la cooperativa.

Además de los dos fondos anteriores, algunas leyes autonómicas de cooperativas, entre ellas la catalana, prevén otro fondo obligatorio con la denominación de Fondo de Reembolso o Actualización, que se constituye para permitir la actualización de las aportaciones al capital social que se restituyan a los socios que

---

<sup>443</sup> Art. 52.3 LC.

<sup>444</sup> MARTIN MARTIN, J.: "El socio..."cit., pg. 391.

<sup>445</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...*cit., pg. 438.

causen baja. Se dota con cargo a beneficios disponibles y, cuando así se establezca por norma legal, con cargo a reservas de regularización.<sup>446</sup>

Con independencia de los fondos obligatorios anteriores, las cooperativas deberán constituir y dotar los fondos que, por la normativa que les resulte de aplicación, tengan carácter obligatorio en función de su actividad o calificación.

De esta forma, el incremento de dichos fondos implica un aumento del potencial económico de la empresa cooperativa y, por tanto, de su capacidad para prestar el servicio cooperativo en unas mejores condiciones, no sólo a los socios actuales, sino también para los futuros integrantes de la cooperativa, con la particularidad de que nunca se incrementa por esta vía el valor patrimonial de la aportación del socio, ya que se trata de fondos irrepartibles ni en caso de disolución de la sociedad cooperativa ni, lógicamente, en caso de que un socio se de de baja y se proceda a abonarle su cuota de liquidación correspondiente.<sup>447</sup>

## - FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO

Su razón de ser coincide con la que justifica la existencia de una reserva legal en otras sociedades, el fortalecimiento patrimonial de la cooperativa, su "consolidación, desarrollo y garantía"(Art. 55.1 LC). Además de esta función, el fondo puede servir para compensar pérdidas, *"imputando, como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los*

---

<sup>446</sup> El FROA figurará en el pasivo del balance, dentro de los Fondos Propios, dentro de las Reservas. Se dotará mediante la aplicación del resultado de la cooperativa de acuerdo con lo previsto por la Ley, siempre que exista beneficio disponible después de efectuada en su caso la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores y efectuada la dotación obligatoria al FRO y FEP.

Si se promulgara una Ley que permitiera la revalorización de activos y se generase una reserva de revalorización, cuando ésta sea disponible se incorporará al FROA la parte que corresponda o, en su caso, lo que señala la Ley.

Asimismo, hay que tener en cuenta que el derecho a la actualización de las aportaciones al capital social es un derecho tradicional del socio cooperativista y está supeditado a las normas generales sobre la regularización de balances y sobre el destino obligatorio de la plusvalía que establecen las leyes cooperativas (VARGAS VASSEROT, C/AGUILAR RUBIO, M.: "Régimen..."cit., pg. 183). A este respecto, y para la LC, confróntese el art. 49.

<sup>447</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "El régimen económico..."cit., pg.109.

*últimos cinco años o desde su constitución, si ésta no fuera anterior a dichos cinco años.*"[Art. 59.2. b) LC]

Se trata de un verdadero fondo de garantía, irrepartible entre los socios incluso en el caso de disolución y liquidación de la sociedad cooperativa.<sup>448</sup>

Las partidas que lo integran no pertenecen a nadie en particular y no son objeto de retribución; por esto, es la fuente de financiación más barata y estable de este tipo societario.<sup>449</sup>

En cuanto a la financiación de este fondo, indicar que se nutre de distintas fuentes, unas con carácter obligatorio y otras con carácter voluntario.

Con carácter obligatorio este Fondo se nutre necesariamente con los porcentajes que fijen los Estatutos sociales o la Asamblea General, conforme lo establecido en el artículo 55 de la LC:

a) Los porcentajes de los excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58 de esta Ley o el porcentaje de los resultados, caso de optar la cooperativa por la contabilización separada de los resultados cooperativos de los extracooperativos, contemplada en el artículo 57.4 de esta Ley.

b) Las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social en la baja no justificada de socios.

c) Las cuotas de ingreso de los socios cuando estén previstas en los estatutos o las establezca la Asamblea.

d) Los resultados de los acuerdos intercooperativos del artículo 79.3 de esta Ley<sup>450</sup>. No obstante, si dichos resultados fueran negativos, por dicho importe se

---

<sup>448</sup> Pero irrepartibilidad no significa indisponibilidad; se puede disponer de las reservas del FRO aunque no para repartir su importe entre los socios (ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *Examen crítico sobre el vigente régimen fiscal de las cooperativas a partir de la Ley 20/1990*, Barcelona, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 1991, pg. 63).

<sup>449</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "Notas..."cit., pg. 173.

<sup>450</sup> Art. 79.3: "Las cooperativas podrán suscribir con otras acuerdos intercooperativos en orden al cumplimiento de sus objetos sociales. En virtud de los mismos, la cooperativa y sus socios podrán realizar operaciones de suministro, entregas de productos o servicios en la otra

reduciría el FRO y, en el caso de que no existiera importe suficiente de dicho Fondo, se reducirían las reservas voluntarias.

Asimismo, indicar que este fondo puede nutrirse de fuentes de carácter voluntario.

Desde el punto de vista contable, el asiento a realizar por la dotación al FRO será:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
112	Fondo de Reserva Obligatorio		X

### - FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN

Este Fondo está destinado a sufragar el coste de actividades que no son propiamente económicas, aunque puedan producir directa o indirectamente efectos de alcance económico para la misma entidad, espacio territorial o ámbito social donde se desenvuelve su actividad.<sup>451</sup>

Este Fondo se destinará a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades<sup>452</sup>:

a) La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.

---

cooperativa firmante del acuerdo, teniendo tales hechos la misma consideración que las operaciones cooperativizadas con los propios socios.  
Los resultados de estas operaciones se imputarán en su totalidad al fondo de reserva obligatorio de la cooperativa.”

<sup>451</sup> PASTOR SEMPERE, C.: “Notas...”cit., pg. 174.

<sup>452</sup> Art. 56.1 LC.

b) La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.

c) La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.

Dichas actividades se pueden realizar directamente por la cooperativa o de forma indirecta, mediante fórmulas de cooperación con otras sociedades o entidades.

Este Fondo se financia con:

a) Los porcentajes de los excedentes cooperativos o de los resultados que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General contemplados en el artículo 58.1 de la LC.

b) Las sanciones económicas que imponga la cooperativa a sus socios.

c) Las cantidades que, independientemente de las indicadas anteriormente, con cargo a los excedentes disponibles acuerde discrecionalmente la Asamblea General.

d) Las subvenciones, donaciones y cualquier clase de ayuda recibida de socios o de terceros para el cumplimiento de los fines del fondo.

Asimismo, indicar que el Fondo es inembargable e irrepartible entre los socios, incluso en caso de liquidación de la sociedad cooperativa, y sus dotaciones deberán figurar en el pasivo del Balance con separación de otras partidas.<sup>453</sup>

El importe del fondo que no se haya aplicado o comprometido, deberá materializarse dentro del ejercicio económico siguiente a aquel en que se haya efectuado la dotación, en cuentas de ahorro, en títulos de la Deuda Pública o títulos de Deuda Pública emitidos por las Comunidades Autónomas, cuyos rendimientos financieros se aplicarán al mismo fin. Dichos depósitos o títulos no podrán ser pignorados ni afectados a préstamos o cuentas de crédito.<sup>454</sup>

---

<sup>453</sup> Art. 56.5 LC.

<sup>454</sup> Art. 56.6 LC.



Ejemplo:

Los resultados cooperativos del ejercicio ascienden a 50.000€. La dotación al FEP es del 5% de dicho resultado. Las sanciones impuestas a los socios, todas ellas ingresadas han ascendido a 850€. Los ingresos realizados en concepto de subvenciones, donaciones y otras ayudas vinculables al FEP han ascendido a 5.000, 2.500 y 1.480€, respectivamente.

Los cursos de formación realizados a los socios y trabajadores con cargo al FEP han ascendido a 4.200€. Dicho importe corresponde a pagos efectuados para la realización de los cursos a terceros ajenos a la cooperativa.

Solución:

De acuerdo con los datos anteriores, los asientos a realizar serán:

- Por la dotación al FEP con cargo a resultados cooperativos (50.000 x 0.05):

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
657	Dotación al FEFP	2.500	
139	Fondo de Educación, Formación y Promoción		2.500

- Por los ingresos de sanciones impuestas a los socios:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
57	Tesorería	850,00	
7570	Sanciones impuestas a socios imputables al FEFP		850,00

- Por las subvenciones recibidas vinculables al FEP:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
57	Tesorería	5.000,00	
7571	Subvenciones imputables al FEFP		5.000,00

- Por las donaciones recibidas vinculables al FEP:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
57	Tesorería	2.500	
7572	Donaciones imputables al FEFP		2.500

- Por otras ayudas recibidas vinculables al FEP:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
57	Tesorería	1.480,00	
7573	Otros ingresos imputables al FEFP		1.480,00

- Por la dotación al FEP por la suma de las sanciones, donaciones y otras ayudas vinculables al FEP:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
657	Dotación al FEFP	9.830,00	
139	Fondo de Educación, Formación y Promoción		9.830,00

- Por los pagos a terceros ajenos a la cooperativa para la realización de los cursos de formación (prescindimos del IVA y retenciones por IRPF o Impuesto sobre Sociedades):

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
139	Fondo de Educación, Formación y Promoción	4.200	
57	Tesorería		4.200

## B) LOS FONDOS VOLUNTARIOS

En términos generales, el fondo de reserva voluntario (FRV) se establece en los estatutos o por acuerdo de la asamblea general; puede tener carácter repartible o irrepartible y se compone de los excedentes disponibles una vez satisfechos los impuestos exigibles.

Como tal se configura el fondo de las cooperativas sin ánimo de lucro del artículo 57.5 LC.<sup>455</sup>

### III.1.6 LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO

La determinación de los resultados del ejercicio económico se llevará a cabo conforme a la normativa general contable, las disposiciones del Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad<sup>456</sup>, según las normas y criterios establecidos para las

<sup>455</sup> Art. 57.5 LC "Las cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro podrán crear una reserva estatutaria irrepartible a la que se destinarán el resto de resultados positivos y cuya finalidad será necesariamente la reinversión en la consolidación y mejora de los servicios de la cooperativa y a la que se le podrán imputar la totalidad de las pérdidas conforme a lo establecido en el artículo 59.2".

<sup>456</sup> Hay que tener en cuenta, asimismo, la ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.

sociedades mercantiles, con las especialidades que contiene la legislación cooperativa.<sup>457</sup>

La determinación del resultado del ejercicio se lleva a cabo por el órgano de administración, encargado de formular las cuentas, y por la Asamblea General, encargada de aprobar las cuentas del ejercicio.

El resultado lo proporciona la cuenta de Pérdidas y Ganancias, dentro de la cual hay que distinguir, a su vez, una serie de subcuentas. Básicamente, se distinguen los resultados derivados de la actividad cooperativizada (del objeto social de la cooperativa) –y se contienen en la cuenta de explotación o cuenta de resultados, cooperativos y extracooperativos-, de los resultados extraordinarios (contenidos en la cuenta de ingresos, gastos y resultados extraordinarios) y de los resultados financieros (cuenta de ingresos y gastos financieros).<sup>458</sup>

Cuadro nº 2. CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

DEBE	HABER
A) Gastos .../...	A) Ingresos .../...
4. Adquisiciones a los socios. a) Consumos de existencias b) Servicios .../...	3. Trabajos efectuados por la cooperativa para el inmovilizado 4. Otros ingresos de explotación .../... d) Ingresos por operaciones con socios
I. Beneficios de explotación .../...	I. Pérdidas de explotación .../... 7. Otros intereses e ingresos asimilados. c) De socios
II. Resultados financieros positivos	II. Resultados financieros negativos
III. Beneficios de las actividades ordinarias	III. Pérdidas de las actividades ordinarias

<sup>457</sup> Art. 57. LC.

<sup>458</sup> De existir secciones en la cooperativa, éstas tienen autonomía de gestión, patrimonio separado y cuentas de explotación diferenciadas (Art. 5.LC).

.../... 13. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias .../...	.../... 10. Beneficios por operaciones con obligaciones propias .../...
IV. Resultados extraordinarios positivos	IV. Resultados extraordinarios negativos
V. Beneficios antes de impuestos	V. Pérdidas antes de impuestos
VI. Resultado del ejercicio (beneficios)	VI. Resultado del ejercicio (pérdidas)
18. Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos. 19. Dotación al fondo de educación, formación y promoción.	14. Ingresos imputables al fondo de educación, formación y promoción
VII. Excedente positivo de la cooperativa	VII. Excedente negativo de la cooperativa

La cooperativa puede realizar su actividad productiva tanto con sus propios socios<sup>459</sup>, como con terceros. En este sentido, en la Ley de 1999<sup>460</sup> se diferencian tres tipos de resultados, en función de las operaciones de las que procedan los mismos:

<sup>459</sup> Hay que tener en cuenta que en función de la actividad cooperativizada desarrollada por la cooperativa con sus socios, podemos clasificar a las cooperativas en cooperativas de consumo, cooperativas de producción y cooperativas de comercialización de productos de los socios. Las cooperativas de consumo son las que atienden a necesidades de demanda de los socios de los bienes o servicios que adquiere la cooperativa, con lo que los socios se constituyen en cierto modo en clientes de la cooperativa (cooperativas de consumidores y usuarios, las de viviendas, las de créditos, las de seguros, las de servicios, etc.). Las cooperativas de producción ofrecen en el mercado los bienes producidos o los servicios prestados por los socios en el mercado (cooperativas de trabajo asociado, sanitarias, de enseñanza, de transportistas, etc.).

El mayor problema que plantea esta clasificación surge al intentar calificar a las cooperativas de comercialización como son la mayoría de las agrarias, que por una parte prestan servicios de distribución e incluso a veces facilitan a los socios productos relacionados con dichos servicios –encajable pues en la función que desarrollan las cooperativas de consumo-, pero que por otra, realizan una actividad de oferta al mercado e incluso de transformación de lo aportado por los socios, con lo que se puede encuadrar entre las cooperativas de producción.

Así, si se pone el acento en la prestación a los socios de un servicio de distribución, parecen más cooperativas de consumo, pero si en lo que nos fijamos es en la comercialización de los productos de los socios por la cooperativa, éstas se acercan mucho a las cooperativas de producción. En nuestra opinión las cooperativas de comercialización son diferentes a las de consumo y las de producción por la peculiar actividad cooperativizada que se desarrolla en su seno, que no coincide con ninguno de los otros tipos. Además, la forma o modo en que se desarrolla la actividad cooperativizada de cada una de estas cooperativas es bien diferente. En las primeras, el objeto social se desarrolla con los propios socios cooperativos, de los que se dice que son los principales clientes de la cooperativa, mientras que en las de producción, el objeto social consiste en una actividad empresarial que se desarrolla en el mercado exterior,

- El resultado cooperativo (RC). Es el derivado de la actividad productiva o cooperativizada realizada con los socios.
- El resultado extracooperativo (RE). Es el obtenido de la actividad productiva o cooperativizada realizada con terceros no socios.
- El resultado extraordinario (REX). Es el que se deriva de la actividad no cooperativizada.

La Ley catalana distingue sólo dos resultados contables, los cooperativos y los extracooperativos.<sup>461</sup>

## **A) LA FORMACIÓN DEL RESULTADO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**<sup>462</sup>

A continuación, vamos a realizar un análisis de la formación de los diferentes resultados de las sociedades cooperativas, diferenciando los tres tipos establecidos por la normativa legal y teniendo en cuenta las variables sobre las que se puede actuar según los tipos de cooperativas citados.

### ***a) Resultado cooperativo (RC)***

Como ya hemos indicado, en el mismo se incluyen los obtenidos mediante las operaciones cooperativizadas realizadas con los socios. Se diferencia entre ingresos y gastos.

---

donde los clientes son los terceros no socios. Las agrarias de comercialización de productos de los socios participan de ambas características, siendo los socios más bien proveedores, y clientes los terceros que adquieren los productos de los socios (VARGAS VASSEROT, C.: *La actividad cooperativizada y las relaciones de la cooperativa con sus socios y con terceros*, Madrid, Thomson-Aranzadi, Monografía asociada a la *Revista de Sociedades*, núm. 27, 2006, pgs. 69-71).

<sup>460</sup> Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

<sup>461</sup> Art. 64 LCoopCat.

<sup>462</sup> En este apartado, seguimos al profesor ITURRIOZ DEL CAMPO, J.: "El resultado de las sociedades cooperativas y su distribución en la nueva Ley de Cooperativas 27/1999", *Revesco*, núm. 69, 1999, pgs. 128-138 y "La formación de los resultados cooperativos y su distribución entre los socios", *Revesco*, núm. 77, 2002, pgs. 68-78.

### a.1) Ingresos

- Los derivados de la actividad cooperativizada. En las cooperativas de proveedores y en las de trabajadores estos ingresos se producen mediante la venta de productos (adquiridos a socios o producidos mediante el trabajo de sus socios) a terceros, mientras que en las de clientes la venta se realiza a los propios socios. El importe total se puede expresar como:

$$\sum (X_i * PVi)$$

Siendo:

-  $X_i$ : el número del producto  $i$ -ésimo objeto de la actividad cooperativizada vendido a terceros (en las cooperativas de proveedores y trabajadores) o vendido a los socios (en las cooperativas de clientes).

-  $PVi$ : el precio de venta unitario del producto  $i$ -ésimo.

- Los derivados de inversiones financieras (IF), incluyendo:

- Las inversiones en otras cooperativas.
- Los obtenidos de inversiones financieras en sociedades no cooperativas siempre que éstas se dediquen a realizar actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a la actividad cooperativizada.

Analíticamente, los ingresos cooperativos (IC) pueden expresarse:

$$IC = \sum (X_i * PVi) + IF [1]$$

### a.2) Gastos

- Los específicos necesarios para la obtención de los ingresos derivados de la actividad cooperativizada. Dentro de los mismos hay que destacar el precio de adquisición ( $PC$ ) (que en las cooperativas de proveedores se paga a los socios<sup>463</sup>, mientras que en las de trabajadores y clientes se paga a terceros). También se incluye el importe de los

---

<sup>463</sup> El importe de los bienes entregados por los socios para la gestión cooperativa, en valoración no superior a los precios reales de liquidación [Art. 57.2 a)].

anticipos salariales a los socios trabajadores (cooperativas de trabajadores) o a los socios de trabajo (en las restantes cooperativas), recogidos dentro del concepto de coste variable (CV).<sup>464</sup> Ambos pueden expresarse en función de las unidades vendidas:

$$\sum Xi(PCi + CVi)$$

- La remuneración de las diferentes aportaciones financieras realizadas a la cooperativa (CF):

$$CF = (CS * Ics) + (OAS * Ioas) + (OD * Iod)$$

En el que:

- CS: Se refiere al pago a los socios por sus aportaciones al capital social de los intereses pactados (Ics).
- OAS: Hace mención a la retribución, también a los socios, por otras aportaciones financieras de éstos a la cooperativa, a través del correspondiente interés (Ioas).
- OD: Se refiere al pago a otros acreedores no socios, al tipo de interés establecido (Iod)

- La parte imputable de los gastos generales (CG).

De esta forma, la expresión analítica de los gastos cooperativos (GC) es:

$$GC = \sum Xi(PCi + CVi) + CF + CG = \sum Xi(PCi + CVi) + ((CS * Ics) + (OAS * Ioas) + (OD * Iod)) + CG [2]$$

Así, el resultado cooperativo puede expresarse analíticamente como la diferencia entre IC y GC (expresiones [1] y [2] ) de la siguiente forma:

$$RC = IC - CG = \sum (Xi * PVi) + IF - \sum Xi(PCi + CVi) - CF - CG = \sum (Xi * PVi) + IF - \sum Xi(PCi + CVi) - ((CS * Ics) + (OAS * Ioas) + (OD * Iod)) - CG$$

<sup>464</sup> Los anticipos salariales pagados a los socios se incluyen dentro de los costes variables ya que la mayoría de las cooperativas que los utilizan suelen depender del número de horas trabajadas por cada socio, lo que suele estar directamente vinculado a las unidades producidas.



Por tanto, en el resultado cooperativo, las variables que puede utilizar la cooperativa para modificar el citado resultado son las que se encuentran directamente relacionadas con sus socios. Como puede observarse, estas variables son diferentes para cada tipo de cooperativa:

- En las cooperativas de proveedores: el precio de compra (PCi).
- En las cooperativas de trabajadores: la retribución salarial que se manifiesta en los costes (CVi).
- En las cooperativas de clientes: el precio de venta (PVi).

Los restantes componentes del resultado cooperativo no afectan a los socios y, por tanto, una modificación de los mismos tendría repercusión sobre los proveedores, clientes y/o trabajadores no socios.

### ***b) Resultado extracooperativo (RE)***

En este grupo se incluyen las operaciones cooperativizadas, señaladas en el apartado anterior, cuando se realizan con terceros no socios.

En la imputación de gastos hay que considerar tanto los gastos específicos necesarios para obtener los ingresos como los gastos generales imputables. Dado que los socios y los terceros son diferentes en cada tipo de cooperativa, los resultados extracooperativos se expresan de forma distinta.

Sin embargo, dentro de los mismos, los costes generales imputables (CG´)<sup>465</sup> y los ingresos financieros (IF´), diferentes a los ya mencionados al analizar los RC, son los mismos para todos los tipos de cooperativas:

#### **b.1) Resultado extracooperativo para las cooperativas de clientes.**

---

<sup>465</sup> Una de las novedades incluida en la Ley de cooperativas de 1999 [art. 57.3.b)] es la mención expresa sobre la imputación de parte de los gastos generales al resultado extracooperativo.

En las mismas, la actividad cooperativizada es la venta de productos, por lo que cuando ésta se produzca a terceros, debe considerarse como resultado extracooperativo:

$$RE = \sum (X'i * PV'i) + IF' - \sum X'i(PCi + CVi) - CG'$$

Siendo:

- $X'i$ : el número del producto i-ésimo vendido a terceros no socios.
- $PV'i$ : el precio unitario al que la cooperativa vende el producto i-ésimo a los no socios. Lógicamente este precio es mayor que el ofrecido a los socios ( $PVI < PV'i$ ), mientras que el precio de compra se mantiene constante al no realizarse esta operación con los socios ( $PC$ ).

### **b.2) Resultado extracooperativo para las cooperativas de proveedores.**

En este caso la actividad cooperativizada consiste en la adquisición de productos a los socios. Por tanto, se considera como resultado extracooperativo el obtenido de la venta de los productos adquiridos a terceros que constituyan la actividad cooperativizada.

$$RE = \sum (X'i * PVi) + IF' - \sum X'i(PC'i + CVi) - CG'$$

Siendo:

- $X'i$ : el número de productos i-ésimos comprados y posteriormente vendidos a terceros no socios.
- $PC'i$ : el precio unitario al que la cooperativa compra el producto i-ésimo a los no socios. Lógicamente, este precio es menor al ofrecido a los socios ( $PCi > PC'i$ ), manteniéndose el precio de venta constante ya que ésta siempre se realiza con terceros ( $PVi$ ).

### **b.3) Resultado extracooperativo para las cooperativas de trabajadores.**

En este caso, la actividad cooperativizada consiste en la consecución de puestos de trabajo para los socios, por lo que se considera como resultado extracooperativo el logrado de la venta de los productos obtenidos mediante el trabajo de terceros no socios. Este importe se recoge dentro de los costes variables, por lo que habrá que diferenciar entre el coste de los productos en cuya elaboración participan los socios y aquel en el que sólo participan terceros:

$$RE = \sum (X'_{i} * PV_{i}) + IF' - \sum X'_{i}(PC_{i} + CV'_{i}) - CG'$$

Siendo:

- $X'_{i}$ : el número del producto i-ésimo en cuya elaboración no participan los socios.
- $CV'_{i}$ : el coste variable unitario, excluido el precio de compra, que le cuesta a la cooperativa obtener el producto i-ésimo sin que participen los socios. Lógicamente, este coste es menor que el obtenido cuando participan los socios, ya que éstos reciben una retribución superior ( $CV_{i} > CV'_{i}$ ), manteniéndose los precios de venta y compra constantes ya que estas actividades siempre se realizan con terceros.

En este caso, dado que el resultado extracooperativo se produce siempre a través de operaciones con no socios, los precios de compra y venta a terceros y los sueldos de sus trabajadores asalariados estarán determinados por el mercado como si de cualquier otro tipo de empresa se tratase.

### **c) Resultado extraordinario (REX)**

Se incluye dentro de este concepto el resultado de las plusvalías o minusvalías obtenidas en la enajenación de los elementos del activo inmovilizado y de los recursos obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la sociedad cooperativa.

Éste resultado puede expresarse como la diferencia entre los ingresos extracooperativos (IEX) y los gastos extracooperativos (GEX):

$$REX = IEX - GEX$$

La formación del resultado en las sociedades cooperativas presenta como principal característica la separación del resultado cooperativo y el extracooperativo. Ambos son fruto de la actividad productiva de la empresa, estableciéndose la diferenciación según esta actividad se realice con los propios socios o bien con terceros.

En las empresas en las que los socios no son proveedores, clientes o trabajadores, toda la actividad productiva se realiza con terceros, por lo que no tiene sentido hacer ningún tipo de diferenciación.

Hay que mencionar que la LC 1999 establece la posibilidad de realizar una contabilidad conjunta de los resultados cooperativos y extracooperativos<sup>466</sup>. Esta posibilidad tiene como origen la dificultad, en algunos casos, de diferenciar entre las operaciones cooperativizadas realizadas con los socios y las realizadas con terceros, suponiendo una reducción de las diferencias en cuanto a la determinación del resultado con respecto a las restantes empresas. El citado sistema de contabilización conjunta tiene una serie de repercusiones, analizadas posteriormente, que afectan tanto a la dotación de fondos obligatorios como al pago del impuesto de sociedades.

Otra diferencia a destacar es que en las cooperativas se mantiene el concepto de resultado derivado de la actividad financiera. Sin embargo, de forma distinta a lo que ocurre en las restantes sociedades, se vuelve a realizar una diferenciación a la hora de su integración dentro de los resultados. En este caso la diferencia fundamental no está vinculada a si las operaciones financieras se realizan con terceros o con socios. El criterio que determina si van a parar a unos u otros depende de si se efectúa o no con otras sociedades cooperativas. De todas formas la ley de cooperativas de 1999 incluye un caso que rompe la citada norma y que se refiere al cómputo en el resultado cooperativo del resultado procedente de las inversiones financieras en no cooperativas siempre que éstas se dediquen a realizar actividades preparatorias, complementarias o subordinadas de la actividad cooperativizada. Con ello, "*se fomenta la participación de la cooperativa en las distintas fases del proceso productivo*", como señala la Exposición de Motivos.

---

<sup>466</sup> "No obstante lo anterior, la cooperativa podrá optar en sus Estatutos por la no contabilización separada de los resultados extracooperativos" (Art. 57.4).

En cuanto a los resultados extraordinarios, el tratamiento es similar al que se produce en cualquier otra sociedad. No se hace diferenciación alguna, ya que en ningún caso este resultado es derivado de la actividad cooperativizada.

Por otra parte, hay que mencionar una diferencia terminológica aplicable a los resultados en las sociedades cooperativas según su procedencia.

Así, cuando el resultado es positivo, se emplea el término *excedente* para hacer referencia a los obtenidos de la actividad cooperativizada realizada con los socios (RC), en tanto que el término *beneficio* se emplea para referirse al resultado positivo obtenido de esas mismas operaciones cooperativizadas realizadas con terceros, así como para designar los resultados positivos obtenidos de actividades diferentes a la actividad cooperativizada (RE y REX).

Sin embargo, no se produce esta distinción cuando el resultado es negativo, denominándose pérdida independientemente de su procedencia.

## **B) EL RESULTADO DISPONIBLE EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

Una vez calculado el resultado de la sociedad, se inicia el proceso de su distribución o imputación. La distribución se produce cuando se han logrado resultados positivos y tiene como fase final la determinación del resultado disponible, que cada empresa puede destinar a diferentes fines.

Hablamos de imputación cuando se han obtenido pérdidas en el ejercicio; nos referiremos a ella más adelante.

En el proceso para llegar hasta este resultado, las sociedades cooperativas vuelven a presentar algunas particularidades, con respecto a las sociedades de capital convencionales. Para analizarlas, vamos a estudiar de forma separada la dotación de los fondos obligatorios, el efecto fiscal y la distribución del resultado disponible.<sup>467</sup>

---

<sup>467</sup> El efecto fiscal y la distribución del resultado disponible los trataremos en la parte específicamente tributaria de esta tesis.

### **a) La dotación de los fondos obligatorios**

En el caso de las sociedades de capital convencionales, la dotación de fondos obligatorios se corresponde con la denominada reserva legal. La dotación de la misma se efectúa una vez se han deducido los correspondientes impuestos que gravan el beneficio de las mismas.

Sin embargo, en las sociedades cooperativas, la dotación de los fondos obligatorios se realiza antes de imputar el impuesto de sociedades. Y, asimismo, el procedimiento seguido depende del sistema de contabilidad que se ha empleado.

#### ***a.1) Distribución de resultados en el caso de contabilización separada***

En este caso, hay que diferenciar entre la distribución del resultado cooperativo positivo (excedente) y la distribución de los resultados positivos extracooperativo y extraordinario(beneficio).

##### **a.1.1) Distribución del resultado cooperativo positivo o excedente**

Las fases a seguir en esta distribución son:

- Se dotan los fondos obligatorios destinando, al menos, el 20 por ciento del Resultado Cooperativo(RC) al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), y un 5 por ciento al Fondo de Educación y Promoción (FEP).
- De la cantidad restante, Resultado Cooperativo después de dotar Fondos (RCDF), se deducen los impuestos.
- Una vez deducidos los impuestos, la cantidad restante es el resultado cooperativo disponible (RCD) o excedente disponible.

De esta forma, el RCDF puede expresarse como:

$$\text{RCDF} = \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} \quad [3]$$

Siendo:

$\text{DRC}_{\text{FRO}}$ : La parte del RC dotada destinada al FRO.

$DRC_{FEP}$ : La parte del RC destinada al FEP.

Para el caso de la legislación catalana, con carácter general, el 30% debe destinarse al Fondo de Reserva Obligatorio y el 10% al Fondo de Educación y Promoción cooperativas.<sup>468</sup>

### **a.1.2) Distribución del beneficio extracooperativo y del beneficio extraordinario**

El sistema de distribución de estos beneficios es similar al utilizado para el excedente, diferenciándose del mismo en la dotación a los fondos obligatorios. La normativa de 1999 establece notables diferencias con respecto a su antecesora de 1987, ya que en ésta última los RE y los REX tenían como único destino el FRO. Esta modificación será importante para mi argumentación sobre la mercantilidad de las sociedades cooperativas que efectuaremos más adelante. Así, en este caso, sólo hay obligación de dotar el FRO. El proceso es el siguiente:

- Se dotan los fondos obligatorios destinando, como mínimo, un 50 por ciento del RE y del REX al FRO.
- De la cantidad restante, Resultado Extracooperativo y Extraordinario después de dotar Fondos (REDF y REXDF), se deducen los impuestos.
- Después de deducir los impuestos, la cantidad obtenida determina el Resultado Extracooperativo Disponible (RED) y el Resultado Extraordinario Disponible (REXD).

Así, el REDF y el REXDF pueden expresarse como:

$$REDF = RE - DRE_{FRO} \quad [4]$$

$$REXDF = REX - DREX_{FRO} \quad [5]$$

Siendo:

$DRE_{FRO}$ : La parte del RE dotada destinada al FRO.

$DREX_{FRO}$ : La parte del REX dotada destinada al FRO.

---

<sup>468</sup> Art. 66.1.a) LCoopCat.

Para el caso de la legislación catalana, de los beneficios extracooperativos se ha de destinar al menos un 50% al fondo de reserva obligatorio y a dicho fondo también se destinará el 100% de de los excedentes procedentes de las plusvalías obtenidas por la venta de los elementos del inmovilizado material o inmaterial.<sup>469</sup>

### ***a.2) Distribución de resultados en el caso de contabilización conjunta***

Si la cooperativa opta por una contabilización conjunta de todas las actividades cooperativizadas, se producen una serie de modificaciones con respecto a los porcentajes destinados a cada uno de los fondos obligatorios. El procedimiento de distribución es el siguiente:

#### **a.2.1) Distribución del RC y del RE positivos**

En este caso se contabiliza de forma conjunta el resultado de todas las actividades cooperativizadas, con independencia de si son realizadas con los socios o con terceros (RCE). Por tanto, se integran tanto los RC como los RE:

$$RC + RE = RCE$$

A este resultado se le aplican las normas analizadas anteriormente para la distribución del RC, por lo que se dota como mínimo el 20 por ciento al FRO y el 5 por ciento al FEP, para obtener el resultado cooperativo y extracooperativo después de dotar los fondos (RCEDF). Al mismo tiempo, se le deducen los impuestos para obtener el resultado disponible (RCED). La principal diferencia se establece por los efectos fiscales, a los que se hace referencia posteriormente.<sup>470</sup>

El RCEDF puede expresarse como:

<sup>469</sup> Art. 66.1.c) y 66.2 LCoopCat.

<sup>470</sup> La Ley 27/1999 eliminó las referencias a la dotación a los fondos obligatorios recogida en el artículo 57.4 del proyecto de Ley de Cooperativas aprobado por el Consejo de Ministros de 10 de julio de 1998, en el que se establecía que en caso de optar por la contabilización conjunta, las cooperativas dotarán como mínimo el 30 por ciento de los resultados al FRO y el 10 por ciento al FEP.



$$\text{RCEDF} = \text{RC} + \text{RE} - \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}} \quad [6]$$

Siendo:

$\text{DRCE}_{\text{FRO}}$ : La parte del RCE dotada destinada al FRO.

$\text{DRCE}_{\text{FEP}}$ : La parte del RCE destinada al FEP.

### a.2.2) Distribución del REX positivo

La distribución del REX no varía con la analizada en caso de contabilización separada, llegando hasta el resultado extraordinario disponible (REXD). Así, el resultado extraordinario después de dotar fondos es igual al señalado anteriormente.

$$\text{REXDF} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} \quad [7]$$

Como ya se ha indicado anteriormente, la diferencia en el orden de dotación de los fondos obligatorios con respecto a los impuestos, con relación a las sociedades de capitales convencionales, es una de las particularidades en la dotación de estos fondos en las cooperativas.

#### Ejemplo

Sea una sociedad cooperativa con un resultado cooperativo antes de impuestos (RCAI) de 1.000.000€ y un resultado extracooperativo antes de impuestos (REAI) de 100.000€.

Si la empresa opta por la contabilización separada, la dotación contable al FRO y al FEP sería de 250.000€ y 50.000€ respectivamente. En el caso de contabilización conjunta, la dotación al FRO sería de 220.000€ y la dotación al FEP sería de 55.000€. De esta forma se obtiene que la autofinanciación es mayor en el caso de la contabilización separada.

Dotación de Fondos de Reserva Obligatorios			
	DOTACION AL FRO	DOTACION AL FEP	TOTAL
CONTABILIZACIÓN CONJUNTA	20% (RCOAI + RECAI) = 220.000€	5% (RCOAI + RECAI) = 55.000€	275.000€
CONTABILIZACIÓN SEPARADA	20% (RCOAI) + 50% (RECAI) = 250.000€	5% (RCOAI) = 50.000€	300.000€

Además, existen otros aspectos a destacar:

- En las sociedades cooperativas, existen dos fondos de dotación obligatoria (el FRO y el FEP) mientras que lo habitual es que en las sociedades de capital convencionales exista únicamente una reserva legal.<sup>471</sup>

- El sistema de dotación, mediante el destino de un porcentaje de resultados es común con las empresas de capital convencionales. Sin embargo, en las cooperativas vuelve a producirse una diferenciación, en función de si el resultado procede de operaciones con los socios o con terceros. Además, mientras que las cantidades destinadas al FRO proceden de todos los tipos de resultados, el FEP sólo tiene su origen en los resultados cooperativos.

- En las sociedades cooperativas la dotación a los fondos obligatorios se produce todos los ejercicios, con independencia de la cuantía acumulada, mientras que lo habitual, en las restantes empresas, es que una vez alcanzada una cifra determinada no sea obligatorio hacer aportaciones adicionales.<sup>472</sup> La dotación sin límite al FRO supone un aumento de la solvencia financiera de la empresa, muy necesaria en el nacimiento de la misma. Pero a la vez, en aquellas cooperativas con una estructura

<sup>471</sup> El papel de la citada reserva se asemeja al del FRO ya que su principal destino es hacer frente a los resultados negativos.

<sup>472</sup> Art. 214.1 LSA "Reserva Legal.-1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social."

financiera consolidada a lo largo del tiempo, la dotación indefinida puede no ser necesaria.

Ahora vamos a referirnos al caso de la cooperativa haya obtenido pérdidas durante el ejercicio. En este caso, procede imputarlas teniendo para ello en cuenta lo establecido en el artículo 59.1 LC: "Los Estatutos deberán fijar los criterios para la compensación de las pérdidas, siendo válido imputarlas a una cuenta especial para su amortización con cargo a futuros resultados positivos, dentro del plazo máximo de siete años".

Con referencia a las reglas de compensación de dichas pérdidas, éstas podrán imputarse en su totalidad a los fondos de reserva voluntarios; al fondo de reserva obligatorio podrán imputarse, como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco años o desde su constitución, si ésta no fuera anterior a dichos cinco años; la cuantía no compensada con los fondos obligatorios y voluntarios se imputará a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno de ellos con la cooperativa o a la mínima obligatoria si es superior a aquella.

Las pérdidas del ejercicio imputadas a cada socio se satisfarán por él de diversas formas: abono directo (derramas) o mediante deducción de sus aportaciones al capital social; deducciones en cualquier inversión financiera del socio en la cooperativa que permita esta imputación, dentro del ejercicio siguiente a aquél en que se hubiera producido o bien con cargo a los retornos que puedan corresponder al socio en los siete años siguientes.<sup>473</sup>

Los asientos contables serán:

---

<sup>473</sup> Art. 59 2 y 3 LC.

- Por la compensación con cargo al beneficio o excedente positivo del ejercicio:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

- Por la compensación con cargo a Reservas voluntarias:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
117	Reservas voluntarias	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

- Por la compensación con cargo al FRO:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
112	Fondo de Reserva Obligatorio	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

- Por la compensación mediante abono directo de los socios:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
57	Tesorería	X	
122	Aportación de los socios para compensación de pérdidas		X

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
122	Aportaciones de los socios para compensación de pérdidas	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

- Por la compensación mediante disminución del capital social:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
100	Capital social	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

### C) LA INCIDENCIA DE LOS BENEFICIOS EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Hasta ahora, hemos tratado de la determinación del resultado del ejercicio obtenido por la sociedad cooperativa, resultado que podía ser positivo (hablábamos de excedente y de beneficio extracooperativo y beneficio extraordinario) y también podía ser negativo; en este caso nos correspondía imputar esas pérdidas. Y todo ello, previo a la consideración en este ámbito del impuesto de sociedades, al que más adelante haremos referencia.<sup>474</sup>

Ahora vamos a centrar nuestra atención en las diversas vías por la que la sociedad cooperativa puede obtener beneficios, ya que el análisis estricto de la cuenta de pérdidas y ganancias de la misma puede llevarnos a conclusiones precipitadas y no exactas.

Siguiendo al profesor Ballestero<sup>475</sup>, la cooperativa, como cualquier otra empresa, persigue un beneficio legítimo.<sup>476</sup> Si la cooperativa no buscara un beneficio, su actividad carecería de sentido empresarial y contribuiría seguramente al uso ineficaz de los recursos escasos.

Tanto a las empresas capitalistas convencionales como a las sociedades cooperativas les guía el mismo empeño en el desarrollo de su actividad empresarial: la ganancia; la diferencia principal con respecto a las sociedades no cooperativas estriba en la "forma de distribuir esa ganancia (llámese excedente o beneficio)."<sup>477</sup>

Como afirma Ballestero,<sup>478</sup> la diferencia esencial entre una cooperativa y una sociedad anónima no estriba en el beneficio, sino en la forma de distribuirlo.

---

<sup>474</sup> Esto nos obligará a posponer hasta ese momento la determinación del resultado disponible.

<sup>475</sup> En este apartado seguimos al profesor BALLESTERO PAREJA, E. en su obra *Economía Social...*, cit., pgs. 101-107.

<sup>476</sup> Afirma BALLESTERO PAREJA, que mucha letra impresa sobre cooperativismo sigue asegurando que toda sombra de beneficio es incompatible con la imagen de una cooperativa, aunque esa imagen sea más bien de otro mundo que del nuestro. Opinión que, por supuesto, compartimos. BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía social...*, cit., pg. 101.

<sup>477</sup> PRIETO JUAREZ, J.A.: "El régimen económico en la vigente legislación cooperativa a la luz de los principios proclamados por la alianza cooperativa internacional en 1995", *Revesco*, núm. 76, 2002, pg. 165.

<sup>478</sup> BALLESTERO PAREJA, E.: *Economía social...*, cit., pg. 102.

En las cooperativas, los beneficios no suelen figurar todos ellos en la cuenta de Pérdidas y Ganancias; y ello, porque existen diversas vías para distribuir y contabilizar los beneficios: beneficios vía precios, beneficios vía intereses y beneficios vía excedentes netos.

*Vía precios.* Como la cooperativa opera comercialmente con los socios, puede canalizar hacia ellos una parte de sus beneficios (en ocasiones, la totalidad), a través de unos precios convenidos (mejores que los de mercado, para la misma calidad de productos).

*Vía intereses.* Cuando la cooperativa paga intereses a los socios, puede canalizar también hacia ellos una parte del beneficio en forma de intereses.

*Vía excedentes netos.* Son los beneficios que van a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, según la práctica mercantil ordinaria. Por eso los llamamos también beneficios contables. No es raro que se reduzcan a una fracción relativamente pequeña del beneficio total.

A menudo, las cooperativas eligen simultáneamente dos de estas vías (o quizá las tres), según cual sea su política de reparto.

Ahora vamos a presentar algunos ejemplos.

#### *Beneficios vía precios*

Sea una cooperativa de consumo cuya finalidad es adquirir directamente a empresas industriales una gama de artículos para el hogar y distribuirlos entre los socios que los demanden, cargándoles únicamente el precio de compra más los gastos de comercialización (precio de coste).

La cooperativa compra una partida de 10.000 paquetes de *H* a 4 u.m. el paquete. Los vende a sus socios-clientes al precio de coste que supone 6.5 u.m. (se han imputado unos gastos comerciales de 2.5 u.m.). ¿Cuál ha sido el beneficio de la sociedad?.

Aparentemente ninguno.

Pero sólo aparentemente. Para averiguar si ha habido beneficio o no hay que conocer el precio que los socios pagarían probablemente por un paquete  $H$  en el comercio más próximo. Es posible que ese precio ordinario ascienda a 7 u.m. Entonces, los cooperativistas se habrán ahorrado 0.5 u.m. por paquete y el beneficio de la sociedad se estimará en 5.000 u.m.

En efecto, si analizamos la operación comercial con la óptica de una sociedad anónima que vende a clientes no socios, tendríamos que aplicar un precio al público de 7 u.m. y la cuenta de resultados registraría un beneficio de 5.000 u.m. por esta operación. Lo que ocurre es que, en nuestra cooperativa de consumo, la ganancia se reparte proporcionalmente a las cantidades adquiridas por cada socio, y no en proporción a sus aportaciones de capital. La política de reparto se separa claramente aquí de la norma general para las sociedades de tipo capitalista convencional, eso es todo.

Quizá se argumente que en el ejemplo anterior el beneficio no corresponde a la cooperativa como sociedad, sino a cada uno de los cooperativistas considerados individualmente. Pero prescindiendo de artificios jurídicos, tal argumento es insostenible desde el punto de vista económico. El beneficio no ha surgido de los socios por su actividad individual. Se ha generado en una empresa (la cooperativa), gracias a una actividad autónoma. De otro modo, los cooperativistas no hubieran necesitado asociarse en ella.

#### *Beneficios vía intereses*

Cuando una cooperativa reparte sus beneficios por la vía de intereses los está distribuyendo en proporción al capital y se aproxima así al modelo capitalista.

Consideraremos en este caso una cooperativa de servicios (alquiler de maquinaria a los socios, que son pequeños empresarios de la construcción).

Bajo la hipótesis de que no se pagan intereses por las aportaciones al capital ni por los préstamos concertados con los cooperativistas, la cuenta de Pérdidas y Ganancias arrojaría un beneficio de 11.000 u.m., como se indica a continuación:



Ingresos anuales por la maquinaria alquilada.....	80.000 u.m
Costes anuales.....	<u>69.000 u.m.</u>
Beneficio.....	11.000 u.m.

Pero si la cooperativa decide distribuir 10.000 u.m. entre sus socios acudiendo a la vía de los intereses, la cuenta experimenta una modificación profunda:

Ingresos anuales por maquinaria alquilada.....	80.000 u.m.
Costes totales(sin incluir intereses).....	69.000 u.m.
Gastos de intereses.....	<u>10.000 u.m.</u>
Beneficio contable (excedentes netos).....	1.000 u.m.

*Beneficio vía excedentes netos*

En el lenguaje cooperativo, el término *excedentes netos* designa la fracción de beneficio que se contabiliza inequívocamente como tal, dentro de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. La vía de los excedentes netos tiene más transparencia que las otras, pero esto no implica que sea la más adecuada, tanto por razones de estrategia comercial como financiera.

Supongamos que una cooperativa industrializa y pone en el mercado las cosechas de sus socios agricultores. Los parámetros económicos que nos interesan en este caso son los precios y costes que figuran a continuación:

	<u>u.m./kg</u>
Precio de mercado para la cosecha <i>H</i> (antes de fábrica).....	38
Precio de compra a los socios.....	40
Costes industriales, comerciales y financieros (excepto intereses a los socios).....	35
Precio de venta en el mercado (producto final).....	80
Repercusión de intereses pagados a los socios.....	3

Como se ve, la cooperativa ha fijado un precio de compra para la cosecha bruta de los socios (40 u.m.), que es algo superior al de mercado (38 u.m.). Pero a pesar de este reparto anticipado de beneficios por la vía precios (2 u.m.), la cooperativa no se

encuentra ante un grave problema comercial (mientras pueda colocar el producto transformado a 80 u.m. kilo en las cadenas de distribución mayorista), pues le queda todavía un margen:

$$80 - 40 - 35 = 5 \text{ u.m.}$$

entre intereses y excedentes netos. Se reparten otras 3 u.m. de beneficios por la vía de los intereses. El residuo (2 u.m.), que representa un 29 por 100 del beneficio total se lleva a la cuenta de Pérdidas y Ganancias en concepto de excedentes netos.

## III.2. ASPECTOS ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES LABORALES

### III.2.1. INTRODUCCIÓN

Recordemos que las sociedades laborales pueden constituirse bien bajo la forma de sociedad anónima (SAL) o bien bajo la forma de sociedad de responsabilidad limitada (SLL). En uno y otro caso, su característica más notable es que la mayoría del capital social es propiedad del conjunto de socios trabajadores.

