

Laura Arboledas Fernández

ASPECTOS JURÍDICOS-TRIBUTARIOS DE LAS COOPERATIVAS

Dirigido por el Doctor **Ángel Urquizu Cavallé**

Grado de Relaciones Laborales y Empleo



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona 2014

Contenido

Agradecimientos.....	3
Abreviaturas.....	4
1.Introducción.....	5
2. Definición y ámbito de cooperativas	7
2.1. Historia del cooperativismo	10
2.1.1. Europa	10
2.1.2. España	11
2.1.3. Cataluña.....	13
2.2. Estructura y funcionamiento de las cooperativas.....	17
2.2.1 Los valores y principios cooperativos.....	17
2.2.2 Clasificación de las cooperativas: según su grado y según su actividad.....	21
2.2.3 Constitución de las cooperativas y requisitos necesarios.....	24
2.2.4 Composición de las cooperativas	26
3. Fiscalidad de las cooperativas	28
3.1 Clasificación de las cooperativas según su tratamiento fiscal	32
3.1.1 Cooperativas protegidas	32
3.1.2 Cooperativas especialmente protegidas	33
3.2 Impuestos que se aplican en el régimen especial de las cooperativas	37
3.2.1 Beneficios fiscales de las cooperativas protegidas.....	37
3.2.2 Beneficios fiscales de las cooperativas especialmente protegidas	39
5. Las cooperativas en tiempos de crisis.....	40
6. Sistema cooperativista de éxito	43
6.1 La Cooperativa Agraria de Guissona.....	44
6.1.1 Historia.....	44
6.1.2 Actualidad	46
7. ¿Las cooperativas son realmente entidades sin ánimo de lucro?.....	52
8. Consideraciones finales	57
9. Bibliografía.....	60

Agradecimientos

Quiero agradecer a mi tutor el Dr. Ángel Urquizu Cavallé, por guiarme y ayudarme en la elección del tema de este trabajo, así como por el seguimiento realizado durante estos meses.

A Alfredo Abadías Selma, por ofrecerme siempre su ayuda y sus conocimientos, tanto profesionales como personales.

A mis hermanos, Roser y Joan. Y en especial a mis padres, por el esfuerzo que han realizado para que yo pudiera estudiar esta carrera.

Gracias.

Abreviaturas

ACI	Alianza Cooperativa Internacional
AJD	Actos Jurídicos Documentados
GAG	Grupo Alimentario Guissona
IAC	Impuesto de Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IS	Impuesto de Sociedades
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
LCC	Ley 18/2002 de Cooperativas Catalana
LCCred.	Ley de Cooperativas de Crédito
LCE	Ley 27/1999 de Cooperativas Estatal
LRFC	Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas
OIT	Organización Internacional de Trabajo
RAE	Real Academia Española
TFG	Trabajo final de grado

1.Introducción

Para la realización del presente trabajo de final de grado (en adelante: TFG) estuve planteándome diversas opciones temáticas y he optado finalmente por el estudio de la fiscalidad de las cooperativas.

En primer lugar, comentaré la historia del cooperativismo para poder entender mejor el fenómeno y situarnos en el ámbito actual de las cooperativas, así como los puntos que más nos interesan de las cooperativas para relacionarlos con el régimen fiscal especial que reciben, que es el principal tema de mi TFG. Por otro lado, me gustaría investigar sobre otro aspecto, que es el ánimo de lucro que tienen estas entidades.

He optado por este estudio por varios motivos, pero principalmente, despertó en mí la curiosidad de este tema dado el buen funcionamiento de algunas cooperativas, las cuales yo creía empresas capitalistas de éxito, aun viviendo la situación económica actual en nuestro país. Hablaré en concreto de una cooperativa catalana muy conocida, como es el Grupo Alimentario Guissona. En la actualidad, ha habido un aumento en la creación de cooperativas, ya que parece ser una salida profesional pero, concretamente el Grupo Alimentario Guissona, da un paso más y se arriesga abriendo restaurantes, gasolineras y hasta incluso una caja de ahorros, pasando desapercibida por la actual reestructuración bancaria, ya que al parecer no se ha visto afectada negativamente, como ha pasado con otras entidades bancarias que han tenido que fusionarse para poder seguir adelante y, otras con menos suerte, directamente han desaparecido.

La fiscalidad en España, a causa de la situación de crisis por la que estamos pasando, ha sufrido diferentes modificaciones con el objetivo de intentar paliar los efectos de un ciclo económico recesivo muy pronunciado. Pero, mi pregunta es si son suficientes estas modificaciones, por ejemplo, para ayudar a un joven emprendedor que quiere constituir una sociedad, para las sociedades que intentan sobrevivir en estos tiempos tan difíciles y para mejorar la situación del mercado laboral.

La fiscalidad, en el caso de las cooperativas, podríamos decir que es mucho más llevadera y quizás una salida en estos tiempos de crisis, ya que se obtienen más facilidades que en el caso de constituir otro tipo de sociedad, como veremos más

adelante, así como dice BLANCHAR “Las cooperativas se están revelando como un modelo empresarial en auge en tiempos de crisis como los que corren, tanto para negocios de nueva creación, como en caso de sociedades limitadas que se transforman...”¹.