Junto a la anterior particularidad son asimismo destacables las siguientes:

- el número de horas año trabajadas por los trabajadores con contrato indefinido no socios no puede rebasar ciertos límites en relación con las trabajadas por los trabajadores socios.<sup>479</sup>
- salvo excepciones, ningún socio puede tener más de un tercio del capital.
- se establecen restricciones a la libre transmisibilidad de las acciones y participaciones y un régimen de adquisición preferente singular y favorecedor de los intereses de los trabajadores.
- gozan de un régimen fiscal especial, al que haremos referencia en el próximo capítulo.

La Ley 4/1997 de sociedades laborales (LSL) y el RD 2114/1998 de registro administrativo de sociedades laborales, constituyen la regulación básica vigente de las SL.

Es necesario recordar, asimismo, lo ya indicado en el primer capítulo de esta tesis, en el sentido de que la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales no regula el proceso de toma de decisiones ni la distribución de beneficios; por lo tanto, de acuerdo con la disposición final primera que dice que "en lo no previsto en esta Ley, serán de aplicación a las sociedades laborales las normas correspondientes a las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, según la forma que ostenten" la Ley de Sociedades Anónimas o la Ley de Sociedades Limitadas, según se trate de SAL

---

<sup>479</sup> El número de horas año trabajadas por los trabajadores contratados por tiempo indefinido que no sean socios, no puede superar el 15% del total de horas año trabajadas por los socios trabajadores, a no ser que la sociedad tenga menos de 25 socios trabajadores, en cuyo caso el porcentaje anterior será del 25%.

o SLL se aplican de forma supletoria, respectivamente, por lo que el poder de decisión y la participación en los beneficios están ligados directamente a la participación en el capital.

Por ello mismo, las Sociedades Laborales no pueden ser consideradas, desde el punto de vista del análisis económico de comportamiento, como empresas de la economía social.

No obstante, a las SL desde un punto de vista sociológico se las considera como agentes de la economía social.<sup>480</sup>

### III.2.2. CAPITAL SOCIAL

Dependiendo de si se trata de una sociedad anónima laboral o de una sociedad limitada laboral, el capital social estará dividido en acciones nominativas o en participaciones sociales.<sup>481</sup>

Para el caso de las acciones, éstas han de ser nominativas y estar representados por títulos, individuales o múltiples, numerados correlativamente, en los que se indicarán, además de las otras menciones generales<sup>482</sup>, la clase a la que pertenecen.

a) las laborales, que son las suscritas por socios laborales y han de representar en su conjunto, más del 50 por ciento del capital.

b) las generales, que son las suscritas por los socios no laborales. Como máximo, pueden alcanzar el 49% del capital.

Como ya sabemos, ningún socio, de cualquier clase, puede poseer acciones o participaciones que representen más de una tercera parte del capital social.<sup>483</sup>

---

<sup>480</sup> BAREA TEJEIRO, J.: "La economía social..." cit., pg. 12.

<sup>481</sup> Art. 5.1 LSL.

<sup>482</sup> Recordemos que son de aplicación a las Sociedades Laborales, con carácter general, las normas correspondientes a las Sociedades Anónimas o de Responsabilidad Limitada, según la forma que aquellas ostenten.

<sup>483</sup> Salvo que se trate de sociedades laborales participadas por el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales o las sociedades públicas participadas por cualquiera de tales

Cuando un trabajador con contrato indefinido, independientemente de su previa condición o no de socio, adquiera acciones o participaciones de la clase general, puede exigir a la sociedad la inclusión de estas en la clase laboral siempre que se acrediten a tal efecto las condiciones que la ley exige y los administradores han de formalizar el cambio otorgando la correspondiente escritura de modificación de estatutos.

Por otra parte, recordemos que en la transmisión de las acciones o participaciones de la sociedad laboral, la ley establece un derecho preferente de adquisición a favor de sus trabajadores, ya sea por actos inter vivos o mortis causa.<sup>484</sup> No se trata de un derecho de carácter general, pues sólo se establece para algunos supuestos de transmisión; su ejercicio, tanto en el caso de transmisiones inter vivos, como en las que se producen por causa de muerte, está sujeto a un determinado procedimiento.<sup>485</sup>

La ley determina la transmisión forzosa de acciones y participaciones cuando se produzca la extinción de la relación laboral con la sociedad: cuando cese la relación laboral del socio trabajador, éste debe ofrecer sus acciones/participaciones a quienes tienen derecho de preferente adquisición. Sólo en el caso de que nadie lo ejercite, el ex trabajador puede continuar como socio no trabajador, solicitando el preceptivo cambio de clase de sus acciones/participaciones.

### III.2.3. LAS RESERVAS

Por otra parte, resulta necesario hacer referencia a lo preceptuado en el art. 14 LSL, en cuya virtud se indica que además de las reservas obligatorias, legales o estatutarias, que exija la normativa de las sociedades anónimas o de las sociedades limitadas, según corresponda, las sociedades laborales están obligadas a constituir un Fondo Especial de Reserva, dotándolo con el 10 por ciento del beneficio líquido de

---

instituciones, en cuyo caso la participación de las entidades públicas podrá superar dicho límite, sin alcanzar el 50 por 100 del capital social. Igual porcentaje podrán ostentar las asociaciones u otras entidades sin ánimo de lucro (Art. 5.3).

<sup>484</sup> Art. 7, 8, 10, 11 LSL.

<sup>485</sup> Art. 4, 5 y 7 a 11 LSL.

cada ejercicio. Este fondo sólo puede destinarse a compensar pérdidas, cuando no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.<sup>486</sup>

El incumplimiento de la obligación de creación, la dotación insuficiente o la aplicación indebida del Fondo Especial de Reserva constituye causa de descalificación (pérdida de la condición de "laboral" de la Sociedad). Ello conllevará la disolución de la sociedad si los Estatutos de la sociedad laboral así lo han previsto<sup>487</sup> y la pérdida de los beneficios tributarios previstos para este tipo de entidades.<sup>488</sup>

---

<sup>486</sup> Art. 14 LSL.

<sup>487</sup> Art. 17.2 LSL.

<sup>488</sup> A los cuales nos referiremos en el capítulo siguiente.

### III.3. ASPECTOS ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

#### III.3.1. INTRODUCCIÓN

Como ya indicamos en el capítulo segundo de esta tesis, en las SAT la toma de decisiones se rige por el principio de un hombre un voto, pero los Estatutos sociales pueden establecer, para la adopción de acuerdos que entrañen obligaciones económicas, el voto plural proporcional a la participación en el capital social.<sup>489</sup>

En cuanto al reparto de beneficios se efectúa en proporción a la participación de los socios en el capital.<sup>490</sup>

Siguiendo a Barea, de esta forma, de las dos características que hemos considerado básicas de las empresas pertenecientes a la economía social, la SAT sólo cumple una de ellas y está matizada por cuanto en sus Estatutos es posible establecer el voto plural proporcional a la participación en el capital social. Por tanto, desde el punto de vista del análisis económico de comportamiento, las SAT no pueden ser consideradas como empresas de la economía social.

Cuestión distinta es que desde un punto de vista socio-económico (la base social que la impulsa y la práctica económica que desarrolla) la SAT se considere incluida dentro de la economía social.<sup>491</sup>

Por otra parte, las SAT –al igual que las cooperativas– son sociedades participativas, esto es, los socios tienen la obligación y el derecho a participar en el desarrollo del objeto social. Esta obligación de participar en las actividades sociales típicas de la SAT sólo afectará a aquellas clases de socios que por sus características estén en condiciones de hacerlo, por ejemplo, los titulares de explotaciones agrarias. Pero también el resto de socios, a menos que sean socios de capital, esto es, que sólo aporten dinero a la SAT, tendrán la obligación de participar en la medida de sus

---

<sup>489</sup> Art. 11 RD 1776/1981.

<sup>490</sup> Art. 7 RD 1776/1981.

<sup>491</sup> BAREA TEJEIRO, J.: "La economía social"cit., pg. 12.

posibilidades, por ejemplo, aportando trabajo o realizando actividades complementarias a la principal.

Pues bien, el Real Decreto 1776/1981 concede un gran margen dispositivo para que la sociedad concrete como considere oportuno la participación del socio en las actividades de la SAT, al establecer solamente que los estatutos tienen que regular la "forma de participación de los socios en las actividades sociales" [art. 12.3, letra c)] sin contener apenas referencias legislativas al régimen económico de la sociedad. No obstante, hay varias normas que nos hacen intuir que el legislador está pensando en que esas relaciones mutualistas normalmente se van a articular a través de contratos individuales entre la SAT y los socios. Primero, al reconocer la posible existencia de derechos y obligaciones individuales y, después, por la referencia que hace el Real Decreto a la prohibición de los socios de adquirir productos elaborados por la SAT con ánimo de lucrarse con su reventa (art. 5.4 RD 1776/1981).<sup>492</sup>

### III.3.2. CAPITAL SOCIAL

El capital social está constituido por el valor de las aportaciones realizadas por los socios a la Sociedad Agraria de Transformación. No existe una cifra de capital mínimo<sup>493</sup>, pero sí debe estar suscrito totalmente al constituirse la SAT y desembolsado, al menos, en una veinticinco por ciento, pudiéndose el resto desembolsar en un plazo de seis años.<sup>494</sup>

Dichas aportaciones están representadas por resguardos nominativos, que en ningún caso tienen el carácter de títulos valores ni otorgan, al ser transmitidos, la cualidad de socio al adquirente. Sólo representan una participación en el capital social.<sup>495</sup>

<sup>492</sup> VARGAS VASSEROT, C./AGUILAR RUBIO, M.: "Régimen económico..." cit., pgs. 204-205.

<sup>493</sup> Sólo se impone la necesidad de fijar en los estatutos un capital social mínimo, pero sin señalar una cifra exacta, dejando que sean los socios quienes lo determinen (art. 12 RD 1776/1981).

<sup>494</sup> Art. 8 RD 1776/1981.

<sup>495</sup> El socio, además de reunir la capacidad precisa (Art. 5 RD 1776/1981), debe cumplir los requisitos que se hayan exigido estatutariamente (Art. 6 RD) y, para el caso de transmisiones inter vivos o mortis causa, los Estatutos deben indicar los efectos de la transmisión (Art. 12.3. f) RD).



Las aportaciones de los socios pueden ser dinerarias o no dinerarias. En cuanto a estas últimas, debe fijarse en metálico su valoración, pero no en una cifra superior a la que fije la Administración Tributaria al liquidar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Dentro de las aportaciones no dinerarias se menciona expresamente el derecho real de usufructo sobre bienes muebles e inmuebles.<sup>496</sup> Asimismo, mencionar que las aportaciones de trabajo no se hallan prohibidas en la normativa y puesto que las SAT son sociedades civiles, en ellas cabe la figura del socio industrial, si bien éste sólo participa en los beneficios y pérdidas en la misma proporción que el que menos haya aportado al capital social (art. 1689 del Código Civil).

En caso de baja del socio de la SAT hay que reembolsarle, con las debidas actualizaciones, las aportaciones que hizo al capital social, por lo que rige un sistema de capital variable similar al cooperativo. Por tanto, será aplicable también a las SAT la calificación de deuda a las aportaciones de los socios al capital social derivada del contenido de la NIC 32 ya visto, y sólo se podrá calificar dichas aportaciones como recursos propios si se establece estatutariamente la posibilidad de que la sociedad rehúse el reembolso de las aportaciones en caso de baja del socio, algo que a diferencia de las cooperativas no requiere modificación del marco legal de las SAT.<sup>497</sup>

Asimismo, indicar que el régimen legal de las SAT omite cualquier referencia a la obligación de dotar fondos obligatorios, lo cual es especialmente grave si se tiene en cuenta que su cifra de capital social no actúa como cifra de retención en el reparto de beneficios, como ocurre en las sociedades de capital.<sup>498</sup>

En cuanto a la participación de los socios en el capital social, la participación individual de cada socio en el capital social se limita como máximo a un tercio de su cuantía. Además, tratándose de socios personas jurídicas, todos ellos no pueden conjuntamente poseer más del 50 por ciento del capital social.<sup>499</sup>

<sup>496</sup> Art. 8.6 RD 1776/1981.

<sup>497</sup> VARGAS VASSEROT, C/AGUILAR RUBIO, M.: "Régimen económico..." cit, pgs. 195-196.

<sup>498</sup> Cfr. art. 213 LSA.

<sup>499</sup> Art. 5, apdo. 1, 2 y 3 RD 1776/1981: "De los socios.

1. Podrán asociarse para promover la constitución de una SAT:

a) Las personas que ostenten la condición de titular de explotación agraria o trabajador agrícola.

Indicar, asimismo, que la SAT no está sujeta a limitaciones por lo que hace referencia a sus operaciones con terceros no socios, lo que significa una evidente ventaja estructural frente a la cooperativa agraria.<sup>500</sup>

---

b) Las personas jurídicas en las que no concurriendo las condiciones expresadas en el punto anterior, persigan fines agrarios.

2. El mínimo de socios necesario para la constitución de una SAT será de tres. En todo caso, el número de personas referidas en el apartado a) del número uno del presente artículo, habrá de ser siempre superior a las restantes.

3. Las personas jurídicas deberán otorgar apoderamiento suficiente a sus representantes que les faculte y habilite para intervenir como tales."

<sup>500</sup> VARGAS VASSEROT, C./AGUILAR RUBIO, M.: "Régimen económico..."cit., pg. 208.

### **III.4. CONSIDERACIONES FINALES**

1.- El régimen jurídico de las aportaciones al capital social es determinante en las sociedades cooperativas.

Desde una perspectiva contable, el capital social es una cifra del pasivo no exigible, que forman parte del patrimonio social y quedan sujetas al riesgo empresarial.

En este ámbito, la NIC 32 indica que las aportaciones de los socios serán consideradas patrimonio neto en determinados casos y pasivo financiero en otros.

El capital social también es una cifra de naturaleza variable, a consecuencia del principio de "puerta abierta" o de libre entrada y salida de socios. No obstante, el capital social mínimo fijado en los Estatutos opera como límite a la variabilidad a la baja del capital de las cooperativas.

Y también el capital social de las cooperativas es real, en el sentido de que el capital material expresa el valor efectivo de las aportaciones de los socios al capital social.

2.-Importante destacar el papel y las funciones que cumple el capital social en las cooperativas. En primer lugar, no cumple una función organizativa, como ocurre en el caso de sociedades anónimas o limitadas, ya que la participación del socio en el capital de la sociedad no da la medida de sus derechos en ella: ni el voto, ni el quórum de constitución de la asamblea o las mayorías de aprobación de acuerdos, se contabilizan en función del capital social. En las cooperativas, al socio cooperador se le valora por sus características personales en cuanto reflejo de su participación en la actividad cooperativizada, tomando este parámetro para medir su participación en los excedentes del ejercicio, y siguiendo en cuanto a derechos políticos el principio de un hombre, un voto; pero nunca se le valora, como ocurre en la sociedad anónima, por lo que tiene de capital social.

Tampoco el capital social es el eje de la ordenación de la estructura financiera de la cooperativa. En las sociedades cooperativas, el porcentaje de participación en el capital social no sirve de parámetro para el reparto de los retornos cooperativos, ni la

cifra de capital social no se tiene en cuenta para la constitución de reservas, ya que éstas se forman al margen de la cifra de capital, sin que exista un límite máximo.

Como sabemos, el capital cooperativo es un medio de producción, y no un fin.

El único derecho que tiene el socio en proporción a su participación en el capital social es el de cobrar intereses por las aportaciones a capital social. Y este interés está legalmente limitado.

Por otra parte, el capital social cooperativo cumple una función empresarial, ya que permite disponer de unos medios de explotación que van a permitir que la cooperativa cumpla su objeto. No podemos olvidar, de acuerdo con la Exposición de Motivos de la LC, que la cooperativa lleva a cabo actividades económicas "con el fin último del conjunto de socios, que es la rentabilidad económica y el éxito de su proyecto empresarial".

Finalmente, el capital social de las cooperativas cumple una función de garantía. No obstante, en sede cooperativa la cifra que funciona como garantía para los acreedores es la cifra de capital social mínimo y no la cifra de capital social como en las sociedades mercantiles convencionales.

3.- El capital social mínimo de las cooperativas constituye una mención estatutaria obligatoria y una referencia numérica. Representa el umbral mínimo, la cifra que funciona como tope a la posible variabilidad a la baja del capital material.

4.- En referencia a las aportaciones que puede recibir una cooperativa se distinguen las que pasan a formar parte del capital social, de las que no pasan a formar parte del capital social.

Dentro de las primeras, una primera clasificación distingue –atendiendo a su contenido- entre aportaciones dinerarias y aportaciones no dinerarias; una segunda clasificación, atendiendo a su necesidad, distingue entre aportaciones obligatorias y aportaciones voluntarias.

Con referencia a las remuneraciones de las aportaciones al capital social, destacar que serán los Estatutos de la cooperativa quienes determinarán si las aportaciones al capital social otorgan el derecho al devengo de intereses. Y en caso de que así sea, hay que tener en cuenta que el art. 48.2 LC condiciona la satisfacción de intereses a la existencia de resultados positivos en el ejercicio económico. Coincidimos en este punto con Pastor y con Prieto en considerar acertado vincular la remuneración de las aportaciones al capital social a las fluctuaciones de la cuenta de resultados, ya que no hacerlo así podría comprometer financieramente a la sociedad cooperativa. Por otra parte, recordemos que la remuneración de dichas aportaciones se halla limitada por las leyes.

5.- Las aportaciones que no integran el capital social son subvenciones, cuotas de ingreso y cuotas periódicas, participaciones especiales, emisión de obligaciones, financiación voluntaria, títulos participativos y cuentas en participación.

6.- Entre los Fondos Sociales de las cooperativas, se distinguen los fondos obligatorios y los fondos voluntarios. A destacar que en el caso de las cooperativas, a diferencia de las sociedades de capital convencionales, la dotación de los fondos obligatorios se realiza antes de calcular el impuesto de sociedades. Y el procedimiento seguido depende del sistema de contabilidad que se haya empleado.

7.- En la determinación del resultado del ejercicio, discriminamos entre resultados cooperativos, resultados extracooperativos y resultados extraordinarios.

Una vez calculado el resultado de la sociedad cooperativa, se inicia el proceso de su distribución (si éste ha sido positivo) o su imputación (si ha sido negativo).

8.- Por último, hay que tener en cuenta que los porcentajes destinados a cada uno de los fondos obligatorios son diferentes si se han contabilizado separadamente las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios o bien se ha efectuado una contabilización conjunta.

## **IV. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN**

### **IV. 1. INTRODUCCIÓN**

En este capítulo analizamos, en primer lugar, si existen razones que justifiquen la existencia de un régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación.

En segundo lugar, se estudiarán los aspectos tributarios más significativos de dichas entidades. En este punto, hacemos especial referencia a la incidencia del Impuesto sobre Sociedades sobre dichas entidades. También nos ocupamos de averiguar si existen beneficios tributarios previstos en el TRLIS para estas empresas.

En tercer lugar, nos ocupamos de estudiar la incidencia de otros tributos sobre estas entidades y, asimismo, de si tienen reconocido algún tipo de beneficio en el ámbito de estos impuestos.

En cuarto lugar, nos ocuparemos de la retribución del capital y de su tratamiento tributario tanto en las sociedades cooperativas como en las sociedades laborales y las sociedades agrarias de transformación.

Finalmente, trataremos la tributación de las cantidades entregadas por dichas entidades a sus socios (IRPF, IS, IP) y ello lo realizaremos desde una doble perspectiva: desde la posición de la entidad que realiza la entrega y desde el punto de vista del socio que recibe dichos importes.

## **VI.2. RAZONES QUE JUSTIFICAN LA EXISTENCIA DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LAS COOPERATIVAS, LAS SOCIEDADES LABORALES Y LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.**

### **A) ARGUMENTOS A FAVOR DE DICHO RÉGIMEN. JUSTIFICACIÓN CONSTITUCIONAL.**

En primer lugar, indicar que el artículo 129.2 de la Constitución Española constituye el fundamento básico para el reconocimiento de un régimen fiscal beneficioso para las sociedades cooperativas y las sociedades laborales.

La Constitución Española de 1978, dentro del título VII "Economía y Hacienda", en su artículo 129.2 recoge un mandato claro a favor de las cooperativas y las sociedades laborales cuando señala que "Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción". Parece claro que la figura de la sociedad laboral, como empresa participada mayoritariamente por los trabajadores, se puede incluir dentro de la referencia a las "diversas formas de participación en la empresa" y, por descontado, considerarla como una de las vías para facilitar el acceso de los trabajadores a los medios de producción.

De acuerdo con Morillas y Feliú, en sede de distribución de competencias entre los entes territoriales en los que se estructura el Estado español (arts. 137 ss. Const.) no hay, por el contrario, referencia textual alguna a este tipo social, como tampoco a otras formas societarias.

La atribución de competencias a las Comunidades Autónomas en materia de cooperativas es una consecuencia que tiene su origen en dos causas distintas. Por un lado, la reiterada negación de su carácter mercantil y su encuadramiento fuera del Derecho o legislación mercantil, sobre la base del artículo 124 CdC. Por otro, la Constitución, en virtud del artículo 149.3 (que dispone que las materias "no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos"); y los Estatutos de Autonomía

que, basándose en este precepto, asumieron como propia, en un momento inicial, la competencia exclusiva, de desarrollo, de ejecución o el fomento.

La puesta en práctica de las posibilidades que otorga el artículo 150.2 de la Constitución de 1978 hizo que no sólo las nacionalidades "históricas", sino también las restantes hayan ido reflejando en sus Estatutos la competencia, esta vez ya exclusiva, en materia de cooperativas (todas las Comunidades Autónomas, a excepción del las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla).<sup>501</sup>

El silencio de la Constitución ha sido sustituido por numerosas voces, las de los Estatutos de Autonomía, que califican como exclusiva la competencia en materia de Cooperativas. Pero hay que llamar la atención de que esta competencia exclusiva se tiene respetando la legislación mercantil.<sup>502</sup>

Asimismo, hay que indicar que las leyes autonómicas coexisten con la Ley del Estado, la Ley 27/1999 de 16 de Julio, de Cooperativas (*BOE* nº 170, de 17 de Julio), porque, pese a la literalidad de los Estatutos, no se trata de una competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, sino, como mínimo, de una competencia compartida, concurrente o dividida lo que, en definitiva, habilita al Estado para promulgar su propia Ley.

También el Estado tiene competencia exclusiva respecto de las cooperativas de Ceuta y Melilla y en todo lo que tenga que ver con el principio de unidad y satisfacción de los intereses generales, en el sentido de intereses nacionales o supraautonómicos.<sup>503</sup>

---

<sup>501</sup> País Vasco, Catalunya, Andalucía, Valencia y Navarra tenían competencia exclusiva en materia de cooperativas desde el inicio de su autonomía. En 1995 se transfirieron competencias a Galicia ; en 1992 se transfirieron competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución; en particular, transfirió competencia exclusiva en materia de cooperativas a las siguientes Comunidades Autónomas: Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, Madrid y Castilla y León. Finalmente, la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias, atribuye a esta Comunidad competencia exclusiva en materia de cooperativas.

<sup>502</sup> El artículo 149.1.6ª de la Constitución indica que "el Estado tiene competencia exclusiva en materia de legislación mercantil (...)."

<sup>503</sup> MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 59.



Concretamente, en Catalunya, el Estatut<sup>504</sup> de 2006 establece en el artículo 45 la obligación de la Generalitat de fomentar la acción de las cooperativas y el artículo 124 le confiere a esta Institución la competencia exclusiva en materia de cooperativas, competencia que abarca su organización y funcionamiento.

El propio artículo 124 del Estatut califica como competencia exclusiva la regulación y el fomento del movimiento cooperativo, lo cual incluye la regulación del asociacionismo, la educación y la formación, la fijación de criterios, regulación de las condiciones y ejecución y control de las ayudas públicas al mundo cooperativo.<sup>505</sup>

Siguiendo a la profesora Alonso<sup>506</sup>, cuando la Constitución se dirige a los poderes públicos como sujetos obligados a fomentar o a promover ciertas condiciones, parece que se refiere a todos los poderes públicos sin excepción, ya sea a nivel estatal, autonómico, provincial, municipal y institucional, porque sólo así tiene sentido pleno el mandato.

Asimismo, indicar que el legislador señala claramente la obligación de fomentar. Desde el punto de vista tributario, que es el que nos interesa, esta obligación de fomento sólo se podrá entender cumplida cuando se reconozca a la cooperativa un trato fiscal favorable.

Siendo clara, pues, la redacción del artículo 129 en el sentido de potenciar las sociedades cooperativas y laborales, cabe preguntarnos por qué el legislador constituyente se fija en estas formas societarias para prever su fomento y no en otras.

Desde el punto de vista de la justificación de un régimen fiscal favorable para estas entidades opinamos que el argumento que resulta más interesante es el de la identidad de fines que existe entre el Estado y este tipo de empresas, especialmente las cooperativas, de forma que desde este punto de vista, el beneficio fiscal se presenta como una forma de compensación por el desarrollo de una función o trabajo que tiende a atender el interés general.

---

<sup>504</sup> Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

<sup>505</sup> GASCH, J.M.: "El nou estatut i el cooperativisme", *Nexe: quaderns d'autogestió i economia cooperativa*, Nº 19, 2007, pg. 56.

<sup>506</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 51-52.

En el caso de la sociedad cooperativa, destacamos que constituye un claro ahorro para el Estado los trabajos educativos y de formación que, con cargo a sus fondos, hace la cooperativa. Asimismo, la educación se erige como uno de sus principios y fines esenciales. Y lo mismo se puede decir de las cantidades del Fondo de Educación y Promoción empleadas por la cooperativa para fines sociales.

Finalmente, no se puede olvidar el trabajo de estas sociedades en otros ámbitos que suplen finalidades previstas en el mismo Texto Constitucional, como la función social de la propiedad del artículo 33, el progreso social y económico con una distribución personal equitativa de la renta del artículo 40, o la participación de todos en la vida económica y social del art. 9.2, el cumplimiento de lo cual queda evidenciado en el caso de la cooperativa, por medio, por ejemplo, de la creación de fondos sociales y el mecanismo democrático de "un hombre, un voto", respectivamente.

En el caso de las sociedades laborales, es su actividad en la creación y mantenimiento de puestos de trabajo, juntamente con la potenciación de otro tipo de valores que su mera existencia supone, la aportación que igualmente se deberá compensar a la hora de plantearnos su régimen fiscal.

En conclusión, sociedades cooperativas y sociedades laborales han de acceder a un régimen fiscal beneficioso porque como consecuencia de su constitución y forma de funcionamiento consiguen el desarrollo de ciertos fines beneficiosos que no sólo son muy positivos para el conjunto del grupo social, sino que, además, en muchos casos habrían de ser asumidos con cargo a los fondos públicos.<sup>507</sup>

Por lo tanto, la función social que desarrollan las cooperativas no solamente en beneficio de sus socios, sino también del grupo social en general, es uno de los argumentos más claros a favor de una fiscalidad favorable para éstas.<sup>508</sup>

---

<sup>507</sup> Por lo que hace referencia a las cooperativas, su función social es destacada por la *Declaración sobre la identidad cooperativa* de la ACI elaborada en Manchester, en 1995. Así, al recoger los valores del cooperativismo, establece que "los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social". Igualmente, el séptimo Principio, "Interés por la comunidad", que se introduce en este Congreso, indica: "Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios".

<sup>508</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*, cit., pg. 56.

Por otra parte, en la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, de régimen fiscal de las cooperativas, se alude también a la función social de estas entidades en diversas ocasiones.<sup>509</sup>

En cuanto a las Sociedades Laborales, su papel en la creación de empleo es destacado ya en la Exposición de Motivos de su norma reguladora, la Ley 4/1997, que justifica esta Ley por "la finalidad de conseguir nuevos métodos de creación de empleo, fomentando la participación de los trabajadores en la empresa." La Exposición de Motivos acaba justificando los beneficios fiscales reconocidos a estas entidades "teniendo en cuenta su finalidad social, además de la económica, que su creación y existencia lleva consigo."

De acuerdo con Alonso<sup>510</sup>, partiendo de la función social, especialmente en el ámbito de la creación y el mantenimiento del empleo que llevan a cabo las cooperativas y las sociedades laborales, pensamos que se debe reconocer a estas entidades un régimen fiscal que tenga en cuenta, como mínimo, las dos características siguientes: en primer lugar, debe ser un régimen fiscal coherente con las especialidades que implica el funcionamiento de la sociedad cooperativa y de la sociedad laboral y, en segundo lugar, debe ser un modelo incentivador que incluya una serie de beneficios fiscales que, por un lado, compense el interés social que existe en la defensa de estas entidades teniendo en cuenta su actividad para crear y mantener los puestos de trabajo y, por otra, que favorezca su desarrollo.<sup>511</sup>

---

<sup>509</sup> Primeramente, al hacer referencia a lo preceptuado en la disposición final 5ª de la Ley General de Cooperativas (1987), en cuanto a la elaboración de una ley sobre régimen fiscal de estas entidades, indica que de esta forma "se continúa una tradición de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, según la cual las sociedades cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por parte del legislador, el cual, consciente de sus características especiales como entes asociativos y su función social, les ha reconocido, desde antiguo, determinados beneficios fiscales".

A continuación, la Exposición de Motivos de la LRFC enumera los principios a que responde el régimen fiscal que establece, y el primero es el "Fomento de las sociedades cooperativas teniendo en cuenta su función social". Finalmente, indica que las normas incentivadoras contenidas en el Título IV, "establecen beneficios tributarios teniendo en cuenta la función social que hacen las cooperativas, dado que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios mediante las dotaciones efectuadas con esta finalidad".

<sup>510</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 78.

<sup>511</sup> Se aducen varias razones para justificar un tratamiento fiscal favorable. En primer lugar, se indica que el tipo de actividad que las sociedades cooperativas desarrollan, justifica la fiscalidad especial. El legislador piensa en las cooperativas situadas en el sector primario de la economía, cuyas actividades son de gran necesidad para el conjunto de la sociedad y no siempre suficientemente defendidas. En segundo lugar, se señala que su operativa mutualista es otra razón para justificar un trato fiscal favorable. No obstante, cada vez es mayor la permisibilidad de realizar operaciones con terceros, ya que, de estar totalmente prohibidas en la primitiva ortodoxia cooperativa, se ha pasado a amplios niveles de apertura previstos en la Ley 27/99 o en la misma Ley 20/90. En tercer lugar, la función social de las cooperativas y las sociedades laborales (ya que promueven eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y facilitan el

Es por esto que la legislación fiscal de cooperativas vigente actualmente, trata de dar respuesta a la exigencia de esta normativa fiscal coherente con la especialidad cooperativa mediante la elaboración de unas normas fiscales especiales aplicables en el ámbito del impuesto sobre sociedades para las cooperativas y del impuesto sobre la renta de las personas físicas para sus socios. Son las denominadas "normas de ajuste", que contienen los artículos 15 a 32 de la Ley 20/1990. Dichas normas de ajuste adaptan las normas generales a las peculiaridades cooperativas. Este es un primer paso.

Recordemos, por otra parte, que el art. 129.2 de la Const. impone un verdadero mandato de fomento, y no una mera norma orientativa o que permita escoger entre fomento o no fomento.<sup>512</sup> A partir de aquí, y como veremos más adelante, es necesario crear verdaderas normas de fomento que, de acuerdo con el indicado artículo de la Const., prevean reglas fiscales beneficiosas para las cooperativas.

Siguiendo a las profesoras García y Garijo,<sup>513</sup> la principal razón que justifica en la actualidad la existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas es su previsión constitucional. En efecto, uno de los instrumentos más importantes de fomento económico de un determinado sector es el sistema tributario, ya que como sabemos, las finalidades extrafiscales de los tributos son legítimas, y están previstas en la propia LGT, cuyo artículo 2.1, segundo párrafo, establece: "los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

La posibilidad de que los tributos puedan satisfacer, además de la financiación del gasto, otros objetivos públicos, ha sido admitida por el Tribunal Constitucional.<sup>514</sup>

---

acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción; creación y mantenimiento de puestos de trabajo, educación, funcionamiento democrático, desarrollo social...). En cuarto lugar, la doble condición de socio y trabajador y las reservas obligatorias específicas de estas sociedades. En quinto lugar, su normal menor capacidad económica (ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 42-45).

<sup>512</sup> "Los poderes públicos (...) fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas".

<sup>513</sup> GARCIA GALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español", en la obra *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Cizur Menor (Navarra), Thomson-Cívitas, 2005, pg. 77.

<sup>514</sup> "La función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (...). A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, pues el

Por otra parte, uno de los objetivos prioritarios de la Ley 27/1999, estatal de Cooperativas, es reforzar la consolidación empresarial de la cooperativa, para lo que es imprescindible "flexibilizar su régimen económico y societario y acoger novedades en materia de financiación empresarial". Junto a ello, teniendo en cuenta las peculiaridades de estas sociedades, creemos necesario un régimen fiscal especial que les permita intervenir en el mercado, en plano de igualdad, con el resto de empresas.

No hay que olvidar 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 (...)". El elemento personalista tiene, por tanto, gran importancia: las necesidades de los socios son la causa del nacimiento de la cooperativa y, del mismo modo, constituyen el fin que deben conseguir.

Para satisfacerlas, pueden desarrollar actividades empresariales, pero es evidente que, precisamente por estar inspiradas por los valores éticos a los que nos hemos referido, no pueden competir con otras formas societarias salvo que se les reconozcan ciertas ventajas. El respeto a los principios cooperativos dificulta una gestión empresarial competitiva, aunque a la vez justifica una protección especial por parte del Estado, y es evidente que ésta se consigue también, a través de normas tributarias favorables.

Por todo lo expuesto, en el momento actual son necesarias normas que garanticen la competitividad de las cooperativas en un mercado en el que la primacía del liberalismo es indiscutible, y el sistema tributario constituye uno de los medios más eficaces para garantizar dicha protección<sup>515</sup>.

La primera distinción que subyace en la legislación fiscal vigente es la distinción entre cooperativas protegidas y no protegidas, de forma que no todas las cooperativas accederán a la protección, sino que algunas, por incumplir determinados requisitos se

---

respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo, teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales" (Sentencia del TC de 26 de marzo de 1987).

<sup>515</sup> GARCIA CALVENTE, Y/GARIJO, M.R.; "Cooperativas..."cit., pgs. 77-80.

tornarán no protegidas.<sup>516</sup> Por tanto, las cooperativas que podrán acceder a la protección nos vienen delimitadas de dos formas: positivamente, habrán de cumplir las normas de funcionamiento de las reglas sustantivas y, negativamente, no deberán incurrir en los supuestos de la pérdida de la protección previstos en el artículo 13 de la LRFC.<sup>517</sup>

Por otra parte, nos parece correcto –y en esto coincidimos con Alonso– que en atención a la especial función social que cumplen las cooperativas, cuando una cooperativa no cumple esta función social, debe quedar fuera del ámbito de la protección de la fiscalidad.

Conviene preguntarnos ahora qué razones existen para otorgar mayor protección a las cooperativas agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar, de trabajo asociado y de consumidores y usuarios (cooperativas especialmente protegidas).<sup>518</sup>

En primer lugar, el sector de actividad al que pertenecen. Este criterio parece que hace referencia, fundamentalmente, a las cooperativas que actúan en el sector primario.

En segundo lugar, la Ley 20/90 se basa en la escasa capacidad económica de los socios. La Exposición de Motivos, para justificar la especial protección, presume que los socios de estas cooperativas poseen una capacidad económica inferior. No obstante, nos parece que esta presunción, si no es absolutamente fundada, puede ser discriminatoria y vulnerar el principio de equidad y de igualdad tributaria.

En tercer lugar, el mayor acercamiento al principio mutualista de las cooperativas especialmente protegidas. Consideramos, no obstante, discutible que desde la ley fiscal se esté favoreciendo las cooperativas en virtud de su voluntad mutualista y la limitación que supone sus operaciones restringidas a los socios, cuando

---

<sup>516</sup> El art. 6.1 de la LRFC indica que “serán consideradas como cooperativas protegidas, a los efectos de esta Ley, aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y las disposiciones de la Ley General de cooperativas o de las leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13”.

<sup>517</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 85-86.

<sup>518</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 94.

la tendencia general en el ámbito cooperativo es, precisamente, la contraria, es decir, tratar de conseguir cada vez más su participación en igualdad en el mercado y la ampliación de las operaciones con terceros que pueden llevar a término. Uno de nuestros argumentos que expondremos en este sentido es la necesaria liberalización de las operaciones de la cooperativa con terceros.

En cuanto a las sociedades laborales, su ley reguladora recoge una serie de beneficios fiscales. El origen de estos beneficios está en la decisión del legislador de reconocer, para estas sociedades, un régimen de beneficios fiscales, tal como se preveía para las cooperativas, reconociendo el trabajo que en el campo de la creación y mantenimiento del empleo realizaban ambas sociedades.<sup>519</sup>

Siguiendo a Calvo<sup>520</sup>, la propiedad de las acciones o participaciones sociales (mayoría) pertenece a los trabajadores contratados por tiempo indefinido y se garantiza esta situación a través de un derecho de adquisición preferente, en primer lugar, a favor de trabajadores que no sean socios. Por otra parte, se limita la posesión de capital social que puede pertenecer a un solo socio a un tercio del capital del mismo. En definitiva, se produce una mejor comunión capital-trabajo que normalmente redundará en beneficio de la empresa y del empleo mismo.

Estos requisitos suponen la autogeneración de empleo con un fuerte contenido social y una importante estabilidad. Asimismo, existe una limitación de facultades dominicales (cuantía máxima del capital que puede poseerse y derecho de adquisición preferente en las transmisiones).

No obstante, la crítica fundamental que se ha planteado es que el reconocimiento de estos beneficios fiscales implica un trato desigual entre las dos fórmulas societarias, porque las cooperativas tienen más limitaciones de funcionamiento, muchas de las cuales –la más evidente, pero no la única, la obligación de destinar una parte de sus resultados al Fondo de Educación y Promoción- dificultan

---

<sup>519</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 101.

<sup>520</sup> CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica", en la obra *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Cizur Menor(Navarra), Thomson-Cívitas, 2005, pg. 55.

su actuación en condiciones de igualdad en el mercado, con la finalidad de conseguir ciertas ventajas sociales o fines de interés general.<sup>521</sup>

## **B) ARGUMENTOS CONTRARIOS A LA EXISTENCIA DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL**

Por otra parte, no podemos dejar de referirnos a que se han planteado diversas críticas contra la existencia de esta fiscalidad especial para las sociedades cooperativas y sociedades laborales, centradas fundamentalmente en la posible competencia desleal que esta regulación podría implicar.

En este sentido, dejando a un lado las peculiaridades de funcionamiento de las cooperativas y sociedades laborales, se pone énfasis en su faceta de empresas que actúan en el mercado en situación de igualdad con otras empresas, lo cual obliga a ser prudentes a la hora de diseñar cualquier regulación tributaria específica para estas sociedades que pueda colocarlas en una posición de competencia desleal amparada desde la misma legislación respecto del resto de empresas que actúan en el mismo mercado, en la medida que este trato fiscal ventajoso se puede traducir automáticamente en menores costes y, en consecuencia, en ventas a precios inferiores o márgenes más grandes.

Estimamos que no hay que olvidar que su actuación en el mercado se hace por mediación de fórmulas de funcionamiento específicas y persiguiendo fines que no coinciden con los de otras empresas.<sup>522</sup>

En este punto, coincidimos con Vargas y Aguilar, cuando subrayan que la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas contiene, de una parte, normas incentivadoras, que establecen beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas y de otra, normas técnicas, de ajuste, que adaptan las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas. Entre estas peculiaridades encontramos la limitada remuneración de las aportaciones al capital social de las cooperativas, medida que no

---

<sup>521</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit, pg. 101.

<sup>522</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 39-40.



existe para el resto de sociedades, y la existencia de determinadas obligaciones financieras que inmovilizan recursos y los convierten en irrepartibles, como es la constitución de Fondos Sociales Obligatorios, que significa que parte de lo que cada socio reparte a la empresa nunca lo va a recuperar y que parte de los excedentes empresariales quedan inmovilizados.

Centrándonos en la legislación estatal, la LC establece que el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) está destinado específicamente a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa y es irrepartible entre los socios (art. 55), limitación que no tiene ninguna otra sociedad. Este fondo forma parte del patrimonio social irrepartible y en caso de disolución de la cooperativa pasa a disposición de la Administración con la finalidad de destinarlo a la constitución de un Fondo para la Promoción del cooperativismo.

Todo esto lleva a la conclusión de que con carácter general, el excedente máximo distribuible en las cooperativas es inferior al que se genera en otro tipo de sociedades, donde la disponibilidad de los resultados por parte de los socios es mayor, al no tener la obligación de dotar estos fondos con el beneficio obtenido en el ejercicio. En definitiva, la exigibilidad para las cooperativas de las dotaciones obligatorias a fondos sociales, así como la existencia de un patrimonio social irrepartible, aún en el caso de disolución de la sociedad, suponen una limitación a la distribución de los excedentes y a la retribución al capital, convirtiéndose en la práctica en unas importantes cargas parafiscales.<sup>523</sup>

Visto cuanto antecede, entendemos que el régimen fiscal privilegiado que se otorga a las cooperativas responde a la necesidad de compensar las cargas parafiscales a que se ven sometidas.

La limitación de los porcentajes para su actuación con terceros no encuentra su justificación en ese teórico trato fiscal privilegiado, ya que los rendimientos de estas operaciones tributan al tipo general del Impuesto sobre Sociedades, sino en una

---

<sup>523</sup> VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: "Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado", *Revesco*, núm. 83, 2004, pg. 133.

concepción más doctrinal que legal, de que la cooperativa debe actuar principalmente con sus socios en respeto del principio de mutualidad.<sup>524</sup>

---

<sup>524</sup> VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: "Las operaciones..." cit., pg. 138.

### **IV.3. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.**

En lo que concierne al régimen fiscal de las SAT, hay que acudir a la disposición adicional primera de la LRFC que contiene su régimen. Hay que anotar que las SAT tributan al tipo general del Impuesto sobre Sociedades<sup>525</sup> y sólo disfrutan de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (exención total para los actos de constitución y ampliación de capital) y en el IAE (bonificación del 95% de las cuotas y recargos correspondientes a las actividades que realicen). No obstante, cuando la SAT tenga la consideración de explotación asociativa prioritaria, podrá disfrutar de los beneficios establecidos por la Ley 19/1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

---

<sup>525</sup> Salvo que la SAT cumpla los requisitos para estar sujeta al régimen de empresas de reducida dimensión (art. 108 TRLIS), en cuyo caso podrá beneficiarse de la aplicación de los tipos de gravamen establecidos en el artículo 114.

#### IV.4. ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS

Trataremos en primer lugar cuál es la normativa tributaria aplicable a las sociedades cooperativas. En este punto, podemos distinguir una legislación específica, constituida por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas<sup>526</sup> y, por otra parte, el régimen tributario general propio de las personas jurídicas, que tiene carácter supletorio.<sup>527</sup>

En efecto, la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFC), no contiene una regulación completa de su régimen fiscal, sino que se limita a establecer determinadas particularidades. Es decir, en palabras de Martín, se trata de una legislación insuficiente para caracterizar la situación tributaria de este tipo de entidades. Ello obliga a acudir a la normativa tributaria general, aplicable en todo aquello no regulado por la LRFC.<sup>528</sup> Como señala su artículo 1.3, "en lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales".<sup>529</sup>

Asimismo, cabe señalar dos tipos de normas entre las contenidas en la LRFC: las *normas incentivadoras*, las cuales establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas, en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad y, de otra parte, existen normas técnicas, *de ajuste*, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Unas y otras serán estudiadas con detalle más adelante.

Por otra parte, podemos distinguir tres clases de cooperativas: la cooperativas no protegidas y, de acuerdo con el artículo 2 de la LRFC, las cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

---

<sup>526</sup> Declarada expresamente vigente en virtud de la Disposición Final Segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>527</sup> Exposición de Motivos Ley 20/1990.

<sup>528</sup> MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Madrid, Iustel, 2006, pg.37.

<sup>529</sup> Lo dicho hasta el momento sirve para aquellos territorios de régimen común, no para los forales. En estos últimos habrá que atender a su legislación propia. Así lo señala de modo expreso el art. 1.2 de la LRFC cuando afirma que lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes de los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra.

A las cooperativas no protegidas les son de aplicación las normas de ajuste, contenidas en el art. 6.2, pues, como afirma la Exposición de Motivos de la LRFC, resulta indiferente que la cooperativa tenga o no derecho a los beneficios fiscales que establece la Ley.

Asimismo, indicar que el hecho de que una cooperativa especialmente protegida pierda esta condición no la convierte automáticamente en no protegida. Por el contrario, siempre que se den los requisitos necesarios, puede disfrutar de los beneficios previstos para las protegidas (DGT, 9 de junio de 1997, núm. 1174-97).

El artículo 7 de la LRFC califica de cooperativas especialmente protegidas, siempre que cumplan determinados requisitos, a las siguientes de primer grado:

- a) Cooperativas de Trabajo Asociado.
- b) Cooperativas Agrarias.
- c) Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- d) Cooperativas del Mar.
- e) Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Esta enumeración es taxativa, sin que pueda ampliarse a otras entidades, salvo disposición legal expresa. Esta opción del legislador estatal por un sistema de lista cerrada no deja de plantear problemas, sobre todo en el momento en que se pone en conexión con la legislación autonómica de cooperación. Estos inconvenientes no deslegitiman, por sí mismos, el sistema elegido por el legislador estatal. Pero de lo que no cabe duda es de que su correcto funcionamiento exige una estrecha coordinación entre la legislación estatal y autonómica que no siempre existe.<sup>530</sup>

La elección de estas entidades por parte del legislador tributario obedece a varias razones, ya sea porque asocian a personas con menor capacidad económica o sirven, de forma más eficaz, a los principios que caracterizan a la institución cooperativa.

En cualquier caso, se trata de cooperativas cuyo objeto les hace acreedoras de una protección constitucional reforzada, más allá de la genérica reservada a las cooperativas (art. 129.2 de la CE). Así, por lo que se refiere a las cooperativas

---

<sup>530</sup>MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES+, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones...cit.*, pg. 52.

incardinadas en el sector primario –agrarias, de explotación comunitaria de la tierra y del mar- puede invocarse el art. 130.1 de la CE, cuando señala que “los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.<sup>531</sup>

Por lo que se refiere a las cooperativas de consumidores y usuarios, el art. 51 de la CE impone a los poderes públicos el deber de garantizar sus derechos e intereses, la promoción de su educación e información y el fomento de sus organizaciones.

En cuanto a la tutela de las cooperativas de trabajo asociado, ésta se basa en el objetivo de la promoción del pleno empleo proclamado por el art. 40 de la CE.<sup>532</sup>

Siguiendo a Calvo, las cooperativas que se consideran especialmente protegidas, tienen diversas limitaciones (objetivas y subjetivas) que les dan una estructura y un contenido social más intenso que el que ofrecen el resto de las sociedades cooperativas.

Las cooperativas agrarias tienen también limitaciones subjetivas (restringiendo las personas que pueden asociarse y límites fiscales de los bienes de naturaleza rústica de cada socio) y objetivas (límites en las actividades que pueden realizarse).

Sucede lo mismo, desde el punto de vista fiscal, con las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra y las Cooperativas del Mar.<sup>533</sup>

Dicho lo anterior, suscribimos la afirmación de Martín cuando afirma que nos parece que existen otras cooperativas cuyos fines son tan dignos de protección como los que acabamos de señalar. Nos referimos, en particular, a las cooperativas de viviendas, en la medida en que constituyen un medio eficaz para el acceso a una vivienda digna a precios asequibles y contribuyen a lo dispuesto en el art. 47 de la

<sup>531</sup> MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones...cit.*, pg. 52.

<sup>532</sup> Asocian a personas físicas que prestan su trabajo personal, el importe medio de sus retribuciones está limitado y el número de trabajadores asalariados no puede exceder de un determinado porcentaje (CALVO ORTEGA, R.: “Entidades...”cit., pg. 50).

<sup>533</sup> CALVO ORTEGA, R.: *Entidades...cit.*, pg. 51.

Const.<sup>534</sup> Esta constatación resulta especialmente evidente en los tiempos que vivimos, donde los precios de la vivienda han alcanzado cifras desconocidas. Por ello mismo, y sin discutir ahora el sistema de lista cerrada, se impone una actualización de la enumeración contenida en el artículo 7, a fin de acomodarla a las necesidades actuales, comentario que íntegramente suscribimos.<sup>535</sup>

Por lo que hace referencia a las cooperativas de segundo grado y ulterior grado, se estará a lo dispuesto en el artículo 35 de la LRFC.

En cuanto a los requisitos necesarios para que una cooperativa distinta de las de crédito sea considerada protegida, sea de primer o de segundo grado, es necesario:

- a) Que se ajuste a la LC o a las Leyes de Cooperativas de las CCAA.
- b) No debe incurrir en ninguna de las causas previstas en el art. 13 de la LRFC.

Asimismo, no se requiere pronunciamiento expreso de la Administración para gozar de estos beneficios.

#### **IV.4.1. ANÁLISIS DE LAS COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS**

Como ya se ha indicado anteriormente, el art. 7 de la LRFC contiene una enumeración taxativa de aquellas cooperativas de primer grado que se consideran especialmente protegidas. El resto de entidades del Capítulo X del Título I de la LC carecen de esta consideración. Éstas son, en principio, protegidas, salvo que incurran en alguna de las causas del art. 13.<sup>536</sup>

De acuerdo con Martín, la situación, así descrita, parece que ofrece seguridad jurídica a las cooperativas cuyo ámbito las somete a la legislación estatal de cooperación. Así, en una primera aproximación, queda muy claro, según el tipo de

---

<sup>534</sup> Art. 47 Const.: "Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias... para hacer efectivo este derecho...".

<sup>535</sup> MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones...cit.*, pg. 53.

<sup>536</sup> MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones...cit.*, pg. 57.

entidad de que se trate, si tiene o no la posibilidad de acceder a la condición de cooperativa especialmente protegida.

Sin embargo, hay un tipo de cooperativas reguladas en la Ley estatal que suscita algún problema de interpretación, como señala Martín. Nos referimos a las integrales, previstas en el art. 105 de la LC. Éstas se definen como "aquellas que, con independencia de su clase, su actividad cooperatizada es doble o plural, cumpliendo las finalidades propias de diferentes clases de cooperativas en una misma sociedad, según acuerdo de sus Estatutos y con observancia de lo regulado para cada una de dichas actividades"(Art. 105 LC).

Si todas las actividades desarrolladas por las cooperativas integrales entran dentro de las categorías proclamadas como especialmente protegidas, no se produce conflicto alguno. Pero sí en los casos en que una cooperativa integral desarrolla actividades inherentes a una cooperativa especialmente protegida y también una o varias de las que no tienen dicha consideración. En tal caso, ¿se aplican los beneficios fiscales adicionales previstos en la LRFC para las especialmente protegidas?. Parece que la respuesta debe ser afirmativa, prorrateando los incentivos en función del volumen de operaciones de una u otra clase de actividades.

No obstante, ésta no parece ser la posición de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), que se decanta por la consideración unitaria de esta clase de entidades.<sup>537</sup>

Con todo, la situación es mucho más grave para aquellas Cooperativas sometidas a la legislación autonómica. Así, las Leyes de cooperación aprobadas por estas Administraciones territoriales han creado tipos de cooperativas distintos de los

---

<sup>537</sup> Así, la resolución de 4 de noviembre de 2004 (num. 1967-04) de la DGT, se enfrenta al problema de decidir cuáles son los requisitos que debe reunir una cooperativa agraria y de consumidores y usuarios para gozar de la consideración de especialmente protegida. Y el Centro Directivo entiende que sólo puede acceder a esta condición si cumple todas y cada una de las exigencias previstas en la Ley para ambas clases de cooperativas. Afirma que "en la normativa vigente no existe precepto ni excepción alguna que excluya del cumplimiento de todos los requisitos exigidos para tener la consideración de cooperativa especialmente protegida a la cooperativa de dos o más clases. En consecuencia, en el presente caso, la cooperativa consultante deberá cumplir todos los requisitos exigidos en los artículos 9 y 12 de la LRFC para tener la consideración de cooperativa especialmente protegida. Si no se cumpliese con alguno de los requisitos señalados, la cooperativa no tendría dicha consideración, aunque sí la de protegida a los efectos de la citada LRFC siempre que se ajuste a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurriese en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 de la LRFC".



estatales y que, en ocasiones, cumplen una función muy similar a los previstos en la LC. Se plantea la duda acerca de si estas entidades pueden acceder al grado máximo de protección fiscal.<sup>538</sup>

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el artículo 14 de la LGT prohíbe el uso de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y de los demás incentivos y beneficios fiscales.

Aplicando la doctrina expuesta, parece que debemos obtener una conclusión negativa en cuanto a la calificación como especialmente protegidas de aquellas cooperativas creadas por la normativa autonómica y que no se ajustan a los tipos estatales.

No obstante, esta conclusión puede resultar apresurada. Así, es preciso tener en cuenta que, como señalan con acierto las SSTSJ de Catalunya de 24 de febrero de 1999 y 27 de septiembre de 2002, la exclusión de la analogía no implica que las normas de exención y reguladoras de incentivos fiscales deban interpretarse de forma literal. Por el contrario, rigen aquí todos los criterios hermenéuticos admitidos en Derecho y, en especial, el teleológico.<sup>539</sup>

Pues bien, si trasladamos estas tesis al caso que nos ocupa, parece que la prohibición contenida en el art. 14 de la LGT no constituye un verdadero obstáculo para calificar como especialmente protegidos a determinados tipos autonómicos de cooperativas. Así, la inclusión de las cooperativas del mar entre las que gozan de mayor protección tiene como finalidad otorgar un trato más favorable a determinado sector de actividad. Y no cabe duda de que en el mismo se encuentran las cooperativas marítimas, fluviales o lacustres catalanas, etc. Por tanto, también estas últimas deben entenderse incluidas en este nivel de máxima tutela.<sup>540</sup>

---

<sup>538</sup> Así por ejemplo, el art. 96 de la LCoopCat crea las cooperativas marítimas, fluviales o lacustres, con un objeto muy similar a las estatales del mar, pero que extienden su ámbito de actuación a ríos, lagos y lagunas.

<sup>539</sup> Este criterio es el sustentado por la STS de 2 de julio de 2003 que declara exenta del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) a una biblioteca pública, al considerarla como un servicio educativo.

<sup>540</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pg. 61.

#### **IV.4.1.1.COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS DE PRIMER GRADO.**

##### **A) COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO**

De acuerdo con lo preceptuado en el art. 80.1 de la LC, las cooperativas de trabajo asociado “tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, mediante su esfuerzo personal y directo, a tiempo parcial o completo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros.”

A nuestro juicio, son las cooperativas de Trabajo Asociado las merecedoras de una mayor protección, ya que inciden en lo dispuesto tanto en el párrafo primero, como en el segundo, del artículo 129.2 de la Constitución, puesto que constituyen un medio para facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, así como un instrumento eficaz de la lucha contra el paro y la crisis económica.

Podemos caracterizar a estas cooperativas del modo siguiente<sup>541</sup>:

a) Para su válida constitución es necesario que cuenten, al menos, con tres socios trabajadores. Los socios trabajadores tienen que ser personas físicas que aporten a la entidad su trabajo. La relación de estos socios trabajadores con la cooperativa es societaria<sup>542</sup>.

La necesaria existencia de socios trabajadores no impide que la cooperativa pueda contratar también a empleados sujetos a una relación laboral. No obstante, se impone una limitación: el número de horas/año realizadas por trabajadores por cuenta ajena no podrá ser superior al 30 por 100 del total de horas al año realizadas por los socios trabajadores.<sup>543</sup>

---

<sup>541</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pgs. 62-63.

<sup>542</sup> Art. 80.1 LC.

<sup>543</sup> Art. 80.7 LC.

b) La actividad cooperativizada es, precisamente, la prestación del trabajo por parte de los socios. Dicho trabajo puede aportarse tanto a tiempo completo como a tiempo parcial.<sup>544</sup>

c) La finalidad de la cooperativa consiste, precisamente, en proporcionar un puesto de trabajo a los socios.

Este objetivo se cumple mediante la realización de una actividad empresarial de producción de bienes o servicios para terceros. Es decir, nos encontramos con una entidad que desarrolla una actividad económica idéntica a la que puede realizar cualquier sociedad mercantil convencional. Dicha característica no supone una derogación del principio mutualista. Este se cumple en la medida en que la finalidad de la entidad no es tanto la obtención de un lucro repartible –que puede existir– como proporcionar empleo a los socios. En esta clase de cooperativas distinguimos entre la actividad cooperativizada, que es el trabajo, y su objeto social, que es el desarrollo de una actividad económica.

d) No se excluye, ni mucho menos, la posibilidad de que la entidad obtenga excedentes y se repartan entre los socios en función de su participación en la actividad cooperativizada.

Asimismo, el art. 80.4 de la LC reconoce a los socios el derecho a percibir periódicamente anticipos a cuenta de dichos excedentes, que no tienen naturaleza salarial y se denominan anticipos societarios.

¿Qué requisitos deben cumplir dichas cooperativas para acceder a la condición de cooperativa especialmente protegida?. Estas entidades han de cumplir, además, los requisitos que señala el artículo 8 de la LRFC:

a) Deben asociar a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir bienes y servicios para terceros.

b) El importe medio de las retribuciones totales, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos, no puede exceder del 200

---

<sup>544</sup> Art. 80.1 LC.

por 100 de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir los socios si su situación respecto de la cooperativa hubiera sido de trabajadores por cuenta ajena.<sup>545</sup>

c) El número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no puede exceder del 10 por 100 del total de socios. No obstante, la LRFC admite si el número de socios es inferior a diez, la contratación de un trabajador asalariado sin que ello suponga la pérdida de la calificación de especialmente protegida.

Como advierte la propia Ley, este cálculo debe realizarse en función del número de socios y trabajadores asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su permanencia efectiva en la misma.

Podemos realizar algunas observaciones. En primer lugar, tenemos que tener en cuenta que el período temporal al que se remite el cómputo no es el año, sino el ejercicio económico, que puede ser inferior. En segundo lugar, aclara que el porcentaje se obtiene prorrateando a aquellos trabajadores y socios que no permanezcan en la cooperativa durante el ejercicio completo.

La cooperativa puede emplear trabajadores por cuenta ajena con cualquier otro tipo de contrato distinto al de por tiempo indefinido, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.<sup>546</sup>

Como norma común para las dos limitaciones impuestas a la contratación de trabajadores, no se tienen en cuenta<sup>547</sup>:

---

<sup>545</sup> Para realizar esta comparación entre las retribuciones de los socios y las normales de los empleados por cuenta ajena, hemos de acudir al Convenio Colectivo vigente, en base a la categoría de cada trabajador.

<sup>546</sup> De acuerdo con lo preceptuado en el art. 34 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto de los Trabajadores, la jornada laboral será de cuarenta horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual. Teniendo en cuenta esta unidad de medida han de compararse las jornadas trabajadas por los socios y las que corresponden a los trabajadores temporales contratados durante el ejercicio económico. En caso de que éste sea inferior al año, deberá realizarse el prorrateo correspondiente en la unidad de medida.

<sup>547</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pg. 66.

- los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o cualquier otra fórmula para la inserción laboral de jóvenes.

- los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan.

- los trabajadores asalariados que, con carácter obligatorio, deba contratar la cooperativa por tiempo indefinido, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 44 del Estatuto de los Trabajadores, en los casos expresamente autorizados. Este precepto se refiere a la obligación del nuevo empresario, que queda subrogado automáticamente en los derechos y obligaciones laborales del anterior en los supuestos de sucesión de empresa.

- los socios en situación de prueba.

A efectos fiscales, el apartado 4 del artículo 8 de la LRFC asimila a las cooperativas de trabajo asociado a cualquier otra que, conforme a sus estatutos, adopte la forma de trabajo asociado, resultándole de aplicación las disposiciones correspondientes a esta clase de cooperativas.

## **B) COOPERATIVAS AGRARIAS**

De acuerdo con el art. 93.1 LC, las cooperativas agrarias se definen como aquellas que "asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, que tienen como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes, de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas".

Siguiendo a Martín<sup>548</sup>, esta clase de cooperativa puede caracterizarse por las notas siguientes:

a) La Ley limita el objeto de estas entidades. De acuerdo con el artículo 93.2, pueden distinguirse varias actividades posibles:

---

<sup>548</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pgs. 68-73.

- las propias de las denominadas cooperativas de suministro, que adquieren factores de producción para la propia entidad o para las explotaciones de los socios.<sup>549</sup>
- las que corresponden a las cooperativas de comercialización, cuya finalidad es colaborar en la venta de los productos agrarios.<sup>550</sup>
- las cooperativas agrarias pueden adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería o los bosques, así como construir y explotar obras e instalaciones necesarias a estos fines.
  - Cabe también que realicen actividades necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las explotaciones de los socios.
  - Pueden realizar actividades de consumo y servicios para sus socios, así como fomentar aquellas actividades encaminadas a la promoción y mejora de la población agraria y rural.

b) Desde un punto de vista subjetivo, se limita la cualidad de socio a los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

Son tres las cuestiones que suscita este precepto. En primer lugar, debe aclararse qué se entiende por explotación agrícola, ganadera o forestal, puesto que la LC carece de cualquier definición.

A estos efectos, resulta ilustrativo acudir a la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias. Así, su art. 2.2 define la explotación agraria como "el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica." Se trata, pues, de un concepto amplio, que coincide con el de empresa y que sólo presenta la especialidad derivada del objeto de la actividad.

---

<sup>549</sup> Dentro de este grupo de cooperativas agrarias no sólo deben incluirse las que se limitan a interponerse entre los terceros vendedores y los socios para la adquisición de productos en mejores condiciones económicas. También es posible que provean a los socios productos elaborados y transformados por ella misma.

<sup>550</sup> Estas actividades pueden ser muy variadas, abarcando desde el mero almacenamiento, hasta la transformación y posterior comercialización de los productos, incluso al consumidor final, tal y como indica la norma.

En segundo lugar, tenemos que determinar qué tipo de vínculo jurídico entre la explotación y el empresario se considera apto para otorgar a éste la condición de titular de la misma. A nuestro juicio, el término titularidad no debe identificarse como propiedad de los medios de producción, esencialmente la tierra, ya que la Ley lo refiere a la explotación. Por tanto, tendrá esta condición cualquier sujeto que, en virtud de propiedad, usufructo, arrendamiento o aparcería, sea el que organice los factores de producción, asumiendo el riesgo empresarial.

Por último, debemos aclarar quienes pueden ser socios de estas cooperativas. En efecto, pueden ser socios de estas cooperativas tanto las personas físicas, como las sociedades agrarias de transformación, las comunidades de regantes y las comunidades de aguas. También pueden serlo las comunidades de bienes y las sociedades civiles o mercantiles, siempre que tengan por objeto social el desarrollo de una explotación agraria, ganadera o forestal o una actividad complementaria.

c) Se impone la obligación de que las explotaciones de los socios se encuentren dentro del ámbito territorial determinado por los Estatutos de la Cooperativa.<sup>551</sup>

d) Finalmente, las operaciones con terceros no socios se limitan al 50 por 100 del total de las realizadas con los socios, por cada tipo de actividad desarrollada por la entidad.<sup>552</sup>

Después de haber hecho esta caracterización, ahora vamos a examinar cuáles son los requisitos adicionales que impone la LRFC a las cooperativas agrarias para calificarlas como especialmente protegidas. Éstos se encuentran formulados en el art. 9 de la LRFC de la siguiente forma:

a) Socios.

Los socios pueden ser personas físicas o las siguientes personas jurídicas:

- Otras cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra protegidas.

---

<sup>551</sup> Art. 93.3 de la LC.

<sup>552</sup> No obstante, dicha delimitación no se aplica si se trata de operaciones de distribución al por menor de productos petrolíferos (art. 93.4 LC).

- SAT inscritas en el Registro General del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las CCAA.

- Entes Públicos.

- Sociedades mercantiles en cuyo capital participen mayoritariamente Entes Públicos.

- Comunidades de bienes y derechos que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas y estén integradas, exclusivamente, por personas físicas.

#### b) Límites.

- Cesión de bienes y derechos a terceros.

De acuerdo con García y Garijo<sup>553</sup>, imposibilidad de ceder a terceros no socios las materias, productos o servicios que adquieren, arrienden, elaboren, produzcan, realicen o fabriquen por cualquier procedimiento, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las de sus socios. Se exceptúan los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o las cesiones debidas a circunstancias no imputables a la cooperativa.<sup>554</sup>

- Operaciones con terceros.

El porcentaje de productos procedentes de otras explotaciones similares a las de la cooperativa o a las de sus socios, que se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen por la cooperativa no puede ser superior, en cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40% del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos. El porcentaje se determina de forma independiente para cada uno de los procesos señalados, en los que se utilicen productos agrarios de terceros.<sup>555</sup>

- Base imponible del IBI.

<sup>553</sup> GARCIA CALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Cooperativas..." cit., pgs. 101-102.

<sup>554</sup> No obstante, como señala Martín, sí se permite que las cooperativas agrarias suministren al por menor productos petrolíferos a terceros sin que ello determine la pérdida de la calificación fiscal (MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...*cit., pg. 71).

<sup>555</sup> Art. 9.2. b) LRFC.



Las bases imponibles del IBI, como indica Martín, correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico previsto en los Estatutos para la actividad de la cooperativa no pueden exceder de 39.065,79 euros.<sup>556</sup>

- Ventas de los socios.

Siguiendo a García y Garijo<sup>557</sup>, si la cooperativa se dedica a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente, el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de estos socios, exceptuados los Entes Públicos y Sociedades participadas por ellos mayoritariamente, no supere el límite cuantitativo establecido en el IRPF para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva.<sup>558</sup>

A los efectos de la aplicación de estos límites, cuando figuren como socios otras cooperativas, sociedades agrarias de transformación o comunidades de bienes, las bases imponibles y el volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda.

c) Excepciones a los límites.

Se admite la concurrencia de socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a los indicados, siempre que no excedan en su conjunto del 30 por 100 de las que correspondan al resto de los socios.

### **C) COOPERATIVAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA**

Son cooperativas de explotación comunitaria de la tierra aquellas que, de acuerdo con el art. 94.1 de la LC, asocian a titulares de derechos de uso y

<sup>556</sup> Art. 9.3. LRFC.

<sup>557</sup> GARCIA CALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Cooperativas..." cit., pg. 102.

<sup>558</sup> En la actualidad, este requisito debe considerarse referido al límite cuantitativo para la aplicación de la estimación objetiva, que se cifra en 300.000 euros anuales para las actividades agrícolas y ganaderas. En cuanto al volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior, no puede superar la cantidad de 300.000 euros anuales (Art. 31 L 35/2006).

aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que ceden dichos derechos a la cooperativa y que prestan o no su trabajo en la misma, pudiendo asociar también a otras personas físicas que, sin ceder a la cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, prestan su trabajo en la misma para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título, así como desarrollar las actividades recogidas en el artículo 93.2 para las cooperativas agrarias.

Como notas definitorias de esta clase de cooperativas, podemos destacar, con Martín, las siguientes<sup>559</sup>:

a) Existe una cesión a la entidad de derechos de aprovechamiento sobre tierras y otros bienes inmuebles.

b) El objeto de esta clase de cooperativas está constituido por la realización de una actividad agraria. Tanto es así que puede afirmarse que la cesión de los aprovechamientos implica que desaparecen las explotaciones individuales de los socios, creándose una nueva, de la que es titular la cooperativa.

Asimismo, el art. 94.1 de la LC se remite a las actividades que conforman el objeto de las cooperativas agrarias, con lo que el régimen jurídico de ambos tipos de entidades se aproxima. Igualmente, se aplican idénticos límites que a las cooperativas agrarias para las operaciones con terceros no socios (art. 94.2).

c) En cuanto a los socios, se distingue entre socios cedentes de aprovechamientos y socios trabajadores.

En cuanto a los primeros, su contribución a la cooperativa puede limitarse a la cesión de los aprovechamientos o bien añadirse a ello la aportación de su trabajo personal. En este segundo caso tendrán la doble consideración de socios cedentes y socios trabajadores [(art. 95.1 a)].

Los socios cedentes pueden ser tanto personas físicas como jurídicas.

---

<sup>559</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pgs. 73-79.

Los socios trabajadores han de ser, en todo caso, personas físicas, resultándoles de aplicación las mismas normas que a los de igual denominación en las Cooperativas de trabajo asociado, salvo las excepciones expresamente previstas en la Ley [art. 95.1. b) y 2].

Asimismo, la existencia de socios trabajadores no impide que se puedan contratar empleados por cuenta ajena, pero se prevé idéntica limitación que para las cooperativas de trabajo asociado: el número de horas al año realizadas por trabajadores por cuenta ajena –sea cual sea la modalidad de contratación- no podrá ser superior al 30 por 100 del total de horas al año realizadas por los socios trabajadores (art. 80.7 de la LC).

d) El elemento verdaderamente definidor de esta clase de cooperativas es la cesión del aprovechamiento de los bienes integrantes de la explotación agraria.

El art. 96 LC establece una serie de exigencias en cuanto a las aportaciones.<sup>560</sup>

Las posibilidades de cesión del uso y aprovechamiento no se limitan a los propietarios. También pueden realizar aportaciones todos aquellos sujetos que tengan un título que les habilite para el uso y aprovechamiento de los bienes, tales como usufructuarios o arrendatarios.

Por otra parte, el art. 96.5 impone una limitación cuantitativa a las aportaciones de los socios, en el sentido de que ninguno de ellos podrá ceder el aprovechamiento de bienes cuyo valor exceda de un tercio del de todos los integrados en la explotación. Como excepción, se admiten aportaciones superiores para Entes públicos o sociedades de capital mayoritariamente público.

---

<sup>560</sup> Así, la LC impone a los Estatutos la obligación de establecer un tiempo mínimo de permanencia de la cesión del aprovechamiento. En ningún caso, dicho plazo podrá ser superior a quince años. Además, los Estatutos pueden, facultativamente, prever prórrogas sucesivas del plazo mínimo, por períodos no sucesivos de cinco años. Dichas prórrogas, en caso de que se introduzcan, operan de manera automática, salvo que el socio comunique su decisión de causar baja con una antelación mínima de seis meses (art. 96.1).

Entrando ya a examinar las exigencias derivadas de la LRFC, las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra han de cumplir determinados requisitos para gozar de la consideración de especialmente protegidas (art. 10 LRFC):

a) El art. 10.1 altera, parcialmente, la cualidad de socios de esta clase de cooperativas.

Así, mantiene para las personas físicas las mismas posibilidades previstas en la norma de cooperación. Éstas pueden ser socios cedentes y/o trabajadores.

Sin embargo, se introduce una restricción para las personas jurídicas. Según vimos, la LC admite que esta clase de entidades puedan ser socios cedentes, sin ningún tipo de restricción. Sin embargo, la LRFC limita dicha posibilidad a los Entes públicos y sociedades de capital mayoritariamente público.

Asimismo, el precepto permite que puedan asociarse, en calidad de cedentes, las comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas, los aprovechamientos agrícolas y forestales, los montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga.

Como puede comprobarse, y a diferencia de lo que sucede en las cooperativas agrarias, quedan excluidas las SAT.

b) Al igual que sucede con las cooperativas de trabajo asociado, se imponen determinados límites a la contratación de personal dependiente. El número de trabajadores asalariados con contrato indefinido no debe exceder del 20 por 100 del total de socios trabajadores. Si el número de socios es inferior a cinco puede contratarse un trabajador asalariado. Es posible emplear trabajadores por cuenta ajena con cualquier otro tipo de contrato siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 40 por 100 del total de las jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores.

El cómputo de estos porcentajes se llevará a cabo en la forma dispuesta para las cooperativas de trabajo asociado.

c) En cuanto a las operaciones con terceros, se imponen una serie de restricciones, tal y como ocurre con las cooperativas agrarias.

No pueden conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir o comercializar productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa. Este porcentaje se determina de forma independiente para cada uno de los procesos señalados.

d) Asimismo, se establece un límite en función del valor catastral de los inmuebles rústicos cuyo aprovechamiento se cede.

Así, el importe total de las bases imponibles del IBI correspondientes a bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por el número de sus socios, ya sean trabajadores o cedentes de derechos de explotación, no debe exceder de 39.065,79€.<sup>561</sup>

e) Por último, la norma fiscal reitera el límite máximo de valor de las aportaciones ya impuesto por la norma de cooperación.

De esta forma, ningún socio debe ceder a la cooperativa tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo en el caso de Entes públicos o Sociedades participadas por éstos mayoritariamente. Se pretende así garantizar cierta homogeneidad en las aportaciones de bienes por parte de los socios.<sup>562</sup>

## D) COOPERATIVAS DEL MAR

Las cooperativas del mar asocian a pescadores, armadores de embarcaciones, cofradías, organizaciones de productores pesqueros, titulares de viveros de algas, de cetáceas, mariscadores y familias marisqueras, concesionarios de explotaciones de pesca y de acuicultura y, en general, a personas físicas o jurídicas titulares de

---

<sup>561</sup> Art. 10.4 LRFC.

<sup>562</sup> GARCIA CALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Cooperativas..."cit., pg. 104.

explotaciones dedicadas a actividades pesqueras o de industrias marítimo-pesqueras y derivadas, en sus diferentes modalidades del mar, rías y lagunas marinas, y a profesionales por cuenta propia de dichas actividades, y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios.<sup>563</sup>

Dos elementos caracterizan a este tipo de entidades:

En primer lugar, la determinación de los sujetos que pueden asociarse: junto a las personas físicas dedicadas personal y directamente a estas actividades –pescadores y mariscadores-, aparecen empresarios mercantiles –ejemplo: armadores-, titulares de derechos pesqueros –concesionarios- e, incluso, personas jurídicas de Derecho público de carácter corporativo (Cofradías de Pescadores).<sup>564</sup>

En segundo lugar, es preciso aludir a su objeto social, relacionado con las actividades marítimas y acuícolas. Para su cumplimiento, este tipo de cooperativas pueden desarrollar, entre otras, las siguientes actividades:

a) Adquirir, elaborar, producir, fabricar, reparar, mantener y desguazar instrumentos, útiles de pesca, maquinaria, instalaciones, sean o no frigoríficas, embarcaciones de pesca, animales, embriones y ejemplares para la reproducción, pasto y cualesquiera otros productos, materiales y elementos necesarios o convenientes para la cooperativa y para las actividades profesionales o de las explotaciones de los socios.

b) Conservar, tipificar, transformar, distribuir y comercializar, incluso hasta el consumidor, los productos procedentes de la cooperativa y de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.

---

<sup>563</sup> Art. 99.1 LC.

<sup>564</sup> La enumeración hecha por el legislador no tiene carácter de "*númerus clausus*", sino que se debe entender que las cooperativas del mar pueden asociar a todo tipo de personas físicas o jurídicas titulares de explotaciones pesqueras o industriales, marítimo pesqueras y derivadas.

c) En general, cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.<sup>565</sup>

Por lo que hace referencia a las operaciones con terceros, el legislador ha optado por elegir la fórmula de remisión expresa a lo señalado para las cooperativas agrarias, analizadas en apartados anteriores.

Por último, el ámbito de esta clase de cooperativas será el fijado estatutariamente, lo que, para el caso de buques de pesca y armadores y dada la actividad itinerante de los mismos, debe interpretarse como referido al domicilio social y al puerto de matrícula.

En lo que se refiere al régimen fiscal, las cooperativas del mar se considerarán especialmente protegidas cuando cumplan los siguientes requisitos(art. 11 LRFC):

a) Las cooperativas deben asociar a determinada clase de personas.

El art. 11.1 se refiere, en primer lugar, a personas físicas que realicen actividades pesqueras o acuícolas. No obstante, a continuación añade a otra serie de personas y entidades. En concreto, se refiere a otras cooperativas del mar protegidas, comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas dedicadas a este tipo de actividades, las Cofradías de pescadores, los Entes públicos y las sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente éstos.

b) El volumen de ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico por los socios, dentro o fuera de la cooperativa, no puede superar el límite establecido en el IRPF para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva (300.000 euros). Se excluyen, a efectos de este cómputo, las Cofradías de pescadores, los Entes públicos y las sociedades participadas mayoritariamente por éstos.

En los casos en los que figuren como socios otras Cooperativas del mar protegidas o comunidades de bienes, el volumen de operaciones se imputa a cada uno de los socios en la proporción que le corresponda estatutariamente.

---

<sup>565</sup> Art. 99.2 LC.

Se admite, de forma excepcional, la concurrencia de socios cuyo volumen de ventas o entregas sea superior al citado límite, siempre que el total de las realizadas por ellos no exceda del 30 por 100 de las que correspondan al resto.

c) En la realización de actividades pesqueras, deben respetar los siguientes límites:

- Los elementos que intervienen en la explotación de las cooperativas o en las explotaciones de sus socios con destino exclusivo para ellas, no pueden ser cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa.

- No pueden emplear, en cualquiera de sus actividades, productos similares de terceros, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios o al 40 por 100 del mismo precio, si así lo prevén sus Estatutos. Estos porcentajes deben determinarse de forma independiente para cada uno de los procesos en los que la Cooperativa utilice productos de terceros.

## **E) COOPERATIVAS DE CONSUMIDORES Y USUARIOS**

De acuerdo con el artículo 88.1 de la LC, "son cooperativas de consumidores y usuarios aquellas que tienen por objeto el suministro de bienes y servicios adquiridos a terceros o producidos por sí mismas, para uso o consumo de los socios y de quienes con ellos conviven, así como la educación, formación y defensa de los derechos de sus socios en particular y de los consumidores y usuarios en general. Pueden ser socios de estas cooperativas las personas físicas y las entidades u organizaciones que tengan el carácter de destinatarios finales."

Este tipo de cooperativas puede realizar operaciones cooperativizadas con terceros no socios, dentro de su ámbito territorial, si así lo prevén sus Estatutos<sup>566</sup>. Esta posibilidad responde a una evolución lógica sufrida por este tipo de Cooperativas.

---

<sup>566</sup> Art. 88.2 LC.



Y es que, en sus inicios, limitaban sus operaciones a sus socios o, a lo sumo, a personas vinculadas a ellos. Con el transcurso del tiempo y debido al desarrollo experimentado por las industrias de distribución alimenticia y de artículos domésticos en general y, especialmente, a los principios de libre mercado y de competencia, fue haciéndose cada vez más necesaria la ampliación a supuestos de operaciones con terceros.

No obstante, esta permisibilidad no es absoluta, sino que cuenta con dos limitaciones. De un lado, dicha posibilidad ha de figurar expresamente en sus Estatutos. De otro, las operaciones con terceros han de desarrollarse dentro de su ámbito territorial de actuación.<sup>567</sup>

Los requisitos que se les exigen para disfrutar de los beneficios tributarios que la LRFC otorga a las cooperativas especialmente protegidas son:

- asociar a personas físicas con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio, bienes cuya entrega no esté gravada en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) al tipo incrementado.<sup>568</sup>

- la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no supere el 200 por 100 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.

- Las ventas efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no pueden exceder el 10 por 100 del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50 por 100 si así lo prevén los estatutos. Según el apartado 4 del artículo 12 LRFC, no se aplica este límite, ni el previsto en el artículo 13.10<sup>569</sup> a aquellas cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo, cumpliendo respecto de éstos con lo establecido en el artículo 8.3.

---

<sup>567</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones..cit.*, pg. 84.

<sup>568</sup> No existiendo en la actualidad, tipo incrementado alguno, el requisito debe considerarse cumplido sea cual sea la clase de bienes que se procuren.

<sup>569</sup> Recoge una de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

#### **IV.4.1.2. COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO**

- Requisitos que deben reunir las Cooperativas de segundo grado para tener la consideración de especialmente protegidas.<sup>570</sup>

A tenor del art. 35 de la LRFC, son cooperativas especialmente protegidas de segundo y ulterior grado aquellas en que se den las siguientes circunstancias:

a) No incurrir en ninguna de las causas de pérdida de la condición de protegida, a que se refiere el artículo 13 de la LRFC.

b) Deben asociar, exclusivamente, a Cooperativas especialmente protegidas.

No obstante, y como se verá en el capítulo de este trabajo dedicado al Impuesto sobre Sociedades, el art. 35.3 de la LRFC aplica a las Cooperativas de segundo grado, de forma parcial, la bonificación en la cuota de este tributo, aunque asocien a cooperativas protegidas y especialmente protegidas.<sup>571</sup>

#### **IV.4.2. ANÁLISIS DE LAS COOPERATIVAS PROTEGIDAS**

##### **A) LAS COOPERATIVAS DE VIVIENDA**

Las cooperativas de viviendas tienen como finalidad asociar a personas físicas que precisan alojamiento y/o locales para sí y para las personas que con ellas convivan. Del mismo modo, pueden ser socios los entes públicos y las entidades sin ánimo de lucro que precisen alojamiento para aquellas personas que dependientes de ellos tengan que residir, por razón de su trabajo o función, en el entorno de una promoción cooperativa o que precisen locales para desarrollar sus actividades. Según

---

<sup>570</sup> "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..." (Art. 77.1 LC).

<sup>571</sup> Art. 35.3 LC: "Cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos en el artículo 33, disfrutarán de la bonificación contemplada en el apartado segundo del artículo 34, que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas."

el art. 89 LC, también pueden tener como objeto, incluso único, el procurar edificaciones e instalaciones complementarias para el uso de viviendas y locales de los socios, la conservación y administración de las viviendas y locales, elementos, zonas o edificaciones comunes y la creación y suministro de servicios complementarios, así como la rehabilitación de viviendas, locales y edificaciones e instalaciones complementarias. Asimismo, las cooperativas de viviendas podrán adquirir, parcelar y urbanizar terrenos y, en general, desarrollar cuantas actividades y trabajos sean necesarios para el cumplimiento de su objeto social (Art. 89, LC, 1 y 2).

Es la cooperativa y no el socio, la que puede adquirir, parcelar y urbanizar terrenos y, en general, desarrollar cuantas actividades y trabajos sean necesarios para el cumplimiento de su objeto social, y sólo después adquiere el socio la propiedad, el uso y disfrute de la vivienda mediante cualquier título admitido en derecho. Así, el socio no es propietario de la vivienda hasta el momento en el que se produce la adjudicación, debiendo hasta entonces cumplir con sus obligaciones con la cooperativa y hacer frente a la posible responsabilidad social frente a terceros. La cooperativa, por su parte, debe ser considerada promotora a todos los efectos.

Por otra parte, y como sabemos, el artículo 47 de la CE establece el derecho de todos los españoles a "disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación. La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los poderes públicos".

La protección jurisdiccional de este derecho tendrá como origen principal actuaciones normativas que puedan considerarse contrarias a este derecho. Y, entre esas actuaciones, tienen especial importancia las de carácter tributario, ya que como la propia LGT indica, son legítimas las finalidades extrafiscales de los tributos<sup>572</sup>. Por lo tanto, la vía tributaria puede ser la adecuada para resolver un problema de política social, como la vivienda.

---

<sup>572</sup> En efecto, el art. 2 LGT nos indica que "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

En definitiva, la práctica de los poderes públicos debe estar inspirada por el derecho a la vivienda digna. Hay que tener en cuenta, además, que éste es un derecho orientado hacia los ciudadanos que no la poseen, la pierden o tienen importantes dificultades para conseguirla. Esta idea justifica que el legislador tributario otorgue un tratamiento diferenciado a quienes, desde el sector privado, colaboran en la consecución de este derecho. Y así ocurre, sin lugar a dudas, con las cooperativas de viviendas.

Las sociedades cooperativas de viviendas, sin embargo, no se encuentran entre las especialmente protegidas, como las de trabajo asociado, las agrarias, las de explotación comunitaria de la tierra, las del mar y las de consumidores y usuarios, gozando sólo del nivel mínimo de protección previsto en la LRFC. ¿Tiene alguna razón de ser esta diferenciación?. En este punto compartimos la opinión de García y Garijo, en el sentido de que es difícil encontrar una razón que justifique la discriminación entre las cooperativas cuyo objeto de consumo es la vivienda y aquellas en las que éste es cualquier otro bien o derecho. En la Exposición de Motivos de la LRFC se justifica la articulación de un doble nivel de protección en la importancia de la actuación en los respectivos sectores, en la capacidad económica de los socios y en el mayor acercamiento al principio mutualista. Pues bien, ninguno de estos factores legitima, a nuestro entender, la exclusión de las cooperativas de viviendas del máximo nivel de protección.

## **B) COOPERATIVAS DE CRÉDITO**

Las cooperativas de crédito si cumplen los requisitos señalados en las leyes, pueden formar parte del elenco de cooperativas protegidas; no obstante, al formar parte del sector empresarial financiero de la Economía Social, no son objeto de estudio del presente trabajo.

## **C) COOPERATIVAS DE ENSEÑANZA**

De acuerdo con el art. 103 LC, las cooperativas de enseñanza desarrollan actividades docentes en sus distintos niveles y modalidades, pudiendo realizar de

forma complementaria actividades extraescolares y conexas, así como prestar servicios que faciliten las actividades docentes.

El artículo 27 CE afirma que “todos tienen derecho a la educación”, reconociendo también la libertad de enseñanza. Tanto el derecho a la educación como la libertad de enseñanza se configuran como derechos fundamentales, gozando por ello de un reconocimiento especial en nuestro ordenamiento jurídico. En el apartado 9 de este precepto se impone a los poderes públicos el mandato de ayudar a los centros docentes “que reúnan los requisitos que la ley establezca”.<sup>573</sup>

Llegados a este punto, habiendo hecho un análisis de las cooperativas protegidas y de las especialmente protegidas, ahora vamos a tratar cuáles son las causas de pérdida de la consideración de cooperativa fiscalmente protegida.

#### **IV.4.3. CAUSAS DE LA PÉRDIDA DE LA CONSIDERACIÓN DE COOPERATIVA FISCALMENTE PROTEGIDA**

El artículo 13 de la LRFC enumera, con carácter exhaustivo, las causas que determinan la pérdida de la calificación de protegida.<sup>574</sup>

---

<sup>573</sup> Este precepto ha constitucionalizado el régimen de conciertos e incorporado al sistema público los colegios que así lo deseen, puesto que no se obliga a ninguno de ellos a acogerse a la ayuda pública.

<sup>574</sup> Así, indica que: “Son causas de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.
2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.
4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
5. Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.
6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.
7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.
8. Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.
9. Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate

Si una cooperativa especialmente protegida incurre en alguna de estas causas pasa a ser no protegida. Además, este cambio en la calificación se produce por la mera concurrencia de la causa de exclusión, sin que sea necesario un pronunciamiento administrativo en tal sentido. La DGT señala, en su contestación a consulta de 4 de octubre de 2002 (1498-02), "la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida no tiene que ser decretada por la Administración, ya sea estatal o autonómica, sino que se parece por la mera concurrencia de alguna de las causas previstas en el art. 13 de la LRFC".

Asimismo, y a la inversa, una cooperativa puede restablecer su condición de protegida, de manera automática, por la vuelta al cumplimiento de los requisitos necesarios para ello, sin que sea preciso contar de nuevo con un pronunciamiento administrativo. La DGT, como hemos señalado, se ha pronunciado sobre esta cuestión.

No obstante lo señalado en el art. 13 LRFC, el art. 14 de dicha Ley admite que la presencia de alguna de las causas que provocarían la pérdida de la calificación de cooperativa protegida no tengan este efecto cuando se den circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa y que hagan referencia a

---

de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa.

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la consideración de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades.

10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las Leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización.

Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las Secciones de Crédito de las Cooperativas procedentes de Cooperativas de Crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por Empresas públicas.

11. Al empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.

12. La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.

13. La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.

14. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.

15. La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

16. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales."

operaciones con terceros no socios y a la contratación de personal asalariado en plazo y cuantía determinados.

Así, la cooperativa que incurra por tales circunstancias en alguna de las causas de pérdida de la protección deberá comunicarlo, mediante escrito motivado, al Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la provincia que corresponda a su domicilio fiscal.<sup>575</sup>

Por otra parte, el hecho de que una cooperativa especialmente protegida pierda esta condición, no la convierte automáticamente en no protegida. En efecto, de acuerdo con el art. 6.1 de la LRFC, serán consideradas cooperativas protegidas a los efectos de esta Ley, aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13.

Así, por ejemplo, si una cooperativa de trabajo asociado de primer grado no cumple los requisitos que señalan en el artículo 8 de la LRFC, no tendrá la consideración de cooperativa especialmente protegida; no obstante, sí tendría la consideración de cooperativa protegida si se ajusta a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, en su caso, y no incurren en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 de dicha LRFC. No teniendo la consideración de cooperativas especialmente protegidas no podrán disfrutar de los beneficios establecidos en el artículo 34 de la Ley, si bien siendo consideradas cooperativas protegidas podrán disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 33 de la misma.<sup>576</sup>

---

<sup>575</sup> La LRFC no establece un plazo para presentar el escrito. Pensamos que ha de formularse en el momento en que se produzcan las circunstancias excepcionales.

Si transcurre un mes desde su presentación sin resolución expresa, se entenderá otorgada la autorización.

<sup>576</sup> DGT, Consulta 1174-97, de 9 de junio de 1997.

## **IV.5. EL GRAVAMEN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS POR LAS COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y S.A.T. EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

### **IV.5.1. COOPERATIVAS**

Ante todo, decir que la tributación de las cooperativas se configura como uno de los regímenes especiales que se integran en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, aunque no se desarrolla en la propia Ley del Impuesto.<sup>577</sup>

El Capítulo IV de la LRFC recoge las "Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades". No obstante, y siguiendo a Martín, la LRFC no contiene un tratamiento completo del impuesto que grava la renta de las Cooperativas. Por el contrario, se limita a establecer ciertas particularidades y a introducir un conjunto de incentivos fiscales. En todo lo demás, por tanto, se aplican con normalidad las previsiones del TRLIS.<sup>578</sup>

### **A) LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS COOPERATIVAS.**

#### **- VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES COOPERATIVA-SOCIO.**

Parece claro que para el cálculo del impuesto sobre sociedades que tenga que pagar la cooperativa, no pueden recibir el mismo tratamiento tributario las cantidades que esta pague al socio como precio de sus servicios o la retribución de su trabajo, que las que le abone en concepto de participación en beneficios. El precio que la cooperativa pague a los socios por sus bienes o servicios será un coste deducible para

---

<sup>577</sup> En este sentido, la Exposición de Motivos del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) señala que "no se integran en el texto refundido, por razones de sistemática y coherencia normativa, aquellas normas de carácter fiscal que, por su contenido especial desde un punto de vista subjetivo, objetivo o temporal, no procede refundir con la normativa de carácter y alcance generales. Este es el caso de aquellas cuya refundición en este texto originaría una dispersión de la normativa en ellas contenida por afectar a diferentes ámbitos y a varios impuestos, como por ejemplo, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, ...".

<sup>578</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.*, pgs. 97-98.



calcular la base imponible del impuesto, mientras que las cantidades pagadas en concepto de beneficios, de acuerdo con el régimen general, no admitirán esta deducibilidad.

El problema surge cuando el legislador se percata de que entre ambos sujetos existe una relación especial, ya que el socio es al mismo tiempo, cliente, trabajador, suministrador, etc., de la cooperativa, por lo cual las cifras declaradas en las operaciones llevadas a cabo entre ambos se podrían manipular para así trasladar el beneficio del socio a la cooperativa o al revés, o simplemente para eludir impuestos, por ejemplo mediante la valoración a precios superiores de las entregas o prestaciones del socio a la cooperativa.

Es por esto que el legislador, precisamente para evitar este riesgo de fraude, introduce una serie de reglas especiales de valoración de las operaciones cooperativa-socio.

Estas reglas especiales de valoración tendrán mucha trascendencia más adelante: primero, sobre la parte que en concepto de pagos y retribuciones a los socios se permite deducir a la cooperativa como gastos y, segundo, sobre la diferenciación entre la parte de lo recibido por el socio que constituyen en su IRPF rendimientos del trabajo personal y la parte que se considere rendimientos del capital mobiliario.

En la regulación del impuesto sobre sociedades, el artículo 5 del TRLIS señala que las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario. A destacar que este artículo no ha sido modificado por la última reforma del TRLIS, a través de la Ley 35/2006.

A diferencia de este régimen general, la Ley 20/1990 introduce en su artículo 15.1 una norma de ajuste que elimina la presunción y establece que "las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado, el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones...", sin que exista posibilidad de ninguna clase

de no aplicar esta regla mediante la correspondiente prueba en contrario, como sucedería en el caso de otro tipo societario.

Se trata de una regla de valoración próxima a la prevista también con carácter especial para las operaciones vinculadas con las cuales el legislador parece que encuentra alguna similitud, porque en ambos casos la especial relación entre las partes le hace surgir el miedo o reparo al fraude por la vía de la manipulación en el precio declarado de las operaciones.

Así, en el caso de las operaciones vinculadas, para impedir estas posibles maniobras fraudulentas, el art. 16.1.1º.2º del TRLIS en su nueva redacción según Ley 36/2006, de 30 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, permite a la Administración tributaria computar estas operaciones según su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En este tema, estamos totalmente de acuerdo con Alonso cuando afirma que "todo y que hay proximidad entre sí, lo cierto es que las operaciones cooperativa-socio no se pueden incluir dentro del concepto de operaciones vinculadas".<sup>579</sup> Este concepto de operación vinculada hace referencia a un supuesto en que aisladamente, un socio presta un servicio a la sociedad a la que pertenece, pero se trata de un servicio que podría prestar un tercero, por ejemplo, el alquiler de una lonja propiedad del socio a la sociedad a cambio de un precio. La operativa entre la cooperativa y el socio, por el contrario, queda conformada más bien por operaciones habituales, del día a día, que constituyen el objeto de la cooperativa y, precisamente, para la realización del cual el socio ingresa.<sup>580</sup>

La regla imperativa de valoración según el valor de mercado sin posibilidad de prueba en contrario esta establecida exclusivamente para las operaciones entre una cooperativa y sus socios. Estas operaciones se han de valorar según valor de mercado, y éste será el valor que se podrá deducir como coste de los resultados obtenidos por la cooperativa. De hecho, el art. 20 LRFC prohíbe la posibilidad de deducir de la base

<sup>579</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 130-132.

<sup>580</sup> Por ejemplo, un socio de una cooperativa lechera que entrega diariamente a la cooperativa de la que es miembro la leche que ha recogido para que ésta posteriormente la venda.

imponible el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado.