¿Es en la actualidad más atractivo fundar una cooperativa dado su tipo de fiscalidad? ¿Estamos ante un tipo de persona jurídica con trámites más sencillos para su fundación? ¿Por qué hay tantas sociedades limitadas y sociedades anónimas que se ven obligadas a cesar su actividad laboral, mientras que por otro lado, la mayoría de cooperativas tienden a expandirse? ¿Puede ser la creación de cooperativas una forma de activar el mercado de trabajo en España?.

Estas son algunas de las principales preguntas que me he planteado y a las que quiero aportar algo de luz en mi TGF.

¹ Vid. BLANCHAR,C.: *Cooperativas frente a la crisis*, en El País Cataluña, Barcelona, 2012, disponible en internet: http://ccaa.elpais.com/ccaa/2012/09/28/catalunya/1348859388_318183.html Fecha de consulta: 6/05/2014

2. Definición y ámbito de cooperativas

Las cooperativas han sido inmersas en las entidades de la economía social. La Ley 5/2011 de 29 de marzo de Economía Social², en su artículo 2 nos define lo que entendemos por economía social *“Se denomina economía social al conjunto de las actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos”*.

La economía social comprende empresas que producen bienes y servicios. Su distribución de beneficio y toma de decisiones es igual para todos los socios y no en función del capital aportado por cada uno de ellos.

Los principios en los cuales se basan las entidades de la economía social, anteriormente comentados, se recogen en el artículo 4 de dicha ley, son los principios orientadores y así se citan explícitamente:

“a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social.

b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad.

c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad.

d) Independencia respecto a los poderes públicos.”

² Vid. Publicada en BOE núm.76 de 30 de marzo de 2011. Con vigencia desde el 30 de Abril de 2011.

³Vid. FAJARDO GARCÍA, G.: *“Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal”*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág.14, en donde se explica que: “La Alianza Cooperativa Internacional, es una

Forman parte de la economía social las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios, anteriormente comentados. Esto queda regulado en el artículo 5 de dicha ley.

Siguiendo la definición de cooperativa aprobada por la Alianza Cooperativa Internacional³ (en adelante: ACI), esta 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. El concepto de cooperativa en la legislación española. La Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas Estatal⁴ (en adelante: LCE) define a la cooperativa como 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 ACI en los términos resultantes de la presente Ley. En el caso de la legislación catalana, la Ley 18/2002, de 5 de julio de Cooperativas Catalana⁵ (en adelante: LCC) define a la cooperativa como una sociedad, con plena autonomía y bajo los principios de libre adhesión y baja voluntaria, con capital variable y de gestión democrática, que se asocian personas físicas o jurídicas que tienen necesidades o intereses socioeconómicos comunes, con el propósito de mejorar la situación económica y social de sus componentes y del entorno comunitario, haciendo una actividad empresarial de base colectiva, en la cual el servicio mutuo y la aportación pecuniaria de todos los miembros permiten cumplir una función que tiende a mejorar las relaciones humanas y a poner los intereses colectivos por encima de toda idea de beneficio particular. Además dicha ley recoge que los principios cooperativos formulados por la ACI, que veremos más adelante, que se tienen que aplicar al funcionamiento y a la

³Vid. FAJARDO GARCÍA, G.: “*Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág.14, en donde se explica que: “La Alianza Cooperativa Internacional, es una organización no gubernamental, que se constituyó en Londres en 1895 con el fin de dar a conocer la experiencia de Rochdale, difundir sus principios y representar a las cooperativas a nivel mundial.”

⁴Vid. Publicada en el BOE núm.170 el 17 de Julio de 1999. Última modificación realizada el 3 de Agosto de 2013.

⁵Vid. Publicada en el DOGC núm.3882 el 17 de Mayo de 2002. Última modificación realizada el 5 de Mayo de 2013.

organización de las cooperativas, se tienen que incorporar en las fuentes del derecho cooperativo catalán como principios generales, y aportan un criterio interpretativo de esta Ley. Toda actividad económica o social puede ser objeto de una sociedad cooperativa.

El ámbito de aplicación de dichas leyes, variará dependiendo del lugar donde se ubique la cooperativa. Se aplicará la LCE en el caso de las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias comunidades autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal, así como también las que realicen principalmente su actividad en las ciudades de Ceuta y Melilla. Mientras que se aplicará la LCC a las cooperativas que lleven a cabo principalmente en Cataluña su actividad cooperativizada con socios respectivos, sin perjuicio de la actividad con terceras personas o de la actividad instrumental o personal accesorio que puedan realizar fuera de Cataluña. También se aplicará dicha ley a las federaciones y confederaciones de cooperativas que tienen su objeto social principalmente en el ámbito de Cataluña y que tengan su domicilio social en el municipio de Cataluña donde realizan principalmente sus actividades económicas.

2.1. Historia del cooperativismo

2.1.1. Europa

El cooperativismo viene de muy lejos. Se han encontrado vestigios de cooperación agrícola en el imperio babilónico, cuatro mil años antes de Jesucristo, y también en Egipto, Grecia y Roma. Aún teniendo estos ejemplos tan lejanos, los pilares ideológicos de la cooperación es necesario buscarlos en los socialistas utópicos de principios del siglo XIX. Estos propusieron experiencias comunitarias para resolver las injusticias que generaba la Revolución Industrial en Alemania, Inglaterra y Francia⁶.