En consecuencia, en las operaciones entre la cooperativa y terceros se aplicará la regla general de presunción de retribución según valor normal de mercado, pero con posibilidad de prueba en contrario, como establece la regla general de valoración en el impuesto sobre sociedades.

Por el contrario, en las operaciones entre cooperativa y socio, se aplicará la regla del valor de mercado a las operaciones que la cooperativa lleve a término en cumplimiento de sus fines sociales.

En consecuencia, a las operaciones que la cooperativa efectúa con sus socios fuera del ámbito de sus fines sociales, ya no les será aplicable este régimen, sino que al entrar dentro del grupo de operaciones vinculadas, la valoración se ha de hacer según el valor normal de mercado, como establece el art. 16, 1, 1º TRLIS en su nueva redacción según Ley 36/2006.<sup>581</sup>

Con respecto a este aspecto concreto, vamos a profundizar en él.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley 36/2005, son dos los objetivos perseguidos por la reforma:

- de una parte, valorar las operaciones entre personas o entidades vinculadas según precios de mercado, de forma que el legislador consigue enlazar, para las operaciones reguladas en el artículo 16 del TRLIS el criterio fiscal con el criterio contable que debe aplicarse para el registro de dichas operaciones en las cuentas anuales individuales.

Este criterio contable establece que el precio de adquisición, por el que han de registrarse contablemente estas operaciones, debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre

---

<sup>581</sup> En efecto, de acuerdo con dicho artículo 16.3 a), se consideran personas o entidades vinculadas una entidad y sus socios o partícipes.

competencia, entendiéndose por tal importe el valor de mercado, cuando exista un mercado representativo, o, en caso contrario, el derivado de aplicar determinados modelos o técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

Por tanto, puede decirse que, en síntesis, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el sentado en el ámbito contable, estableciéndose la posibilidad, para la Administración tributaria, de corregir dicho valor contable, cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas y regulándose las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

Siguiendo a Sanz, con referencia al engarce entre la contabilidad y el régimen tributario de las operaciones vinculadas, señalar que el verdadero enlace entre las regulaciones contable y fiscal exige que esta última tome como punto de referencia que la empresa que realiza una operación vinculada por un valor diferente al de mercado ha de practicar en contabilidad los ajustes pertinentes, incluso con efecto sobre el resultado contable, de manera tal que, bajo este escenario, huelgan los ajustes extracontables en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiendo a la Administración Tributaria comprobar que se realizaron los pertinentes ajustes en contabilidad.

En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio, según redacción Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la ley mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, señala que "las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica."

¿Qué significa todo esto en relación con las operaciones vinculadas?. Pues, sencillamente, que habrá de concretarse la verdadera voluntad de las partes cuando concluyan una operación por un valor diferente al de mercado, o cuando concluyan una operación que nunca hubiera sido pactada entre independientes o, en fin, cuando se concierten para realizar un negocio jurídico bajo la apariencia de otro diferente, entre otros supuestos, para así desvelar los efectos jurídicos queridos y las

consecuentes mutaciones o efectos patrimoniales, y contabilizar a tenor de lo que resulte de dicho análisis jurídico.

Si esto es así, huelga que el contribuyente realice un ajuste extracontable a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, porque, bien se ve, el ajuste habrá debido de ser contable, esto es, reflejarse en los libros de contabilidad.

El nuevo artículo 16, por consiguiente, no puede ser interpretado en el sentido de que el contribuyente, al efectuar su declaración, debe realizar ajustes extracontables para adecuar su base imponible al valor de mercado de la operación vinculada, pues ello supondría un previo incumplimiento contable que la norma fiscal no puede presuponer ni indirectamente amparar.

Así, el contribuyente deberá formular su declaración de acuerdo con lo que resulte de sus libros de contabilidad, y corresponderá a la Administración Tributaria comprobar que ha aplicado correctamente el mandato de la norma contable, en base a la facultad de calificación del artículo 115 de la LGT.<sup>582</sup>

Por tanto, las personas o entidades participantes en una transacción vinculada, no podrán efectuar ajustes extracontables sobre el resultado contable, para conseguir que la base imponible del tributo recoja el resultado derivado de la valoración de dicha operación por el valor normal de mercado, ya que las partes vinculadas, por imperativo mercantil, deberán valorar y registrar contablemente la mencionada transacción por su valor fiable, entendiendo por tal el valor de mercado, cuando exista un mercado representativo, o el resultado de aplicar modelos y técnicas de valoración de general aceptación, en otro caso.

Admitir la realización de ajustes extracontables por los sujetos vinculados, que intervienen en la operación, sería admitir la existencia de un incumplimiento de carácter contable.

---

<sup>582</sup> SANZ GADEA, E.: "Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las leyes 35/2006 y 36/2006", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 287, pgs. 37-39.

En la práctica, la facultad de efectuar los correspondientes ajustes extracontables se sitúa exclusivamente en manos de la Administración tributaria, cuando, lógicamente, disponga de una mejor estimación del valor fiable que la que ha sido aplicada por las entidades que han participado en una operación vinculada.<sup>583</sup>

Adviértase que la nueva redacción del art. 16.1 del TRLIS no condiciona la valoración por el valor normal de mercado a que la valoración atribuida por las partes determine una menor tributación en España o un diferimiento de la misma. En las operaciones vinculadas, la valoración por el valor normal de mercado debe aplicarse siempre, aunque no se produzca una menor tributación o un diferimiento de la misma o, incluso, aunque la aplicación del valor normal de mercado diese lugar a una menor tributación o a su diferimiento.<sup>584</sup>

- Por otra parte, la adaptación de la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, se centra en la incorporación a nuestra normativa de las directrices de la OCDE sobre empresas asociadas, así como las recomendaciones y conclusiones del Foro europeo sobre precios de transferencia, en cuyo marco deberá interpretarse la normativa que se modifica.

La nueva normativa establece la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado acordado en las operaciones vinculadas en las que intervenga, circunstancia esta que no sólo homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, sino que, además, dota a las actuaciones de comprobación tributaria de una mayor seguridad.<sup>585</sup>

Volviendo a la problemática de la valoración de las operaciones de la cooperativa con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, la regla del valor de

---

<sup>583</sup> Así, el artículo 16.1.2º del TRLIS según redacción Ley 36/2006 señala que la Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.

<sup>584</sup> Piénsese en un supuesto en el que la mejor estimación del valor fiable con el que cuenta la Administración tributaria es inferior al valor normal de mercado aplicado por las partes; en tal caso, cabría la práctica, por parte de la Administración tributaria, de un ajuste extracontable negativo que, lógicamente, daría lugar a una menor tributación.

<sup>585</sup> La determinación de la documentación que, a estos efectos, deberá estar a disposición de la Administración tributaria, se encomienda al oportuno desarrollo reglamentario de la norma (art. 16.2 L 36/2006).

mercado no se configura como una presunción que se puede destruir mediante prueba en contrario, sino que se trata de una regla imperativa contra la cual no cabe prueba de ninguna clase, lo cual lógicamente deja a la cooperativa en situación peor respecto del resto de sociedades, ya que puede estar gravada por una capacidad contributiva superior a la que realmente posee.<sup>586</sup>

Asimismo, debemos de tener en cuenta el apartado 3 del artículo 15 LRFC cuando indica que "...cuando se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que conforme a sus estatutos realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario, se aplicará este último. En las cooperativas agrarias 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". Por lo tanto, tales servicios y prestaciones no pueden producir pérdidas en la cooperativa.

Por lo tanto, quedan excluidas de la regla de valor de mercado las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias y las que, en cumplimiento de sus fines sociales, efectúen suministros o presten servicios a sus socios.<sup>587</sup>

Particularmente, consideramos acertada -y en esto coincidimos con Alonso- la previsión introducida en el artículo 15.3, ya que, por ejemplo, en el caso de una cooperativa de consumidores y usuarios, es lógico pensar que sus socios se hayan unido a la cooperativa para comprar a mejores precios y no tendría sentido presumir que dichas compras de los socios a la cooperativa se harán a precio de mercado, porque en este caso no tendría ninguna razón de ser la incorporación de los socios a dicha cooperativa.

Asimismo, estamos de acuerdo con lo indicado por Alonso<sup>588</sup>, cuando indica que la valoración a precio efectivo se convierte en una norma técnica de ajuste que trata de adaptar la fiscalidad a las peculiaridades cooperativas, es decir, a la especificidad de

<sup>586</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 134.

<sup>587</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...*cit., pg. 112.

<sup>588</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit. pg. 140.

la relación cooperativa-socio<sup>589</sup> y cuando señala que no se puede juzgar la valoración a precio efectivo como una ventaja fiscal para la cooperativa en la medida que es una fórmula de valoración más beneficiosa para ésta, ya que –indica– el resto de sociedades sometidas al régimen general pueden, mediante la prueba en contrario a que les da opción la regulación del impuesto sobre sociedades para evitar la aplicación del criterio del valor de mercado, conseguir que sus operaciones resulten valoradas por su precio efectivo; por lo tanto, siguiendo un camino diferente, el resultado final al que se llega es el mismo.<sup>590</sup>

Por otra parte, a título personal, manifestamos nuestro desacuerdo con lo preceptuado en el art. 15.2 por lo que hace referencia a las cooperativas de trabajo asociado y de explotación comunitaria de la tierra, ya que sus prescripciones las excluyen de la aplicación de la regla del valor efectivo del 15.3. ¿Por qué ciertas cooperativas, pues, pueden utilizar el criterio del valor efectivo y otras no?. ¿Qué razón hay para que los anticipos de los socios trabajadores se calculen conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena?.

Un socio trabajador, por el mero hecho de serlo, ha arriesgado un dinero y ha dedicado un esfuerzo en su cooperativa. Si tenemos en cuenta, asimismo, lo preceptuado en el artículo 20 de la LRFC, que considera gasto no deducible el exceso de valor asignado en cuenta a, entre otras, las prestaciones de trabajo de los socios sobre su valor de mercado determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la ley, el exceso que el socio trabajador obtenga sobre la retribución que haya percibido un trabajador por cuenta ajena, no será deducible y quedará sujeto en su integridad a gravamen. Lo lógico es que el socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado obtenga una mayor retribución que la de un trabajador por cuenta ajena de su cooperativa, por las razones apuntadas en el párrafo anterior y opinamos que esta mayor retribución no debería ser penalizada fiscalmente en sede cooperativa.<sup>591</sup>

<sup>589</sup> La propia LRFC la considera una norma técnica de ajuste y no como beneficio fiscal.

<sup>590</sup> ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 139-141.

<sup>591</sup> Imaginémonos el caso de una cooperativa de trabajo asociado que abona a sus socios trabajadores en promedio, el 200 por 100 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 y que no reparte entre sus socios trabajadores retornos. Esta cooperativa continuaría siendo especialmente protegida (art. 8 LRFC) pero el 100 por 100 de la retribución abonada a sus socios de trabajo quedaría plenamente sujeta al IS.



Con respecto a lo que debemos entender por valor de mercado, el segundo párrafo del art. 15 LRFC establece que “se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones”.

En este sentido, la ley hace referencia a un “precio normal”. Éste nos remite a una situación de mercado donde no estén presentes circunstancias excepcionales (una fuerte tasa de inflación, por ejemplo). Dentro de las condiciones normales de mercado, deben aceptarse los descuentos y bonificaciones por cantidad, calidad, etc., siempre que respondan a criterios objetivos y resulten normales según los hábitos comerciales.<sup>592</sup>

En la determinación del precio de mercado influyen múltiples factores, como son: la situación especial de la oferta y demanda de determinados productos, las grandes oscilaciones producidas en el precio en un breve período de tiempo, etc.

También se nos habla de “partes independientes”. Partes independientes son aquellas que carecen de vinculación alguna.<sup>593</sup>

## REGLAS PARA DETERMINAR EL VALOR DE MERCADO

### A) Las previsiones de la LRFC

El art. 15.2 de la LRFC sólo establece reglas para determinar el valor de mercado en tres tipos de operaciones:

#### a) Operaciones de comercialización o transformación

Si no se producen operaciones significativas entre partes independientes dentro de la zona de actuación de la cooperativa fijada en sus estatutos, el valor de mercado

---

<sup>592</sup> Asimismo, hay que tener presente el plazo en que el socio vaya a percibir la contraprestación de la entidad. No es lo mismo percibir su importe en el momento de realizar la entrega de bienes o prestación de servicios, que meses más tarde (MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.*, pg. 114).

<sup>593</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.*, pg. 113-114.

de las entregas efectuadas por los socios se determinará rebajando del precio de venta obtenido por ésta, el margen bruto habitual para estas actividades.

#### b) Anticipos laborales

Su importe correspondiente a los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.

#### c) Cesión y disfrute

La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.

### B) Métodos para fijar el valor de mercado

Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.<sup>594</sup>

Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.<sup>595</sup>

Por otra parte, el artículo 16.7 del TRLIS, en su nueva redacción según L 36/2006 ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.<sup>596</sup>

<sup>594</sup> Art. 16.4. 1º TRLIS, según nueva redacción L 36/2006.

<sup>595</sup> Art. 16.4.2º TRLIS según redacción L 36/2006.

<sup>596</sup> Con efectos a partir del día 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006, el artículo 16.7 establece que el acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, teniendo validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, también se considera la posibilidad de que los efectos del acuerdo alcancen a las operaciones tanto del período impositivo en curso como a las del período impositivo

## **- LA DIVISIÓN BASE IMPONIBLE COOPERATIVA/BASE IMPONIBLE EXTRACOOPERATIVA**

Para la determinación de la base imponible se han de considerar separadamente los resultados cooperativos y los resultados extracooperativos.<sup>597</sup> Esta distinción es necesaria ya que el régimen fiscal de unos y otros es sustancialmente diferente.

Los resultados cooperativos son los rendimientos obtenidos por diferencia entre los ingresos cooperativos y los gastos deducibles de los mismos.<sup>598</sup>

Los resultados extracooperativos los constituyen los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones de patrimonio.<sup>599</sup>

### Resultados cooperativos

#### Ingresos cooperativos

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 17 LRFC, se consideran ingresos cooperativos:

a) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.

b) Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.<sup>600</sup>

c) Las subvenciones corrientes. Como en cualquier otro sujeto pasivo del IS, las subvenciones de explotación que perciba la cooperativa en relación con el objeto de la misma, formará parte del resultado contable del ejercicio y, por tanto, de la base imponible.

d) Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.<sup>601</sup>

---

anterior, siempre que, respecto de éste último, no haya finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el tributo correspondiente.

<sup>597</sup> Art. 16.1 TRLIS.

<sup>598</sup> Art. 16.2 TRLIS.

<sup>599</sup> Art. 16.3 TRLIS.

<sup>600</sup> Si el socio fuese sujeto pasivo del IS o del IRPF que desarrolle actividades económicas, las cuotas periódicas satisfechas a la cooperativa serían gasto fiscalmente deducible para ellos y no mayor valor de la participación en la cooperativa.

e) Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.<sup>602</sup>

f) Los ingresos financieros, procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

### Gastos deducibles

Por otra parte, son gastos fiscalmente deducibles de los ingresos cooperativos, los gastos específicos necesarios para su obtención, así como la parte proporcional, conforme a criterios de imputación fundados, de los gastos generales.

Así, son gastos deducibles:

a) Los gastos específicos necesarios para la obtención de los ingresos cooperativos.

b) La parte que corresponda de los gastos generales de la cooperativa que, de acuerdo con un criterio racional y fundado, puedan imputarse a los ingresos cooperativos.

c) El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior.<sup>603</sup>

---

<sup>601</sup> De acuerdo con los criterios establecidos en el PGC, las subvenciones recibidas se integran a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación de los activos financiados con la subvención. Caso de activos no depreciables, la subvención se integrará en el resultado del ejercicio en que se enajene o cause baja en el inventario.

<sup>602</sup> Estas rentas se consideran como rendimientos del capital sujetos, por tanto, a retención. No se consideran rendimientos del capital mobiliario los retornos cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo; cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores o bien cuando se incorporen a un fondo especial, regulado por la Asamblea general.

<sup>603</sup> La valoración fiscal de estas operaciones según precios de mercado supone considerar este valor en la determinación de la base imponible cooperativizada, cualquiera que sea el valor por el que se hayan contabilizado estas operaciones.

Asimismo, si la valoración convenida entre el socio y la cooperativa fuese superior al valor de mercado de las operaciones, el exceso no es deducible y, además, tiene la consideración de retorno cooperativo, es decir, de rendimiento de capital mobiliario (art. 20 y art. 28.2 LRFC).

d) Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al fondo de educación y promoción, y que cumplan los requisitos preceptuados.<sup>604</sup> La cuantía máxima deducible de la aportación a este fondo es del 30 por 100 de los excedentes netos del ejercicio; el exceso, en su caso, no sería deducible en la determinación de los resultados cooperativos.

e) Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el fondo especial, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados.<sup>605</sup>

En cuanto a gastos no deducibles, de acuerdo con el art. 20 LRFC, a efectos de determinar los resultados cooperativos, no tienen la consideración de partida deducible para la determinación de la base imponible las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes ni el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de dicha Ley.

### Resultados extracooperativos

Como ya hemos indicado anteriormente, los resultados extracooperativos están constituidos por los rendimientos extracooperativos y por los incrementos y disminuciones de patrimonio.

### Rendimientos extracooperativos

---

<sup>604</sup> Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se han de reflejar separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho fondo.

Cuando, en cumplimiento del plan, no se gaste o invierta en el ejercicio siguiente al de la dotación la totalidad de la aprobada, el importe no aplicado deberá materializarse dentro del mismo ejercicio en cuentas de ahorro o en deuda pública.

<sup>605</sup> El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.

Los rendimientos extracooperativos se obtienen por diferencia entre los ingresos y los gastos extracooperativos.

De acuerdo con el artículo 21 de la LRFC, se considerarán ingresos de esta naturaleza:

- a) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.
- b) Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no cooperativa.
- c) Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

Dentro de éstos se encuentran los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas.

En cuanto a los gastos extracooperativos, tendrán esta consideración los gastos específicos necesarios para su obtención, así como la parte de los gastos generales de la cooperativa que fundadamente sean imputables a los ingresos extracooperativos.

#### Incrementos y disminuciones de patrimonio

De acuerdo con el art. 22 de la LRFC, son incrementos y disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

No obstante, no se considerarán incrementos de patrimonio:

- a) Las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social, las cuotas de ingreso y las deducciones en las aportaciones obligatorias

efectuadas por los socios en los supuestos de baja de los mismos en la cooperativa, destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio.

b) La compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas.

c) Los resultados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice.

d) Los obtenidos como consecuencia de la atribución patrimonial de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias que hayan tenido lugar a partir de 1-1-1994.<sup>606</sup>

No se considerarán disminuciones de patrimonio las reducciones de capital social por baja de los socios.

Por otra parte, el artículo 16.5 LRFC indica que a efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.

## **B) EL TIPO IMPOSITIVO. LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA Y LA CUOTA LÍQUIDA**

De acuerdo con el art. 33.2 LRFC, la cooperativas protegidas y especialmente protegidas aplicarán los siguientes tipos de gravamen:

- A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos se aplicará el tipo del 20 por 100.

- A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se aplicará el tipo general del 32,5 por 100, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 (30% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-01-2008).

---

<sup>606</sup> LRFC Disp. Adic. 5º redacción Ley 43/1995 Disp. Final 2ª 4, declarada vigente por disposición derogatoria única 1 a) Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.



Las cooperativas que fiscalmente no gocen de la calificación de protegidas o especialmente protegidas tributarán al tipo general del Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de su base imponible.

De acuerdo con el artículo 23 LRFC, la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva.<sup>607</sup>

¿Qué podemos decir respecto de la existencia de un tipo bonificado?. Opinamos con Martín que dentro de la base imponible se incluyen cantidades que se destinan a fondos obligatorios, a los cuales el socio renuncia para propiciar el desarrollo y expansión de la entidad.<sup>608</sup>

Llegados a este punto, podemos preguntarnos por la posible aplicación del tipo de gravamen reducido regulado en el art. 114 del TRLIS. Recordemos que tienen la consideración de empresas de reducida dimensión, las de nueva creación y las que en el período impositivo anterior su cifra de negocios hubiese sido inferior a 8 millones de euros (para los períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2005).<sup>609</sup>

Opinamos, con Martín<sup>610</sup>, que no cabe duda de que rige para las cooperativas no protegidas, siempre que cumplan con el requisito de cifra de negocios.

El problema se suscita con las cooperativas protegidas. Y ello, porque el art. 114 TRLIS prevé la aplicación del tipo bonificado a las empresas de reducida dimensión, "excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley, deban tributar a un tipo diferente del general".

---

<sup>607</sup> Si la suma de las bases imponibles es ya negativa, la aplicación de los tipos correspondientes no originará cuota alguna, aunque el importe que resulte, como veremos, podrá ser compensado.

<sup>608</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.*, pg. 127.

<sup>609</sup> Cuando la entidad forme parte de una grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

<sup>610</sup> MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.* pg. 128.

Es cierto que las cooperativas protegidas gozan de un tipo privilegiado distinto del común, pero no lo es menos que aquél sólo se aplica sobre los resultados cooperativos. En consecuencia, podría plantearse la aplicación del regulado en el art. 114 para los resultados extracooperativos, que tributan –en principio- al tipo general.

Esta posibilidad, sin embargo, es rechazada de manera tajante por la DGT. Así, la contestación a consulta de 26 de mayo de 2000 afirma que “al tributar a un tipo especial, las Cooperativas especialmente protegidas no podrán disfrutar, aun por los resultados extracooperativos, en el ejercicio en que tengan la consideración de empresa de reducida dimensión, de la aplicación de los tipos de gravamen establecidos para las entidades de reducida dimensión”.

Llegados a este punto, resulta conveniente presentar el siguiente esquema de liquidación del Impuesto de Sociedades en las sociedades cooperativas:

Cuadro nº 1. Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades

<p><b>Resultado contable del ejercicio</b></p> <p>+/- Ajustes al resultado contable</p> <p>- Aplicación al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción</p> <p><b>Base imponible:</b> Resultados cooperativos Resultados extracooperativos</p> <p>Tipo de gravamen</p> <p><b>Cuota íntegra previa</b></p> <p>- Cuotas por pérdidas de ejercicios anteriores</p> <p><b>Cuota íntegra</b></p> <p>- Bonificación en la cuota para las cooperativas especialmente protegidas</p> <p>- Bonificaciones</p> <p>- Deducciones por doble imposición</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
- Pagos a cuenta
- + Ajustes fiscales de la cuota para regularizar situaciones diversas

**Cuota a ingresar o devolver**

### **C) COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS**

El importe negativo de la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, puede ser compensado por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas generadas en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.<sup>611</sup>

A destacar, pues, que este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 25 del TRLIS que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas.<sup>612</sup>

### **D) BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES EN LA CUOTA ÍNTEGRA**

En cuanto a las bonificaciones en la cuota para las cooperativas especialmente protegidas, indicar que éstas gozan de una bonificación del 50 por 100 de la cuota resultante de aplicar, sobre los resultados cooperativos y extracooperativos, el tipo de gravamen correspondiente.<sup>613</sup>

Por su parte, las cooperativas protegidas de segundo grado gozan también de la bonificación anterior, de la forma siguiente:

<sup>611</sup> Art. 24 LRFC según redacción L 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del año 2002.

<sup>612</sup> Art. 24.2 LRFC.

<sup>613</sup> Art. 34.2 LRFC.

a) Las cooperativas asociadas han de ser protegidas o especialmente protegidas.

b) La bonificación se aplicará tan sólo sobre la parte de la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.<sup>614</sup>

Asimismo, la disposición adicional tercera de la LRFC reconoce, en su apartado primero, a las cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas, una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra del IS, cuando integren –al menos- un 50 por 100 de socios minusválidos y éstos acrediten, en el momento de constituirse la cooperativa, que dichos socios se hallaban en situación de desempleo, durante los cinco primeros años de actividad social en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios. La Ley de Presupuestos Generales del Estado puede adecuar o suprimir esta bonificación en función de la evolución del mercado de trabajo.<sup>615</sup>

#### Deducciones por doble imposición<sup>616</sup>

Siguiendo el esquema del cuadro anterior, estamos pensando en el caso de que una cooperativa participa en el capital de otra entidad, cooperativa o no, y esta última procede a repartir beneficios. En tal caso, dichos beneficios se integran en la base imponible de la entidad, estando sometidos a gravamen.

No obstante, existen deducciones que vienen a paliar esta doble imposición económica que se produce, ya que los beneficios tributan primero en cabeza de la entidad que los obtiene y luego en la cooperativa a la que se les distribuyen.

Ahora vamos a hacer referencia al tratamiento fiscal hasta 31-12-2006, con referencia a dicha deducción por doble imposición.

---

<sup>614</sup> Art, 35 LRFC.

<sup>615</sup> Disposición Adicional Tercera LRFC, apartado 2.

<sup>616</sup> Cfr. Art. 25 LRFC.

Recordemos, asimismo, que las medidas unilaterales para evitar la doble imposición, recogidas en la Ley de cada tributo, solamente son de aplicación cuando con el país de que se trate no exista "Convenio de doble imposición" o Tratados o Convenios que, referidos fundamentalmente a otras materias, no obstante, contengan algunas disposiciones que afectan a los tributos, pues, cuando existen estos Convenios o Tratados, son de aplicación (excepto en casos en que se pretenda evitar la elusión fiscal) las normas contenidas en los mismos y no las disposiciones de la Ley del tributo (ALBI IBAÑEZ, E.: *Sistema fiscal español*, Barcelona, Ariel Economía, 2006).

Así, el art. 30 del TRLIS reconoce una deducción en la cuota por doble imposición interna. Ésta procede cuando una entidad –en nuestro caso una cooperativa- obtiene dividendos o participaciones en los beneficios de otras entidades residentes en España (dividendos de fuente interna).

La cuantía de la deducción asciende al 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios (dividendos íntegros menos los gastos de custodia o administración de valores). La deducción se determina en el ejercicio 2007 aplicando el tipo del 20 por 100 o del 32,5 por 100 sobre el dividendo íntegro percibido, según que el mismo tenga o no la consideración de resultado cooperativo o extracooperativo. El porcentaje de deducción puede elevarse al 100 por 100 si la cooperativa tiene una participación en el capital social de la otra entidad igual o superior al 5 por 100 y dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Asimismo, si la cooperativa obtiene plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español (plusvalías de fuente interna), cumpliéndose los requisitos del art. 30.5 del TRLIS, podrá aplicar en su cuota una deducción resultante de aplicar al importe de la plusvalía obtenida el tipo de gravamen que corresponda según la naturaleza cooperativa o extracooperativa de esa plusvalía.

Si se trata de rentas obtenidas por la cooperativa sometidas a tributación en el extranjero, puede aplicar la deducción en su cuota en los términos establecidos en el art. 31.1 del TRLIS,<sup>617</sup> así como la exención de las mismas si se cumplen las condiciones establecidas en el art. 22 del TRLIS.

---

<sup>617</sup> “Se deducirá de la cuota íntegra la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.” Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si la renta son dividendos derivados de participaciones en entidades residentes en el extranjero, igualmente la cooperativa podrá aplicar las deducciones en su cuota íntegra en los términos establecidos en el art. 32 del TRLIS.

La deducción se determina aplicando el tipo del 20% o del 32,5%<sup>618</sup> sobre la renta, dividendo íntegro percibido o plusvalía obtenida, según que tengan o no la consideración de resultado cooperativo o extracooperativo.

Si se cumplen los requisitos del art. 21 del TRLIS, los dividendos y plusvalías de participaciones en entidades no residentes estarían exentos de tributación.

Si la cooperativa fuese socio, a su vez, de otra cooperativa y percibe retornos cooperativos de esta última, esa renta tiene la consideración de resultado cooperativo y, además, permite aplicar en su cuota íntegra una deducción para evitar la doble imposición interna, con la particularidad de que la deducción se determina aplicando el tipo del 10% sobre el importe del retorno, si la cooperativa participada es fiscalmente protegida, o del 5% si se trata de una cooperativa especialmente protegida.

La Disposición final segunda 16 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, añade, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, añade una disposición transitoria vigésima al TRLIS, que lleva por título "Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición".

En virtud de dicha disposición transitoria, las deducciones establecidas en el art. 30<sup>619</sup> del TRLIS que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se pueden deducir en los períodos impositivos que concluyan dentro del resto del plazo establecido en el referido artículo. El importe de la deducción se calculará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que ésta se aplique.<sup>620</sup>

<sup>618</sup> 30 por 100 para períodos impositivos iniciados a partir de 1-01-2008.

<sup>619</sup> Art. 30 TRLIS: "Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna"

<sup>620</sup> Plazo de siete años inmediatos y sucesivos. Art. 30.6 TRLIS.

Asimismo, de acuerdo con dicha disposición, las deducciones establecidas en el artículo 31.1.b) y 32.3 del TRLIS, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se pueden deducir en los períodos impositivos que concluyan dentro del resto del plazo establecido en los referidos artículos.<sup>621</sup>

En ambos casos (ya sea deducción para evitar la doble imposición interna o ya sea para evitar la doble imposición internacional), el importe de la misma se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta deducción se aplique.

Pondremos dos ejemplos para clarificar este régimen transitorio.

#### Ejemplo 1

En el ejercicio 2006, la cooperativa A, fiscalmente protegida, recibe de la sociedad Y, en la que posee una participación superior al 5% desde hace más de un año, un dividendo de 200.000 u.m. (Rendimiento extracooperativo). El resto de rentas percibidas por la cooperativa A, en el ejercicio 2006, han sido positivas, ascendiendo los resultados cooperativos a +160.000 u.m. Por lo demás, supondremos que existía una cuota negativa procedente de ejercicios anteriores, pendiente de compensación, de 80.000 u.m. y que las bases imponibles del IS de la cooperativa A, correspondientes a resultados cooperativos, relativas a los ejercicios 2007 y 2008 ascienden a 50.000 u.m. y a 120.000 u.m., respectivamente.

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2006:

<sup>621</sup> Plazo de diez años inmediatos y sucesivos. Art. 31.4 y art. 32.4.

Base imponible rtados. cooperativos previa	160.000
Base imponible por rtados. cooperativos	$160.000 - 0,50(0,20 \times 160.000) = 144.000$
Cuota íntegra al 20%	28.800
Ingresos extracooperativos: 200.000	
Base Imponible extracooperativa previa:	
$200.000 - 50.000(1) = 150.000$	
Cuota íntegra al 35%	52.500
(1) Suponemos dotación al FRO procedente de resultados extracooperativos, del 50% de dichos resultados extracooperativos (100.000)	
Resulta deducible fiscalmente el 50% de dicha dotación, de acuerdo con la LRFC.	
Cuota íntegra negativa pdte. de compensar	80.000
Cuota líquida	1.300
Deducción art. 30.2 TRLIS ( $1 \times 0,35 \times 200.000 = 70.000$ )	4.500
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar	68.700

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2007.

En el ejercicio 2007, el tipo de gravamen del IS para los resultados cooperativos es igualmente del 20%.

Base imponible rtados. cooperativos previa	50.000
Base imponible rtados. cooperativos	$50.000 - 0,50(0,20 \times 50.000) = 45.000$
Cuota íntegra al 20%	9.000



Deducción art. 30.2 TRLIS procedente de 2006	-9.000
Cuota líquida	0
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar	59.700

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2008

Base imponible rtados cooperativos previa	120.000
Base imponible rtados cooperativos	$120.000 - 0,50(0,20 \times 120.000) = 108.000$
Cuota íntegra al 20%	21.600
Deducción art. 30.2 TRLIS procedente de 2007	21.600
Cuota líquida	0
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar	38.100

### Ejemplo 2

En el ejercicio 2006, la sociedad laboral A recibe de la sociedad anónima Y, en la que posee una participación superior al 5% desde hace más de un año, un dividendo de 200.000 u.m. El resto de rentas recibidas por la sociedad laboral A, en el ejercicio 2006, han sido negativas, ascendiendo su importe a -160.000 u.m. Por lo demás, supondremos que la base imponible del IS de la sociedad laboral A, correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008 asciende a 50.000 u.m. y 120.000 u.m., respectivamente.

- Liquidación del IS de la sociedad laboral A en el ejercicio 2006

Base imponible (200.000 - 160.000)	40.000
Cuota íntegra al 35%	14.000
Deducción art. 30.2 TRLIS (1x0.35x200.000)	-70.000
Cuota líquida	0
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar(70.000-14.000)	56.000

- Liquidación en el ejercicio 2007 del IS de la sociedad laboral A.

En el ejercicio 2007, el tipo de gravamen del IS es del 32.5%. En consecuencia, de acuerdo con el mandato establecido en la disposición transitoria vigésima del TRLIS, es preciso recalcular el saldo pendiente de deducción, procedente del ejercicio 2006, teniendo en cuenta el nuevo tipo de gravamen. El importe del saldo pendiente de deducción, teniendo en cuenta la reducción del tipo de gravamen al 32.5% es el siguiente:

Saldo pendiente de deducción recalculado=  $56.000 \text{ u.m.} \times (0.325/0.35) = 52.000 \text{ u.m.}$

La liquidación del IS del ejercicio 2007 será la siguiente:

Base imponible	50.000
Cuota íntegra al 32.5%	16.250
Deducción art. 30.2 TRLIS procedente del ejercicio 2006	-16.250
Cuota líquida	0
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar(52.000-16.250)	35.750

- Liquidación del IS de la sociedad laboral A en el ejercicio 2008.

En el ejercicio 2008, el tipo de gravamen del IS de la sociedad laboral es del 30%. Por tanto, según lo establecido en la disposición transitoria vigésima del TRLIS, es preciso recalcular el saldo pendiente de deducción, procedente del ejercicio 2007, teniendo en cuenta el nuevo tipo de gravamen.

El importe del saldo pendiente de deducción, teniendo en cuenta el nuevo tipo de gravamen del 30%, es el siguiente:

Saldo pendiente de deducción recalculado:  $35.750 \text{ u.m.} \times (0.30/0.325) = 33.000 \text{ u.m.}$

La liquidación del IS del ejercicio 2008 será la siguiente:

Base imponible	120.000
Cuota íntegra al 30%	36.000
Deducción art. 30.2 TRLIS procedente del ejercicio 2007	-33.000
Cuota líquida	3.000
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar (33.000-33.000)	0

Este ejemplo sería igualmente aplicable para el caso de una Sociedad Agraria de Transformación.

En este ejemplo 2, por razones de mayor sencillez, hemos aplicado el tipo general del IS y no hemos explorado la posibilidad de aplicar los tipos indicados para las empresas de reducida dimensión.

Por otra parte, dicha disposición transitoria vigésima establece en su apartado 2 que las deducciones que resultaron de aplicar lo establecido en los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en los períodos impositivos

que concluyan dentro del resto del plazo establecido en los referidos artículos.<sup>622</sup> El importe de la deducción se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique.

Y, finalmente, la nueva disposición transitoria vigésima del TRLIS, añadida por la disposición final segunda 16 de la Ley 35/2006, incorpora un apartado 3, que establece que la norma de recálculo de los saldos pendientes de deducción también debe aplicarse respecto de las deducciones correspondientes a los art. 30 (deducción para evitar la doble imposición sobre los dividendos y las plusvalías de fuente interna), 31.1.b) (deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional) y 32.3 (deducción para evitar la doble imposición económica internacional) del TRLIS, generadas en períodos impositivos iniciados a partir del día 1-1-2007, cuando se apliquen en períodos impositivos posteriores en los que el tipo de gravamen sea diferente al vigente en el período impositivo en que se generaron.

Por tanto, en aplicación de dicha regla, las deducciones por doble imposición interna e internacional, generadas en el ejercicio 2007, en el que el tipo de gravamen del IS es del 32,5%(Base imponible extracooperativa), que se apliquen en el ejercicio 2008, en el que el tipo de gravamen del IS es del 30%, deben ser objeto del pertinente recálculo, para incorporar el efecto derivado de esta reducción del tipo de gravamen del impuesto.

Por otro lado, ahora trataremos la doble imposición jurídica internacional y la doble imposición económica internacional. En primer lugar, la doble imposición jurídica internacional es aquella que se produce cuando la renta obtenida por una misma entidad, sujeto pasivo del IS, es gravada en dos Estados diferentes. La doble imposición surge porque una entidad residente en territorio español, que obtiene una determinada renta en el exterior, es gravada, respecto de dicha renta, por el IS y por el impuesto correspondiente al Estado de procedencia de tal renta.

Para eliminar esta doble imposición jurídica internacional, el art. 31.1 del TRLIS permite que se deduzca de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS.

---

<sup>622</sup> Siete años inmediatos y sucesivos.

- el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Para llevar a cabo esta comparación, el impuesto satisfecho en el extranjero debe incluirse en la renta procedente del exterior, formando parte de la base imponible del IS.

Finalmente, el precepto concluye estableciendo que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 próximos años inmediatos y sucesivos.

En segundo lugar, la doble imposición económica internacional, se produce cuando una misma renta queda sujeta a gravamen en dos Estados, en sede de dos entidades. Esta situación de doble imposición se produce respecto de los dividendos y participaciones en beneficios de fuente extranjera.

Los beneficios obtenidos por una entidad no residente quedan sujetos al tributo que grava tales beneficios en el Estado de residencia de dicha entidad. Cuando estos beneficios son distribuidos a su socio, una entidad residente en España, en forma de dividendos, quedan de nuevo integrados en la base imponible del IS. De esta forma se genera una situación de exceso de imposición: la misma renta es gravada en dos Estados, por el tributo que grava los beneficios empresariales.

Para evitar la doble imposición económica internacional, el art. 32 del TRLIS establece que, cumpliéndose una serie de requisitos, cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente en España, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.<sup>623</sup>

---

<sup>623</sup> Cabe indicar que la L 25/2006 (art. 1), extendió las posibilidades de deducción a los impuestos que hubieran soportado las filiales de cualquier nivel, con efectos a partir del día 1 de enero de 2005, siempre que se cumplieran los requisitos que ya exigía dicho precepto en relación con las filiales de segundo y tercer nivel. Esto es, siempre que cada relación entre filiales reúna las condiciones de participación directa mínima del 5% y de mantenimiento de la misma durante un período de un año, anterior o posterior a la distribución de los beneficios. Esto permite un comportamiento neutral del IS, eliminando la existencia de situaciones de exceso de imposición.

Esta deducción también cuenta con un límite. Así, el precepto indica que esta deducción, juntamente con la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional respecto de los dividendos y participaciones en beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español.

Finalmente, la norma señala que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Veamos un ejemplo.

La cooperativa A, residente en España, fiscalmente protegida, ha obtenido, en el ejercicio 2006, rentas de fuente extranjera por un importe neto de 18.300 u.m., procedentes del país B. El impuesto satisfecho en el extranjero, en relación con tales rentas, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS fue de 11.700 u.m. También ha obtenido, en dicho ejercicio, un dividendo procedente de una entidad participada, residente en el país C, que cumple todos los requisitos previstos en el art. 32 del TRLIS, cuyo importe ascendió a 8.300 u.m.

El impuesto satisfecho sobre los beneficios de los que procede el dividendo, en el país C, ascendió a 5.700 u.m. Además, el reparto del dividendo ha soportado un gravamen en el país C de 1.000 u.m.

Asimismo, el importe del resto de las rentas obtenidas por la cooperativa A en el ejercicio 2006 fue de 10.000 (Base Imponible por resultados cooperativos). Finalmente, la base imponible del IS por operaciones cooperativizadas en el ejercicio 2007 ha sido de 60.000 u.m.

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2006

Rentas computables en la base imponible procedentes del país B(18.300 + 11.700)	30.000
---------------------------------------------------------------------------------	--------

Rentas computables en la base imponible procedentes del país C(8.300 + 5.700 + 1.000)	15.000
Rentas obtenidas en España(B.I. Cooperativa: 10.000)	10.000
Base imponible previa	55.000
Base imponible rtdos cooperativos	$10.000 - 0,50(0,20 \times 10.000) = 9.000$
Cuota íntegra al 20%	1.800
Base imponible extracooperativa {(30.000+15.000 – 0.50(15.000 + 7.500))}= 33.750	
Cuota íntegra al 35%	11.812,5

Deducción art. 31 y 32 del TRLIS(1)	-11.812,5
Cuota líquida	0
Deducción art. 31 y 32 del TRLIS pendiente de aplicar (15.750–11.812,5)	3.937,5

(1) Rentas procedentes del país B:

Impuesto satisfecho en el país B: 11.700

Impuesto que correspondería pagar en España por la Renta de 30.000 si se hubiesen obtenido en territorio español =  $0,35 \times 30.000 = 10.500$

Deducción: la menor de las dos cantidades anteriores = 10.500.

Rentas procedentes del país C:

Impuesto satisfecho sobre los beneficios de los que procede el dividendo, país C y retención en la fuente en el país C =  $5.700 + 1.000 = 6.700$ .

Impuesto que correspondería pagar en España por la renta de 15.000 si se hubiesen obtenido en territorio español =  $0,35 \times 15.000 = 5.250$ .

Deducción = La menor de las dos cantidades anteriores = 5.250.

Total deducción art. 31 y 32 del TRLIS =  $10.500 + 5.250 = 15.750$ .

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2007.

En el ejercicio 2007, la base imponible por operaciones cooperativizadas ha sido de 60.000.

Como el tipo de gravamen del IS por operaciones cooperativizadas no sufre modificación en 2007 respecto de 2006, el saldo pendiente de deducción sigue siendo el de 2006.

Base por operaciones cooperativizadas previa:	60.000
Base imponible cooperativizada = $60.000 - 0,50(0,20 \times 60.000) =$	54.000
Cuota íntegra a 20%	10.800
Deducción art. 31 y 32 TRLIS procedente de 2006	- 3.937,5
Cuota líquida	6.862,5

#### Veamos otro ejemplo

La deducción por doble imposición interna e internacional generada por la cooperativa A en el ejercicio 2007 ascendió a 25.000 u.m. En dicho ejercicio se aplicaron deducciones por doble imposición por importe de 12.400 u.m., quedando, en consecuencia, pendiente de aplicación, para el ejercicio 2008, 12.600 u.m.

El saldo pendiente de deducción, aplicable en el ejercicio 2008, teniendo en cuenta la diferencia de tipo de gravamen entre los ejercicios 2007 (32,5%) y 2008 (30%), de acuerdo con lo dispuesto en la nueva disposición transitoria vigésima 3 del TRLIS, añadida por la disposición final segunda 16 de la Ley 35/2006, será el siguiente:

$$12.600 \times (0,30/0,325) = 11.631 \text{ u.m.}$$

#### - Bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros.

El artículo 34.1 del TRLIS establecía una bonificación del 99% para la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y



elementos cuyo contenido fuese normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se reinvirtieran en el mismo período impositivo al que se refería la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados en los art. 37 a 39 TRLIS.

La disposición derogatoria segunda 4 de la L 35/2006 deroga, con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir del día 1-1-2014, el art. 34.1 del TRLIS.

Hasta dicha fecha, se produce una reducción gradual y paulatina de la mencionada bonificación. La disposición final segunda 13 añade, con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir del día 1-1-2007, una disposición adicional novena al TRLIS, con el título de "Reducción de la bonificación de actividades exportadoras" que establece que, para los ejercicios 2007 a 2013, el porcentaje de bonificación aplicable vendrá determinado por el resultado, redondeado en la unidad superior, de multiplicar el porcentaje del 99%, vigente hasta 31-12-2006, por los coeficientes que se indican a continuación:

Período impositivo iniciado a partir de...	Coefficiente multiplicador aplicable	Porcentaje de bonificación resultante
1-1-2007	0.875	87%
1-1-2008	0.750	75%
1-1-2009	0.625	62%
1-1-2010	0.500	50%
1-1-2011	0.375	38%
1-1-2012	0.250	25%
1-1-2013	0.125	13%

Para poder disfrutar de la bonificación por actividades exportadoras, el art. 34.1 del TRLIS exige que los beneficios derivados de dicha actividad se reinviertan en la adquisición de una serie de activos, en el mismo período impositivo en el que se tiene derecho a la bonificación o en el siguiente.

En consecuencia, centrándonos en la bonificación correspondiente al ejercicio 2013, siempre que, claro está, el ejercicio social coincida con el año natural, se puede afirmar que, de acuerdo con el contenido del art. 34.1 del TRLIS, la reinversión de los beneficios obtenidos por la actividad exportadora en el ejercicio 2013 podrá efectuarse tanto en el período impositivo de 2013 como en el período impositivo de 2014.

En este segundo caso, dicha reinversión se producirá en un período impositivo en el que la bonificación por actividades exportadoras ya no será de aplicación, al haber quedado derogada en los términos antes señalados. Por tanto, era preciso establecer una norma de carácter transitorio para determinar los requisitos que, al objeto de consolidar la bonificación aplicada en el ejercicio 2013, deben cumplirse, en estos casos, en orden a la reinversión efectuada después del día 1-1-2014.

La disposición final segunda 19 de la L 35/2006 añade, para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una nueva disposición transitoria vigésima tercera al TRLIS, con el título de "Régimen transitorio de la bonificación por actividades exportadoras", en virtud de la cual, la bonificación aplicada en los períodos impositivos iniciados antes del día 1-1-2014, según la redacción del art. 34.1 vigente para dichos períodos, estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos en dicho precepto, aún cuando la reinversión se realice en un período impositivo iniciado a partir del mencionado día 1-1-2014.

En definitiva, para poder consolidar la bonificación practicada en períodos impositivos iniciados antes del día 1-1-2014, cuando la reinversión se efectúa después de dicho día, es preciso que dicha reinversión cumpla los requisitos fijados en el art. 34.1 del TRLIS (reinversión de los beneficios en el plazo y en los activos previstos en dicho artículo).

#### - Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

Goza de una bonificación del 50% la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas por entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta, Melilla o sus dependencias.

Así, tienen derecho a la bonificación:

- a) las entidades españolas con domicilio fiscal en Ceuta y Melilla. Es decir, la entidad tiene su domicilio social en Ceuta o Melilla y en él está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.
- b) Las entidades españolas con domicilio fiscal en el resto del territorio español que operan en Ceuta y Melilla mediante establecimiento permanente.
- c) Las entidades no residentes en España que operan en Ceuta y Melilla mediante establecimiento permanente. En este caso, para valorar la existencia de establecimiento permanente debe estarse a lo que establezca el convenio para evitar la doble imposición internacional, si alguno es aplicable; en caso contrario, debe estarse a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (art. 13.1. a.).

#### Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

##### Régimen transitorio

##### *Derogación de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero*

En síntesis, este incentivo fiscal, de acuerdo con el art. 23 del TRLIS, en su redacción vigente hasta 31-12-2006 estaba destinado a fomentar la internacionalización de las empresas españolas, permitiendo deducir de la base imponible del IS el importe de las inversiones efectivamente realizadas en el ejercicio, para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español, que permitieran alcanzar la mayoría de los derechos de voto en ellas, cumpliéndose una serie de requisitos.

Además, el importe máximo anual de la deducción era de 30.050.605,22 euros, sin exceder del 25 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades deducidas debían integrarse en la base imponible, por partes iguales, en los períodos impositivos que concluyesen en los 4 años siguientes. Se trata, por tanto, de un incentivo fiscal basado en el diferimiento del pago del IS.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, se suprime el art. 23 del TRLIS, por entender que en la actualidad, no es necesaria esta deducción como instrumento para el fomento de la internacionalización de las empresas españolas, al contar el tributo con otros mecanismos para incentivar dicha internacionalización.

La derogación de esta deducción va acompañada de la pertinente norma de régimen transitorio (TRLIS Disp transitoria 19, redacción L 35/2006 Disp final 2. 15). Así, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, las deducciones en la base imponible practicadas antes del día 1-1-2007 al amparo del art. 23 del TRLIS, se regularán por lo previsto en tal precepto, aún cuando la integración en la base imponible de la renta diferida, así como los demás requisitos exigidos por el precepto, tengan lugar en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha.

*Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades cuya derogación se produce a partir del día 1-1-2011.*

La disposición derogatoria segunda 2 de la L 35/2006 deroga, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2011, las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:

- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.<sup>624</sup>
- Deducciones por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos.<sup>625</sup>
- Deducción por inversiones en plataformas de acceso para discapacitados.<sup>626</sup>

---

<sup>624</sup> De acuerdo con lo preceptuado en el art. 36 TRLIS, las entidades que cumplían los requisitos establecidos en el artículo 108 (entidades de reducida dimensión) del TRLIS tenían derecho a una deducción en la cuota íntegra del 15 por ciento del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de los procesos internos de la empresa mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación (acceso a Internet, comercio electrónico, etc.).

<sup>625</sup> De acuerdo con el art. 38.5 TRLIS, las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite incorporados a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, daban derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones.

<sup>626</sup> De acuerdo con el art. 38.5 TRLIS, las inversiones en plataformas de acceso para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, incorporadas a vehículos de transporte público

- Deducción por inversiones y gastos en guarderías para los hijos de los trabajadores de la entidad.<sup>627</sup>
- Deducción por inversiones medioambientales.<sup>628</sup>
- Deducción por gastos de formación profesional.<sup>629</sup>
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.<sup>630</sup>

Hasta que se produzca la derogación de estas deducciones, en la fecha indicada, la L 35/2006 prevé una reducción paulatina de las mismas, entre los períodos impositivos de 2007 a 2010, mediante la aplicación de una serie de coeficientes a los respectivos porcentajes de las distintas deducciones.

En concreto, la disposición final segunda 14 de la L 35/2006 añade con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición adicional décima a la LIS, bajo el título "Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades", que establece, en su apartado 1, que las deducciones antes relacionadas se determinarán, para los años 2007 a 2010, ambos inclusive, multiplicando los

---

de viajeros por carretera, permitan gozar de una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones.

<sup>627</sup> Las inversiones y gastos en locales homologados por la Administración pública competente para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad, y los gastos derivados de la contratación de este servicio con un tercero debidamente autorizado, permitan una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones y gastos (Art. 38.6).

<sup>628</sup> Se trata de un conjunto de incentivos fiscales cuyo objetivo es la protección del medio ambiente. Así, se autoriza una deducción del 10 por ciento de determinadas inversiones realizadas en ciertas instalaciones con la finalidad de proteger el medio ambiente (reducción de la contaminación atmosférica, de aguas, reducción, recuperación o tratamiento de residuos, etc.). Para las inversiones consistentes en la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, que cuenten con sistemas que permitan la reducción de la contaminación atmosférica, la deducción es del 12 por ciento. Finalmente, también se aplica una deducción del 10% sobre las inversiones en activos destinados al aprovechamiento de energías renovables (Art. 39 TRLIS).

<sup>629</sup> Con carácter general, la realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del cinco por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el cinco por hasta la media, y el 10 por ciento sobre el exceso respecto de ésta.

Además, de forma particular, la deducción, en los porcentajes señalados, también es aplicable respecto de los gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías (Art. 40 TRLIS).

<sup>630</sup> Las contribuciones empresariales a planes de pensiones y a las mutualidades de previsión empresarial permiten practicar una deducción de la cuota del 10%, calculada de acuerdo con una serie de límites cuantitativos. La deducción, en el porcentaje indicado, y sujeta también a determinados límites cuantitativos, opera respecto de las contribuciones empresariales realizadas a los patrimonios protegidos de los trabajadores o de un determinado grupo familiar de los mismos (Art. 43 TRLIS).

porcentajes de deducción correspondientes a las mismas por una serie de coeficientes, redondeándose el resultado en la unidad superior.

Los coeficientes aplicables y los correlativos porcentajes de deducción son los siguientes:

Períodos impositivos iniciados a partir de...	Coeficiente multiplicador
1-1-2007	0.8
1-1-2008	0.6
1-1-2009	0.4
1-1-2010	0.2

Tipo de deducción	% deducción 2006	% deducción periodos impositivos iniciados a partir 1-1-2007	% deducción p.i. iniciados a partir 1-1-2008	% deducción p.i. iniciados a partir 1-1-2009	% deducción p.i. iniciados a partir 1-1-2010
Fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (TRLIS art. 36)	15	12	9	6	3
Inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos (TRLIS art. 38.4)	10	8	6	4	2
Inversiones en plataformas de acceso para discapacitados (TRLIS art. 38.5)	10	8	6	4	2
Inversiones y gastos en guarderías para los hijos de los	10	8	6	4	2

trabajadores de la entidad (TRLIS art. 38.6)					
Instalaciones destinadas a la protección del medioambiente e inversiones para el aprovechamiento de energías renovables (TRLIS art. 39.1 y 3)	10	8	6	4	2
Adquisición de nuevos vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera (TRLIS art. 39.2)	12	10	8	5	3
Gastos de formación profesional (TRLIS art. 40)	5-10	4-8	3-6	2-4	1-2
Contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las	10	8	6	4	2

personas con discapacidad (TRLIS art. 43)					
-------------------------------------------------	--	--	--	--	--

En relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, recordemos que hasta 31 de diciembre de 2006 estaban sujetas a un límite porcentual calculado sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.<sup>631</sup>

La posibilidad de proyección de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades a ejercicios posteriores (10 ó 15 años) al de su generación, puede originar que la aplicación de la deducción deba efectuarse en un ejercicio en que la misma ya ha sido derogada, por lo que resulta necesario regular el régimen transitorio aplicable en estas situaciones.

Del mismo modo, es posible que la consolidación de una deducción practicada en un determinado ejercicio requiera que los elementos patrimoniales afectos a la misma deban permanecer en la entidad en períodos impositivos en los que la aludida deducción se encuentre ya derogada. De nuevo, esta circunstancia precisa del correspondiente régimen transitorio.

La disposición final segunda 17 de la L 35/2006 añade, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición transitoria

<sup>631</sup> En efecto, el importe de las deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, aplicadas en el período impositivo, no puede exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Este límite se eleva al 50% cuando el importe de la deducción prevista en el art. 35 (deducción por actividades de I+D+i) y 36 (deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación) del TRLIS, que correspondan a gastos e inversiones realizadas en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Con carácter general, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas como consecuencia de la aplicación de los límites indicados, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

No obstante, de forma particular, las cantidades correspondientes a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, regulada en el art. 36 del TRLIS, no deducidas en el ejercicio de su generación, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

Adicionalmente, el artículo 44.3 del TRLIS exige, para que sean efectivas las deducciones que se están comentando, que los elementos patrimoniales afectos a las mismas permanezcan en funcionamiento durante 5 años, o 3 años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuese inferior.



vigésima primera al TRLIS, con el título "Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar", que dispone en su apartado 1, que las deducciones indicadas anteriormente, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir del día 1-1-2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, según redacción vigente a 31-12-2010. Estos requisitos también son aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes del mencionado 1-1-2011.

Así, los saldos pendientes de deducción al 31-12-2010 podrán deducirse en los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2011, aunque en tales períodos ya se encuentren derogadas estas deducciones, respetando los plazos y requisitos que establezca, para las mismas, la norma vigente a 31-12-2010.

Además, una deducción practicada antes del día 1-1-2011, en un ejercicio en el que el TRLIS exige, para la consolidación de dicha deducción, que los elementos patrimoniales afectos a la misma permanezcan en funcionamiento después de la fecha indicada (5 años, 3 años, si se trata de bienes muebles, o la vida útil del elemento patrimonial, si fuese menor), sólo podrá consolidarse si tal requisito se cumple, aunque tal cumplimiento deba tener lugar en períodos impositivos en los que la deducción ya se encuentre derogada. En caso contrario, la entidad deberá proceder a practicar la oportuna regularización.

*Deducción por actividades de exportación. Derogación a partir del día 1-1-2011<sup>632</sup>: Régimen transitorio.*

---

<sup>632</sup> La Comisión Europea consideró, mediante la Decisión C (2006) 444 final, de 22 de marzo de 2006, adoptada en el asunto Ayuda de Estado nº E. 22/2004-España, que el mencionado artículo 37 del TRLIS ofrecía una ventaja con arreglo al art. 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea, ya que dispensaba a sus beneficiarios de unas cargas fiscales que, en otro caso, soportarían en el desarrollo de sus actividades empresariales, configurándose, en consecuencia, como una ayuda de Estado incompatible con el mercado común, ya que puede afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.

Por ello, la Comisión Europea dispuso que España debía eliminar gradualmente la deducción de la cuota íntegra establecida en el artículo 37 del TRLIS, "Deducción por actividades de exportación", en un plazo que finalizaría el 1-1-2011 y, asimismo, poner fin con efecto inmediato, a todas las ayudas a la exportación o que primaran los productos nacionales en detrimento de los importados, o las ayudas a actividades relacionadas con la exportación, especialmente las ayudas directamente vinculadas a las cantidades exportadas, al establecimiento y la explotación de una red de distribución o a otros gastos corrientes vinculados a las actividades relacionadas con la exportación.

La deducción por actividades de exportación (art. 37 TRLIS), se configuró hasta el día 31-12-2006, como un instrumento para incentivar la presencia de las empresas españolas en el extranjero, siempre que las inversiones realizadas en el exterior estuvieran directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios de la entidad. El incentivo se configuró mediante una deducción del 25% del importe de las inversiones y gastos realizados con esta finalidad.

La disposición derogatoria segunda 2 de la L 35/2006 ha establecido, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2011, la derogación del art. 37 del TRLIS (Deducción por actividades de exportación).

Hasta que se produzca la derogación de la deducción, en la fecha indicada, la L 35/2006 prevé una reducción paulatina de la misma, entre los períodos impositivos de 2007 a 2010.

En particular, la disposición final segunda 14 de la Ley 35/2006 añade, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición adicional décima al TRLIS, bajo el título "Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades", que establece, en su apartado 3, que para determinar la deducción establecida en el art. 37 del TRLIS, en los períodos impositivos de 2007, 2008, 2009 y 2010, se aplicarán lo siguientes porcentajes de deducción:

Período impositivo	Porcentaje de la deducción por actividades de exportación
2007	12
2008	9
2009	6
2010	3

Para esta deducción, como consecuencia de las normas establecidas en el art. 44 del TRLIS (Límites para las deducciones, posibilidad de proyección o aplicación en

---

ejercicios posteriores al de la realización de la actividad incentivada y necesidad de cumplir con una serie de requisitos en ejercicios posteriores para la consolidación del incentivo fiscal), también es de aplicación el régimen transitorio expuesto en páginas anteriores, en virtud del cual, las deducciones por actividades de exportación pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir del día 1-1-2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, según redacción vigente a 31-12-2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.<sup>633</sup>

#### *Deducción por actividades de I + D + i. Derogación a partir 1-01-2012.*

Hasta 31-12-2006, de acuerdo con lo previsto en el art. 35 del TRLIS, las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+d+i) se encontraban incentivadas, mediante la práctica de una deducción en la cuota íntegra del IS. Con carácter general podía decirse que la base de esta deducción se encontraba formada por los gastos en intangibles efectuados en las actividades señaladas, por las amortizaciones de los elementos del activo fijo utilizado en las mencionadas actividades y por las inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material o inmaterial, excepto los inmuebles y terrenos, siempre que los mismos se encontrasen afectos exclusivamente a tales actividades.

En las actividades de I+D, la deducción se concretaba en el 30 por ciento de los gastos efectuados por tal concepto en el período impositivo. No obstante, cuando los gastos del período impositivo eran superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicaba el porcentaje del 30 por ciento sobre la citada media y el porcentaje del 50 por ciento sobre los gastos del período que excedían de dicha media.

---

<sup>633</sup> En relación con la segunda de las recomendaciones efectuadas por la Comisión Europea, la Resolución DGT 1/2006, de 15 de junio, sobre las limitaciones a la aplicación de la deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades a partir de la citada decisión de la Comisión Europea, indica que la mejor forma de cumplir con el requerimiento planteado por la Comisión Europea, es que la deducción por actividades de exportación no será aplicable en relación con los actos o negocios jurídicos relativos al establecimiento y la explotación de una red de distribución cuya fecha de adopción o celebración sea posterior al día 21-3-2006.

Además, podía practicarse una deducción adicional del 20 por ciento del importe de los gastos del período impositivo correspondientes a:

- Gastos de personal atribuibles a investigadores cualificados, adscritos en exclusiva a las actividades de investigación y desarrollo.
- Gastos asociados a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.

Finalmente, también podía aplicarse una deducción del 10 por ciento del importe de las inversiones efectuadas en elementos del inmovilizado material o inmaterial (excluidos los inmuebles y los terrenos), siempre que estuviesen afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo y fueren puestos en condiciones de funcionamiento en el período impositivo.

Respecto de las actividades de innovación tecnológica, los porcentajes de deducción aplicables eran los siguientes:

- En el caso de gastos por proyectos cuya realización se encargue a universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología, se aplicaba el porcentaje de deducción del 15 por ciento.
- Cuando se tratase de gastos de innovación tecnológica correspondientes, exclusivamente, a diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños, obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, se aplicaba el porcentaje de deducción del diez por ciento.

Pues bien, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2012, la disposición derogatoria segunda 3 de la L 35/2006 deroga el art. 35 del TRLIS.<sup>634</sup>

---

<sup>634</sup> Confróntese, asimismo, el Real Decreto 278/2007, de 23 de febrero, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal investigador.

Hasta dicha fecha, se produce una reducción gradual del importe de la deducción. Para ello, la disposición final segunda 14 de la L 35/2006 ha añadido, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición adicional décima al TRLIS, bajo el título de "Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades", en cuyo apartado 2 establece que las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en los períodos impositivos de 2007 a 2011, ambos inclusive, se determinará multiplicando los porcentajes de deducción por los coeficientes que se indican a continuación, redondeando el resultado en la unidad inferior:

Períodos impositivos iniciados a partir de...	Coficiente multiplicador
1-1-2007	0.92
1-1-2008	0.85

En consecuencia, los porcentajes de deducción, correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en los períodos impositivos de 2006 a 2011, ambos inclusive, serán los siguientes:

Tipo de actividad	Porcentaje de deducción período impositivo 2006	Porcentaje de deducción para los p.i. iniciados a partir de 1-1-2007	Porcentaje de deducción para los p.i. iniciados a partir de 1-1-2008(hasta 31-12-2011)
Gastos de investigación y desarrollo..... Gastos de personal atribuibles a investigadores cualificados y gastos asociados a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología,	30-50	27-46	25-42

reconocidos y registrados como tales por el Real Decreto 2609/1996.....	20	18	17
Inversiones en elementos del inmovilizado material o inmaterial.....	10	9	8
Actividades de innovación tecnológica consistentes en gastos por proyectos cuya realización se encargue a universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996.....	10	9	8
Gastos de innovación tecnológica correspondientes a diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, <i>know-how</i> y diseños, obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.....	15	13	12

Asimismo, debemos indicar que la disposición adicional vigésima de la L 35/2006 autoriza al Gobierno para que, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en el marco del Programa de Fomento del Empleo, establezca bonificaciones en las cotizaciones correspondientes al personal investigador que, con carácter exclusivo, se dedique a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refiere el art. 35 del TRLIS.

La bonificación equivaldrá al 40% de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario, siendo incompatible con la aplicación de la deducción prevista en el art. 35 del TRLIS.

Las normas incluidas en el artículo 44 del TRLIS, relativas a los límites de la deducción, la posibilidad de proyección a ejercicios futuros de la deducción no aplicada por insuficiencia de cuota y el cumplimiento de ciertos requisitos, asociados al mantenimiento, durante un determinado período de tiempo, de las inversiones realizadas, para poder consolidar la deducción practicada, puestas en conexión con la derogación del art. 35 del TRLIS, para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2012, pueden dar lugar a que las circunstancias señaladas deban apreciarse en un ejercicio en el que la deducción ya se encuentra derogada.

Para resolver esta cuestión, era precisa la oportuna norma de régimen transitorio.

En este sentido, la disposición final segunda 17 de la L 35/2006 añade, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición transitoria vigésima primera al TRLIS, bajo el título de "Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar", la cual dispone, en su apartado 2, que las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir del día 1-1-2012, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos previstos en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, según redacción vigente a 31-12-2011. Estos requisitos también son exigibles para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.

Conforme a lo anterior, los saldos pendientes de deducción el día 31-12-2011, correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desarrolladas por la entidad, podrán deducirse en los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2012, aunque en los mismos ya se encuentre derogada esta deducción, respetando los plazos y condiciones que fije la norma legal vigente el día 31-12-2011.<sup>635</sup>

---

<sup>635</sup> Adicionalmente, una deducción practicada antes del día 1-1-2012, como consecuencia de una inversión en un elemento del inmovilizado material afecto a un proyecto de investigación y desarrollo, todo ello en un ejercicio en el que el TRLIS exige, para la consolidación de dicha deducción, que los elementos patrimoniales afectos a la misma permanezcan en funcionamiento después de la fecha indicada (5 años, 3 años, si se trata de bienes muebles, o la vida útil del elemento patrimonial, si fuese menor), sólo podrá consolidarse si tal requisito se cumple, aunque tal cumplimiento deba tener lugar en períodos impositivos en los que la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica ya se encuentre derogada. En caso contrario, la entidad deberá proceder a practicar la oportuna regularización.

*Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades cuya derogación se produce a partir de 1-1-2014.*

La redacción del TRLIS vigente a 31-12-2006 incluye, entre las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, las siguientes:

- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural.<sup>636</sup> Se trata de un incentivo fiscal destinado al fomento de una serie de inversiones y gastos relacionados con la adquisición, conservación, reparación, restauración, rehabilitación, etc., de bienes del Patrimonio Histórico español. La deducción es del 15 por ciento de las inversiones y gastos citados.

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas.<sup>637</sup> Esta deducción se aplica a las producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a la producción industrial seriada. El derecho a la deducción recae sobre el productor de la obra y sobre el coproductor financiero de la misma. Para el productor, la deducción es del 20 por ciento del coste total de la obra hasta la obtención del soporte físico previo a la producción industrial seriada. En cuanto al coproductor financiero, la deducción es del 5 por ciento de la inversión (coste de la obra) que financie, sujeta a determinados límites particulares.

- Deducción por inversiones en edición de libros.<sup>638</sup> En este caso, la deducción se concentra en las inversiones efectuadas en la edición de libros, que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada. El importe de la deducción es del 5 por ciento de las citadas inversiones.

De acuerdo con lo dispuesto en la disposición derogatoria segunda 4 de la L 35/2006, las tres deducciones indicadas quedan derogadas con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2014.

Hasta dicha fecha, en que se producirá la mencionada derogación, se produce una reducción gradual del importe de estas deducciones.

---

<sup>636</sup> Cfr. art. 38.1 TRLIS.

<sup>637</sup> Cfr. art. 38.2 TRLIS.

<sup>638</sup> Cfr. art. 38.3 TRLIS.



El importe de dicha reducción se encuentra recogido en la disposición final segunda 14 de la L 35/2006, la cual añade con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007 una disposición adicional décima al TRLIS, con el título de "Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades", que, en su apartado 4, establece que los porcentajes aplicables en relación con estas tres deducciones, durante este período de reducción (períodos impositivos de 2007 a 2013, ambos inclusive), se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción por los siguientes coeficientes multiplicadores, redondeando el resultado en la unidad superior:

Período impositivo iniciado a partir de...	Coficiente multiplicador aplicable
1-1-2007	0.875
1-1-2008	0.750
1-1-2009	0.625
1-1-2010	0.500
1-1-2011	0.375
1-1-2012	0.250
1-1-2013	0.125

Por lo tanto, los porcentajes de deducción correspondientes a las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, en producciones cinematográficas y en edición de libros, en los períodos impositivos de 2006 a 2013, ambos inclusive, serán los siguientes:

Tipo de inversión	% deduc p.i. inic. 2006	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2007	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2008	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2009	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2010	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2011	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2012	% deduc. p.i inic a partir 1-1- 2013
Bienes de interés cultural (art 38.1								

TRLIS).....	15	14	12	10	8	6	4	2
Producciones cinematográficas. Productor (art. 38.2								
TRLIS).....	20	18	15	13	10	8	5	3
Producciones cinematográficas. Coproductor financiero (art. 38.2								
TRLIS).....	5	5	4	4	3	2	2	1
Edición de libros (art. 38.3								
TRLIS).....	5	5	4	4	3	2	2	1

El art. 44 .1 del TRLIS establece una serie de límites respecto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades; con carácter general, las deducciones no pueden exceder conjuntamente del 35 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas como consecuencia de la aplicación del límite indicado, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Además, el art. 44.3 del TRLIS exige, para que sean efectivas las deducciones que estamos comentando, que los elementos patrimoniales afectos a las mismas permanezcan en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuese inferior.

Esta posibilidad de proyección de las deducciones analizadas a los diez ejercicios posteriores al de su generación, puede dar lugar a que la aplicación de la deducción tenga que realizarse en un período impositivo en el que la misma ya haya sido derogada. Tal circunstancia hace que sea necesario regular el régimen transitorio aplicable en estas situaciones.

Del mismo modo, es posible que la consolidación de una deducción practicada en un determinado ejercicio requiera que los elementos patrimoniales afectos a la

misma deban permanecer en la entidad en períodos impositivos en los que la aludida deducción se encuentre ya derogada. De nuevo, esta circunstancia precisa del pertinente régimen transitorio.

Pues bien, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, la disposición final segunda 17 de la L 35/2006 ha añadido una disposición transitoria vigésima primera al TRLIS, titulada "Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar", la cual, en su apartado 3, establece que las deducciones indicadas más arriba, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1-1-2014, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS según redacción vigente a 31-12-2013. Estos requisitos también son aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de 1-01-2014.

#### *Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*

El art. 42 del TRLIS, en su redacción vigente a 31-12-2006, permitía a los sujetos pasivos del IS practicar una deducción en la cuota íntegra del 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de una serie de elementos patrimoniales, rentas integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen (35%), o a los tipos de gravamen correspondientes a las empresas de reducida dimensión (30%-35%, según la escala recogida en el TRLIS, art. 114, siempre que el importe obtenido en tales transmisiones se reinvirtiera cumpliendo una serie de requisitos).<sup>639</sup>

Ahora bien, en el IS, además del tipo general del 35% y de la escala de gravamen aplicable a las empresas de reducida dimensión, existían otros tipos de gravamen.

---

<sup>639</sup> El importe del porcentaje de la deducción en la cuota (el 20 por ciento) aplicable por este concepto, está fijado para que la tributación efectiva correspondiente a las plusvalías obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales en cuestión sea del 15 por ciento, que, como puede apreciarse, coincide con el tipo de gravamen aplicable en el IRPF, según redacción vigente a 31-12-2006, a las ganancias patrimoniales con período de generación superior al año.

Con el fin de que, en estos casos, también coincidiera el tipo de gravamen efectivo con el aplicable a las ganancias patrimoniales con período de generación superior al año, el art. 42 del TRLIS disponía, según redacción vigente a 31-12-2006, que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios será del 10 por ciento, del 5 por ciento o del 25 por ciento, cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento (Entidades parcialmente exentas), del 20 por ciento (Cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extracooperativos, que tributan al tipo general) o del 40 por ciento (Hidrocarburos), respectivamente.

En resumen, los porcentajes de la deducción por reinversión, vigentes a 31-12-2006, eran los siguientes:

Tipo al que tributa la base imponible en el IS	Porcentaje de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios vigentes a 31-12-2006	Tipo efectivo de tributación
35%	20%	15%
30-35%	20%	10%-15%
40%	25%	15%
25%	10%	15%
20%	5%	15%

La disposición final segunda 22 de la L 35/2006 ha dado nueva redacción al art. 42 del TRLIS, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007. De acuerdo con lo previsto en los apartados 1 y 11 de esta nueva redacción del art. 42 del TRLIS, los nuevos porcentajes de la deducción por reinversión son los siguientes:

Tipo al que tributa la Base Imponible IS		Porcentajes de la deducción de Beneficios Extraordinarios		Tipo efectivo de tributación	
P. i. iniciados a partir de 1-1-2007	P.i. iniciados a partir del 1-1-2008	P.i. iniciados a partir del día 1-1-2007	P.I. iniciados a partir del 1-1-2008	P.i. iniciados a partir del día 1-1-2007	P.i. iniciados a partir del día 1-1-2008
32,5%	30%	14,5%	12%	18%	18%
25-30%	25-30%	12%	12%	13-18%	13-18%
37,5%	35%	19,5%	17%	18%	

			18%		
25%	25%	7%	7%	18%	18%
20%	20%	2%	2%	18%	18%

De acuerdo con la redacción del art. 42.2 del TRLIS vigente hasta el día 31-12-2006, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios era aplicable a las rentas generadas en la transmisión de los siguientes elementos patrimoniales:

- Elementos del inmovilizado material e inmaterial que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

- Valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, que otorguen una participación no inferior al 5% sobre su capital social, y que se hubiesen poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de su transmisión.

Respecto de los valores, el precepto precisaba lo siguiente:

- Que el cómputo de la participación transmitida debía referirse al período impositivo.

- Que la reinversión no sería aplicable respecto de las rentas generadas en la transmisión de valores que no otorgasen una participación en el capital social.

- Que a los efectos de calcular el tiempo de posesión, debía entenderse que los valores transmitidos eran los más antiguos.

Como podemos apreciar, el precepto, en la redacción vigente hasta 31-12-2006, no establecía ninguna restricción vinculada a la necesidad de su afectación a las actividades económicas desarrolladas por la entidad, respecto de los elementos del inmovilizado material e inmaterial transmitidos.

En consecuencia, las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial, no afectos a la realización de las actividades económicas de la entidad, podían disfrutar, hasta el día 31-12-2006, de la deducción por reinversión, siempre que se cumpliesen el resto de requisitos y condiciones exigidos por el precepto.

La Ley 35/2006 modifica esta situación, al considerar que sólo deben gozar del incentivo fiscal de la deducción por reinversión, los elementos patrimoniales que se encuentren vinculados a las actividades productivas de la entidad.

Así, la nueva redacción del art. 42 del TRLIS según la disposición final segunda 22 de la L 35/2006, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, especifica, en el apartado 2 del mencionado artículo, que las rentas derivadas de la transmisión de los elementos del inmovilizado material e inmaterial de la entidad pueden acogerse a la deducción por reinversión siempre que tales elementos estén afectos a las actividades económicas de la misma.<sup>640</sup>

De acuerdo con lo previsto en el art. 29 de la L 35/2006, se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad (...).
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos (...).

Por otra parte, la L 35/2006 también ha incorporado algún matiz, en relación con el requisito temporal de posesión exigido para estos elementos patrimoniales.

Hasta el 31-12-2006, el art. 42.2 a) del TRLIS requería que los elementos del inmovilizado material e inmaterial transmitidos hubiesen sido poseídos por la entidad, al menos, un año antes de la transmisión. La nueva redacción del precepto exige, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, que los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial transmitidos hayan estado afectos a actividades económicas y que hayan estado en funcionamiento, al menos, un año antes de la transmisión. A este respecto, cabe indicar que la Disposición adicional octava, Treinta y cuatro, de la L 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea ha

---

<sup>640</sup> Así, entre otros, quedan fuera del ámbito de aplicación de la deducción por reinversión los solares y terrenos mantenidos por las entidades con fines puramente especulativos, aunque tales entidades realicen actividades económicas, en la medida en que los mencionados solares y terrenos no se encuentren afectos a dichas actividades económicas. En este punto es importante tener en cuenta el art. 27 de la L 35/2006, del IRPF, que trata de los rendimientos íntegros de las actividades económicas.

flexibilizado este requisito, permitiéndose que ese año se haya cumplido entre los tres anteriores a la transmisión, y ello con efectos desde 1-01-2007.

Finalmente, respecto de las rentas derivadas de la transmisión de valores, la L 35/2006 precisa que el incentivo fiscal no se aplicará en relación con las rentas atribuibles a los valores aptos para la deducción, que se generen como consecuencia de operaciones de disolución o liquidación de las entidades participadas, todo ello de acuerdo con la nueva redacción del art. 42.2 a) de la LIS, y con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007.

En su redacción original, vigente hasta el día 31-12-2006, el art. 42.3 del TRLIS establecía que los elementos patrimoniales aptos para la reinversión, es decir, en los que debía reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, eran los siguientes:

- Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.
- Los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos, quedando excluidos, por tanto, los valores que no otorguen una participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

Pues bien, la L 35/2006, mediante su disposición final segunda 22, ha incorporado con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, las siguientes modificaciones al texto del art. 42.3 del TRLIS:

- Para la reinversión en elementos del inmovilizado material e inmaterial, no sólo se exige que estén afectos a las actividades económicas de la entidad, sino que, en consecuencia con la vinculación de la deducción a la realización de actividades

económicas, también es preciso que entren en funcionamiento dentro del plazo que establece el TRLIS para llevar a cabo la reinversión.<sup>641</sup>

- En el caso de reinversión en valores, la norma precisa que el cómputo de la participación adquirida, para determinar si se alcanza o no el porcentaje del 5%, se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión.

Por tanto, en general, las adquisiciones de paquetes de un determinado valor en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los 3 años posteriores, deben agruparse y computarse conjuntamente, para determinar si se alcanza o no el porcentaje del 5% que se exige por la norma, al objeto de considerar materializada la reinversión.

Asimismo, para valores transmitidos y para la materialización de la reinversión en valores se limita proporcionalmente la aplicación de la deducción cuando los valores transmitidos o los valores en los que se materialice la reinversión sean representativos de entidades que tengan en su activo más de un 15% de activos no afectos. Ese porcentaje se determinará, en principio, con valores contables, excepto que el sujeto pasivo decida determinarlo según los valores de mercado de los elementos del activo.

Conviene advertir que continúan considerándose no válidos, ni para generar la plusvalía ni para materializar la reinversión, los valores representativos de entidades de cartera o de mera tenencia de bienes no aptos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del valor de las participaciones. Por ello, si se transmiten o se reinvierte en valores de entidades que tengan en su patrimonio elementos no afectos hasta un 15% de su activo, la deducción podrá ser total; si los elementos no afectos representan un porcentaje del activo entre el 15 y el 50% la deducción será proporcional al porcentaje (si los elementos afectos suponen un 40% del activo la deducción se aplicará sobre ese mismo porcentaje de plusvalía), y finalmente, si el porcentaje de elementos no afectos de la entidad de la cual se transmiten los valores o en los que se reinvierte supera el 50%, no se podrá aplicar la deducción.<sup>642</sup>

---

<sup>641</sup> Según el artículo 42.4 del TRLIS, la reinversión debe efectuarse, con carácter general, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los 3 años posteriores.

<sup>642</sup> Disposición adicional octava, Treinta y cuatro, 2, de la L16/2007.



- Por otra parte, se establece que los valores en los que se materialice la reinversión no podrán otorgar ningún otro tipo de incentivo fiscal, ni en la base imponible, ni en la cuota íntegra del IS, aclarándose que, a estos efectos, no se consideran incentivos fiscales las correcciones de valor (dotaciones de provisiones), que se practiquen sobre estas participaciones, las exenciones sobre los dividendos y las plusvalías de fuente interna, derivadas de estos valores, reguladas en el art. 21 del TRLIS, ni las deducciones para evitar la doble imposición (interna e internacional), asociadas a dichos valores.

Además, dado que la deducción por reinversión no se practica en el ejercicio en el que se obtiene la renta derivada de la transmisión del elemento patrimonial, sino en el período impositivo en el que se produce la reinversión del beneficio obtenido en la citada transmisión, resultaba necesario establecer con efectos a partir de 1-1-2007, el régimen transitorio aplicable en relación con las rentas obtenidas antes de la fecha indicada, cuya reinversión se materialice después de dicha fecha.

La L 35/2006 dispone, que para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados antes del día 1-1-2007, la deducción por reinversión se regulará por lo establecido en el artículo 42 del TRLIS, según la redacción del mismo vigente el día 31-12-2006, cualquiera que sea el período impositivo en el que se practique la deducción por reinversión.

#### *Anexo: Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios para el caso de las cooperativas*

Como ya hemos indicado, para el caso de las cooperativas, a partir de 1 de enero de 2007, se aplicará una deducción en la cuota íntegra del 14,5 por 100<sup>643</sup> del importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inmaterial y de participaciones de al menos el 5% del capital de otras entidades<sup>644</sup>, siempre que los bienes transmitidos hubiesen sido poseídos al menos un

---

<sup>643</sup> 12% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008.

<sup>644</sup> No sirven a estos efectos las operaciones de disolución o liquidación.

año antes de la transmisión y llevasen ese mismo tiempo en funcionamiento, a condición de que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión.

Dada la particularidad del régimen fiscal de las sociedades cooperativas, en la aplicación de esta deducción debemos tener en cuenta una serie de consideraciones.

En primer lugar, cuál es la calificación de la renta obtenida en la transmisión, ya sea como rendimiento cooperativo o extracooperativo. La LRFC considera como rendimientos extracooperativos los incrementos y disminuciones de patrimonio, entendiéndose por tales las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de dicho patrimonio.<sup>645</sup>

Por lo tanto, dada la naturaleza de los elementos transmitidos que generan las rentas que permiten aplicar la deducción, cabe entender que las mismas forman parte de los resultados extracooperativos y, en consecuencia, están sometidas al tipo de gravamen general del 32.5%<sup>646</sup> en el IS, lo cual supone que el porcentaje de deducción a aplicar a la base de la deducción será del 14,5%.<sup>647</sup>

Para el caso de que la cooperativa reinvierta en el capital de otras entidades no cooperativas habrá que tener en cuenta los límites explicitados en el art. 13.9 de la LRFC, ya que la superación de dichos límites sería causa de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.<sup>648</sup>

Igualmente, será válida la reinversión en la toma de participaciones en el capital social de otras cooperativas de segundo grado, en la medida en que estas cooperativas se constituyen con un capital social aportado por sus socios, siempre que esa participación sea de, al menos, el 5 por ciento del capital de esta cooperativa.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere

---

<sup>645</sup> Art. 22 LRFC.

<sup>646</sup> A partir de 1-01-2007.

<sup>647</sup> A partir de 1-01-2007.

<sup>648</sup> Participación de la cooperativa en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

el apartado 3 de este artículo<sup>649</sup> y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.<sup>650</sup> No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite, no se computará esta deducción.<sup>651</sup>

En cuanto al plazo para efectuar la reinversión, ésta deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las

---

<sup>649</sup> Elementos patrimoniales objeto de la reinversión:

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquéllos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos, no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición (Art. 42 TRLIS, según redacción Ley 16/2007).

<sup>650</sup> Elementos patrimoniales transmitidos:

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son la siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos (Art. 42 TRLIS, según redacción Ley 16/2007).

<sup>651</sup> "El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones."

entidades de crédito, se estará a lo dispuesto en la disposición final segunda ap. 22. 6. b), de la L 35/2006.<sup>652</sup>

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúa dicha transmisión. (Disp F. 2ª, 22, 6. c) L 35/2006).

Con referencia a la base de la deducción, estará constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales antes referenciados, que se haya integrado en la base imponible. Asimismo, habrá que tener en cuenta las puntualizaciones indicadas en la disposición final segunda, apartado 22.7, las cuales explicitan una serie de limitaciones y exclusiones de la base de la deducción.

Asimismo, la reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en el artículo 42 TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006 de 28 de noviembre que estamos comentando, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

En cuanto al mantenimiento de la inversión, planes especiales de reinversión, y requisitos formales, habrá que estar a lo indicado en el artículo 42 del TRLIS apartados 8, 9 y 10, según redacción Disposición adicional octava, Treinta y cuatro, 2, L 16/2007.<sup>653</sup>

Veamos unos ejemplos:

<sup>652</sup> "Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra."

<sup>653</sup> Rtado. Extracoop: Rendimientos extracooperativos e incrementos y disminuciones de patrimonio. Tipo de gravamen, 32,5%. Tipo de deducción: 14,5%. Tipo efectivo:  $32,5 - 14,5 = 18\%$  = tipo impositivo renta del ahorro IRPF.

### Ejemplo 1

Una cooperativa protegida obtiene en el ejercicio 2007 antes de impuestos unos resultados cooperativos de 40.000 u.c. y extracooperativos de 20.000 u.c., de los que 10.000 proceden de la transmisión de una participación del 5% del capital de otra entidad no cooperativa. Ha realizado inversiones en activos fijos nuevos a principios del ejercicio por un importe superior al obtenido en la transmisión de la participación. Las retenciones y pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de ese ejercicio ascienden a 1.000. De los resultados cooperativos se destinan un 20% al Fondo de Reserva Obligatorio y un 5% al Fondo de Educación y Promoción. La totalidad de los resultados extracooperativos se destinan al Fondo de Reserva obligatorio.

Resultados cooperativos.....	40.000
Fondo de Reserva obligatorio.....	$(40.000 \times 0.20 \times 0.5) = 4.000$
Fondo de Educación y Promoción.....	$(40.000 \times 0.05) = 2.000$
Base imponible al 20%.....	34.000
Resultados extracooperativos.....	20.000
Fondo de Reserva obligatorio.....	$(20.000 \times 0.50) = 10.000$
Base imponible al 32,5%.....	10.000
Cuota íntegra.....	10.050
$34.000 \times 0.20 =$	6.800
$10.000 \times 0.325 =$	3.250
Deducción por reinversión $(10.000 \times 0,145 = 1.450)$ .....	-1.450
Retenciones y pagos fraccionados.....	-1.000
Cuota a ingresar.....	7.600

### Ejemplo 2º

Mismo ejemplo anterior con la diferencia de que la cooperativa es especialmente protegida

Cuota íntegra.....	10.050
Bonificación 50% cuota.....	-5.025
Deducción por reinversión.....	-1.450
Retenciones.....	-1.000
Cuota a ingresar.....	2.575

### *Deducción por contribuciones empresariales a planes de previsión social empresarial*

De acuerdo con el art. 43 del TRLIS, las contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial y las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, permitían hasta 31-12-2006, practicar una deducción en cuota del 10 por ciento, calculada de acuerdo con una serie de límites cuantitativos. La deducción, en el porcentaje indicado y sujeta también a determinados límites cuantitativos, opera respecto de las contribuciones empresariales realizadas a los patrimonios protegidos de los trabajadores o de un determinado grupo familiar de los mismos.

La disposición final quinta de la L 35/2006 ha modificado la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, incorporando un nuevo instrumento de previsión social, para la cobertura de los compromisos por pensiones: los planes de previsión social empresarial.

Los planes de previsión social empresarial son contratos de seguro colectivo que deben reunir los siguientes requisitos<sup>654</sup>:

- El contrato de seguro debe respetar los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos, establecidos en el artículo 5.1 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- La póliza debe disponer las primas que debe satisfacer, en cumplimiento del plan, el tomador, las cuales deben ser objeto de imputación a los asegurados.
- En las condiciones de la póliza deben constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión social empresarial.
- Regulación reglamentaria de los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social empresarial.

---

<sup>654</sup> Art. 51.4 L 35/2006.

- Las contingencias cubiertas deberán ser únicamente, la jubilación, la incapacidad laboral total o permanente, y la muerte del partícipe o del beneficiario, debiendo ser la jubilación la cobertura principal.

- Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en los casos de integración en otro plan o de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

- El contrato debe ofrecer obligatoriamente una garantía de interés y utilizará técnicas actuariales.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, se incorporan a los instrumentos de cobertura de los compromisos de pensiones con los trabajadores, que pueden disfrutar de la deducción regulada en el art. 43 del TRLIS, los siguientes:<sup>655</sup>

- Los planes de previsión social empresarial.

- Los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003.

Los términos de aplicación de la deducción, respecto de estos dos nuevos instrumentos de previsión social, son los mismos que los aplicables para los planes de pensiones de empleo y las mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

Por otra parte, la deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social empresarial que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, ha sido derogada, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2011, mediante la disposición derogatoria segunda 2 de la L 35/2006, estableciéndose hasta que sea efectiva la misma, una reducción gradual de la deducción, entre los períodos impositivos de 2007 a 2010, mediante la aplicación de una serie de coeficientes al porcentaje de la deducción (ya visto en páginas anteriores).

---

<sup>655</sup> TRLIS art. 43, redacción L 35/2006, Disp. Final 2ª. 2.

### Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés

El Capítulo III del Título III 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, regula el régimen fiscal aplicable a las denominadas otras formas de mecenazgo: convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, gastos en actividades de interés general y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Respecto de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, el art. 27.3 primero de la L 49/2002, dispone, en síntesis, que los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

- Deducción de la cuota íntegra del IS del 15% de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen los sujetos pasivos en los siguientes conceptos:

a) Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los terrenos.

b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa.

c) Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. En aquellos casos en los que el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada. En caso contrario, la base de la deducción será el 25% de dicha inversión.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, la disposición final segunda 20 de la L 35/2006 ha modificado el art. 27.3 primero de la L 49/2002.

El nuevo precepto no afecta a los acontecimientos legalmente aprobados antes de la indicada fecha.



A partir del 1-1-2007, los sujetos pasivos del IS únicamente podrán deducir de la cuota íntegra, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, el 15% de los gastos que realicen en propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan directamente para la promoción del correspondiente acontecimiento.

Por tanto, a partir de dicha fecha, quedan excluidas de la deducción las adquisiciones de elementos del inmovilizado material nuevos (excluidos los terrenos) y la rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado por el respectivo programa. La base de la deducción continúa siendo el importe total del gasto realizado, siempre que el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento. En otro caso, la mencionada base será, igual que antes, el 25% del gasto realizado.

Además, la nueva redacción del precepto incluye otra novedad: la deducción no sólo se encuentra sujeta a los límites generales del 35% o del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, regulados en el art. 44 del TRLIS. Tampoco puede exceder del 90% de las donaciones que se realicen al consorcio, a entidades de titularidad pública o a la fundación o asociación de utilidad pública encargada de la realización de los programas y actividades relacionados con el acontecimiento.

Por lo demás, el precepto declara incompatible la deducción con las donaciones citadas, de tal forma que si se opta por la aplicación de la deducción no podrá disfrutarse de ningún otro incentivo fiscal en relación con la donación.

#### Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos

Esta deducción, junto con la correspondiente a la reinversión por beneficios extraordinarios, es la única que no tiene previsto un calendario para su desaparición en la L 35/2006, si bien ésta última ha sido modificada en virtud de la Ley 16/2007, en tanto que la que estamos tratando, la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, no ha sido modificada.

De acuerdo con el art. 41 del TRLIS, será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados por tiempo indefinido, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos con dicho tipo de contrato del período inmediatamente anterior.

Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la normativa laboral.

La deducción por creación de empleo está sometida, en cuanto a su importe, al límite general, esto es, el importe de la deducción por creación de empleo, conjuntamente con el resto de deducciones establecidas en el capítulo IV del título VI de la LIS(excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), no puede sobrepasar el 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición interna e internacional y las bonificaciones del período impositivo o el 50 por 100 si en el período el sujeto pasivo tiene derecho a las deducciones por I + D + IT o por fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Cuando la deducción supere dichos límites, el exceso puede deducirse en las liquidaciones del IS que realice el sujeto pasivo en los períodos impositivos que concluyan dentro de los diez años siguientes a aquel en el que se ha generado la deducción por creación de empleo, respetando en todos ellos los referidos límites.

En el caso de cooperativas de trabajo asociado o, en general, de socios de trabajo en cualquier cooperativa, tienen derecho a aplicar esta deducción en la admisión definitiva de nuevos socios, una vez superado el período de prueba, en igualdad de condiciones y en los mismos supuestos y requisitos que los establecidos con carácter general para cualquier sujeto pasivo del IS.

También tendrán derecho a aplicar esta deducción por los contratos de esa misma naturaleza efectuados con trabajadores asalariados de la cooperativa siempre que sean minusválidos.

Veamos un ejemplo.

Una cooperativa cuyo ejercicio social coincide con el año natural presenta la siguiente evolución de su plantilla:

- Plantilla media del ejercicio 2005 de 40 personas/año, siendo igualmente 40 el número de trabajadores al cierre de dicho ejercicio.
- El 1-10-2006 contrató un trabajador minusválido con contrato de trabajo indefinido.
- En el ejercicio 2007 no hay variación de la plantilla, de manera que su plantilla de trabajadores minusválidos se reduce a la persona contratada en octubre de 2006.

Deducción en 2006:

Plantilla media en el ejercicio 2006 de trabajadores minusválidos:(1x3)/12.....	0.25
Incremento de plantilla 2006/2005 de trabajadores minusválidos: 0.25 – 0.....	0.25
Importe de la deducción: 6.000 x 0.25.....	1.500

Deducción en 2007:

Plantilla media en el ejercicio 2006 de trabajadores minusválidos.....	0.25
Plantilla media en el ejercicio 2007 trabajadores minusválidos.....	1
Incremento de plantilla 2007/2006 trabajadores minusválidos: 1 – 0.25.....	0.75
Importe de la deducción:6000 x 0.75.....	4.500

## E) PAGOS A CUENTA

Determinadas personas o entidades, en la medida que abonen ciertas categorías de rentas, tienen la obligación de retener e ingresar en el Tesoro, como pago a cuenta del impuesto personal de su perceptor, una cuantía preestablecida.

El sistema se configura de modo que el pagador de los rendimientos debe detraer una parte de los mismos e ingresar su importe en el Tesoro Público. Con ello, el perceptor está anticipando el pago de su propio impuesto personal. Al presentar su

declaración anual, tiene derecho a deducir las retenciones e ingresos a cuenta soportados de la correspondiente cuota.<sup>656</sup>

Sin ánimo de exhaustividad, podemos indicar que están sometidas a retención las rentas sujetas al IS del perceptor siguientes:

1) Rentas del capital mobiliario. Diferenciamos las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad<sup>657</sup> y las derivadas de la cesión a terceros de capitales propios.<sup>658</sup>

2) Las contraprestaciones obtenidas por la cooperativa como consecuencia de la atribución del cargo de administrador o consejero en otras sociedades.

3) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

En cuanto a los pagos fraccionados, indicar que este sistema está establecido como una forma de periodificación anticipada de pago del impuesto. Su importe se acumula al de las retenciones efectivamente soportadas e ingresos a cuenta para el cálculo de la cuota a ingresar o a devolver por el IS.

Las cooperativas están obligadas a efectuar pagos fraccionados por alguna de las dos modalidades establecidas en la Ley:

- Primera modalidad: Dentro de los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre del año 2007, las cooperativas sujetas a esta obligación deben efectuar un pago fraccionado del 18% de la cuota íntegra correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día uno de los citados meses. Este porcentaje se aplica sobre la cuota íntegra minorada en:

---

<sup>656</sup> Puede suceder que el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados a lo largo del período impositivo sea superior a la cuota resultante de la autoliquidación del IS. En tal supuesto, nace el derecho a la devolución del exceso de retenciones e ingresos a cuenta practicados, como mecanismo corrector de los desajustes entre el tipo de retención y el definitivo de gravamen del tributo. Si las mencionadas rentas se satisfacen o abonan en especie, la obligación se configura como ingreso a cuenta del IS del perceptor. Por tal razón, se equiparan, en esta materia, las referencias hechas al retenedor con las hechas al obligado a efectuar el citado ingreso.