Las cooperativas aparecen y se desarrollan en Europa, principalmente, en la segunda mitad del siglo XIX. Las primeras cooperativas de las que tenemos noticia son cooperativas formadas por trabajadores como “*L’Association Chrétienne des Bijoutiers en Doré*”⁷ creada en París el año 1834 y la cooperativa de consumo “*Equitables Pionniers of Rochdale*”⁸ creada en Rochdale (Inglaterra) en 1844. Poco después, en 1849 se dan a conocer las cooperativas de crédito en Centro Europa, “*Volksbanken*” o bancos populares, impulsados por Herman Schulze y “*Raiffeisen Banks*”, en honor a su impulsor, Raiffeisen, centrados en el medio rural, los antecesores de nuestras cajas rurales.

En todos estos casos, colectivos de personas unidas por una necesidad común, se unen para hacer frente conjuntamente a esa necesidad. Pero de todas estas experiencias, es sin duda la Cooperativa de Rochdale la que más influencia tuvo, porque todavía se conservan sus estatutos y escritos de la época que nos han permitido conocer con mayor amplitud su organización y objetivos⁹.

⁶Vid. AMAT, O.: *Anàlisi dels factors d'èxit del cooperativisme agrari a Catalunya*, Institut Català de Crèdit Agrari, Barcelona, 1991, pág.31.

⁷ Vid. LUÍS MONZÓN, J.: “Informe para la elaboración de una ley de fomento de la economía social”, Gobierno de España, Ministerio de Trabajo e Inmigración, Secretaría de Estado de Seguridad Social, Octubre 2009, pág.10, en donde se explica que: “*L’Association Chrétienne des Bijoutiers en Doré fue la primera cooperativa significativa de trabajo asociado que existió en Francia*”. Disponible en internet en: <http://www.seg-social.es/prdi00/groups/public/documents/binario/129731.pdf> Fecha de consulta: 6/05/2014

⁸ Vid. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.: *Empresa cooperativa y economía social*, PPU, Barcelona, 1992, pág. 117, en donde se explica que: “...Se considera a la Cooperativa de los probos pioneros de Rochdale, como la iniciadora del movimiento cooperativo”

⁹Vid. FAJARDO GARCÍA, G.: “*Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág.13,14.

2.1.2. España

Uno de los primeros propagandistas españoles del cooperativismo fue Fernando Garrido Tortosa (1821-1883), político socialista que sufrió el exilio y la cárcel y que llegó a ser dos veces diputado del Parlamento. La primera cooperativa española de que se tiene noticia es la *La Proletaria*, cooperativa de trabajadores que aparece en Valencia en 1856, seguida de la *Cooperativa de Crédito de los Papeleros de Buñol* también en Valencia, ambas están desaparecidas. La cooperativa de consumo *La Económica Palafrugellense*, fundada en 1867 en Palafrugell (Gerona) es hoy la cooperativa más antigua de España. En 1887 se promulgó el texto legal que regulaba las asociaciones en el que se reconocía por primera vez a las cooperativas de producción, crédito y consumo.

Las ideas de Raiffeisen fueron introducidas en España por Joaquín Díaz Rábago¹⁰, que publicó en 1883, *El crédito agrícola*. También constituyó especialmente a su difusión Luís Chaves Arias¹¹, de Zamora, que se dedicó a hacer una labor propagandística de las cooperativas del tipo Raiffeisen; como consecuencia se fundaron en Zamora las cajas rurales de Zamora, San Marcial, Moraleja del Vino y Arenillas y otras tres cajas rurales en la provincia de Palencia.

En el caso de las cooperativas agrarias fue tal su proliferación que en 1906 se promulgo una ley especial para ellas: la *Ley de Sindicatos Agrícolas*, que las reconocía con el nombre de “*Sindicatos Agrícolas*”. Este movimiento cooperativo de crédito agrícola desarrollado en España en los comienzos del siglo XX nació muy ligado con los movimientos católicos y estimulado por la jerarquía eclesiástica; en adelante no dejó de crecer hasta el punto de que en la década 1919-1929 constituían la Confederación Nacional Católico-Agraria, con unas 50 Federaciones diocesanas, alrededor de 5.000 cooperativas locales y unas 500.000 familias campesinas asociadas.

Después de la proclamación de la segunda Republica española, aproximadamente unos dos meses después, se promulgó la Ley de cooperativas el día 4 de julio de 1931; por primera vez, este texto legal se refería a cualquier clase de cooperativas, a las que clasificaban en cooperativas de consumidores, de trabajadores, profesionales, de crédito, de seguros y escolares. Creaba también la clase de

¹⁰ Cooperativista español.

¹¹ Impulsor del cooperativismo.

cooperativas populares, a la que podía pertenecer cualquiera de los anteriores tipos que estuvieran primordialmente constituidas por obreros y personas de medios modestos.