<sup>657</sup> Dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, así como cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

<sup>658</sup> Contraprestaciones de todo tipo, dinerarias o en especie, tales como intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por la cesión a terceros de capitales propios.

- las deducciones para evitar la doble imposición
- las bonificaciones
- las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
- las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ese período impositivo

Si el resultado anterior es cero o negativo, no existe obligación de presentar la declaración.<sup>659</sup>

- Segunda modalidad<sup>660</sup>: Los sujetos pasivos obligados a efectuar pagos fraccionados pueden optar por una alternativa de pago fraccionado distinta de la expuesta anteriormente, si bien el plazo para realizar dichos pagos es, igualmente, dentro de los 20 primeros días naturales de abril, octubre y diciembre del año.

El importe de los pagos se determina aplicando un determinado porcentaje a la parte de base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, deduciendo las bonificaciones que les sean de aplicación al sujeto pasivo, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, así como los pagos fraccionados efectuados.<sup>661</sup>

Para los períodos impositivos que se inicien durante 2007, el cálculo del porcentaje se efectúa multiplicando por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad y, en su caso, el resultado se redondea por defecto. Si la cooperativa sólo está sujeta al tipo de gravamen del 20%(rendimientos cooperativos) el porcentaje a tener en cuenta para calcular el importe del pago fraccionado es:  $(5/7) \times 20 = 14,28$ , 14%. Para el tipo de gravamen correspondiente a los rendimientos extracooperativos (32.5) el porcentaje a tener en cuenta para calcular el importe de los pagos fraccionados será:  $(5/7) \times 32.5 = 23.21$ , 23%.

El ejercicio de la opción por esta otra alternativa de cálculo de los pagos requiere que sea efectuada por la cooperativa a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036) dentro del mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos. No obstante, están obligados a aplicar esta modalidad, para los

---

<sup>659</sup> Art. 45.1 y 2 TRLIS.

<sup>660</sup> Art. 45.3 TRLIS y art. 62 L 42/2006.

<sup>661</sup> No se consideran las deducciones para evitar la doble imposición, ni siquiera aunque tengan el mismo importe que la cuota íntegra.

períodos impositivos iniciados dentro de 2007, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya sido superior a 6.010.121.04€ durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo.

Si el período impositivo no coincide con el año natural, el pago fraccionado se realiza sobre la parte de base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período hasta el día anterior a cada uno de los tres períodos citados. En estos casos, el pago fraccionado es a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior a cada uno de los referidos períodos de pago.

Para estos supuestos, la opción debe igualmente hacerse mediante la correspondiente declaración censal (modelo 036), pero dentro de los dos meses contados desde el inicio del período impositivo, o bien dentro del plazo comprendido entre el inicio del período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado de ese período impositivo, siempre que este último plazo fuese inferior a dos meses.

Ejercitada esta opción, todos los pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo y siguientes deberán realizarse según esta modalidad. No obstante, cabe la renuncia a la aplicación de esta modalidad a través de la correspondiente declaración censal (036) que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos para optar por esta modalidad de determinación de los pagos fraccionados.

## **F) BENEFICIOS TRIBUTARIOS**

Vamos a exponer a continuación los beneficios tributarios que existen en sede cooperativa dentro del ámbito del impuesto sobre sociedades para, a continuación, analizar el proceso que lleva a la determinación del resultado efectivamente disponible, una vez considerado el efecto de dicho impuesto.

El artículo 2 de la LRFC distingue entre cooperativas fiscalmente protegidas y cooperativas fiscalmente especialmente protegidas.

Por interpretación a "sensu contrario" del art. 6 de la LRFC, tendrán la consideración de cooperativas fiscalmente no protegidas las entidades que no se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley 27/1999, de Cooperativas, o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia, así como aquellas que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida contempladas en el artículo 13 de la LRFC.

Es por ello que resulta necesario analizar los beneficios tributarios que, dentro del ámbito del Impuesto de Sociedades, pueden gozar las cooperativas, atendiendo a la clase a la que fiscalmente pertenecen.

A) Cooperativas no protegidas. Con referencia a las cooperativas no protegidas, indicar que tributan en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, al tipo general del 32,5%,<sup>662</sup> en los períodos impositivos iniciados dentro de 2007, por la totalidad de sus resultados, sin perjuicio de la aplicación de las reglas especiales de ajuste contenidas en el Capítulo Cuarto del Título II, "Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades", a las que hay que añadir las contenidas en el Título III, "De los socios y asociados".<sup>663</sup>

B) Cooperativas protegidas. Además de serles aplicables las reglas especiales de ajuste contenidas en el Capítulo cuarto del Título II, "Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades", a las que hay que añadir las contenidas en el Título III, "De los socios y asociados de las cooperativas", las cooperativas protegidas tributan en el IS, con las peculiaridades que se indican a continuación.<sup>664</sup>

a) Tipos de gravamen. Se diferencian dos tipos impositivos, según que la base imponible, positiva o negativa, derive de uno u otro resultado:

---

<sup>662</sup> 30% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008.

<sup>663</sup> Estas normas no constituyen beneficio fiscal alguno, y adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Son de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente que no hayan sido descalificadas y, en su caso, a sus socios y asociados. Recordemos –como indica la Exposición de Motivos de la LRFC– "que a efectos de la aplicación de estas normas de ajuste es indiferente que la cooperativa tenga o no derecho a los beneficios fiscales que establece la Ley"; es decir, estas normas de ajuste se aplican en todo caso.

<sup>664</sup> Art. 33.2 LRFC.

- a la base que corresponde a los resultados cooperativos, se le grava al tipo del 20 por 100.

- a la base que corresponde a los resultados extracooperativos se le grava al tipo general, 32.5 por 100.<sup>665</sup>

b) Libertad de amortización. Procede en relación con los elementos del activo que reúnan estas características:

- ser fijos, amortizables y nuevos.

- haber sido adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o, en su caso, de la Comunidad Autónoma competente.

Esta libertad de amortización consiste en la posibilidad de practicar amortizaciones superiores a las máximas admitidas por las tablas oficiales. Para ello, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio, la cooperativa puede dotar otra cantidad en concepto de libertad de amortización. Esta última dotación se considera fiscalmente deducible siempre que no exceda del saldo de la cuenta de resultados cooperativos del período disminuido en las aplicaciones obligatorias al fondo de reserva obligatorio y las participaciones del personal asalariado(art. 33.3 LRFC).<sup>666</sup>

Recordemos que el régimen fiscal de las cooperativas protegidas se aplica automáticamente, sin precisar autorización administrativa previa.<sup>667</sup>

---

<sup>665</sup> Períodos impositivos iniciados a partir 1-1-2007. 30% en períodos impositivos que se inicien a partir 1-1-2008.

<sup>666</sup> Con respecto a este beneficio fiscal de libertad de amortización, podemos hacer las siguientes precisiones:

1) Es condición necesaria para poder practicar la libertad de amortización que los resultados de la actividad realizada por la cooperativa sean positivos. La aplicación de la libertad de amortización no puede convertir en negativos los resultados cooperativos.

2) Este incentivo fiscal es compatible con la deducción por inversiones en esos mismos activos fijos nuevos que, en su caso, establezca el TRLIS.

3) La aplicación de la libertad de amortización requiere efectuar un ajuste negativo al resultado contable del ejercicio por el importe de la inversión que se amortiza en exceso sobre la amortización contabilizada en el mismo. Una vez que la inversión esté completamente amortizada a efectos fiscales, el importe de la amortización contabilizada como gasto no será deducible a efectos fiscales y, por tanto, ello requerirá realizar un ajuste positivo al resultado contable por el importe de dicho gasto al objeto de determinar la base imponible de la cooperativa.

<sup>667</sup> Art. 37 LRFC.



**Veamos un ejemplo:**

Una cooperativa protegida en el ejercicio 2007 obtiene antes de impuestos unos resultados cooperativos de 35.000.000 y extracooperativos de 10.000.000. Ha realizado inversiones en activos fijos nuevos por 10.000.000 (coeficiente de amortización 12%) a principios del ejercicio. A mitad de año se incorporó un socio de trabajo minusválido. Las retenciones y pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de ese ejercicio ascienden a 1.200.000. De los resultados cooperativos se destina un 20% al fondo de reserva obligatorio y un 5% al fondo de educación y promoción. La totalidad de los resultados extracooperativos se destinan al fondo de reserva obligatorio.

Resultados cooperativos.....	35.000.000
Fondo de reserva obligatorio (35.000.000 x 0,20 x 0,5).....	-3.500.000
Fondo de educación y promoción (35.000.000 x 0,05).....	-1.750.000
Libertad de amortización (10.000.000 – 1.200.000).....	-8.800.000
	-----
Base imponible al 20%.....	20.950.000
Resultados extracooperativos.....	10.000.000
Fondo de reserva obligatorio (10.000.000 x 0,5).....	-5.000.000
	-----
Base imponible al 32,5%.....	5.000.000
Cuota íntegra:	
20.950.000 x 0,20 = 4.190.000	
5.000.000 x 0,325 = 1.625.000.....	5.815.000
Deducción por creación de empleo (6.000 x 0,5 = 3.000).....	-3.000
Retenciones y pagos fraccionados.....	-1.200.000
	-----
Cuota a ingresar.....	4.612.000

C) Las cooperativas especialmente protegidas<sup>668</sup> disfrutan de los mismos beneficios fiscales que las cooperativas protegidas y, además, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, tienen una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra.<sup>669</sup>

Veamos un ejemplo:

Una cooperativa especialmente protegida en el ejercicio 2007 obtiene, antes de impuestos, unos resultados cooperativos de 60.000.000 y unos resultados extracooperativos negativos de 8.000.000. Un 20 % de los resultados cooperativos se destinan al Fondo de Reserva Obligatorio. De ejercicios anteriores tiene pendiente de compensar una cuota negativa de 2.000.000.

Resultados cooperativos.....	60.000.000
Fondo de Reserva Obligatorio (60.000.000 x 0,20 x 0,5).....	-6.000.000
	-----
Base imponible al 20%.....	54.000.000
Resultados extracooperativos.....	-8.000.000
Base imponible al 32,5%.....	-8.000.000
Cuota íntegra:	
54.000.000 x 0,20 =	10.800.000
8.000.000 x 0,325 =	-2.600.000.....
	8.200.000
Cuota negativa ejercicios anteriores.....	-2.000.000
Cuota íntegra.....	6.200.000
Bonificación.....	-3.100.000
	-----
Cuota a ingresar.....	3.100.000

<sup>668</sup> Recordemos que son cooperativas especialmente protegidas aquellas que, siendo protegidas y de primer grado, están incluidas en alguno de los tipos siguientes:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra
- Cooperativas del mar
- Cooperativas de consumidores y usuarios.

<sup>669</sup> Art. 34.2 LRFC.

Por lo que hace referencia a las cooperativas de segundo grado<sup>670</sup>, éstas gozarán de los beneficios previstos en el artículo 33, apartados 2 y 3, o en el 34.2, en función de que estén integradas exclusivamente por cooperativas protegidas o estén integradas exclusivamente por cooperativas especialmente protegidas. Si se componen de ambos tipos, disfrutarán de los beneficios previstos en el art. 33, apartados 2 y 3 y, además, de la bonificación recogida en el artículo 34.2 que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.<sup>671</sup>

### **G) EL PROCESO DE DETERMINACIÓN DE LOS BENEFICIOS DISTRIBUIBLES UNA VEZ ANALIZADA LA INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

En el apartado denominado "La formación del resultado en las sociedades cooperativas", analizamos la existencia de tres tipos diferentes de resultados, para el caso de las sociedades cooperativas: resultado cooperativo, resultado extracooperativo y resultado extraordinario.

También indicamos que el resultado total final de la sociedad cooperativa podía ser positivo o bien podía ser negativo.

En el caso de que el resultado hubiera sido positivo, era necesario proceder a la dotación de determinados fondos obligatorios.

Indicar, asimismo, que la forma de contabilizar las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios (conjunta o separadamente) tenía incidencia con respecto a los porcentajes destinados a cada uno de los fondos obligatorios.

También analizamos el caso de que la cooperativa hubiera obtenido pérdidas en el ejercicio (Art. 59 LC) y adjuntamos asientos contables explicativos de las diferentes alternativas a la hora de compensar dichas pérdidas (con cargo al beneficio o

<sup>670</sup> Recordemos que son las formadas por dos o más cooperativas al objeto de promover, coordinar y desarrollar fines comunes de sus socios y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos. También pueden integrarse como socios otras personas jurídicas, públicas o privadas, y empresarios individuales hasta un máximo del 45% del total de socios, y los socios de trabajo (Art. 77.1 LC).

<sup>671</sup> Art. 35 LRFC.

excedente positivo del ejercicio; con cargo a reservas voluntarias; con cargo al FRO; compensación mediante abono directo de los socios; compensación mediante disminución del capital social).

En este sentido, el artículo 58 de la LC señala:

“1. De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará, al menos, el 20 por 100 al fondo de reserva obligatorio y el 5 por 100, al fondo de educación y promoción.

2. De los beneficios extracooperativos y extraordinarios, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará al menos un 50 por 100 al fondo de reserva obligatorio.

3. Los excedentes y beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, una vez satisfechos los impuestos exigibles se aplicarán, conforme establezcan los Estatutos o acuerde la Asamblea General en cada ejercicio, a retorno cooperativo a los socios, a dotación a fondos de reserva voluntarios con carácter irrepartible o repartible, o a incrementar los fondos obligatorios que se contemplan en los artículos 55 y 56 de esta Ley.”

De esta forma, observamos que el resultado positivo obtenido por la cooperativa se aplicará en primer lugar a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores. No concreta la LC qué porcentaje de los resultados cooperativos, extracooperativos y extraordinarios deben ser considerados para dicha compensación. Un posible criterio sería compensar las pérdidas cooperativas y extracooperativas y extraordinarias con los respectivos beneficios de la misma naturaleza. Si la compensación de pérdidas con este criterio no fuera posible, sólo en ese caso se aplicarían beneficios cooperativos a compensar pérdidas extracooperativas y extraordinarias y viceversa.

En segundo lugar, como ya sabemos, una vez compensadas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de considerar el gasto por el Impuesto sobre Sociedades se deben efectuar las siguientes dotaciones obligatorias al FRO y al FEP:

- El 100% de la parte del resultado cooperativo que corresponda a operaciones realizadas por acuerdos suscritos con otras cooperativas debe destinarse al FRO<sup>672</sup>. No obstante, si dichos resultados fueran negativos, por dicho importe se reducirá el FRO y en el caso de que no existiera importe suficiente de dicho Fondo, se reducirían las reservas voluntarias.

- Al menos, el 20% y el 5% del resto del resultado cooperativo que no corresponda a los acuerdos anteriores debe destinarse al FRO y al FEP respectivamente.<sup>673</sup>

- Al menos, el 50% del resultado extracooperativo y extraordinario debe destinarse al FRO.<sup>674</sup>

Los excedentes y beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, una vez satisfechos los impuestos exigibles, se aplicarán, conforme establezcan los Estatutos o acuerde la Asamblea General en cada ejercicio a:

- Retorno cooperativo a los socios.<sup>675</sup>
- Reservas voluntarias.
- A incrementar el FRO o el FEP.<sup>676</sup>

Debemos recordar que la dotación al FEP se contabiliza como un gasto y que, en su caso, las respectivas leyes autonómicas de cooperativas aplicables pueden establecer criterios distintos para la aplicación del beneficio o excedente positivo de la cooperativa.

Con referencia al Fondo de Reserva Obligatorio, para su registro contable, puede emplearse la cuenta 112 "Fondo de Reserva Obligatorio" creada al efecto en el subgrupo 11 "Reservas" contenido en la segunda y tercera parte del PGC.

---

<sup>672</sup> Art. 79.3 LC.

<sup>673</sup> Art. 58.1 LC.

<sup>674</sup> Art. 58.2 LC.

<sup>675</sup> Recordemos que es en función de la participación en la actividad cooperativizada y no del capital social aportado como se hacen efectivos los retornos cooperativos (art. 58.4 LC) y se imputan las pérdidas (art. 59.2 LC) a los socios usuarios.

<sup>676</sup> Art. 58.3 LC.

La cuenta 112 se abonará por las dotaciones al FRO que se efectúen con cargo al resultado de la sociedad cooperativa contabilizado en la cuenta 129 "Excedente de la cooperativa"; al importe de las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social (cuenta 1000 "Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias") derivados de la baja no justificada de socios y por el importe de las cuotas de ingreso de socios que corresponda.

Así por ejemplo, el asiento a realizar por la dotación al FRO con cargo a beneficios sería:

Nº de Cuenta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
112	Fondo de Reserva Obligatorio		X

La cuenta 112 se cargará por la disposición que se haga de esta reserva, en los términos previstos en la Ley.

El asiento tipo de compensación de pérdidas de ejercicios anteriores será:

Nº de Cuenta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

Por la distribución propiamente dicha del beneficio o excedente positivo del ejercicio:

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
112	Fondo de reserva obligatorio		X
4752	Hacienda pública acreedora por IS		X
525 <sup>677</sup>	Retorno a pagar a corto plazo		X
117	Reservas voluntarias		X
139 <sup>678</sup>	Fondo de educación, formación y promoción		X

En cuanto al tratamiento fiscal, las respectivas bases imponibles correspondientes a los resultados cooperativos y a los resultados extracooperativos se minorarán en el 50% de la parte de los mismos que se destine obligatoriamente al FRO.<sup>679</sup> Al contabilizarse la dotación al FRO como una distribución del resultado, dicho 50% generará una diferencia permanente negativa entre el resultado contable y el fiscal.<sup>680</sup>

Con respecto a la compensación de pérdidas, el importe negativo de la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, puede compensarse con las cuotas íntegras positivas que se obtengan en los 15 ejercicios siguientes.

Como sabemos, las cooperativas –y este es un elemento diferenciador con respecto al resto de personas jurídicas– no compensan bases imponibles negativas

<sup>677</sup> Si el pago del retorno cooperativo se va a producir en plazo superior a un año, la cuenta sería la 175 "Retorno cooperativo a pagar a largo plazo".

<sup>678</sup> Recordemos que la dotación obligatoria al FEP se contabiliza como un gasto con cargo a la cuenta 657 "Dotación al Fondo de educación, formación y promoción". No obstante, la cooperativa puede dotar el FEP por un importe superior al mínimo obligatorio con cargo al excedente neto del ejercicio.

<sup>679</sup> Art. 16.5 LRFC.

<sup>680</sup> De hecho, cuando más adelante analizamos en un ejemplo práctico el cálculo del IS en una cooperativa, ya hacemos referencia con detalle a este tratamiento fiscal.

como se establece en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sino que compensan cuotas íntegras negativas.

Veamos un ejemplo.

Los resultados fiscales obtenidos por una cooperativa protegida en el ejercicio X son:

- Base imponible por resultados cooperativos.....	-20.000
- Base imponible por resultados extracooperativos.....	+ <u>16.000</u>
- Base Imponible.....	- 4.000

La cuota íntegra será:

- Cuota íntegra por B. Imp de Rdos coop (-20.000 x 0.20).....	- 4.000
- Cuota íntegra por B. Imp de Rdos extracoop (16.000 x 0.325).....	+ <u>5.200</u>
- Cuota íntegra.....	1.200

En el ejercicio X+1, los resultados son:

- Base Imponible por resultados cooperativos.....	+25.000
- Base Imponible por resultados extracooperativos.....	- <u>19.000</u>
- Base Imponible.....	6.000

La cuota íntegra será:

- Cuota íntegra por Rdos cooperativos (25.000 x 0.20)-----	+ 5.000
- Cuota íntegra por Rdos extracooperativos (-19.000 x 0.325).....	- <u>6.175</u>
- Cuota íntegra a compensar.....	- 1.175

Supongamos ahora que en el ejercicio siguiente X+2, se obtiene:

- Base Imponible por resultados cooperativos.....	+15.000
- Base Imponible por resultados extracooperativos.....	- <u>7.500</u>
- Base Imponible.....	+ 7.500

La cuota íntegra será:



- Cuota íntegra por B. Imp Rdos Cooperativos (+15.000 x 0.20).....	3.000,0
- Cuota íntegra por B. Imp Rdos Extracooperativos (-7.500 x 0.325).....	- <u>2.437,5</u>
- Cuota íntegra.....	+ 562.5
- Cuota íntegra a compensar de ejercicios anteriores.....	- <u>562.5</u>
Cuota diferencial a ingresar.....	0
La cuota íntegra pendiente de compensación es ahora de:	$1.175 - 562.5 = 612,5$

Visto cuanto antecede, ahora ya estamos en condiciones de estudiar la incidencia en el resultado contable del Impuesto sobre Sociedades aplicado a las cooperativas. Recordemos que en el asiento que hemos expuesto anteriormente existía una partida denominada: 4752 H.P. acreedora por Impuesto de Sociedades. Lógicamente, el importe de esta partida depende de cuál sea el importe del Impuesto sobre Beneficios (630) a satisfacer, en su caso, por la cooperativa. Es en verdad a partir del momento que se ha calculado dicho gasto por impuesto de sociedades, abonando –en su caso– el importe señalado en la cuenta 4752, Hacienda Pública acreedora por IS, que podemos hablar con total certeza de beneficio distribuable por la cooperativa, que de acuerdo con la propia LC puede destinarse a Retornos cooperativos, a Fondos voluntarios o bien a incrementar las dotaciones a los Fondos obligatorios.

Por lo tanto, resulta imprescindible analizar como se calcula contablemente el gasto por el impuesto de sociedades y su incidencia en el resultado contable.

La contabilización del gasto por el Impuesto sobre Sociedades de las cooperativas debe hacerse aplicando los criterios establecidos en la norma decimocuarta de las NSACC.<sup>681</sup>

De forma subsidiaria, deben aplicarse los criterios establecidos en la Resolución del ICAC<sup>682</sup> de 9 de octubre de 1997 (con las modificaciones introducidas por la

<sup>681</sup> Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.

<sup>682</sup> Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Resolución de 15 de marzo de 2002), sobre criterios para el registro contable del Impuesto sobre Sociedades.

A continuación, comentamos las particularidades específicas de las cooperativas que debemos tener en cuenta.

*- Diferencias entre el resultado contable y el resultado tributario de las cooperativas*

Además de las diferencias que puedan surgir por la aplicación con carácter general de las normas contables y fiscales, las cooperativas presentan dos diferencias específicas debidas a las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción.

*- Dotación al FRO*

La dotación al FRO no supone gasto contable. Desde el punto de vista fiscal, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente tanto a los resultados cooperativos como extracooperativos se minorará en el 50% de la parte de los mismos que se destine de forma obligatoria al FRO.<sup>683</sup>

De acuerdo con lo anterior, por las dotaciones obligatorias al FRO, que no suponen un gasto contable, se originará una diferencia permanente negativa entre el resultado fiscal y el contable.

*- Dotación al Fondo de Educación y Promoción*

Ante todo, indicar que aunque las NSACC se refieren al FEP con la denominación de "Fondo de educación, formación y promoción", mientras que la LC en su artículo 56 lo denomina "Fondo de educación y promoción", es evidente que se trata del mismo fondo.

Desde el punto de vista contable, la dotación al FEP con cargo a resultados cooperativos se efectúa de la siguiente manera:

---

<sup>683</sup> Art. 16.5 LRFC.

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
657	Dotación al Fondo de educación, formación y promoción	X	
139	Fondo de educación, formación y promoción		X

Así, dicha dotación supone un gasto para la cooperativa.

Desde el punto de vista fiscal, son gastos deducibles las cantidades destinadas con carácter obligatorio al FEP que no superen el 30 por 100 del excedente neto de la cooperativa.<sup>684</sup> Las cantidades aplicadas del FEP a fines distintos de los previstos en la Ley, además de ser causa de exclusión como cooperativa protegida, deben considerarse a efectos fiscales como ingresos del ejercicio.<sup>685</sup>

Las dotaciones obligatorias al FEP contabilizadas como gasto que superen el 30 por 100 del excedente neto de la cooperativa no serán fiscalmente deducibles y supondrán por lo tanto, una diferencia permanente positiva entre el resultado fiscal y el contable.

Se producirá también en su caso una diferencia permanente positiva cuando se efectúen aplicaciones del FEP a fines distintos de los previstos por la LC, puesto que dichas aplicaciones se deben computar fiscalmente como ingresos. De hecho, más adelante, en un ejemplo de cálculo del IS que mostraremos, se analiza el tratamiento fiscal de esta dotación al FEP.

- Cálculo del gasto a contabilizar por el Impuesto sobre Sociedades en las cooperativas

Para calcular el importe a contabilizar en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios" se debe partir de los respectivos resultados cooperativos y extracooperativos a los que se sumarán o restarán según sean positivas o negativas las respectivas diferencias permanentes para obtener el resultado contable ajustado cooperativo y extracooperativo. A cada uno de dichos resultados se aplicará el tipo de

<sup>684</sup> Art. 19.1 LRFC.

<sup>685</sup> Art. 19.4 LRFC.

gravamen que corresponda para obtener el impuesto bruto del que se deducirán las bonificaciones y deducciones en la cuota, excluidas las retenciones y pagos a cuenta para obtener el Impuesto sobre Sociedades devengado que debe contabilizarse en la cuenta 630 antes citada.

Por su parte, las diferencias temporales, positivas y negativas, se contabilizarán en las cuentas 4740 "Impuesto sobre beneficios anticipados" y 479 "Impuesto sobre beneficios diferidos" aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza de los resultados cooperativos o extracooperativos que corresponda a dichas diferencias.

Las cuotas íntegras negativas a compensar se contabilizarán en la cuenta 4745 "Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio...".

Sólo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquéllos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

Los aspectos contables y fiscales de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en las cooperativas siguen un evidente paralelismo con el resto de sociedades, salvando las peculiaridades intrínsecas de las cooperativas. Comentamos ahora la liquidación y contabilización del Impuesto sobre Sociedades mediante el siguiente ejemplo.

## Ejemplo

La cooperativa ACC, que en el ejercicio 2007 tiene la condición de cooperativa fiscalmente protegida, antes de las dotaciones al FRO y al FEP, presenta para liquidar y contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X los siguientes datos (en euros):

- Resultado cooperativo: + 30.000.
- Resultado extracooperativo: + 10.000.
- Diferencias permanentes imputables a resultados cooperativos: -2.000
- Diferencias permanentes imputables a resultados extracoop.: +400
- Diferencias temporales imputables a resultados cooperativos: + 1.500
- Diferencias temporales imputables a resultados extracoopera.: - 800
- Deducciones y bonificaciones imputables a resultados coop.: 500
- Deducciones y bonificaciones imputables a resultados extracoop.: 140
- Retenciones y pagos a cuenta: - 2.458,39
- Cuotas íntegras negativas a compensar de ejercicios anteriores: -1.320,52

Se deben efectuar las dotaciones obligatorias al FRO contempladas en la LC y se desea dotar al FEP con cargo a los resultados cooperativos, por el importe máximo que sea fiscalmente deducible, de acuerdo con la LRFC.

El crédito impositivo derivado de las cuotas íntegras a compensar está contabilizado en la cuenta 4745, en el activo del balance de situación, por entender la cooperativa que su compensación futura está razonablemente asegurada.

Recordemos, antes de plantear la solución, que según la LC, la dotación obligatoria al FRO, es el 20% del resultado cooperativo y el 50% del resultado extracooperativo, en ambos casos una vez deducidas la pérdidas de cualquier naturaleza y antes del Impuesto sobre Sociedades, y no supone gasto contable. El 50% de dicha dotación obligatoria tanto por los resultados cooperativos como por los resultados extracooperativos, minorará la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

A su vez, la dotación obligatoria al FEP es el 5% del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza y antes del Impuesto sobre Sociedades, se contabiliza como gasto y son fiscalmente deducibles las cantidades destinadas con carácter obligatorio al FEP que no superen el 30% del excedente neto de la cooperativa.

Solución:

Para liquidar y contabilizar el Impuesto sobre Sociedades deberemos realizar los siguientes cálculos previos, siendo:

DPRCo: Diferencias Permanentes imputables al resultado cooperativo

DPRECo: Diferencias Permanentes imputables al resultado extracooperativo

RCCoAI: Resultado contable cooperativo antes de impuestos.

RCECoAI: Resultado contable extracooperativo antes de impuestos.

RCACo: Resultado contable ajustado cooperativo = RCCoAI +/- DPRCo

RCAECo: Resultado contable ajustado extracooperativo = RCECoAI +/- DPRECo.

ISCo: Gasto por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a resul. cooperativos.

ISECo: Gasto por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a r. extracoop.

ENCo: Excedente neto o resultado contable cooperativo = RCCoAI – ISCo

ENECo: Excedente neto o resultado contable extracooperativo = RCECoAI – ISECo

ENT: Excedente neto total o res contable después de impuestos = ENCo + ENECo

El importe máximo fiscalmente deducible por la dotación al FEP es: ENT x 0,

Recordemos que el asiento a realizar es:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
657	Dotación al FEFP	ENT x 0.3	
139	Fondo de educación, formación y promoción		ENT x 0.3

La dotación al FEP minora el resultado cooperativo.

De acuerdo con los datos anteriores, la dotación obligatoria al FRO es:

Por los resultados cooperativos:  $(30.000 - ENT \times 0.3) \times 0.2 = D = 6.000 - ENT \times 0.06$

Por los resultados extracooperativos:  $10.000 \times 0.5 = 5.000$

El 50% de la dotación obligatoria al FRO minorra la base imponible, es decir, se produce una diferencia permanente negativa de:  $(D + 5.000) \times 0.5$

De dicha diferencia permanente negativa, corresponde:

A los resultados cooperativos:  $D \times 0.5$

A los resultados extracooperativos:  $5.000 \times 0.5 = 2.500$

El asiento a realizar es:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	D + 5.000	
112	Fondo de Reserva Obligatorio		D + 5.000

$$RCCoAI = 30.000 - (ENT \times 0.3)$$

En este ejemplo, la dotación al FEP se efectúa con cargo a los resultados cooperativos, si bien nada impide que dicha dotación sea con cargo a los resultados extracooperativos o con cargo a ambos resultados simultáneamente.

El excedente neto cooperativo es:

$$ENCo = RCCoAI - ISCo = 30.000 - (ENT \times 0.3) - ISCo$$

$$RCACo = RCCoAI +/- DPRCo = 30.000 - (ENT \times 0.3) - 2.000 - 0.5 \times D = 28.000 - ENT \times 0.3 - 0.5 \times D$$

$$ISCo = RCACo \times 0.2 - \text{Deducciones y bonificaciones imputables al Rtdo. cooper.} = (28.000 - ENT \times 0.3 - 0.5 \times D) \times 0.2 - 500 = 5.100 - ENT \times 0.06 - 0.1 \times D$$

$$ENCo = RCCoAI - ISCo = 30.000 - (ENT \times 0.3) - (5.100 - ENT \times 0.06 - 0.1 \times D) = 24.900 - 0,24 ENT + 0,1 \times D$$

El excedente neto extracooperativo es :

$$ENECo = RCECoAI - ISECo$$

$$RCAECo = RCECoAI +/- DPRECo = 10.000 + 400 - 0.5 \times 5.000 = 7.900$$

$$ISECo = RCAECo \times 0.325 - \text{Deducciones y bonificaciones imputables al resultado extracooperativo} = 7.900 \times 0.325 - 140 = 2.427,5$$

$$\text{ENECo} = \text{RCECoAI} - \text{ISECo} = 10.000 - 2.427,5 = 7.572,5$$

El excedente neto total es:

$$\text{ENT} = \text{ENCo} + \text{ENECo} = 24.900 - 0.24 \text{ ENT} + 0.1 \times \text{D} + 7.572,5 = 32.472,5 - 0.24 \text{ ENT} + 0.1 \times \text{D}$$

Recordemos que:

$$\text{D} = \text{dotación obligatoria al FRO por los resultados cooperativos} = 6.000 - \text{ENT} \times 0.06$$

Sustituyendo:

$$\text{ENT} = 32.472,5 - 0.24 \text{ ENT} + 0.1 \times (6.000 - \text{ENT} \times 0.06) = 32.472,5 - 0.246 \text{ ENT}$$

$$\text{ENT} = 32.472,5 / 1,246 = 26.061,39$$

Obtenido el excedente neto total podemos calcular los demás importes:

**La dotación al FEP** es:  $\text{ENT} \times 0.3 = 26.061,39 \times 0.3 = \mathbf{7.818,41}$

**La dotación obligatoria al FRO por los resultados cooperativos es:**

$$\text{D} = 6.000 - \text{ENT} \times 0.06 = 6.000 - 26.061,39 \times 0.06 = 4.436,32 = \mathbf{4.436,32}$$

$$\mathbf{\text{RCCoAI}} = 30.000 - (\text{ENT} \times 0.3) = \mathbf{22.181,59}$$

$$\mathbf{\text{RCACo}} = 28.000 - \text{ENT} \times 0.3 - 0.5 \times \text{D} = \mathbf{17.963,43}$$

$$\mathbf{\text{ISCo}} = 5.100 - \text{ENT} \times 0.06 - 0.1 \times \text{D} = \mathbf{3.092,69}$$

$$\mathbf{\text{ENCo}} = 22.181,59 - 3.092,69 = \mathbf{19.088,90}$$

Comprobamos que:

$$24.900 - 0.24 \times 26.061,39 + 0.1 \times 4.436,32 = 19.088,9$$

**Asimismo:**

$$\mathbf{\text{ENT}} = \text{ENCo} + \text{ENECo} = 19.088,9 + 7.572,5 = \mathbf{26.661,4}$$

- Efectuados los cálculos anteriores, contabilizamos la dotación al FEP por el 30% del



excedente neto cooperativo, importe máximo fiscalmente deducible:

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
657	Dotación al FEFP	7.998,42	
139	FEFP		7.998,42

El resultado contable cooperativo antes de impuestos es ahora:

$$\text{RCCoAI} = 30.000 - 7.998,42 = \mathbf{22.001,58}$$

Efectuamos a continuación la contabilización y liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

RCCoAI (Resultado contable cooperativo antes de impuestos).....	+22.181,59
Dif permanentes imputables a resultados cooperativos.....	-2.000,00
Dif permanente imputable al resultado cooperativo por dotación obligatoria al FRO (4.436,32 x 0.5).....	- <u>2.218,16</u>
RCACo (Resultado contable ajustado cooperativo).....	+17.963,43
Impuesto bruto cooperativo (17.963,43 x 0.2) .....	3.592,68
Deducciones y bonificaciones imputables a resultados cooperativos.....	- <u>500,00</u>

**Impuesto s. beneficios devengado imputable a r. cooperativos..... 3.092,68**

RCECoAI (Resultado contable extracooperativo antes de impuestos).....	10.000,00
Diferencias permanentes imputables a los resultados extracooperativos.....	400,00
Diferencia permanente imputable al resultado extracooperativo por dotación obligatoria al FRO (5.000 x 0,5).....	2.500,00
RCAECo (Resultado contable ajustado extracooperativo).....	7.900,00
Impuesto bruto extracooperativo (7.900 x 0,325).....	2.567,5
Deducciones y bonificaciones imputables a los resultados extracooperativos.....	-140,00

**Impuesto sobre beneficios devengado imputable a los resultados  
extracooperativos..... 2.427,50**

**El importe a contabilizar como gasto por el Impuesto sobre Sociedades es  
por tanto:**

$$\mathbf{3.092,68 + 2.427,5 = 5.520,18}$$

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades es:

RCACo (Resultado contable ajustado cooperativo).....	17.963,43
+/- Dif. Temporales imputables a los resultados cooperativos.....	+1.500,00
Base imponible por resultados cooperativos.....	19.463,43
<b>Cuota íntegra por resultados cooperativos (19.463,43 x 0.2).....</b>	<b>3.892,68</b>
RCAECO (Resultado contable ajustado extracooperativo).....	7.900,00
+/- Dif temporales imputables a los resultados extracooperativos.....	-800,00
Base imponible por resultados extracooperativos.....	7.100,00
<b>Cuota íntegra por resultados extracooperativos (7.100x 0,325).....</b>	<b>2.307,5</b>
Cuota íntegra previa (3.892,68 + 2.307,5).....	6.200,18
Cuotas íntegras negativas a compensar de ejercicios anteriores.....	-1.320,52
Cuota íntegra del ejercicio.....	4.879,66
Deducciones y bonificaciones (500 + 140).....	-640,00
Cuota líquida.....	4.239,66
Retenciones y pagos a cuenta.....	-2.458,39
<b>Cuota diferencial a ingresar.....</b>	<b>1.781,27</b>

- El asiento para contabilizar el gasto por el Impuesto sobre Sociedades es:

Nº cta.	Título	Cargo	Abono
630	Impuesto sobre beneficios	5.520,18	
4740	Impuesto s/ beneficios anticipado(1500x0.2)	300	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejerc...		1.320,52
479	Impuesto s/ beneficios diferido (800 X 0,325)		260,00
473	H.Pública por retenciones y p a cta.		2.458,39

4752	H. Pública acreedor por I. sobre Sociedades		1.781,27
------	------------------------------------------------	--	----------

Comprobamos que después de este asiento, el beneficio o excedente neto de la cooperativa es:  $30.000 + 10.000 - 7.818,41$  (Dotación al FEP) -  $5.520,18$  (gasto por IS) =  $26.661,41$ , es decir, el importe antes calculado.

- El último asiento que queda por realizar es el correspondiente a la dotación obligatoria al FRO, efectuada con cargo al excedente neto de la cooperativa, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza (en este caso no hay pérdidas contables a compensar) y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades.

Recordemos que la dotación obligatoria al FRO es en este caso:  $4.436,32 + 5.000 = 9.436,32$

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la Cooperativa	9.436,32	
112	Fondo de Reserva Obligatorio		9.436,32

El asiento anterior supone, en este ejemplo, que no existen pérdidas contables a compensar de ejercicios anteriores, la primera aplicación a realizar del excedente neto de la cooperativa como consecuencia de la dotación obligatoria al FRO, que recordemos se ha calculado sobre dicho excedente neto antes de la compensación de pérdidas de cualquier naturaleza y del Impuesto sobre Sociedades.

Hasta aquí, hemos analizado, a partir del resultado cooperativo y extracooperativo de la cooperativa, de las diferencias permanentes y temporales, de la existencia de cuotas íntegras negativas a compensar de ejercicios anteriores, y de otra información importante de naturaleza fiscal (deducciones, bonificaciones, retenciones y pagos a cuenta,...) como se llega a determinar el gasto por el Impuesto sobre Sociedades de dicha cooperativa.

Tenemos que destacar que en el ejemplo anterior, hemos supuesto que la cooperativa optó por la contabilización separada de las operaciones realizadas con terceros no socios, ya que, como hemos visto, la base imponible por resultados cooperativos tributaba al 20%.

Ahora vamos a formalizar, a partir de la notación ya utilizada en el capítulo 3, la incidencia de la aplicación del impuesto sobre sociedades al resultado de las sociedades cooperativas, no solamente para el caso de que la empresa haya optado por la contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, sino también en el caso de que la empresa haya optado por la contabilización conjunta de dichas operaciones. Finalmente, analizaremos la distribución del resultado disponible, en ambos tipos de contabilizaciones.

En el cálculo de la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de todas las cooperativas, independientemente de su grado de protección, como ya vimos anteriormente, se diferencia entre:

- Resultados cooperativos (RCO).
- Resultados extracooperativos (REC).

Dadas las características de los diferentes resultados contables y fiscales es posible identificar los RC con los RCO, por un lado, y la suma de RE y REX con los REC, por otro.

Además, hay que tener en cuenta los ajustes fiscales, cuyas manifestaciones más importantes se refieren a la deducción de toda la dotación obligatoria al FEP y del 50 por ciento de las cantidades destinadas obligatoriamente al FRO. Así, mientras en el régimen general se determina una sola base imponible en la que se incluye el

resultado global de la empresa, en las cooperativas se diferencian dos: la base imponible de los RCO (BIRCO) y la de los REC (BIREC).

Por otra parte, hay que tener en cuenta si la contabilidad se ha realizado de forma conjunta o separada:

- Contabilidad separada.

$$\text{BIRCO} = \text{RC} - 0.5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}}$$

$$\text{BIREC} = \text{RE} - 0.5 \text{DRE}_{\text{FRO}} + \text{REX} - 0.5 \text{DREX}_{\text{FRO}}$$

- Contabilización conjunta (al no diferenciar entre RC y RE, la suma de ambos se recoge en la BIRCO, mientras que la BIREC recoge únicamente los REX).

$$\text{BIRCO} = \text{RC} + \text{RE} - 0.5 \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}}$$

$$\text{BIREC} = \text{REX} - 0.5 \text{DREX}_{\text{FRO}}$$

Comparando ambos casos, se observa que la diferencia entre la base imponible según los diferentes tipos de contabilidad se manifiesta en la deducción de la parte del RCE dotada al FEP, ya que si la contabilización se realiza de forma separada la dotación al FEP sólo procede del RC.

Con referencia al tipo impositivo, como ya vimos anteriormente, a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos se aplica:

- el 20 por ciento para las sociedades cooperativas protegidas y especialmente protegidas.
- El tipo general (32.5%) en las sociedades cooperativas no protegidas.

A la base imponible obtenida con los resultados extracooperativos se aplica el tipo general (32.5 por ciento) en todos los casos.<sup>686</sup>

Por su parte, el tipo aplicable en el régimen general es del 32.5 por ciento, sin hacer ninguna diferenciación en función de la procedencia de los resultados. El motivo por el cual se aplica un tipo reducido al RC es potenciar las operaciones realizadas con los socios, que son el objeto fundamental de la cooperativa. El resto de resultados, al

---

<sup>686</sup> Para períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2007.

no proceder de la actividad habitual (REX) o de operaciones con no socios (RE), tienen el mismo tratamiento fiscal que recibe el resultado de cualquier empresa.<sup>687</sup>

El cálculo de la cuota íntegra (CI) se obtiene de la aplicación del tipo impositivo a la base imponible. En el caso de las cooperativas, se establecen dos tipos de cuotas, dependiendo del resultado del que procedan. Además, la imposibilidad de obtener la protección fiscal en caso de optar por la contabilización conjunta hace que sea necesario tener en cuenta este concepto:

- Cuota íntegra con contabilidad separada.

Sin protección fiscal

$$CI_{RCO} = (RC - 0.5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0.325 [8]$$

$$+CI_{REC} = (RE - 0.5 DRE_{FRO} + REX - 0.5 DREX_{FRO}) 0.325 [9]$$

Con protección fiscal

$$CI_{RCO} = (RC - 0.5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0.2 [10]$$

$$CI_{REC} = (RE - 0.5 DRE_{FRO} + REX - 0.5 DREX_{FRO}) 0.325 [11]$$

- Cuota íntegra con contabilidad conjunta.

$$CI_{RCO} = (RC + RE - 0.5 DRCE_{FRO} - DRCE_{FEP}) 0.325 [12]$$

$$CI_{REC} = (REX - 0.5 DREX_{FRO}) 0.325 [13]$$

Siendo:

$CI_{RCO}$  = Cuota íntegra derivada de los resultados cooperativos.

$CI_{REC}$  = Cuota íntegra derivada de los resultados extracooperativos.

Como puede observarse, al determinar la base imponible y la cuota íntegra se utiliza el mismo criterio para las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas. Los beneficios fiscales de estas últimas se encuentran al determinar la cuota líquida, ya que (independientemente de las deducciones aplicables a todas las

---

<sup>687</sup> De todas formas, la situación que más se aproxima al régimen general es la de las cooperativas no protegidas, en la que se utiliza el 32.5 por ciento para todos los resultados.

cooperativas) las especialmente protegidas se benefician de una deducción del 50 por ciento de la cuota íntegra.

De esta forma el importe del impuesto en cada uno de los casos analizados (sin considerar las deducciones comunes) coincide con su cuota íntegra, excepto en las cooperativas especialmente protegidas en las que hay que realizar la mencionada deducción:

- Cuota líquida con contabilidad separada

Sin protección fiscal

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = [8]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = [9]$$

Con protección fiscal

Protección simple:

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = [10]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = [11]$$

Protección especial:

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} - 0.5 CI_{\text{RCO}} = (RC - 0.5 DRC_{\text{FRO}} - DRC_{\text{FEP}}) 0.2 \times 0.5 = \\ = (RC - 0.5 DRC_{\text{FRO}} - DRC_{\text{FEP}}) 0.1 [14]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = (RE - 0.5 DRE_{\text{FRO}} + REX - 0.5 DREX_{\text{FRO}}) 0.325 (0.5) = \\ = (RE - 0.5 DRE_{\text{FRO}} + REX - 0.5 DREX_{\text{FRO}}) 0.1625 [15]$$

- Cuota líquida con contabilización conjunta.

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = [12]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = [13]$$

Siendo :

$I_{\text{RCO}}$  : cuota líquida derivada de los resultados cooperativos.

$I_{\text{REC}}$  : cuota líquida derivada de los resultados extracooperativos.

El beneficio fiscal de la deducción en la cuota aplicable a las cooperativas especialmente protegidas plantea una importante ventaja fiscal con respecto al régimen general. De los restantes casos, tan sólo las cooperativas protegidas presentan una reducción de 12,5 puntos porcentuales en el tipo aplicable a la base imponible de los resultados procedentes de operaciones con los socios.

En las cooperativas no protegidas, entre las que se incluyen todas las que opten por la contabilidad conjunta, el tratamiento fiscal es similar a la hora de calcular tanto la cuota líquida como la íntegra.

A partir de aquí, tras realizar la deducción derivada del proceso fiscal y la dotación de los fondos obligatorios se obtiene el resultado disponible (RD). En el caso de las sociedades cooperativas éste depende del método de contabilización utilizado y de la protección fiscal de la cooperativa.

#### Contabilización separada

La cantidad de los resultados disponibles (RCD, RED y REXD) se obtiene restando a los resultados la dotación de los fondos obligatorios (expresiones [4] y [5]) y de los correspondientes impuestos según el grado de protección:

Cooperativas no protegidas ( $I_{RCO} = [8]$  y  $I_{REC} = [9]$ ):

$$\begin{aligned} RCD &= RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - I_{RCO} = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - \\ &- (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,325 \\ RED + REXD &= RE + REX - DRE_{FRO} - DREX_{FRO} - I_{REC} = RE + REX - \\ &- DRE_{FRO} - DREX_{FRO} - (RE + REX - 0,5 DRE_{FRO} - 0,5 DREX_{FRO}) 0,325 \end{aligned}$$

#### Cooperativas protegidas

- Protección simple ( $I_{RCO} = [10]$  y  $I_{REC} = [11]$ );

$$\begin{aligned} RCD &= RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - I_{RCO} = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - \\ &- (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,2 \end{aligned}$$



$$\begin{aligned} \text{RED} + \text{REXD} &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{IREC} = \text{RE} + \\ &+ \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - (\text{RE} + \text{REX} - 0,5 \text{DRE}_{\text{FRO}} - \\ &- 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) 0,325 \end{aligned}$$

- Protección especial (IRCO = [14] y IREC = [15]):

$$\begin{aligned} \text{RCD} &= \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - \text{IRCO} = \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - \\ &- (\text{RC} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}}) 0,1 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{RED} + \text{REXD} &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{IREC} = \text{RE} + \\ &+ \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - (\text{RE} + \text{REX} - 0,5 \text{DRE}_{\text{FRO}} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) \times 0,1625 \end{aligned}$$

En cualquiera de los casos el total de los resultados disponibles (RD) se obtiene:

$$\text{RD} = \text{RCD} + \text{RED} + \text{REXD}$$

### Contabilización conjunta

Si la cooperativa opta por la contabilización conjunta, la deducción de fondos obligatorios (expresiones [6] y [7] y de los correspondientes impuestos (expresiones [12] y [13] da lugar a dos tipos de resultados disponibles; por un lado, el resultante de las operaciones cooperativizadas (RCED), y por otro, de los resultados extraordinarios (REXD).

$$\begin{aligned} \text{RCED} &= \text{RC} + \text{RE} - \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}} - \text{IREC} = \text{RC} + \text{RE} - \\ &- \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}} - (\text{RC} + \text{RE} - 0,5 \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}}) 0,325 \end{aligned}$$

$$\text{REXD} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{IREX} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - (\text{REX} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) 0,325$$

De esta forma el resultado disponible total (RD) se obtiene:

$$\text{RD} = \text{RCED} + \text{REXD}$$

Veamos a continuación un ejemplo.

Tomando los datos del ejemplo desarrollado en el capítulo anterior, podemos obtener los siguientes resultados.

Pago Impositivo

	PAGO IMPUESTO SOCIEDADES	TOTAL
CONTABILIZACION SEPARADA	$0,50[(0,20(\text{RCOAI} - 0,50 \text{ DFRO} - \text{DFEP}) + 0,325(\text{RECAI} - 0,50 \text{ DFRO})]$ $0,50[(0,20(1.000.000 - 0,50 200.000 - 50.000) + 0,325(100.000 - 0,50 50.000)] =$	97.187,50
CONTABILIZACION CONJUNTA	$0,325(\text{RCOAI} + \text{RECAI} - 0,50 \text{ DFRO} - \text{DFEP}) =$ $0,325(1.100.000 - 0,50 220.000 - 55.000) =$	303.875,00

Suponemos en este ejemplo que se trata de una cooperativa especialmente protegida.

Resultado disponible

	Resultado disponible	TOTAL
CONTABILIZACION SEPARADA	$\text{RCOAI} + \text{RECAI} - \text{Dotación Fondos} - \text{Impuesto} = 1.000.000 + 100.000 - 300.000 - 97.187,5 = 702.812,50$	702.812,50
CONTABILIZACION CONJUNTA	$\text{RCOAI} + \text{RECAI} - \text{Dotación Fondos} - \text{Impuesto} = 1.000.000 + 100.000 - 275.000 - 303.875 = 521.125,00$	521.125,00

El pago del Impuesto de Sociedades resulta mayor en el caso de contabilización conjunta que separada.

El resultado disponible final de la sociedad cooperativa especialmente protegida es menor en el caso de que opte por la contabilización conjunta. Por un lado, esta opción

pretende facilitar la gestión pero a cambio se debe estar dispuesto a obtener menor resultado final. La autofinanciación por enriquecimiento es mayor en el caso de llevar contabilidad separada que conjunta.

Una vez determinado el resultado disponible la empresa debe establecer el destino del citado resultado. Los más habituales son:

- A dotar nuevamente los fondos obligatorios.
- A dotar fondos de reserva voluntarios.
- A retribuir a los socios

En el caso de las sociedades cooperativas a los citados destinos se le añade, si está recogido en los Estatutos, la participación del personal asalariado.

A partir del análisis del destino de los resultados disponibles, hemos visto que la Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas, permite que una parte de los resultados extracooperativos que la cooperativa ha generado en sus operaciones con terceros puedan ir a parar al socio. Esto no era posible con la anterior Ley General de Cooperativas (de 1987), ya que no lo permitía.

En este sentido, estamos totalmente de acuerdo con la profesora Llobregat, cuando dice que "por la vía del artículo 58.3 LC, que permite el reparto de los resultados extracooperativos, se ha producido la introducción en la cooperativa del ánimo de lucro, que caracteriza a las sociedades mercantiles".<sup>688</sup> Esto reafirma nuestra convicción de que las Cooperativas son entidades mercantiles, si bien difieren de las sociedades mercantiles convencionales en dos aspectos: la toma de decisiones y la forma de repartir los beneficios.

Por otra parte, estamos de acuerdo con Vargas y Aguilar cuando afirman que en relación con las cooperativas, se debe tomar un concepto amplio del término *mutuo*, en el sentido de que la actividad social de la cooperativa se orienta necesariamente hacia sus socios, que son los destinatarios principales de las

<sup>688</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen..."cit., pg.217.

actividades económicas y sociales que ésta lleva a cabo. Este principio de mutualidad – continúan dichos autores- viene quedando progresivamente comprometido tanto a nivel estatal como autonómico a la vista de las sucesivas reformas legales que, con objeto de consolidar empresarialmente a las cooperativas en el mercado, tienden a ampliar las posibilidades legales de la actuación con terceros no socios específicas de cada tipo de cooperativas.<sup>689</sup> Es decir, y esto lo decimos nosotros, preferentemente se actúa con socios, pero no con carácter exclusivo.

Siguiendo al profesor García-Gutiérrez, el carácter mercantil de la sociedad cooperativa no aparece suficientemente claro en nuestro ordenamiento jurídico. Se plantea un dilema histórico que proviene de la consideración no mercantil de la sociedad cooperativa.

Sin embargo –continúa este autor- debe ser considerada a todos los efectos, sociedad mercantil.

Nosotros consideramos que la sociedad cooperativa tiene carácter mercantil, si bien seguimos defendiendo un tratamiento fiscal especial, como el que actualmente tiene.

Por otra parte, del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, podemos obtener el significado de las siguientes palabras:

- *Mercantil*: Perteneciente o relativo al mercader, a la mercancía o al comercio.
- *Mercader*: El que trata o comercia con géneros vendibles.
- *Mercancía*: Cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta.
- *Comercio*: Negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías.

Por tanto, puede recibir el calificativo de mercantil, en este sentido, la empresa que opera en el mercado.

---

<sup>689</sup> VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: "Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado", *Revesco*, núm. 83, 2004, pg. 138.

En estos momentos ese mecanismo de asignación de recursos, el mercado, se ha impuesto en todos los sistemas económicos, con alguna excepción, de manera que aplicando el sentido común, y lo que indica la Real Academia de la Lengua, todas las empresas son mercantiles.

Ahora bien, todas las empresas que operan en el mercado son capitalistas. Todas disponen de un patrimonio, por muy pequeño que sea, que constituye el capital económico, financiado por el denominado capital financiero.

Por lo que se refiere a las sociedades cooperativas, el Código de Comercio establece que "Las compañías mutuas de seguros contra incendios (...) y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles, y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad..."<sup>690</sup>

De manera que, aunque todas son mutuas por tratar de satisfacer los intereses de sus socios, pero se dedican a desarrollar procesos de producción y distribución para colocar los productos (bienes o servicios) en el mercado, todas ellas son mercantiles y les es de aplicación lo establecido en este Código.

Según este precepto, cuando una sociedad cooperativa opera con terceros no socios se convierte en sociedad mercantil, "pero se admite pacíficamente por el legislador que pueda operar con terceros no socios y conservar su estatuto no mercantil, mientras que los beneficios de esas operaciones no se repartan entre los socios..."<sup>691</sup>

Es decir, el legislador ha consentido que realicen operaciones con terceros, manteniendo su tratamiento fiscal favorable, siempre que esas operaciones constituyan una excepción, se separen contablemente los resultados de esas operaciones y no se distribuyan entre los socios.

---

<sup>690</sup> Art. 124 Código de Comercio.

<sup>691</sup> FAJARDO GARCIA, I.G.: "Marco jurídico del sector no lucrativo en España", *Cirrec-España*, núm. 20, 1996, pgs. 30-33.

Así, con base en esa norma, cuando la legislación cooperativa permita la distribución de parte del resultado obtenido por operaciones con terceros, se está ante una figura societaria de carácter mercantil.<sup>692</sup> Y esto lo permite la Ley 27/1999.<sup>693</sup>

De forma que el legislador ha permitido que las sociedades cooperativas puedan configurarse como sociedades lucrativas o como sociedades no lucrativas y, consecuentemente, se puede cuestionar a estas alturas la inconstitucionalidad de las leyes autonómicas por tratarse de legislación mercantil reservada al Estado en el artículo 149 de nuestra Constitución.<sup>694</sup>

Por lo tanto, introducir el ánimo de lucro en las cooperativas, al distribuirse entre los socios los excedentes no generados por la participación de los socios en lo que constituya el objeto social de la cooperativa, nos lleva a considerar que estamos ante una cooperativa mixta, con una doble causa lucrativa y mutualística.<sup>695</sup>

En conclusión podemos afirmar que la Ley 27/1999 consagra un tipo de cooperativa con una doble causa, "mutualística" y "lucrativa". Esta afirmación se pone de manifiesto, por un lado, en la posibilidad de distribuir resultados entre los socios, generados por la actividad cooperativizada con terceros y, por otra parte, en el contenido de la Disposición Adicional Primera de la LC. Así, bajo el título "Calificación como entidades sin ánimo de lucro" señala que: "Podrán ser consideradas Sociedades Cooperativas sin ánimo de lucro las 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 en sus estatutos recojan expresamente:

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

<sup>692</sup> GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ, C: "La necesidad de la consideración de la sociedad cooperativa como entidad mercantil para la adecuada regulación", *Revesco*, núm. 66, 1998, pgs. 221-222.

<sup>693</sup> Recordemos que la Ley estatal de cooperativas de 1987 no permitía repartir los resultados de las operaciones cooperativizadas con terceros no socios entre los socios de la cooperativa.

<sup>694</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen..."cit., pg. 193.

<sup>695</sup> LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen..."cit., pg. 226.

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

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

d) Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.”

De esta forma, la Ley 27/1999 establece un Estatuto específico para las cooperativas de iniciativa social no lucrativas. Es lógico pensar por tanto, que las demás serán, cuando menos, “algo lucrativas”.<sup>696</sup>

Asimismo, este principio de mutualidad viene quedando progresivamente comprometido tanto a nivel estatal como autonómico a la vista de las sucesivas reformas legales que, con objeto de consolidar empresarialmente a las cooperativas en el mercado, tienden a ampliar las posibilidades legales de la actuación con terceros no socios específicas de cada tipo de cooperativas.<sup>697</sup>

Por otra parte, con referencia a las limitaciones que en la legislación se establecen para la realización de operaciones con terceros no socios, abogamos decididamente por su eliminación total. Y ello por diversas razones.

En primer lugar, por la ausencia de un principio mutualista entre los principios cooperativos proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI).

En segundo lugar, por la necesidad de consolidar empresarialmente a la cooperativa. En este sentido, estamos totalmente de acuerdo con Pastor en el sentido de que el escenario económico se ha transformado profundamente. Se habla de

<sup>696</sup> PASTOR SEMPERE, C.: “Notas...”cit., pg.180.

<sup>697</sup> VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: “Las operaciones...”cit., pg. 138.

mundialización, globalización, libre comercio, etc. En esta nueva realidad, los niveles de competencia, debido a la convergencia de una serie de factores, se han incrementado espectacularmente.

La supervivencia de la sociedad cooperativa, en este medio, pasa por su necesaria apertura al mercado, no por mera degeneración especulativa, sino por el fin legítimo de seguir siendo el instrumento de resistencia de la sociedad civil ante el reto de la competencia global.

Por todo ello, el legislador, consciente de estos desafíos socio-económicos, se ha esforzado en dotar a la sociedad cooperativa en esta nueva Ley con una batería de instrumentos legales que, si se hace uso de ellos, permiten a ésta abrirse al mercado y desde éste competir con las empresas capitalistas convencionales, pero, y esto es importante destacarlo, bajo parámetros de democracia, igualdad y solidaridad, sin que ello redunde en una pérdida de identidad, cuestión que siempre surge cuando una institución evoluciona.<sup>698</sup>

Recordemos que una cooperativa es ante todo una empresa.

Opinamos que deben eliminarse totalmente las restricciones a la libre realización de operaciones con terceros no socios, en aras de su fortalecimiento empresarial, y sin que ello conlleve la pérdida de la consideración de la cooperativa como fiscalmente protegida. Por lo tanto, abogamos por la modificación de la Ley estatal de cooperativas y de las autonómicas y también de la ley fiscal, en esta dirección(Ley 20/1990).

---

<sup>698</sup> PASTOR SEMPERE, C.: "Notas..."cit., pgs. 181-182.



Anexo

A continuación, presentamos diversos casos en los que se supone, para cada uno de ellos, diferente proporción de resultados cooperativos y de resultados extracooperativos respecto del total. Analizamos la diferencia entre la obtención de ese resultado total para el caso de una cooperativa y para el caso de una sociedad de capital convencional y analizamos las dotaciones a los fondos sociales, los importes a pagar por el Impuesto sobre Sociedades, el beneficio disponible, la tributación en IRPF del socio y el dinero que finalmente recibe neto el cooperativista/socio de la sociedad de capital convencional.

Caso 1

ANÁLISIS HIPÓTESIS DISTRIBUCIÓN RESULTADOS COOPERATIVOS 75% Y RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 25%

	Sociedad Cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado.Cooper.(RC)112,5 (75%) Rtado Extrac. (RE) 37,5 (25%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% RC = 5,625 FRO: 20% RC = 22,5 50% RE = <u>18,75</u> 46,875	0
Rtados después de dotar Fondos	RC= 84,375 RE= <u>18.750</u> 103,125	150
IS	RC = 112,5 - (5,625 + 11,25 <sup>699</sup> ) = 95,625 0.20 X 95,625 = 19,125 RE = 37,5 - (9,375 <sup>700</sup> ) = 28,125 0,325x 28,125 = 9,14 28,265	150 x 0,325 = 48,75
Beneficio disponible	103,25 - 28,265 = 74,985	150 - 48,75 = 101,25
IRPF	74,985 x 0,18 <sup>701</sup> = 13,497	101,25 x 0,18 = 18,225

<sup>699</sup> 50% dotación del RC a FRO.

<sup>700</sup> 50% dotación del RE a FRO.

Dinero neto que percibe el socio/accionista	$74,985 - 13,497 = 61,488$	$101,25 - 18,225 = 83,02$
---------------------------------------------	----------------------------	---------------------------

## Caso 2

### ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 66,66% Y RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 33,33%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado Coop(RC): 99,99 (66.66%) Rtado Extrac.(RE): 49.995 (33,33%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% s/ RC = 4,999 FRO: 20% s/ RC = 19,99 50% s/ RE = 24,997	0
Rtados después de dotar Fondos	RC = 75 RE = <u>24,998</u> 99,998	150
IS	$RC = \{99,99 - (4,999 + 9,995^{702})\} = 84,996$ $0,20 \times 84,996 = 16,999$ $RE = \{49,995 - 12,4985^{703}\} = 37,496$ $0,325 \times 37,496 = \underline{12,186}$ 29,185	$150 \times 0.325 = 48.75$
Beneficio disponible	$99,998 - 29,185 = 70.813$	$150 - 48,75 = 101,25$
IRPF	$70,813 \times 0.18 = 12,746$	$101,25 \times 0,18 = 18,22$
Dinero neto que percibe el socio/accionista	$70,813 - 12,746 = 58,067$	$101,25 - 18,22 = 83,03$

<sup>701</sup> Porcentaje de gravamen base imponible del ahorro L 35/2006.

<sup>702</sup> 50% dotación del RC a FRO.

<sup>703</sup> 50% dotación del RE a FRO.

Caso 3.

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 50% Y  
 RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 50%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. convencional
Resultados	150 Rtado Cooper. (RC) 75 (50%) Rtado Extracoop (RE) 75 (50%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% RC = 3.75 FRO: 20% RC = 15 50% RE = <u>37.5</u> 56.25	
Rtados después de dotar Fondos	RC: 56.25 RE: <u>37.5</u> 93.75	150
IS	RC: $\{75 - (3.75 + 7.5^{704})\} = 63.75$ $0.20 \times 63.75 = 12.75$ RE: $\{75 - 18.75^{705}\} = 56.25$ $56.25 \times 0.325 = \underline{18.281}$ 31.031	150 $150 \times 0.325 = 48.75$
Beneficio disponible	$93.75 - 31.031 = 62.719$	$150 - 48.75 = 101,25$
IRPF	$62.719 \times 0.18 = 11.29$	$101.25 \times 0.18 = 18.22$
Dinero neto que percibe el socio/accionista	$62.719 - 11.29 = 51,429$	$101,25 - 18.22 = 83,03$

<sup>704</sup> 50% dotación del RC a FRO.

<sup>705</sup> 50% dotación del RE a FRO.

Caso 4

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 25% Y  
 RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 75%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado Cooper (RC) 37,5 (25%) Rtado Extracoop (RE) 112,5 (75%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% = 1,875 FRO: 20% RC= 7,5 50% RE= <u>56,25</u> 65,625	0
Rtados después de dotar Fondos	RC: {37,5 - 1,875 - 7,5} = 28,125 RE: {112,5 - 56,25} = <u>56,25</u> 84,375	150
IS	RC: {37,5 - (1,875 + 3,75)} = = 31,875 0,20 X 31,875 = 6,375 RE: {112,5 - 28,125} = 84,375 0,325 x 84,375 = 27,421 33,796	150 x 0,325 = 48,75
Beneficio disponible	84,375 - 33,796 = 50,579	150 - 48,75 = 101,25
IRPF	50,579 x 0,18 = 9,104	101,25 x 0,18 = 18,22
Dinero que percibe el socio/accionista	50,579 - 9,104 = 41,475	101,25 - 18,22 = 83,03

## RESUMEN RESULTADOS

Hipótesis	Sociedad cooperativa				Sociedad capitalista convencional
	RC:75% RE: 25%	RC:66,66% RE:33,33%	RC:50% RE:50%	RC:25% RE:75%	
Resultados	150	150	150	150	150
Dotación Fondos Sociales	46,875	49.986	56,25	65,625	0
Resultado después de dotar Fondos	103,125	99,998	93,75	84,375	150
Impuesto de Sociedades	28,265	29,185	31,031	33,796	$150 \times 0,325 = 48,75$
Beneficio disponible	74,985	70,813	62,719	50,579	$150 - 48,75 = 101,25$
IRPF	13,497	12,746	11,29	9,104	$101,25 \times 0,18 = 18,22$
Dinero percibido por el socio/accionista	61,488	58,067	51,429	41,475	$101,18,22 = 83,03$

(Suponemos que la sociedad capitalista convencional ya ha dotado en otro ejercicio anterior la reserva legal, de forma que ésta ya alcanza el 20% del capital social exigido por la legislación mercantil, de forma que ya no realiza nueva dotación en este ejercicio).

A partir de los resultados explicitados en este cuadro, vemos que cuanto mayor porcentaje representan las operaciones con terceros no socios respecto del total, el dinero neto percibido por el socio de la cooperativa va siendo cada vez menor. Por tanto, desde un punto de vista individual, al socio cooperativista no parecería interesarle abrir cada vez más la cooperativa a realizar operaciones con terceros no socios.

No obstante, desde una perspectiva más amplia, abogamos por la apertura, ya que ello hace a la cooperativa más fuerte y preparada para competir en un entorno global.

#### **IV. 5.2. SOCIEDADES LABORALES**

Como sabemos, las sociedades laborales constituyen una fórmula de organización económica basada en la participación de los trabajadores en la empresa. En particular, las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría del capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos en forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido, pueden obtener la calificación de sociedad laboral.

Estas sociedades disfrutan de un régimen fiscal específico, condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos y a su concesión individualizada.

Pueden denominarse "Sociedad Anónima Laboral" (SAL) o "Sociedad Limitada Laboral" (SLL). Se regulan por las disposiciones contenidas en la L 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales y, en lo no previsto por ella, por la Ley de Sociedades Anónimas o por la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, según la forma que ostenten.

Los aspectos económicos de las sociedades laborales ya fueron tratados en el apartado III.2 del capítulo anterior, por lo que ahora vamos a estudiar el régimen fiscal de dichas entidades.

De acuerdo con el artículo 19 de la Ley 4/1997 y el 11.2 a) del TRLIS, las SAL o SLL que reúnan los requisitos y condiciones previstos en su normativa, gozan de libertad de amortización en cuanto a los elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a la realización de sus actividades, siempre que esos elementos se hayan adquirido durante los cinco primeros años contados desde la fecha de calificación como sociedad laboral.<sup>706</sup>

---

<sup>706</sup> Por otra parte, el beneficio de la libertad de amortización puede ser utilizado como más le interese a la SAL o SLL. Puede aplicarse en ejercicios iniciados con posterioridad al referido plazo de 5 años desde la

La libertad de amortización es total sin que esté sujeta a ninguna restricción. Respecto de los activos, tanto nuevos como usados, sólo se precisa que estén afectos a la actividad.

Son requisitos de aplicación de este régimen que la SAL o SLL reúna los siguientes requisitos:

a) Tener la calificación de "Sociedad Laboral".

b) Destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25% de los beneficios líquidos.<sup>707</sup>

---

constitución, siempre que los elementos se hayan adquirido dentro de ese plazo. El ejercicio efectivo de la libertad de amortización requiere que la SAL o SLL tenga bases imponibles positivas, por lo que si en los primeros ejercicios se obtienen pérdidas no podrá aplicarse el incentivo, sin perjuicio de que se haga uso de la libertad de amortización una vez que la entidad comience a generar beneficios. Los efectos de la libertad de amortización son menores cuanto más tarde se haga uso de ella.

Por otra parte, una vez ejercitada la libertad de amortización mediante un ajuste negativo al resultado contable para determinar la base imponible, en los períodos impositivos posteriores aquel ajuste revierte a la base imponible mediante ajustes positivos con ocasión de la amortización del elemento o de su transmisión.

El incentivo del art. 11.2 a) del TRLIS no supone que la libertad de amortización deba aplicarse en los primeros cinco años contados desde la fecha en que la sociedad adquiere la calificación de laboral, sino que tendrán libertad de amortización aquellas inversiones realizadas en los cinco años contados desde la fecha de calificación de la entidad, y no las inversiones realizadas fuera de dicho plazo.

<sup>707</sup> Art. 20 Ley 4/1997. Por otra parte, el disfrute del régimen especial de las SAL o SLL no está condicionado a ninguna solicitud ni reconocimiento previo de la Administración Tributaria. Asimismo, la pérdida del régimen tiene lugar cuando no se cumplan los requisitos y condiciones señalados anteriormente. La pérdida queda limitada al ejercicio en que se produce el incumplimiento y surte efectos desde el comienzo del mismo.

Por otra parte, las condiciones y requisitos para el registro de las sociedades laborales en el registro administrativo del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales se recogen en el RD 2114/1998.

**Veamos un ejemplo**

Una SAL compra maquinaria al inicio de su actividad, el 1 de enero del año X, con un valor de adquisición de 30.000 euros y una vida útil estimada de 10 años. Acogiéndose a la libertad de amortización, decide su amortización fiscal en sólo 2 años.

Año	X	X+1	X+2	X+3(...)	(...) X+9
Gasto contable	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Gasto fiscal	15.000	15.000	-----	-----	-----
Diferencia	(-12.000)	(-12.000)	3.000	3.000	3.000

En los años X y X+1 se ha de reflejar un "Impuesto sobre beneficios diferido" por un importe de  $12.000 \times 0,325 = 3.900$ . El asiento contable respectivo sería:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	3.900	
478	Impuesto sobre beneficios diferido		3.900

En el año X+2 hasta el año X+9 el gasto contable es mayor que el fiscal y se cancela el impuesto diferido por la cuantía  $3.000 \times 0.325 = 975$  euros. Durante esos años procede el siguiente asiento:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios		975
478	Impuesto sobre beneficios diferido	975	



Por otra parte, indicar que las SAL o SLL tributan en el ámbito del IS al 32.5 de sus beneficios, para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.<sup>708</sup>

Por otra parte, a nuestro juicio, se puede aplicar a las SAL o SLL los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión establecidos en los artículos 108 a 114 del TRLIS, según la redacción L 35/2006.<sup>709</sup>

Los beneficios fiscales previstos para estas entidades son los siguientes:

1) Libertad de amortización para las inversiones realizadas en elementos de activo material nuevos que generen creación de empleo.<sup>710</sup>

---

<sup>708</sup> 30% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008.

<sup>709</sup> Se consideran empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.

En el supuesto de que el período impositivo inmediato anterior tuviese una duración inferior al año o la actividad se hubiese desarrollado durante un plazo inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Si la empresa es de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad (Art. 108 TRLIS).

<sup>710</sup> El art. 109 del TRLIS establece que los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108, a las que hemos hecho referencia anteriormente, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.

Este régimen previsto será también de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión, así como a los elementos del inmovilizado material construidos por la propia empresa.

La libertad de amortización será incompatible con los siguientes beneficios fiscales: la bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de aquélla; la reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

Lo aquí previsto será también de aplicación a los elementos del inmovilizado material nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

- 2) Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.<sup>711</sup>
- 3) Amortización del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial.<sup>712</sup>
- 4) Dotación por posibles insolvencias de deudores.<sup>713</sup>
- 5) Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.<sup>714</sup>
- 6) Tipo de gravamen.<sup>715</sup>

### IV.5.3. SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

Se trata de sociedades civiles con finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o

---

<sup>711</sup> Los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 TRLIS, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo (Art. 110 TRLIS).

<sup>712</sup> Los elementos del inmovilizado material nuevos, así como los elementos del inmovilizado inmaterial, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas (Art. 111.1 TRLIS).

<sup>713</sup> En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, será deducible una dotación para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo (Art. 112.1 TRLIS).

<sup>714</sup> Los elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. La reinversión deberá realizarse dentro del plazo al que se refiere el apartado 4 del artículo 42 de esta Ley.

Quando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a la que se refiere el apartado anterior se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión. La deducción del exceso de cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias (Art. 113 TRLIS).

<sup>715</sup> De acuerdo con el artículo 114 del TRLIS, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Quando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 120.202,41 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

forestales, así como la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad.

Las SAT gozan de personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de su finalidad desde su inscripción en el Registro General de SAT del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

En cuanto a su régimen fiscal, las SAT tributan de acuerdo con el régimen general del IS, siéndoles aplicables, asimismo, el tipo de gravamen general del 32.5%, a partir de 1 de enero de 2007.

Recordemos que el régimen fiscal de las SAT se rige por lo dispuesto en la L 20/1990, y en lo no previsto expresamente por esta Ley, se aplicarán las normas tributarias generales.

Aún cuando las SAT sean sociedades civiles, sin embargo, no tributan por el régimen de atribución de rentas.<sup>716</sup>

#### a) Valoración de las operaciones

A los efectos del Impuesto de Sociedades, las operaciones realizadas por la SAT con sus socios se computan por su valor de mercado.

Se entiende por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones.

No obstante, cuando se trate de SAT que, conforme a sus estatutos, realice servicios o suministros a sus socios, se computa como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplica este último.<sup>717</sup>

---

<sup>716</sup> TRLIS art. 6.2.

<sup>717</sup> Disp. Adic. Primera. Dos. L 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFCA).

## b) Libertad de amortización

Las SAT que tengan la calificación de explotación asociativa prioritaria<sup>718</sup> disfrutan de libertad de amortización por los elementos de inmovilizado material e inmaterial adquiridos durante los cinco primeros años desde la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.<sup>719</sup>

En cuanto a las condiciones para la aplicación de los beneficios fiscales, el disfrute de los beneficios fiscales establecidos para las SAT está condicionado a que:

- no se produzca una alteración sustancial de sus caracteres propios.
- se mantengan los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro Especial.
- no se vulneren las normas que las regulan (RD 1776/1981).

La Inspección de los Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda es el órgano competente para comprobar que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos y practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente.

El resultado de las actuaciones de la Inspección de los Tributos se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda.

Por otra parte, las SAT que cumplan los requisitos exigidos a las entidades de reducida dimensión, en lo que se refiere al volumen de operaciones, podrán aplicar los incentivos fiscales establecidos para dichas entidades.<sup>720</sup>

---

<sup>718</sup> L 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

<sup>719</sup> Art. 11.2.e) TRLIS.

<sup>720</sup> En este sentido, vale aquí lo dicho para el caso de la aplicación del régimen especial de entidades de reducida dimensión para el caso de las SAL o SLL, analizado con anterioridad.

## **IV.6. TRIBUTACIÓN Y BENEFICIOS FISCALES RECONOCIDOS A ESTAS ENTIDADES EN EL ÁMBITO DE OTROS IMPUESTOS.**

### **IV.6.1 COOPERATIVAS**

#### **A) IVA**

Para que una persona o entidad se convierta en sujeto pasivo del IVA es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y que actúe en el ejercicio de tal clase de actividad [art. 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, LIVA)].

Para que exista actividad empresarial o profesional se exige la concurrencia de dos requisitos, de conformidad con el art. 5. Dos de la LIVA. El primero, la ordenación por cuenta propia de factores de producción. El segundo, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, se consideran actividades empresariales las extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas (Art. 5. Dos. 2º).

No parece que pueda ponerse en duda que las cooperativas pueden ser –y lo serán en la práctica totalidad de las ocasiones- sujetos pasivos del IVA, en la medida en que se constituyen para desarrollar una actividad económica. En este sentido, la Dirección General de Tributos, en su contestación a consulta de 16 de noviembre de 2001 (núm. 2046-01), señala que este carácter empresarial de las actividades realizadas por las Cooperativas se desprende del propio artículo 1 de la LC, cuando señala 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”.

Asimismo, recordemos que el art. 4 Uno de la LIVA indica que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito

espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

En este sentido, cabe indicar que las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo por la cooperativa estarán sujetas al IVA, en la práctica totalidad de las ocasiones.<sup>721</sup>

Nos podemos preguntar si existe en el IVA algún beneficio fiscal que esté pensado, de modo específico, para esta clase de entidades. La respuesta es no. Ahora bien, existen dos exenciones cuya aplicación es muy frecuente en el caso de las Cooperativas. Nos referimos a los beneficios fiscales de los servicios de asistencia social y a la exención de los servicios prestados por entidades sin finalidad lucrativa a sus miembros.

Con referencia a los beneficios fiscales de los servicios de asistencia social, el art. 20. Uno.8º de la LIVA declara exentos determinados servicios de asistencia social. La Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995 considera que, en base a la normativa estatal y autonómica sobre la materia y a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, debe entenderse por asistencia social “el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social”.

En cualquier caso, y más allá de esta definición general, el art. 20. Uno. 8.º de la LIVA enumera los servicios exentos, que son los siguientes:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.

---

<sup>721</sup> En este ámbito, tenemos que hacer referencia a que no están sujetos al impuesto los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo (art. 7.6º LIVA).

- 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.

La exención comprende también la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores, prestados con medios propios o ajenos.

La Ley del IVA condiciona la aplicación de este beneficio al cumplimiento de dos requisitos. El primero, que los servicios deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados de carácter social.

De conformidad con el art. 20. Tres de la LIVA, se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurren los siguientes requisitos:

a) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. Ello impide que puedan acceder a la exención las sociedades mercantiles.<sup>722</sup>

b) Los cargos de presidente, patrono o representante legal deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o a través de persona interpuesta.

---

<sup>722</sup> Así, como señala la DGT, en su contestación a consulta de 29 de mayo de 2003, “no resulta aplicable a tales servicios la exención prevista en el art. 20. Uno. 8.º de la Ley 37/1992, para los servicios de asistencia social a la tercera edad, dado que dicho precepto exige para ello que el prestador de los servicios sea una entidad de Derecho público o una entidad o establecimiento privado que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tenga carácter social, condición esta última que no se da en las Sociedades mercantiles”.

c) 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.

No obstante, este requisito no se aplica al caso que nos ocupa, por expresa disposición de la norma.

El segundo requisito al que alude la LIVA para la aplicación del beneficio que comentamos es que las entidades o establecimientos de carácter social han de solicitar el reconocimiento de tal condición.

De acuerdo con el art. 6 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (en adelante, RIVA), estas entidades han de solicitar su reconocimiento a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal. El reconocimiento sólo tendrá eficacia –y, por tanto, se aplica la exención– para las operaciones realizadas desde la fecha de la solicitud. Es decir, se retrotraen sus efectos, de manera que se entiende concedido desde el momento en que la entidad presentó la petición. En sentido opuesto, no se concede una eficacia temporal mínima al reconocimiento, sino que ésta queda condicionada a la subsistencia de los requisitos que hayan fundamentado su concesión.

Los principales problemas que ha planteado la aplicación de esta exención se centran en la consideración o no de ciertas entidades como sin ánimo de lucro. Precisamente, la discusión ha afectado a las cooperativas de trabajo asociado, que prestan con frecuencia esta clase de servicios. Es el caso resuelto por la DGT en contestación a la consulta de 11 de noviembre de 2002. El Centro Directivo considera inaplicable esta exención en la medida en que las Cooperativas tienen ánimo de lucro, que se manifiesta “en la propia Exposición de Motivos de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, donde se establece que el fin último del conjunto de sus socios es la rentabilidad económica y el éxito del proyecto empresarial”.

Sin embargo, esta afirmación aparece matizada en las contestaciones a la consulta de 16 de noviembre de 2001, ya citada, la de 12 de febrero de 2003 y la de



13 de mayo de 2003, que acuden a lo dispuesto en la disposición adicional primera de la LC, en la medida en que se admite la existencia de cooperativas sin ánimo de lucro bajo determinados requisitos. En tal caso, la entidad de que se trate podrá acceder al reconocimiento de su carácter social siempre que cumpla el resto de exigencias previstas en el art. 20. Tres de la LIVA. Así lo entiende la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de enero de 2004.

Dos son los requisitos previstos en la disposición adicional primera de la LC. De un lado, es necesario que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública o realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social. De otro, sus Estatutos deben recoger una serie de previsiones:

a) Los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no pueden ser distribuidos entre sus socios.

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

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

d) Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no pueden superar el 150 por 100 de las retribuciones que, en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Si la Cooperativa no reúne los requisitos necesarios para ser considerada como de carácter social o no ha solicitado aún su reconocimiento, los servicios se encontrarán sujetos, pero tributarán al tipo reducido del 7 por 100.<sup>723</sup>

---

<sup>723</sup> Así, el artículo 91. Uno.2.9.º de la LIVA prevé la aplicación de dicho tipo de gravamen a "las prestaciones de servicios a que se refiere el art. 20, apartado uno, núm. 8, de esta Ley, cuando no resulten exentos de acuerdo con dichas normas".

En relación con la exención de los servicios prestados por entidades sin finalidad lucrativa a sus miembros, el art. 20. Uno.12.º de la LIVA contiene una exención que afecta a los servicios y entregas de bienes accesorios a los mismos, prestados por entidades sin fines lucrativos a favor de sus miembros y siempre que no perciban de éstos contraprestación alguna distinta a las cotizaciones fijadas en sus Estatutos.

La exención exige el cumplimiento de cinco requisitos.

En primer lugar, la entidad prestadora de los servicios debe carecer de finalidad lucrativa.

En segundo lugar, se exige, al igual que sucedía con los establecimientos de carácter social, el reconocimiento de la exención por parte de la Administración.

En tercer lugar, los objetivos perseguidos por la entidad deben ser, exclusivamente, de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.<sup>724</sup>

En cuarto lugar, es preciso que los servicios prestados por la entidad a favor de sus miembros se realicen para la consecución de sus finalidades específicas. Este requisito impide, por ejemplo, que se pueda aplicar la exención a unos servicios integrantes de una actividad empresarial ajena a la finalidad del ente sin fines lucrativos.

Por último, se exige que la entidad no reciba de sus miembros otra contraprestación distinta de las cotizaciones fijadas en los Estatutos. La norma viene a exigir que estos servicios no sean retribuidos de manera específica, sino que se tenga derecho a recibirlos por la mera condición de miembro de la entidad.

---

<sup>724</sup> Tal vez los objetivos más amplios, que permiten incluir el mayor número de actividades, son los de carácter cívico. Pero, al mismo tiempo, son los de más difícil definición. Para la resolución del TEAC, de 11 de junio de 1992, son cívicos "los objetivos que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que dan mayor cohesión al tejido social, y, en consecuencia, cabe entender en nuestro Derecho como objetivos de naturaleza "cívica" los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación de carácter mutual".

Esta exención resulta especialmente de aplicación a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, que pueden fácilmente cumplir los requisitos que acabamos de describir.<sup>725</sup>

## **B) ITP Y AJD**

### a) Cooperativas protegidas

El artículo 33.1 de la LRFC establece la exención respecto de:

- 1) los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- 2) la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- 3) las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.

La exención se aplica a todas las modalidades del impuesto, salvo a la modalidad fija de la modalidad actos jurídicos documentados, que debe satisfacerse siempre.

### b) Cooperativas especialmente protegidas

Las cooperativas especialmente protegidas, además de los beneficios previstos en relación con el ITP y AJD para las cooperativas protegidas, gozan de exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.<sup>726</sup> Estos fines deben ser aquellos que configuran el objeto social de la cooperativa.

### c) Cooperativas de segundo grado

Las cooperativas de segundo y ulterior grado disfrutan en el ITP y AJD de los beneficios previstos para las cooperativas protegidas reconocidos en el artículo 33

---

<sup>725</sup> MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Madrid, Iustel, 2006, pg. 181.

<sup>726</sup> Art. 34.1 LRFC.

LRFC. No obstante, si asocian exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas, disfrutan además de los beneficios previstos para las cooperativas especialmente protegidas indicados en el artículo 34.<sup>727</sup>

### **C) IMPUESTOS LOCALES**

Las cooperativas también disfrutan de una serie de beneficios fiscales en los tributos locales, conforme al art. 33.4 de la LRFC.

#### **A) Impuesto sobre Actividades Económicas**

El artículo 33.4 de la LRFC establece una bonificación del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, de los recargos de dicho impuesto.<sup>728</sup>

#### **B) Impuesto sobre Bienes Inmuebles**

El art. 33.4 b) LRFC señala que gozarán de una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

Por otro lado, serán las ordenanzas fiscales las que especifiquen los aspectos sustantivos y formales de la bonificación, así como su compatibilidad con otros beneficios fiscales.<sup>729</sup>

Por otra parte, teniendo en cuenta la actividad desarrollada por la cooperativa, podrían ser de aplicación otros beneficios contemplados en el TRLRHL.<sup>730</sup>

---

<sup>727</sup> Art. 35 LRFC.

<sup>728</sup> Este beneficio se aplica a las cooperativas protegidas, especialmente protegidas y a las de segundo y ulterior grado (GARCIA CALVENTE, Y./ GARIJO, M.R.: "Régimen tributario actual en el ordenamiento español", en la obra *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Director, CALVO ORTEGA, R., Navarra, Thomson-Cívitas, 2005, pg. 131). Por otra parte, esta bonificación será aplicable, claro está, a aquellas cooperativas que no estén exentas. Como sabemos, la reforma operada en la LRHL exime del tributo a los sujetos pasivos del IS (las cooperativas) que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros (Art. 82.1, c) TRLRHL, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). Es decir, sólo en el caso de que superen esta cifra, estarán sujetas y no exentas y será de aplicación la bonificación analizada.

<sup>729</sup> GARCIA CALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Régimen tributario..."cit., pg. 132.

### C) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El artículo 93.1 TRLRHL establece una exención a favor de los tractores, remolques, semiremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola y que beneficia especialmente a las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, así como una exención a favor de las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos que podría beneficiar a las cooperativas sanitarias.

### D) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Existen una serie de bonificaciones de tipo potestativo para el ente local que pueden resultar de interés para las cooperativas de viviendas(art. 103.2).<sup>731</sup>

### E) Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

No esta sujeta la adjudicación de pisos a los socios integrantes de una cooperativa.<sup>732</sup>

---

<sup>730</sup> Así por ejemplo, en el caso de las cooperativas de enseñanza estarían exentos, previa solicitud, los bienes inmuebles destinados a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada [art. 62.2.a)TRLRHL].

En el caso de cooperativas de viviendas, serían de aplicación a solicitud de la cooperativa, una serie de bonificaciones en la cuota (obligatorias para los entes locales):

- del 50 al 90 por 100 a favor de los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. En defecto de acuerdo municipal, se aplicará el porcentaje máximo(art. 73.1 TRLRHL).

- del 50 por 100 a favor de las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva Comunidad Autónoma.

Se aplica durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva.

Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, aplicable a los citados inmuebles una vez transcurrido el plazo previsto en el párrafo anterior. La ordenanza fiscal determinará la duración y la cuantía anual de esta bonificación(Art. 73.2 TRLRHL).

<sup>731</sup> De hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Es necesaria la previa solicitud del sujeto pasivo.

De hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

De hasta el 50 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

De hasta el 90 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

<sup>732</sup> SSTSJ de Madrid, de 29 de enero de 1993 y de 14 de julio de 1992.

Por otra parte, no están sujetas las plusvalías manifestadas por las primeras transmisiones de terrenos urbanos efectuadas por las cooperativas de viviendas a sus socios.<sup>733</sup>

## IV.6.2. SOCIEDADES LABORALES

### A) IVA

Con carácter general, la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de todas aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice la Sociedad Laboral será idéntica a la de cualquier empresario o profesional.<sup>734</sup>

### B) ITP Y AJD

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 19 de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, las sociedades laborales que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 20<sup>735</sup> gozarán de los siguientes beneficios:

---

<sup>733</sup> STS de 29 de enero de 1990.

<sup>734</sup> CALVO VERGEZ, J.: "Sociedades laborales: Consideraciones tributarias", en la obra *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Navarra, Thomson-Aranzadi, 2005, pg. 354.

<sup>735</sup> Para poder acogerse a los beneficios tributarios, las sociedades laborales habrán de reunir los siguientes requisitos:

a) Tener la calificación de "Sociedad Laboral".

b) Destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25 por 100 de los beneficios líquidos.

Con respecto a esta reserva especial de las sociedades laborales, indicar que el artículo 14 de la Ley 4/97, prevé que "además de las reservas legales o estatutarias que procedan, las sociedades laborales están obligadas a constituir un Fondo Especial de Reserva, que se dotará con el 10% del beneficio líquido de cada ejercicio."

Siguiendo a la profesora Alonso, se trata de una reserva legal, dado que viene impuesta por la Ley, y especial, ya que sólo existe para estas sociedades. Mediante la constitución de esta reserva se intenta aumentar y garantizar la solvencia de la sociedad respecto de terceros, por la vía del incremento de los recursos propios. La ley no establece un límite en la dotación, por lo cual parece que este fondo habrá de dotarse indefinidamente en el tiempo, al margen de la cuantía.

La dotación a esta reserva en el ejercicio en que se lleva a cabo el hecho imponible al cual se le reconocen estos beneficios será del 25%, en lugar del 10%, entendiéndose incluido en dicho 25%, el 10% a que se refiere el artículo 14. Diversos estudiosos han justificado esta opción del legislador como un exigencia para impedir que las cantidades ahorradas por la sociedad como consecuencia de la exención se repartan entre los socios por la vía del dividendo (GOMEZ CALERO, J.: *Las sociedades Laborales*, Granada, Comares, 1999, pg. 160; VALPUESTA GASTAMINZA, E./BARBERENA BELZUNCE, I.: *Las sociedades laborales*, Pamplona, Aranzadi, 1998, pg. 187).

Esta reserva especial de las sociedades laborales se destinará a compensar pérdidas sólo cuando no existiesen otras reservas disponibles para este fin, por lo cual, antes de utilizar esta reserva, será necesario agotar las otras reservas, incluyendo la legal.

A) Exención de las cuotas devengadas por las operaciones societarias de constitución y aumento de capital y de las que se originen por la transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada, así como por la adaptación de las sociedades anónimas laborales ya existentes a los preceptos de esta Ley.<sup>736</sup>

B) Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en Derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.

C) Bonificación del 99 por 100 de la cuota que se devengue por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por la escritura notarial que documente la transformación bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre éstas.

D) Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos, siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social.

---

Por otra parte, esta reserva especial no es irrepartible, de forma que se distribuirá entre los socios en el momento de la disolución de la sociedad y tiene el tratamiento fiscal de aplicación del resultado, lo que implica su no consideración como gasto del ejercicio (ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 218).

A nuestro parecer, esta reserva especial de las SL, ya sea dotada con el 10 o con el 25% de los beneficios líquidos, nos parece de excesiva cuantía. Recordemos que la reserva legal de las sociedades anónimas o limitadas no laborales se dota con el 10% de los beneficios del ejercicio, y cuando se llega al 20% del capital social, cesa la obligación de dotar anualmente dicha reserva legal con el 10 % de los beneficios. Opinamos que el hecho de que no existe un tope es una carga importante a tener en cuenta. Fijémonos en que, además de la Reserva Especial de la que estamos hablando, las Sociedades Laborales tienen que constituir las Reservas Legales o Estatutarias que correspondan.

<sup>736</sup> Estamos de acuerdo con la opinión de CALVO VERGEZ, en el sentido de que esta exención debe ser juzgada positivamente, en tanto en cuanto permite excluir la carga tributaria de la sociedad en el momento de arranque de la misma, que sin duda alguna representa el momento más difícil de toda sociedad. No se contiene en cambio mención alguna respecto a las demás operaciones que integran el hecho imponible del Impuesto, esto es, fusión y escisión, la disminución de capital y disolución de sociedades, las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales, etc. (CALVO VERGEZ, J.: "Sociedades laborales: Consideraciones tributarias", en la obra *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Navarra, Thomson-Aranzadi, 2005, pg. 377).

## **C) IMPUESTOS LOCALES**

### **A) Impuesto sobre Actividades Económicas**

La Sociedad Laboral estará exenta del IAE siempre que el importe neto de su cifra de negocios resulte ser a inferior a 1.000.000 de euros [Art. 82.1 c) TRLHL].

## **IV.6.3. SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN**

### **A) IVA**

Estas sociedades no disfrutan de ningún beneficio fiscal subjetivo específico en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.<sup>737</sup>

### **B) ITP Y AJD**

De acuerdo con lo preceptuado en el apartado tres de la Disposición Adicional Primera de la LRFC, las SAT gozan de una exención total por los actos de constitución y ampliación de capital, lo que supone una ventaja importante a la hora de elegir el tipo de sociedad a constituir puesto que se parte de un ahorro y se mantiene después respecto a la variabilidad del capital social.

Asimismo, recordar que cuando la SAT tenga la calificación de explotación asociativa prioritaria, están exentas, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, determinadas permutas de fincas rústicas, así como la adquisición de terrenos que realice la S.A.T. para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria. Cuando sólo se complete el 50 por 100 de la superficie se aplica una reducción del 50 por 100 en la base imponible.<sup>738</sup> En los supuestos de adquisición parcial de explotaciones y de fincas rústicas la reducción

---

<sup>737</sup> LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad Agraria de Transformación*, Almería, Universidad de Almería, 1999, pg. 96.

<sup>738</sup> Art. 10.2, L 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las explotaciones agrarias.



alcanza el 75 por 100<sup>739</sup> y el 90 por 100<sup>740</sup> cuando la adquisición es de la totalidad de la explotación agraria.

Por su parte, la Ley 19/1985, de Modernización de Explotaciones Agrarias también establece la exención del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, en las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA.<sup>741</sup>

### **C) IMPUESTOS LOCALES**

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas la Disposición Adicional Primera, Tres, b) indica que las SAT disfrutarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos correspondientes a las actividades que realicen.