El 18 de julio de 1936 estalló en España la Guerra Civil. A su comienzo existía la Federación Nacional de Cooperativas, de ideología socialista, que agrupaba a 1.278 entidades y, bajo la férula de la Iglesia, los Sindicatos Agrícolas, con unas 2.000 cooperativas y unas 1.000 cajas rurales. El estallido de la Guerra Civil trastornó, como todo lo demás, el funcionamiento del movimiento cooperativo, por diversas causas; en primer lugar, los miembros de las cooperativas no habían podido escapar a la polarización política desarrollada en el período 1931-1936, de manera que los órganos rectores de muchas cooperativas habían tomado una acción política, en segundo lugar, en ambas zonas se extremó el intervencionismo, en parte a causa de las necesidades de una economía de guerra y en parte por la ideología dominante en ambas. Durante la guerra se promulgó el día 27 de octubre de 1938 una nueva Ley de Cooperativas; esta ley estaba claramente dirigida a encuadrar a las cooperativas dentro de las orientaciones y los órganos estatales y modificar las normas que no están en armonía con la orientación del nuevo Estado. Su carácter provisional se expresaba en el propio Preámbulo, que decía: *“Una vez recogida la experiencia de esta primera modificación de las leyes vigentes...se dispondrá de una base más amplia de conocimiento que permita el mejoramiento y unificación de esta legislación”*.

Tres años después de acabar la Guerra Civil se proclamó la *Ley de Cooperación de 1942*, que ha tenido vigencia hasta el año 1974. Establecía una detallada clasificación en cooperativas del campo, del mar, de artesanía, industriales, de consumo, de viviendas, de crédito, juveniles y escolares y de segundo y ulterior grado. La Ley tenía un marcado carácter autoritario e intervencionista; disolvía las federaciones, creaba las uniones territoriales y nacionales de cooperativas por ramas y subordinaba el movimiento cooperativo a la Organización Sindical del Movimiento. Durante el período de su vigencia, las cooperativas españolas estuvieron excluidas de la ACI. El *Reglamento de Cooperación de 1971* hizo un esfuerzo por aumentar la autonomía del movimiento cooperativo pero, lógicamente no lo pudo hacer totalmente porque un

Reglamento no puede modificar la Ley, en virtud del principio de jerarquía de las normas jurídicas¹².

2.1.3. Cataluña

- Del Estado liberal al franquismo

Durante el primer tercio del siglo XIX, Cataluña sufre una depresión económica que frena el progreso industrial y el comercio catalán. Consecuentemente, a mediados de siglo, los movimientos obreros se encuentran muy arraigados a la realidad catalana, es por eso que se ponen en marcha las primeras asociaciones de obreros con la finalidad de obtener ayuda de tipo mutualista. Estas organizaciones funcionan como cooperativas, aunque la idea del cooperativismo no era conocida. En 1840, encontramos formas mixtas de sindicato obrero, mutualidad y cooperativa de producción que nacen como arma de resistencia activa de la clase trabajadora. Un ejemplo es la “*Societat de Teixidors a Mà*” y “*L’associació Mútua d’Obrers de la Indústria Cotonera*”. En 1843, nos encontramos con la “*Societat de Teixidors de Cotó de Barcelona i companyia*” que ocupaba a 200 socios trabajadores y mantenía en espera, para ofrecer trabajo, a unos 700 trabajadores. Posteriormente a las movilizaciones obreras organizadas, en mayor parte, en cooperativas de producción, nos encontramos con otras formas de organización popular a través de las cooperativas de consumo que se configuran en forma de sociedad secreta y funcionan en la clandestinidad.

En 1868 la “*Direcció Central de Societats Obreres de Barcelona*”, de reciente constitución, organizó un congreso en el cual se apuesta por el cooperativismo como una fórmula de desarrollo económico, aceptando así los principios de la cooperación. En el año 1897 el movimiento cooperativo estaba muy extendido en Cataluña y en 1902 se dio a conocer internacionalmente cuando se participó en el congreso de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) de Manchester.

Todos los estudiosos del cooperativismo coinciden en determinar que Cataluña ha sido precursora del movimiento cooperativo en el Estado español. Esto se debe a que se trataba de una zona con una fuerte implantación industrial y fueron los obreros industriales, agrupados en centros de producción, los primeros interesados en encontrar

¹² Vid. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.: *Empresa cooperativa y economía social*, PPU, Barcelona, 1992, pág.122 y ss.

soluciones a sus problemas. Posteriormente, el movimiento se extendió en el Estado español y principalmente en Valencia, Andalucía, el País Vasco y Galicia.

Hasta llegar al siglo XX, en Cataluña, nos encontramos con cooperativas tanto de consumo como de producción, pero Cataluña destacaba por tener alguna cooperativa de vivienda, cooperativas de educación, cooperativas de pescadores, cooperativas de servicios, cooperativas de transportes, pero sobre todo por tener una cooperativa sanitaria “*Quinta de Salut l’Aliança*”, la más grande de Europa y que fue todo un ejemplo a seguir por los demás países. Cataluña, también destaca por tener cooperativas de electricidad, principalmente la “*Cooperativa de Fluid Elèctric de Barcelona*” con la cual se llegó a subministrar, en el año 1936, hasta el 20% de consumo eléctrico de Cataluña. Así como también, destacan las cooperativas agrícolas, promocionadas por la “*Unió de Rabassaires*” que englobaban las actividades de viticultura, floricultura, avícola, lechera, ganadera... Las cooperativas agrarias se encontraban en casi todas las poblaciones y comarcas de Cataluña y controlaban la mayoría del tráfico económico. Por último, destacaba la “*Fusió cooperativa per la matança del porc*”, se trataba de una cooperativa de segundo grado constituida en Barcelona el año 1910 e integrada por diversas cooperativas de consumo; el objetivo era fijar mejores precios y luchar por la calidad de los alimentos, la defensa de la salud y la higiene de los cooperativistas. Es por eso, que disponían de un laboratorio para analizar la calidad y descubrir sofisticaciones aplicables en la alimentación.

Todo este auge, disminuyó cuando durante el franquismo, las cooperativas creadas fueron disueltas en considerarse marchistas y rojas, por eso muchos dirigentes de cooperativas decidieron exiliarse. La dictadura de Franco fue un golpe muy fuerte para el cooperativismo catalán. Mientras que en el 1935 se estima la existencia de 300 cooperativas de producción y trabajo, en el año 1940 sólo nos encontramos con 90 cooperativas y en el año 1942 nos encontramos con 65. La Ley Estatal de Cooperativas refleja una clara subordinación de la cooperativa a la “*Central Nacional Sindicalista*”, sindicato de la falange española. Durante el franquismo, los inmuebles de las cooperativas fueron confiscados y sus bienes eran traspasados; se sufrían todo tipo de represiones, adulteraciones y expoliaciones. En este período, las pocas cooperativas existentes, operaban totalmente en la clandestinidad, acontecen refugios populares que ofrecen cultura, ocio, trabajo y enseñanza a la clase popular.

- De la represión a la transición

A partir de la segunda mitad de los años 1960 es cuando se empieza un cierto despertar en la creación de nuevas cooperativas y la reanimación de algunas que se habían quedado inoperantes. El concepto o idea del cooperativismo se fue extendiendo a toda la sociedad, ya que se amplió considerablemente el ámbito de actuación de estas organizaciones al adaptarse a las nuevas necesidades que fueron surgiendo.

Las nuevas normativas en materia de cooperativas rompen el constreñimiento en que estuvieron sometidas, reconociendo a estas entidades como auténticas empresas y declarando explícitamente que cualquier actividad legal podrá desarrollarse por una cooperativa.

En los últimos 30 años ha ido evolucionando el concepto que se tenía del cooperativismo, particularmente en nuestro país. Anteriormente se partía de la idea de que estas organizaciones no eran propiamente “sociedades” sino que solamente eran meras “asociaciones” o incluso “reuniones”; que en ningún caso se tenían que considerar como empresas, a pesar de su consideración como compañías, motivado en parte por no aclarar la ley de 1942 el significado de “sin ánimo de lucro”. El olvido había llevado a percibir el cooperativismo en la idea única de la cooperativa de consumo creada exclusivamente con la finalidad de aliviar la economía de la clase trabajadora y, como máximo, intentar elevar su nivel cultural.

El cooperativismo nace para que el trabajador no sea explotado por el capitalista, sino que sea responsable y beneficiario de su esfuerzo, creando una nueva riqueza, asociándose para conseguir objetivos, con la finalidad de remunerar el trabajo y no el capital. Así se ha entendido el cooperativismo en todo el mundo y así es como lo presentan los pioneros de Rochdale.

La muerte del dictador, el noviembre de 1975, abrió un proceso de transición de la dictadura hacía la reinstauración de instituciones democráticas, que significó, también, la recuperación de la “*Generalitat de Catalunya*”. A partir del año 1980 con las primeras elecciones autonómicas y con el “*Estatut d'autonomia de Catalunya*” de 1979, la “*Generalitat de Catalunya*” asume plenas competencias en materia de cooperativas; situación que permite que durante los años siguientes nazcan las federaciones de cooperativas y la Confederación de Cooperativas de Cataluña. Estas

organizaciones hacen posible, entre los años 1982 y 1985, la creación de más de 4.000 cooperativas.

En este momento, Cataluña vuelve a calar esta forma de vivir y de entender el cooperativismo, ya que se reconocen las posibilidades que ofrecen las cooperativas de formar grandes empresas que pueden alcanzar multitud de actividades y que trascienden el ámbito territorial, no sólo local sino también nacional. En la actualidad, las cooperativas son reconocidas como empresas y, no por eso han perdido en absoluto su finalidad social ni su aspecto formativo, están tomando un gran impulso, tanto en nuestro país como en el resto del mundo. Han cambiado las formas de gestión, ya que ahora están en manos de personas profesionales muy cualificadas, pero sus valores, su ideario y la voluntad de sus asociados sigue siendo la misma que los impulsados por los pioneros de Rochdale en el año 1844.

2.2. Estructura y funcionamiento de las cooperativas

ALONSO RODRIGO¹³ articula a las cooperativas en base a dos elementos: asociación y empresa. Ambos están presentes y se complementan en la cooperativa, ya que, en una cooperativa las personas se asocian para satisfacer sus necesidades mediante el desarrollo de una empresa.

Por su parte, MORILLAS JARRILLO y FELIU REY¹⁴ 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.

Una característica esencial de la cooperativa es que tenga por objeto la producción de bienes o servicios; una asociación de trabajadores que tenga por objeto defender sus intereses ante un empresario no es una cooperativa sino un sindicato. Si el empresario vende, regala o alquila el patrimonio de la empresa o parte de él a ese sindicato, deja de ser un sindicato y se convierte materialmente en una cooperativa, aunque solo tendrá personalidad jurídica después de modificar los Estatutos y cumplir los requisitos establecidos por el derecho positivo. La cooperativa se diferencia de cualquier asociación en que ejerce la titularidad de una empresa¹⁵.

2.2.1 Los valores y principios cooperativos

Las cooperativas tienen unos principios cooperativos formulados por la ACI que se tienen que aplicar al funcionamiento, así como a la organización de las cooperativas. También tenemos que tener en cuenta que se tienen que incorporar en las fuentes del derecho cooperativo catalán como principios generales, y aportan un criterio interpretativo de esta Ley.

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

¹³ Citado por CARRERAS ROIG, L. : *El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación*, (Tesis inédita), Tarragona, 2007, pág.102.

¹⁴ Vid. MORILLAS JARRILLO, M.J/ FELIU REY, M.I.: *Curso de cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002, pág.71.

¹⁵ Vid. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. Ob.cit., pág.68.

formulación, y es competencia de la ACI introducir los matices necesarios para adaptarlos progresivamente a las nuevas circunstancias¹⁶.

En el Congreso XXXI celebrado en Manchester en septiembre de 1995, la ACI adoptó una Declaración sobre la Identidad Cooperativa, esta declaración incluye: una definición de cooperativas, una lista de valores clave del movimiento y un conjunto revisado de principios que pretenden guiar, 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 constante transformación. Por el contrario, fue la primera vez que se realizó una distinción entre principios y valores¹⁷.

En primer lugar voy a hacer mención a los valores en los que están basadas las cooperativas. Estos valores se extraen del informe que se realizó de la ACI en el Congreso mencionado anteriormente. Son los siguientes:

- 1-. Autoayuda
- 2-. Autoresponsabilidad
- 3-. Democracia
- 4-. Igualdad
- 5-. Equidad
- 6-. Solidaridad

Además, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social¹⁸.

¹⁶ Vid. CARRERAS ROIG, L. : *“El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación”*, (Tesis inédita), Tarragona, 2007, pág.103.

¹⁷ *Ibidem.* pág.103.

¹⁸ Vid. FAJARDO GARCÍA, G.: *Cooperativas...* Ob.cit. pág.15.

En adelante voy hacer una pequeña explicación de cada valor:

1-. Autoayuda: este valor manifiesta la creencia de los cooperativistas en que el desarrollo 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, además tienen el compromiso 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 capital. En la cooperativa no existen distinciones. Este valor se hace muy difícil de mantener en el caso de grandes cooperativas.

4-. Equidad: referida al tratamiento de los socios de la cooperativa. Se refiere a la justa distribución de los excedentes entre los miembros de la cooperativa.

5-. Solidaridad: es causa y efecto de la autoayuda y la ayuda mútua, dos conceptos muy arraigados en la filosofía cooperativa. El interés general o colectivo, en las cooperativas, siempre debe tenerse en cuenta. La solidaridad es apoyar, cooperar en la solución de problemas, no sólo a los socios sino también a los empleados (sean socios o no) y por último a los no socios vinculados con la cooperativa. Así mismo, se predica la solidaridad entre las distintas cooperativas, para que se cree un movimiento cooperativo unido.

6-. Honestidad: es una característica de las cooperativas, ya que, desde sus orígenes han desarrollado prácticas empresariales correctas y éticas, respecto a los socios como a los que no lo son.

7-. Transparencia: las cooperativas suelen revelar una considerable información sobre sus operaciones.

8-. Responsabilidad y vocación social: las cooperativas están abiertas a los miembros de las comunidades en las que se vinculan. Tradicionalmente, han proporcionado ayuda para el crecimiento de comunidades o países en vías de desarrollo, asumiendo y poniendo en práctica un compromiso de colaboración¹⁹.

En segundo lugar voy a hacer mención a los principios de las cooperativas. Los principios son pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores²⁰. Los principios cooperativos definidos, como he comentado anteriormente, en la Declaración de 1995, quedan formulados de la siguiente manera:

- 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. Así lo vemos claramente reflejado en el primer artículo de la LCC, y obviamente, por igual, en la LCE.

- 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 grado²¹, los socios tienen iguales derechos de voto (un socio, un voto), y las cooperativas de otros grados están también organizadas de forma democrática.

- Tercer Principio: Participación Económica de los Socios.

Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Usualmente, los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre

¹⁹ Vid. CARRERAS ROIG, L. Ob.cit. pág.105.

²⁰ Vid. FAJARDO GARCÍA, G.: *Cooperativas...* Ob.cit. pág.16.

²¹ Las cooperativas de primer grado, están reguladas en el artículo 7 de la Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas en Cataluña, han de estar integradas por un mínimo de tres socios que realicen la actividad cooperativizada, excepto en los casos en que la presente Ley establece expresamente otra cosa. Más adelante, explico con más profundidad los dos tipos de cooperativas que hay según su grado.

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.

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.

2.2.2 Clasificación de las cooperativas: según su grado y según su actividad

El movimiento cooperativo no ha aparecido como un sistema cerrado, elaborado por una mente ordenada que realizará una clasificación concreta de las cooperativas, sino que ha ido evolucionando y ampliándose en el transcurso de los años por varios

motivos: por un proceso de acumulación histórica que ha formado a las cooperativas por sectores o procesos productivos en que ha habido mayor necesidad, en base a las diversas tendencias que existen políticas o económicas y finalmente en la tradición cultural y las actividades económicas ²².

Llegados a este punto, tengo que aclarar que me voy a basar únicamente en la LCC, para evitar comparaciones con la LCE. Sin embargo, siempre que sea necesario haré mención de la LCE.

- Clasificación según su grado

Las cooperativas, pueden ser de dos tipos: cooperativas de primer grado y cooperativas de segundo grado. La LCC nos dice que las cooperativas de primer grado tienen que estar integradas por un mínimo de tres socios que lleven a cabo la actividad cooperativizada, excepto en los casos en que la ley establezca expresamente otra cosa. Mientras que las cooperativas de segundo grado tienen que estar integradas por un mínimo de dos personas jurídicas, una de las cuales, al menos, tiene que ser una cooperativa.

Podríamos decir que hoy en día el criterio que permite diferenciar una cooperativa de primer grado de otra de segundo grado, es que la primera está constituida principalmente por personas físicas, mientras que las segundas, están constituidas principalmente por un mínimo de dos personas jurídicas, y necesariamente, en base a la LCC, tendrá que haber una que sea una cooperativa.

- Clasificación según su actividad

Existen grandes categorías de cooperativas, aunque no existe una clasificación sistemática de las cooperativas de universal aceptación. La realidad cooperativa procede de las necesidades de los fundadores y del derecho positivo de los diversos países; hay cooperativas de tejedores, de producción obrera, de trabajo asociado, de consumo, de servicios, de transportes, del mar, agrarias, ganaderas... de forma que las clasificaciones suelen ser poco sistemáticas ²³.

²² Vid. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. Ob.cit. pág.191.

²³ *Ibidem*. pág.69.

La Organización Internacional del Trabajo (en adelante: OIT) delimita por sectores a las cooperativas de la siguiente forma: bancos cooperativos, cooperativa agrícola, cooperativa rural, cooperativa de comercialización, cooperativa de consumidores, cooperativa de crédito y ahorro, cooperativa de producción, cooperativa de seguros, cooperativa de servicios múltiples, cooperativa de trabajadores, cooperativa de vivienda, cooperativa escolar, cooperativa forestal y cooperativa pesquera.

Las legislaciones suelen establecer una amplia catalogación de clases de cooperativas atendiendo a los diversos criterios que he señalado anteriormente. Nuestro legislador, ha optado por regular una ley de cooperativas común para todas las cooperativas. No obstante, las leyes de cooperativas, tras un régimen común suelen establecer normas particularidades para las distintas clases de cooperativas.

La LCC delimita la clasificación de las cooperativas a partir del Capítulo VIII²⁴, que recoge las clases de cooperativas de primer grado. Mientras que el Capítulo IX²⁵, recoge las cooperativas de segundo grado, sin ningún tipo de clasificación. La clasificación de cooperativas es la siguiente: cooperativas agrarias; cooperativas marítimas, fluviales, lacustres; cooperativas de seguros; cooperativas de consumo; cooperativas de crédito; cooperativas de enseñanza; cooperativas de vivienda; cooperativas sanitarias; cooperativas de servicios; cooperativas de trabajo asociado y cooperativas mixtas.

En este caso, hare mención especial a las cooperativas agrarias, ya que, más adelante hablaré de una cooperativa en concreto²⁶, muy conocida en nuestro país, y que es una cooperativa agraria.

Son cooperativas agroalimentarias las que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, incluyendo a las personas titulares de estas explotaciones en régimen de titularidad compartida, que tengan 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,

²⁴ Artículos del 92 al 120.

²⁵ Artículos del 121 al 124.

²⁶ El Grupo Alimentario Guissona.

ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas y con su implantación o actuación en el medio rural²⁷. Su objeto puede ser cualquier servicio o actividad empresarial ejercidos en común, de interés de los socios y de la población agraria, muy especialmente las actividades de consumo y los servicios para los socios y para los miembros de su entorno social y el fomento de las actividades encaminadas a la promoción y la mejora de la población agraria y el medio rural. Además, las cooperativas agrarias también pueden hacer conjuntamente la explotación comunitaria de una tierra y el aprovechamiento de ganado, de tierras y de inmuebles susceptibles de explotación agraria²⁸. Por último, decir que la LCC contempla una regulación especial que tienen que tener los estatutos sociales de las cooperativas agrarias, esto está recogido en el artículo 94²⁹.

2.2.3 Constitución de las cooperativas y requisitos necesarios

Para la constitución de la sociedad cooperativa, la LCC recoge en su artículo 6 que *“Una cooperativa queda constituida y tiene personalidad jurídica desde el momento de inscribirse en el Registro de Cooperativas la escritura pública que contiene el acta de la asamblea constituyente y sus estatutos sociales”*.

²⁷ Regulado en el artículo 93.1 de la Ley 18/2002, de 5 de julio de Cooperativas Catalana.

²⁸ Regulado en el artículo 93.2.3 de la Ley 18/2002, de 5 de julio de Cooperativas Catalana.

²⁹ Artículo 94 regula que: *“Los estatutos sociales de las cooperativas agrarias han de regular, además de lo exigido con carácter general en la presente Ley, los siguientes aspectos: a) Las aportaciones obligatorias de los socios que se incorporen al capital social. Pueden establecerse diferencias según los niveles de utilización de los servicios cooperativos a que se comprometa cada socio o socia. También han de diferenciarse las aportaciones que se efectúen en la condición de cedente del disfrute de tierras o en la de socio trabajador o socia trabajadora. b) Los módulos o las formas de participación de los socios en los servicios que ofrece la cooperativa. En el caso del Artículo 93.3, han de especificarse los módulos de participación de los socios que presten sus derechos de uso y aprovechamiento de ganado, tierras e inmuebles susceptibles de explotación agraria y de los que, siendo o no cedentes de derechos sobre bienes, prestan su trabajo en los mismos, teniendo la condición de socios de trabajo. c) Las derramas para gastos, en caso de que se establezcan. d) La forma en que, si se considera pertinente, algún familiar afecto a la explotación agraria del socio o socia pueda ejercer sus derechos en la cooperativa, incluso ser elegido para ostentar cargos sociales. e) Si procede, el tiempo mínimo de permanencia en la cooperativa de los socios en su condición de cedentes del uso y aprovechamiento de bienes, que ha de adecuarse a los plazos máximos fijados por la legislación civil sobre contratos de explotación agraria, y las normas de transmisiones de estos bienes para su titular. f) Los criterios para la acreditación a los socios de los retornos cooperativos en función de su actividad cooperativizada, teniendo en cuenta, a estos efectos, la posible existencia de socios cedentes del uso y el aprovechamiento de bienes, así como de socios trabajadores”*.

SENENT VIDAL³⁰, dice que si la cooperativa puede definirse como una agrupación de personas que atiende a la satisfacción de sus necesidades o intereses comunes mediante la realización de una actividad empresarial basada en la ayuda mútua, podemos convenir en que, para constituirla se va a necesitar que concurren, al menos, tres elementos: un grupo de personas interesadas en crearla, una necesidad o un interés común a satisfacer mediante la actividad cooperativa y unos recursos materiales suficientes para llevar a cabo dicha actividad.

En el caso de Cataluña, los requisitos necesarios para constituir una cooperativa son:

- Ser un mínimo de 3 socios³¹ para constituir la cooperativa
- Un capital³² mínimo de 3.000€, que deben ser íntegramente desembolsados. Si el capital es superior a 3.000€, la parte que supere esta cantidad se puede desembolsar parcialmente; en este caso los estatutos deben indicar como se realizará el desembolso.

Además es necesario para la constitución de la cooperativa, cumplir unos plazos, aportar una documentación determinada y abonar unas tasas (que varían dependiendo de la gestión que se va a realizar). Los pasos a seguir son los siguientes:

- En base a los plazos: el plazo para llevar la escritura pública al Registro es de 6 meses desde que el notario redacta el documento.
- En base a la documentación: es necesario adjuntar la siguiente documentación a la solicitud: copia auténtica³³ de la escritura de constitución de la cooperativa, solicitud de cualificación e inscripción en el Registro de Cooperativas, Código de identificación fiscal y certificación de la autoliquidación del impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados.
- En base a las tasas: en aplicación del artículo 53 de la Ley 5/2012, del 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, a partir del 23 de

³⁰ Vid. SENENT VIDAL, M.J.: “Constitución de la cooperativa. Registro de cooperativas”, en *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, FAJARDO GARCÍA, G. (coordinadora), Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 33.

³¹ Artículo 17 de la LCC: “Puede ser socio/a de una cooperativa de primer o segundo grado toda persona física con plena capacidad de obrar (...). También puede ser socio/a de una cooperativa toda persona jurídica, pública o privada”.

³² Artículo 55 de la LCC: “El capital social está constituido por las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios (...)”.

³³ La copia auténtica es una reproducción de la escritura matriz que se queda el notario.

junio de 2012, los servicios prestados por la Dirección General de Economía Social y Cooperativa y Trabajo Autónomo implican el pago previo de una tasa. Los hechos imponible y las tasas a aplicar son, de acuerdo con la Ley de medidas fiscales y financieras 2014:

- Inscripción de constitución de cooperativas: 60,40 €.
- Inscripción para la transformación de una sociedad en cooperativa: 60,40 €.
- Inscripción de constitución y disolución de un grupo cooperativo: 60,40 €³⁴.

2.2.4 Composición de las cooperativas

Así como dice OLAVARRÍA IGLESIA³⁵, las cooperativas necesitan para conseguir sus objetivos, tanto en su ámbito interno como externo, la existencia de unos órganos que creen, emitan y ejecuten su voluntad.

Los órganos por los cuales están compuestas las cooperativas son:

- La Asamblea General³⁶: la asamblea general de la cooperativa, está constituida por los socios convocados válidamente, es el órgano de expresión de la voluntad social. Los acuerdos de la misma son obligatorios para todos los socios, así como todos los disidentes y los que no han asistido a la reunión que los ha adoptado, quitado por decisión administrativa o judicial, se haya acordado la suspensión o la invalidez.
- El Consejo Rector³⁷: es el órgano de representación y gobierno de la sociedad, que gestiona la empresa y ejerce, cuando es necesario, el control permanente y directo de la gestión de la dirección. Tiene competencia para establecer directrices generales de actuación, con subordinación a la política fijada por la

³⁴ Información extraída de la “*Generalitat de Catalunya*”, véase en: <http://www20.