No obstante, de acuerdo con lo indicado en la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, se exime del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas a –entre otras– las sociedades que hayan tenido una cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Por lo tanto las S.A.T. que cumplan con el citado límite, quedan incluidas dentro de esta exención [Art. 82.1 c) TRLRHL].

Con referencia a los otros impuestos locales no hay ninguna especialidad por la que tributen de forma diferente a la general.

---

<sup>739</sup> Art. 11 L 19/1995.

<sup>740</sup> Art. 9.1 L 19/1995.

<sup>741</sup> Art. 8 L 19/1995.

## **IV.7. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y S.A.T. ASPECTOS TRIBUTARIOS.**

### **IV.7.1. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. ASPECTOS TRIBUTARIOS.**

El pago de un interés limitado al capital es uno de los principios cooperativos esenciales, que se traduce, por una parte, en el hecho de que no tiene por qué haber interés; es decir, el capital aportado a la cooperativa puede quedar sin retribución y por otra, si lo hay, habrá que respetarse el límite establecido por la legislación.<sup>742</sup>

El fundamento de la existencia del Principio de interés limitado al capital lo encontramos en la naturaleza no capitalista (en el sentido de no protagonismo del capital) que define la cooperativa. La retribución al capital ha de estar limitada para que no se desnaturalice la esencia diferencial de la sociedad cooperativa, constituida por la soberanía del trabajo y del elemento personal, respecto de la soberanía del capital, determinante de todo el funcionamiento de la sociedad anónima.<sup>743</sup>

En este sentido, una de las diferencias entre los intereses y los dividendos y que significa un argumento esencial para calificar a los primeros como deducibles, es que mientras que los dividendos, al constituir una forma de reparto de los beneficios, dependen de la existencia de éstos, los intereses cooperativos, dado que constituyen una retribución del capital como factor de producción, viene a constituir como una

---

<sup>742</sup> La práctica introducida por los Pioneros de Rochdale consistente en el pago de un interés limitado al capital aportado por los socios a la cooperativa como solución que, de una parte, permite a la cooperativa acceder a un capital porque lo remunera, pero que, por otra, evita que éste se convierta en su elemento preponderante, pasó con el tiempo a convertirse en uno de los principios internacionales del cooperativismo formulado por la Alianza Cooperativa Internacional en los términos siguientes: "Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de manera democrática.

Normalmente, como mínimo, una parte del capital es propiedad común de la cooperativa. Los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio". En la aplicación del Principio, se observa que no implica necesariamente la existencia del pago de un interés al capital, sino que puede suceder que este interés no exista, así se ha de entender del uso del condicional "si se paga" o "compensación, si la hay"; ahora bien, si lo hay, el interés deberá de ser necesariamente limitado, lo cual no quiere decir necesariamente bajo (ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 185).

<sup>743</sup> Para compensar esta retribución necesariamente limitada que recibe el socio cooperativo, la legislación cooperativa permite la actualización periódica de las aportaciones sociales, en virtud de la cual, la aportación hecha por el socio en un primer momento a la cooperativa se va adaptando a su valor real en cada momento de acuerdo con la pérdida de valor adquisitivo del dinero, y de esta forma se consigue que el socio, al retirarse de la cooperativa, se lleve la aportación valorada en ese momento, y no de acuerdo con la valoración que tenía cuando la aportó.

especie de salario de capital; en otras palabras, no son una forma de aplicación de los resultados, sino un elemento para el cálculo de éstos.

Asimismo, el respeto a este límite en la cifra de interés que pague la cooperativa a los socios es uno de los requisitos que se le imponen para que pueda ser calificada a efectos fiscales como cooperativa protegida.<sup>744</sup>

Como sabemos, los Estatutos establecerán si las aportaciones obligatorias al capital social dan derecho al devengo de intereses por la parte efectivamente desembolsada, y en el caso de las aportaciones voluntarias, será el acuerdo de admisión el que fije esta remuneración o el procedimiento para determinarla. La remuneración de las aportaciones al capital social estará condicionada a la existencia en el ejercicio económico de resultados positivos previos a su reparto limitándose el importe máximo de las retribuciones al citado resultado positivo y, en ningún caso, excederá en más de seis puntos del interés legal del dinero. En la cuenta de resultados se indicará explícitamente el resultado antes de incorporar las remuneraciones a que se ha hecho referencia en los puntos anteriores, y el que se obtiene una vez computadas las mismas.<sup>745</sup>

Por su parte, el artículo 18.3 LRFC establece que se considerarán deducibles los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social (...) siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.<sup>746</sup>

---

<sup>744</sup> Arts. 6 y 13.5 LRFC.

<sup>745</sup> Art. 48 LC. En este sentido, opinamos con Alonso que el legislador solamente quiere que se deduzca una parte de la cantidad pagada en concepto de intereses, la que corresponda al interés legal incrementado en tres puntos y no la totalidad de los importes pagados por este concepto si los tipos de interés abonados a los socios exceden de este límite. Es decir, no sería deducible el exceso. Esta es la interpretación de la Dirección General de Tributos en su contestación de 15 de octubre de 1993, en la cual indica que "tendrán la consideración de gastos deducibles los intereses devengados que no excedan los límites establecidos en el artículo 18 de la Ley 20/1990...".

<sup>746</sup> El interés que se puede deducir según el artículo 18.3 de la Ley 20/90 será el devengado por los socios y asociados. En cuanto a los socios, sabemos que son las personas que configuran la cooperativa, a la cual se unen por doble vinculación, la de la actividad, operan con la sociedad, y la del capital, participan en sus fondos propios. En cuanto a los asociados, aquí la ley se refiere a la figura del aportante exclusivamente de capital, que pasa a ser denominado "socio colaborador" en la ley de cooperativas de 1999 (LC). En todos estos casos, se trata de sujetos que participan en el capital de la cooperativa, igual que los socios usuarios, pero que a diferencia de ellos, no llevan a cabo ninguna actividad. Su aportación al capital les da derecho a obtener un interés y a participar con ciertas limitaciones en las decisiones de la cooperativa.

Se admite, pues, que las aportaciones al capital social puedan producir intereses, estando contabilizados como gasto, siendo deducibles dichos intereses a efectos fiscales.

De acuerdo con la norma decimotercera de la Orden por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas,<sup>747</sup> la remuneración de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social y, en su caso, de otras partidas de los fondos propios, será la establecida en los Estatutos de la sociedad cooperativa o en el acuerdo de admisión adoptado por el órgano competente, de conformidad con lo dispuesto por la Ley.

Por su parte, y como ya sabemos, la LC condiciona la remuneración de las aportaciones a la existencia de resultados positivos en el ejercicio económico, limitándose el importe máximo de las retribuciones al citado resultado positivo y, en ningún caso, excederá en más de seis puntos del interés legal del dinero.

La remuneración de las aportaciones, obligatorias o voluntarias, al capital social se cuantificará de acuerdo con lo previsto en la Ley y se considerará a efectos económico-contables como una partida de gasto de la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que una vez computado dicho gasto, el excedente de la cooperativa sea positivo o nulo.

Veamos un ejemplo :

Los Estatutos de una Cooperativa establecen que las aportaciones gozarán, sobre su importe y cuando los resultados lo permitan, de una remuneración del 4 por 100 en las obligatorias y del 5 por 100 en las voluntarias. Si el importe de las primeras asciende a 10.000 u.m. y el de las segundas a 2.000, el reconocimiento contable será:

Código	Concepto	Debe	Haber
656	Intereses de las	500	

<sup>747</sup> Orden Eco/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.

	aportaciones al capital social y de otros fondos		
570/572	Caja o Bancos		410
4751	Hacienda Pública: Retenciones practicadas		90

En caso de no existir excedente alguno y el acuerdo de remuneración al capital se realiza como remuneración a cuenta de beneficios futuros, se procederá del modo siguiente:

Código	Concepto	Debe	Haber
559	Remuneración de las aportaciones al capital social a cuenta	500	
570/572	Caja o Bancos		410
4751	Hacienda Pública: Retenciones practicadas		90

Y cuando se obtenga beneficio:

Código	Concepto	Debe	Haber
656	Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos	500	
559	Remuneración de las aportaciones al capital social a cuenta		500

Y si la operación se tipifica como un reparto de reservas:

Código	Concepto	Debe	Haber
117	Reservas voluntarias	500	
570/572	Caja o Bancos		410

4751	Hacienda Pública retenciones practicadas		90
------	---------------------------------------------	--	----

#### **IV.7.2. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS SOCIEDADES LABORALES. ASPECTOS TRIBUTARIOS.**

Como sabemos, la idea fundamental de la sociedad laboral reside en la voluntad de que los trabajadores de la sociedad participen mayoritariamente en el capital. Por eso, el artículo 1 de la Ley 4/1997, las caracteriza como sociedades anónimas o limitadas en las cuales se da la circunstancia de que la mayoría del capital es propiedad de trabajadores que prestan servicios retribuidos de forma personal y directa, con una relación laboral indefinida.

Partiendo de este principio, el capital social se divide en acciones o participaciones, "de clase laboral", en manos de trabajadores con relación laboral por tiempo indefinido, y las de "clase general", que son el resto. Además, el artículo 5 señala que ningún socio puede tener más del 30 por 100 del capital de la sociedad, como mecanismo para evitar dominios capitalistas de los socios.

No obstante, a pesar de esta especialidad de la composición del capital social, parece que sus funciones serán las mismas que el capital de las sociedades anónimas o limitadas convencionales. El capital llevará a cabo una función empresarial, como una aportación necesaria para poner en funcionamiento la sociedad. En segundo lugar, una función organizativa, como criterio de distribución del beneficio y del derecho de voto, en ambos casos, y a diferencia de lo que sucede en la cooperativa, proporcional al capital aportado por el socio. Por último, la función de garantía del capital también la encontramos en estas sociedades, sin que sea perturbada por la nota de variabilidad que caracteriza al capital cooperativo.

Por todo ello, en las funciones del capital no se observa ninguna peculiaridad que pueda justificar un tratamiento específico de las cantidades que lo retribuyen.

En cuanto a los dividendos, por medio de estos se produce un reparto de beneficios idéntico al de cualquier sociedad de capital convencional, porque esta es la naturaleza de la sociedad laboral, por lo cual tampoco en su configuración vemos ninguna circunstancia que justifique una tributación especial para estas cantidades.

En resumen, a nuestro juicio, y tal y como sucede en las sociedades anónimas o limitadas convencionales, las cantidades que las sociedades laborales, ya sean anónimas o limitadas, abonan a sus socios en concepto de dividendo, constituyen una aplicación del resultado y no un gasto deducible de los ingresos para determinar el importe del mismo.

#### **IV.7.3. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS S.A.T. ASPECTOS TRIBUTARIOS.**

El tratamiento es análogo al analizado para el caso de las Sociedades Laborales.

## **IV.8. LA TRIBUTACIÓN DE LAS CANTIDADES ENTREGADAS POR LAS COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y S.A.T. A SUS SOCIOS (IRPF, IS)**

### **IV.8.1. INTERESES, ANTICIPOS Y RETORNOS COOPERATIVOS: SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO**

#### **A) SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN SEDE DE LA COOPERATIVA**

Ya hemos comentado anteriormente el carácter deducible de los intereses<sup>748</sup> que la cooperativa abona a sus socios como remuneración de sus aportaciones, obligatorias o voluntarias al capital social.

Contablemente, corresponde el siguiente asiento:

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
656	Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos	X	
57	Tesorería		X
4751	H. Pública, acreedor por retenciones practicadas		X

Los intereses o remuneraciones de las aportaciones al capital social tienen la consideración para los socios de rendimientos de capital mobiliario y debe practicarse sobre su importe una retención del 18%<sup>749</sup>, aunque sobre este asunto hablaremos posteriormente, cuando estudiemos la incidencia en sede del socio de las cantidades abonadas por la cooperativa.

Por su parte, el art. 57, 2, a) de la LC indica que serán considerados deducibles, entre otros gastos, el importe de los anticipos societarios a los socios trabajadores o de trabajo, imputándolos al período en que se produzca la prestación de trabajo.

<sup>748</sup> Art. 18.3 LRFC.

<sup>749</sup> Art. 101.4 L 35/2006, de 28 de noviembre, LIRPF.



En cuanto al retorno cooperativo, indicar que es el importe del excedente o beneficio positivo del ejercicio que se distribuye entre los socios una vez compensadas las pérdidas de ejercicios anteriores y efectuadas las dotaciones obligatorias al FRO y al FEP. Este reparto no se efectúa en función de las aportaciones de los socios al capital social, sino en función de las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio con la cooperativa. Los Estatutos o, en su defecto, la Asamblea General, por más de la mitad de los votos válidamente expresados, han de fijar la forma de hacer efectivo el retorno cooperativo acreditado a cada socio.<sup>750</sup>

Contablemente, caben los siguientes asientos:

- En primer lugar, por la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores:

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

- En segundo lugar, por la distribución propiamente dicha del beneficio o excedente positivo del ejercicio:

Nº Cuenta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
112	Fondo de reserva obligatorio		X
525 <sup>751</sup>	Retorno a pagar a corto plazo		X
559	Remuneración de las aportaciones al capital social a cuenta		X

<sup>750</sup> Art. 58.4 LC.

<sup>751</sup> Si el pago del retorno cooperativo se va a producir en plazo superior a un año, la cuenta sería la 175 "Retorno cooperativo a pagar a largo plazo".

4752	H.P. Acreedora por I.S.		X
117	Reservas voluntarias		X
139 <sup>752</sup>	Fondo de educación, formación y promoción		X

- Por el pago del retorno cooperativo a los socios:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
525	Retorno cooperativo a pagar a corto plazo	X	
4751	H. Pública, acreedor por retenciones practicadas		X
57	Tesorería		X

Recordemos, que los retornos constituyen aplicación del resultado y no gasto, por lo que no son partidas deducibles para el cálculo del IS de las sociedades cooperativas.

## **B) SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN SEDE DEL SOCIO**

Ahora vamos a estudiar el tratamiento tributario de los intereses recibidos por el socio por sus aportaciones al capital social de las sociedades cooperativas, de los anticipos laborales y de los retornos cooperativos, según el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o según el Impuesto sobre Sociedades (IS), según corresponda.

### 1) Socio persona física

<sup>752</sup> Recordemos que la dotación obligatoria al FEP se contabiliza como un gasto con cargo a la cuenta 657 "Dotación al Fondo de educación, formación y promoción". No obstante, la cooperativa puede dotar el FEP por un importe superior al mínimo obligatorio con cargo al excedente neto del ejercicio.

En este caso, los intereses o remuneraciones de sus aportaciones al capital social tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario<sup>753</sup>, y debe practicarse sobre su importe una retención del 18%.<sup>754</sup>

En cuanto a los anticipos laborales percibidos por los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado y los socios de trabajo de las restantes cooperativas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo personal, hasta importe no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.<sup>755</sup> La parte del anticipo laboral que supere la retribución normal se considerará rendimientos del capital mobiliario y también estará sujeta a retención del 18%.

Por lo que hace referencia a los retornos cooperativos acreditados a los socios, ya sean socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado como socios de trabajo de las restantes cooperativas o sean asociados, tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario, y estarán sujetos a retención del 18% de su importe.<sup>756</sup> En este sentido, el artículo 30 LRFC expresamente califica a los retornos cooperativos de rendimientos del capital mobiliario.

Asimismo, en el caso de variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales, se adicionarán al coste de adquisición de dichas aportaciones sociales, las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas de las cooperativas que habiéndose atribuido al socio, hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos de que sea titular el socio y que estén incorporados a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General.<sup>757</sup>

Por otra parte, las pérdidas que la cooperativas imputen a los socios no podrán ser compensadas en la base imponible del IRPF de éstos.<sup>758</sup>

---

<sup>753</sup> Art. 25 L 35/2006.

<sup>754</sup> Art. 101.4 L 35/2006.

<sup>755</sup> Art. 28 LRFC.

<sup>756</sup> No obstante, los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención, cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo; cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores o cuando se incorporen a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General.

<sup>757</sup> Art. 30.c) LRFC.

<sup>758</sup> Art. 30.b) LRFC.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, la valoración de las participaciones de los socios y asociados en las cooperativas a efectos del IP se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.<sup>759</sup>

## 2) Socio persona jurídica

Si una sociedad participa en el capital de una cooperativa, los retornos cooperativos que la primera obtenga de la segunda formarán parte de la base imponible y estarán sujetos a una retención del 18% de su importe. Estos rendimientos se integrarán en la base imponible de la sociedad y gozarán de una deducción para evitar la doble imposición de su importe.

## **IV.8.2. SALARIOS Y DIVIDENDOS EN LAS SOCIEDADES LABORALES**

### **A) SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN SEDE DE LA SOCIEDAD LABORAL**

En el caso de las sociedades laborales, el capital aportado por los socios de la misma es retribuido mediante el correspondiente reparto de dividendos, dividendos que, como retribución de los fondos propios que son, no podrán ser deducibles para el cálculo de la base imponible del IS de la sociedad laboral.

En cuanto al salario que la sociedad laboral paga a sus socios trabajadores, como a sus trabajadores no socios, será deducible como un coste de los factores de producción.

### **B) SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN SEDE DEL SOCIO**

---

<sup>759</sup> Art. 31 LRFC.

### 1) Socio persona física

Los dividendos devengados por la sociedad laboral son rendimientos del capital mobiliario, en tanto que los sueldos y salarios percibidos por éste, se consideran rendimientos del trabajo.

### 2) Socio persona jurídica

Como sabemos, parte del capital social de las sociedades laborales puede pertenecer a personas jurídicas. En este caso, los dividendos que la sociedad laboral le abone integrarán la base imponible del IS de dichas personas jurídicas socio. Sobre la posibilidad de evitar la doble imposición de los dividendos repartidos por la sociedad laboral, en sede de la persona jurídica socio, resulta de plena aplicación la deducción para evitar la doble imposición interna e internacional, ya analizada anteriormente.

#### **IV.8.3. SALARIOS Y DIVIDENDOS EN LAS S.A.T.**

Su tratamiento es análogo al estudiado para el caso de las Sociedades Laborales.

## **IV.9. CONSIDERACIONES FINALES**

1.- El artículo 129.2 de la Constitución Española constituye el fundamento básico para el reconocimiento de un régimen fiscal beneficioso tanto para las cooperativas como para las sociedades laborales.

El legislador señala claramente la obligación de fomento, y esta obligación sólo se podrá entender cumplida cuando se reconozca a la cooperativa un trato fiscal favorable.

Por otra parte, la identidad de fines que existe entre el Estado y este tipo de empresas, especialmente las cooperativas, hace que el beneficio fiscal aparezca como una forma de compensación por el desarrollo de una función o trabajo que tiende a atender el interés general.

2.- Partiendo de la función social, especialmente en el ámbito de la creación y el mantenimiento del empleo que llevan a cabo las cooperativas y las sociedades laborales, pensamos que ello les hace acreedoras de un régimen fiscal que tenga en cuenta las especialidades de la sociedad cooperativa y de la sociedad laboral y que, asimismo, las incentive.

Por otra parte, recordemos que uno de los objetivos prioritarios de la Ley 27/1999, de Cooperativas, es reforzar la consolidación empresarial de las sociedades cooperativas, para lo cual resulta necesario articular un régimen fiscal especial que les permita intervenir en el mercado en plano de igualdad con el resto de empresas.

3.- El origen de los beneficios fiscales de las sociedades laborales se halla en el reconocimiento del trabajo que desarrollan estas entidades en el campo de la creación y el mantenimiento del empleo.

4.- También existen argumentos contrarios a la existencia de un régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas y sociedades laborales, centradas, fundamentalmente, en la posible competencia desleal que esta regulación podría implicar.

Llegados a este punto, queremos indicar que determinadas características de las cooperativas explicarían que estas entidades actúen en el mercado con una serie de limitaciones que no tienen ninguna otra clase de sociedades (Constitución de un FRO, dotaciones al FEP). Es por ello que, el excedente máximo distribuible por las cooperativas es inferior al que se genera en otro tipo de entidades.

Asimismo, recordemos la obligación que tienen las Sociedades Laborales de constituir una reserva especial del 25 por 100 de los beneficios líquidos. Si quieren disfrutar de los beneficios fiscales reconocidos para estas entidades, obligación de la que están liberadas el resto de sociedades.

5.- Las SAT no están sujetas a un régimen fiscal especial en el ámbito del impuesto sobre sociedades, de forma que tributan por el régimen general, pero sí gozan de determinados beneficios fiscales si cumplen determinadas condiciones. Además, si cumplen ciertos requisitos, pueden estar sujetas al régimen de entidades de pequeña dimensión.

6.- Con referencia a los aspectos generales del régimen tributario de las cooperativas, señalar la existencia de una legislación específica, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas y de una legislación que tiene carácter supletorio, el régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

Resulta necesario indicar que la LRFC incluye junto a normas de ajuste, que adaptan las características y la regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias, unas normas incentivadoras, las cuales establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas.

Así, distingue entre cooperativas fiscalmente no protegidas, cooperativas fiscalmente protegidas y cooperativas fiscalmente especialmente protegidas. De todas maneras, hay que preguntarse por la oportunidad de que la clasificación de las cooperativas especialmente protegidas realizada por la LRFC siga un sistema de lista cerrada y suscribimos la afirmación de Martín Fernández y otros, en el sentido de que nos parece que existen otras cooperativas cuyos fines son tan dignos de protección y que deberían ser acreedoras de especial protección.

7.- La tributación de las cooperativas se configura como uno de los regímenes especiales que se integran en la regulación del Impuesto sobre Sociedades. El Capítulo IV de la LRFC recoge un conjunto de reglas especiales aplicables en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, aunque no contiene un tratamiento completo del impuesto, sino que se limita a establecer ciertas particularidades y a introducir un conjunto de incentivos fiscales. En todo lo demás, se aplican con normalidad las normas del TRLIS.

La problemática de la valoración de las operaciones cooperativa-socio también centrará nuestra atención, distinguiendo entre la valoración de las operaciones entre la cooperativa y socio para las operaciones que la cooperativa lleve a término en cumplimiento de sus fines sociales(valor de mercado); valoración de las operaciones entre la cooperativa y socios fuera del ámbito de sus fines sociales(operación vinculada: valor de mercado) y valoración de las operaciones que la cooperativa efectúa con terceros(valor de mercado pero con posibilidad de prueba en contrario).

8.- Otro aspecto a destacar es la relación entre la contabilidad y la fiscalidad para el caso de las operaciones vinculadas. Cuando la empresa (Coop, SL o SAT, en nuestro caso) realiza una operación vinculada por un valor diferente al de mercado, ha de practicar en contabilidad los ajustes pertinentes, incluso con efecto sobre el resultado contable, de forma que, bajo este escenario, no caben ajustes extracontables en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades.

La regla de valor de mercado que se debe aplicar en las operaciones entre la cooperativa y sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales es una regla imperativa. No obstante, si tenemos en cuenta el apartado 3 del artículo 15 LRFC, que indica que "...cuando se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que conforme a sus estatutos realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad(...)", resulta que determinadas cooperativas no están sometidas a la regla del valor de mercado, para este tipo de operaciones.



9.- La base imponible de las Cooperativas se divide en dos: la base imponible cooperativa y la base imponible extracooperativa, a diferencia del resto de sociedades mercantiles en las que sólo existe una base imponible.

10.- A la base imponible cooperativa se le aplica el tipo de gravamen del 20% y a la base imponible extracooperativa, el del 32,5%, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-01-2007(30% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-01-2008).

Observamos que, salvo para las cooperativas no protegidas, no existe ninguna posibilidad de aplicar el tipo de gravamen regulado en el artículo 114 del TRLIS, para las sociedades cooperativas que cumplan los requisitos señalados en el artículo 108 del TRLIS.

11.- La opción de la cooperativa por la tributación conjunta o por la contabilización separada de las operaciones con terceros no socios tiene consecuencias con respecto a la cuantía del IS que deberá abonar la entidad y sobre el resultado disponible final de dicha sociedad cooperativa.

12.- La reforma llevada a cabo por la L 35/2006 en el marco del IS se puede sintetizar en una reducción de los tipos de gravamen, la eliminación progresiva de determinadas bonificaciones y deducciones de la cuota y la creación de un régimen transitorio asociado a dichas bonificaciones y deducciones. Por el contrario se observa el mantenimiento de algunas deducciones.

13.- Para el caso de las sociedades cooperativas, con referencia al IVA, si bien no existe ningún beneficio fiscal que esté pensado para esta clase de entidades, existen dos exenciones cuya aplicación es muy frecuente en el caso de las cooperativas, y que analizamos. Nos referimos a los beneficios fiscales de los servicios de asistencia social y a la exención de los servicios prestados por entidades sin finalidad lucrativa a sus miembros, de las cuales las cooperativas se pueden beneficiar si cumplen determinados requisitos.

14.- Las sociedades cooperativas retribuyen el capital por dos vías: los intereses y los dividendos.

En cuanto a los intereses, su cuantía limitada es uno de los principios cooperativos esenciales. Esto se traduce en el hecho de que no tiene por qué haber un interés; es decir, el capital aportado a la cooperativa puede quedar sin retribución y, por otra, si lo hay, habrá que respetarse el límite establecido por la legislación.

## **V. CONCLUSIONES**

Primera.- Resulta complejo delimitar los límites precisos del Tercer Sector.

Las entidades que componen el Tercer Sector, por sus características, pueden solucionar mejor determinados problemas sociales (desempleo, sanidad, educación, etc.) que otros agentes económicos.

Existe una pluralidad de denominaciones para designar este sector económico que se derivan de los diferentes enfoques abordados por los científicos sociales.

Las entidades de la Economía Social, entendida ésta como un sector que forma parte del Tercer Sector, observan un comportamiento que informa la toma de decisiones y el reparto de los resultados obtenidos diferente a como se efectúa en el sector privado convencional. En efecto, este comportamiento al que hacemos referencia no está ligado directamente con la posesión del capital.

Estas entidades resuelven necesidades de interés social y no sólo las de sus propios socios.

Segunda.- El enfoque metodológico de la Economía Social, en su acepción restringida, es el que nos permite situar a las entidades que son objeto de nuestro análisis en este trabajo dentro del Tercer Sector (las cooperativas, las sociedades laborales, las mutuas y mutualidades y las sociedades agrarias de transformación).

El tradicional enraizamiento con el medio local en el que estas entidades desarrollan su actividad constituye un elemento que las caracteriza.

Tercera.- Hay que tener en cuenta que estas entidades no renuncian a la actividad mercantil.

Cuarta.- La cooperativa es una empresa, es también una sociedad y es – asimismo- una sociedad mercantil.

Las cooperativas son las únicas formas de empresa que son expresamente nombradas por nuestra Carta Magna.

Las cooperativas son sociedades mercantiles porque, a excepción de las cooperativas sin ánimo de lucro que nuestra Ley estatal de cooperativas caracteriza como una modalidad de cooperativa, las restantes tienen ánimo lucrativo.

Con referencia a la SCE, el nuevo Estatuto no es una norma de armonización de la legislación de los Estados miembros de la UE, sino que es –estrictamente- una calificación de la cooperativa con ámbito de actuación europeo, a la que podrá acceder la cooperativa si lo desea y cumple los requisitos del Reglamento. Asimismo, las SCE deben formalizar su inscripción en el Estado miembro donde tenga su domicilio social, en el registro establecido por la legislación de sociedades anónimas. En nuestro caso, será el Registro Mercantil. Otra razón más para calificar a las cooperativas de mercantiles.

Quinta.- Con referencia a las Sociedades Laborales, destacar su papel en la creación y el mantenimiento del empleo y que, actualmente, su origen habitual ya no se encuentra en empresas en crisis.

Sexta.- Las Mutuas de Seguros y las Mutualidades de Previsión social no tienen ánimo de lucro.

Séptima.- El capital social cooperativo es una cifra del pasivo, del pasivo no exigible. No obstante, la NIC 32 modifica esta calificación en determinados casos.

En las cooperativas se distingue el patrimonio social (el capital social) y el patrimonio colectivo (el que se asigna a fines empresariales y de promoción y educación cooperativa; Fondo de Reserva Obligatorio y Fondo de Educación y Promoción).

Hay que destacar el papel que desempeña el capital social mínimo fijado en los Estatutos, de forma que el capital real no puede ser inferior a dicha cifra de capital mínimo y la remuneración limitada de las aportaciones al capital social, en el caso de que esta remuneración esté prevista en los Estatutos.

Octava.- Que la sociedad cooperativa opte por la contabilización separada o por la contabilización conjunta de los resultados extracooperativos no es trivial. Las dotaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción serán mayores en el caso de contabilización separada que en el caso de contabilización conjunta.

Novena.- Las Sociedades Laborales deben dotar además de las reservas obligatorias, legales o estatutarias, que corresponda, el Fondo Especial de Reserva característico de estas entidades.

Décima.- La obligación de fomento de las cooperativas establecida en el artículo 129.2 de nuestra Constitución justifica un trato fiscal favorable. Asimismo, el reconocimiento del trabajo que desarrollan las sociedades laborales en el campo de la creación y el mantenimiento del empleo les hacen acreedoras de beneficios fiscales. Y la actividad desarrollada por las sociedades agrarias de transformación también merece especial protección por parte del sistema tributario.

Las críticas que se han formulado referentes a que el régimen fiscal especial de las cooperativas, podían llevar a situaciones de competencia desleal nos parecen injustas, ya que su propia mecánica les lleva a que el excedente máximo distribuible por estas entidades sea inferior al que generan otro tipo de entidades que no tienen la obligación de constituir las reservas propias de las cooperativas.

Undécima.- Criticamos que la LRFC siga un sistema de lista cerrada a la hora de indicar qué clase de cooperativas son especialmente protegidas y suscribimos la afirmación de Martín Fernández, en el sentido de que nos parece que existen otras cooperativas cuyos fines son tan dignos de especial protección, como las de Vivienda, de Enseñanza, etc.

Duodécima.- Con referencia a la valoración de las operaciones cooperativa-socio, consideramos acertada la previsión del apartado 3 del artículo 15 de la LRFC la cual excluye de la regla de valor de mercado a las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias y las que, en cumplimiento de sus fines sociales, efectúen suministros o presten servicios a sus socios, pero no encontramos razón para excluir –

art. 15, apartado 2- a las cooperativas de trabajo asociado y a las de explotación comunitaria de la tierra de la aplicación de la regla del valor efectivo del art. 15.3.

Decimotercera.- No criticamos el hecho de que, salvo para las cooperativas no protegidas, resulte imposible a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas que reúnan los requisitos del artículo 108 del TRLIS para ser calificadas como entidades de reducida dimensión, la aplicación del tipo de gravamen regulado en el artículo 114.

Decimocuarta.- La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, permite que una parte de los resultados extracooperativos que la cooperativa ha generado en sus operaciones con terceros no socios pueda ir a parar al socio. Estamos de acuerdo con Llobregat cuando dice que esto implica la introducción del ánimo de lucro, que caracteriza a las sociedades mercantiles (salvo las cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro por la Disposición adicional primera de la LC). Esto reafirma nuestra convicción de que las cooperativas son sociedades mercantiles, si bien difieren de las sociedades mercantiles convencionales en dos aspectos: la toma de decisiones y la forma de repartir los beneficios.

Asimismo, estamos de acuerdo con los profesores Vargas y Aguilar cuando afirman que, en relación con las cooperativas, se debe tomar un concepto amplio del término mutuo, en el sentido de que la actividad social se orienta necesariamente hacia sus socios, pero no con carácter exclusivo.

Decimoquinta.- En los ejemplos expuestos en este trabajo se muestra que a medida que el porcentaje de resultados extracooperativos aumenta con respecto a los cooperativos, el dinero que percibe el socio de la cooperativa una vez dotados los fondos sociales y teniendo en cuenta el efecto del impuesto sobre sociedades es cada vez menor. Este resultado parece que nos llevaría a desaconsejar la apertura de la cooperativa mediante el incremento de sus operaciones con terceros no socios ya que el dinero líquido que finalmente cobraría el socio sería inferior.

No obstante, este análisis concluye que hay que tener –a nuestro juicio– una perspectiva más amplia y apostar por la apertura de la cooperativa mediante la realización de operaciones con terceros ya que con ello la cooperativa puede nutrir en

mayor medida sus fondos sociales con lo que es más fuerte para competir en el entorno global cada vez más competitivo.

Decimosexta.- Sugerimos una reforma de la LRFC que apueste decididamente por la apertura de las cooperativas mediante la autorización y potenciación de las operaciones con terceros no socios, para todas las clases de cooperativas y por una ampliación de las clases de cooperativas que pueden beneficiarse de la protección especial. Pensamos que el tiempo transcurrido desde la promulgación de dicha Ley y la necesidad de consolidar empresarialmente a las sociedades cooperativas son razones suficientes que justificarían a nuestro parecer tal revisión, todo ello con la finalidad de fortalecerlas para competir en el entorno global.

Decimoséptima.- El pago del Impuesto de Sociedades resulta mayor en caso de que la cooperativa haya optado por la contabilización conjunta de las operaciones con terceros no socios que si ha preferido optar por la contabilización separada.

El resultado disponible final de la sociedad cooperativa especialmente protegida es menor en el caso de que opte por la contabilización conjunta. Por un lado, esta opción pretende facilitar la gestión, pero a cambio se debe estar dispuesto a obtener menor resultado final.

La autofinanciación es mayor en el caso de llevar contabilidad separada que conjunta.

Decimooctava.- Con referencia a la incidencia del impuesto de sociedades en las Sociedades Laborales, la necesidad de dotar el Fondo Especial de Reserva con el 25 por ciento de los beneficios líquidos, en los ejercicios en que se realice el hecho imponible, estimamos que constituye una obligación que, si bien va dirigida al fortalecimiento de la entidad, en determinados periodos puede resultar de dificultoso cumplimiento. No obstante, la posibilidad de poder aplicar el régimen de entidades de reducida dimensión para las sociedades laborales que cumplan los requisitos explicitados en el artículo 108 del TRLIS reduce sin duda la carga fiscal de estas entidades.

Decimonovena.- Igualmente, supone una importante ventaja para las Sociedades Agrarias de Transformación, poder tributar en el ámbito del IS de acuerdo con el régimen de entidades de reducida dimensión, si cumplen los requisitos preceptuados en el artículo 108 del TRLIS.



**EL SUBSECTOR EMPRESARIAL NO FINANCIERO DE LA  
ECONOMÍA SOCIAL.  
LA FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS,  
SOCIEDADES LABORALES Y SOCIEDADES AGRARIAS DE  
TRANSFORMACIÓN**

**ÍNDICE**

<b>SIGLAS Y ABREVIATURAS.....</b>	<b>8</b>
<b>I. EI SECTOR DE LA ECONOMIA SOCIAL O TERCER SECTOR.....</b>	<b>13</b>
I. 1. INTRODUCCIÓN.....	13
I.2. DELIMITACIÓN DEL SECTOR.....	14
I.3. CRITERIOS PARA SELECCIONAR Y AGRUPAR LAS ENTIDADES QUE INTEGRAN EL SECTOR.....	27
I.4. RAZONES DEL SURGIMIENTO DE ESTE SECTOR Y APORTACIONES DEL MISMO.....	46
I.5. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL.....	57
I.6. CONCEPTO DE ECONOMÍA SOCIAL.....	61
I.6.1. Raíces históricas del término.....	61
I.6.2. Concepto (Visión actual).....	64
I.7. CONSIDERACIONES FINALES.....	78

<b>II. LOS COMPONENTES DEL SUBSECTOR EMPRESARIAL NO FINANCIERO DE LA ECONOMÍA SOCIAL.....</b>	<b>84</b>
II.1. INTRODUCCIÓN.....	84
II.2.COOPERATIVAS.....	86
II.2.1. Orígenes del cooperativismo.....	86
II.2.2. Concepto de cooperativa y principios básicos del cooperativismo.....	101
a) Concepto de cooperativa.....	101
b) Los Principios Cooperativos.....	103
II.2.3. Estudio de la cooperativa.....	107
a) La cooperativa como empresario.....	107
b) La cooperativa como sociedad.....	108
c) La cooperativa como sociedad mercantil.....	111
II.2.4. El marco legal cooperativo en España.....	114
II.2.5. Tipología de la sociedad cooperativa.....	119
a) En la legislación.....	119
b) Atendiendo a la participación del socio en el proceso de producción y distribución de bienes y servicios.....	122
II.2.6. La Sociedad Cooperativa Europea.....	124
II.3. LAS SOCIEDADES LABORALES.....	140
II.3.1. Orígenes.....	140
II.3.2. Regulación actual.....	147
II.4. LAS MUTUAS DE SEGUROS.....	154
II.5. LAS MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL.....	157
II.5.1. Orígenes.....	157
II.5.2. Concepto y características.....	161
II.6 LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.....	169
II.6.1. Orígenes.....	169
II.6.2. Regulación actual.....	170
II.6.3. Tipología.....	171

II.6.4. Características societarias y empresariales.....	173
II.7. OTROS COMPONENTES DE LA ECONOMÍA SOCIAL.....	177
II.7.1. Empresas no financieras, instituciones de crédito y empresas de seguros controladas por agentes de la economía social.....	177
II.7.2. Las Cofradías de Pescadores.....	178
II.8. CONSIDERACIONES FINALES.....	180
<b>III. ASPECTOS ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN .....</b>	<b>186</b>
III.1. ASPECTOS ECONÓMICOS MÁS SIGNIFICATIVOS DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	186
III.1.1. Introducción.....	186
III.1.2. El capital social en las sociedades cooperativas.....	187
a) Concepto.....	187
b) Características.....	189
c) Funciones del capital social en la cooperativa.....	197
d) El capital social mínimo.....	205
III.1.3. El patrimonio.....	208
III.1.4. Las aportaciones.....	209
III.1.4.1. Las aportaciones al capital social: Concepto y caracteres.....	209
III.1.4.2. Clases de aportaciones.....	210
III.1.4.3. Documentación de las aportaciones.....	216
III.1.4.4. Remuneración de las aportaciones.....	217
III.1.4.5. Las aportaciones que no integran el capital social.....	220
a) Las subvenciones.....	220
b) Cuotas de ingreso y cuotas periódicas.....	221
c) Las participaciones especiales.....	222
d) Emisión de obligaciones.....	223
e) Cuentas en participación.....	223

f) Financiación voluntaria.....	224
g) Títulos participativos.....	224
h) Entregas de bienes y prestación de servicios y pagos realizados a la cooperativa.....	225
III.1.5. Los Fondos Sociales.....	226
a) Los Fondos Obligatorios.....	226
- El Fondo de Reserva Obligatorio.....	227
- El Fondo de Educación y Promoción.....	229
b) Los Fondos voluntarios.....	233
III.1.6 La determinación del resultado del ejercicio.....	233
a) La formación del resultado en las sociedades cooperativas.....	236
b) El resultado disponible en las sociedades cooperativas.....	243
c) La incidencia de los beneficios en las sociedades cooperativas.....	252
III.2. ASPECTOS ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES LABORALES.....	257
III.2.1. Introducción.....	257
III.2.2. El capital social.....	258
III.2.3. Las reservas.....	259
III.3. ASPECTOS ECONÓMICOS DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.....	261
III.3.1. Introducción.....	261
III.3.2. El capital social.....	262
III.4. CONSIDERACIONES FINALES.....	265
<b>IV. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.....</b>	<b>268</b>
IV.1 INTRODUCCIÓN.....	268
IV.2. RAZONES QUE JUSTIFICAN LA EXISTENCIA DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LAS COOPERATIVAS, LAS SOCIEDADES LABORALES Y LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.....	269

A) Argumentos a favor de dicho régimen. Justificación constitucional.....	269
B) Argumentos contrarios a la existencia de un régimen fiscal especial.....	278
IV.3. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.....	281
IV.4. ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS.....	282
IV.4.1. Análisis de las cooperativas especialmente protegidas.....	285
IV.4.1.1. Cooperativas especialmente protegidas de primer grado....	288
a) Cooperativas de trabajo asociado.....	288
b) Cooperativas agrarias.....	291
c) Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.....	295
d) Cooperativas del mar.....	299
e) Cooperativas de consumidores y usuarios.....	302
IV.4.1.2. Cooperativas de segundo grado.....	304
IV.4.2. Análisis de las cooperativas protegidas.....	304
a) Cooperativas de vivienda.....	304
b) Cooperativas de crédito.....	306
c) Cooperativas de enseñanza.....	306
IV.4.3. Causas que originan la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.....	307
IV.5. EL GRAVAMEN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS POR LAS COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y S.A.T. EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	310
IV.5.1. Cooperativas.....	310
a) La determinación de la Base Imponible en el IS de las cooperativas.....	310
- Valoración de las operaciones cooperativa-socio.....	310
- La división Base Imponible cooperativa/Base Imponible extracooperativa.....	322
b) El tipo impositivo. La determinación de la cuota íntegra y la cuota líquida.....	326
c) Compensación de pérdidas.....	329

d) Bonificaciones y deducciones en la cuota.....	329
e) Pagos a cuenta.....	377
f) Beneficios tributarios.....	380
g) El proceso de determinación de los beneficios distribuibles una vez analizada la incidencia de la aplicación del impuesto de sociedades a las sociedades cooperativas.....	385
IV.5.2. Sociedades Laborales.....	420
IV.5.3. Sociedades Agrarias de Transformación.....	424
 IV.6. TRIBUTACIÓN Y BENEFICIOS FISCALES RECONOCIDOS A ESTAS ENTIDADES EN AL ÁMBITO DE OTROS IMPUESTOS .....	427
IV.6.1. Cooperativas.....	427
a) IVA.....	427
b) ITP y AJD.....	433
c) Impuestos locales.....	434
IV.6.2. Sociedades Laborales.....	436
a) IVA.....	436
b) ITP y AJD.....	436
c) Impuestos locales.....	438
IV. 6.3. Sociedades Agrarias de Transformación.....	438
a) IVA.....	438
b) ITP y AJD.....	438
c) Impuestos locales.....	439
 IV.7. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS S.COOP, S. LABORALES Y S.A.T. ASPECTOS TRIBUTARIOS.....	440
IV.7.1. El capital y su retribución en las S. Cooperativas. Aspectos tributarios.....	440
IV.7.2. El capital y su retribución en las S.Laborales. Aspectos tributarios...444	
IV.7.3. El capital y su retribución en las S.A.T. Aspectos tributarios.....445	
 IV.8. LA TRIBUTACIÓN DE LAS CANTIDADES ENTREGADAS POR LAS COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y S.A.T. A SUS SOCIOS (IRPF, IS).....	446
IV.8.1. Intereses, anticipos y retornos cooperativos: su tratamiento tributario.....	446

a) Su tratamiento en sede de la cooperativa.....	446
b) Su tratamiento en sede del socio.....	448
IV.8.2. Salarios y dividendos en las Sociedades Laborales.....	450
a) Su tratamiento tributario en sede de la Sociedad Laboral.....	450
b) Su tratamiento tributario en sede del socio.....	450
IV.8.3. Salarios y dividendos en las Sociedades Agrarias de Transformación..	451
IV.9. CONSIDERACIONES FINALES.....	452
<b>V. CONCLUSIONES.....</b>	<b>457</b>
<b>VI. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>463</b>

---

## **SIGLAS Y ABREVIATURAS**

ACI	Alianza Cooperativa Internacional
AE	Asociación Europea
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEIE	Agrupación Europea de Interés Económico
Art.	Artículo
BI	Base Imponible
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
C/P	Corto Plazo
CC	Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CdC	Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885)
CE	Comunidad Europea
CEE	Comunidad Económica Europea
CEGES	Conseil des entreprises, employers, et groupements de l'économie sociale
CEP-CMAF	Conferencia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones
CINIIF	Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera
CIRIEC	Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa
CMAF	Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones
CNLAMCA	Comité national de liaison des activités coopératives, mutuelles et Associatives
COM	Comisión Europea
Const.	Constitución Española (27 de diciembre de 1978)
Coop	Cooperativa
CTFV	Compañía de Tranvías y Ferrocarriles de Valencia
DGT	Dirección General de Tributos
DOC	Documento



DOCE	Diario Oficial de la Comunidad Europea
DSE	Directiva del Consejo 2001/86/CE, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores
DSCE	Directiva nº 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores
ES	Economía Social
FEP	Fondo de Educación y Promoción
FNPT	Fondo Nacional de Protección al Trabajo
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio
FROA	Fondo de Reembolso o Actualización
HP	Hacienda Pública
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IIVTU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
L	Ley
L 16/2007	Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea
L 19/1995	Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones Agrarias
L 25/2006	Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se

	aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera
L 35/2006	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
L 36/2006	Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal
L 42/2006	Ley 42/2006, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007
L 49/2002	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo
L/P	Largo Plazo
LC	Ley de Cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de julio)
LCoopCat	Ley de Cooperativas de Cataluña (Llei 18/2002, de 5 de juliol)
LGT	Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de Diciembre)
LRFC	Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas (Ley 20/1990, de 19 de Diciembre)
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas)
LSCEX	Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura (Ley 2/1998, de 26 de marzo)
LSL	Ley de Sociedades Laborales (Ley 4/1997, de Sociedades Laborales)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (Ley 2/1995, de 23 de marzo)
ME	Mutualidad Europea
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NPO	Non profit organizations
NSACC	Normas sobre Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas (Orden Eco/3614/2003, de 16 de diciembre)
OM	Orden Ministerial

ONG	Organización No Gubernamental
ONGDs	Organización No Gubernamental de cooperación para el Desarrollo
ORDEN ECO	Orden del Ministerio de Economía
PGC	Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre)
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RD	Real Decreto
RD L	Real Decreto Ley
RD Leg	Real Decreto Legislativo
RdS	Revista de Sociedades
REVESCO	Revista de Estudios Cooperativos
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre)
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio)
RSCE	Reglamento de la Sociedad Cooperativa Europea (Reglamento (CE) nº 1435/2003, Consejo de 22 de julio de 2003 relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea)
RSE	Reglamento de la Sociedad Europea (Reglamento del Consejo (CE) nº 2157/2001, de 8 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea)
SA	Sociedad Anónima
SAL	Sociedad Anónima Laboral
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAT	Sociedad Agraria de Transformación
SCE	Sociedad Cooperativa Europea
SCN-1993	Sistema de Contabilidad Nacional 1993
SE	Sociedad Anónima Europea
SEC	Secretaría
SEC-95	Sistema Europeo de Cuentas 1995
SLL	Sociedad Limitada Laboral

STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado de la Comunidad Europea, de 25 de marzo de 1957
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo)
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley de Reforma de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo)
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

**Universitat Rovira i Virgili**  
**Facultat de Ciències Jurídiques**

**EL SUBSECTOR EMPRESARIAL NO FINANCIERO DE  
LA ECONOMÍA SOCIAL.  
LA FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES  
COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y  
SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN**

**TESIS DOCTORAL**

**LLUÍS CARRERAS ROIG**

**Dirigida por el Dr. ÀNGEL URQUIZU CAVALLÉ**

**Universitat Rovira i Virgili**  
**Facultat de Ciències Jurídiques**

**EL SUBSECTOR EMPRESARIAL NO FINANCIERO DE  
LA ECONOMÍA SOCIAL.  
LA FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES  
COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y  
SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN**

**Tesis doctoral presentada por  
LLUÍS CARRERAS ROIG**

**Dirigida por el Dr. ÀNGEL URQUIZU CAVALLÉ**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario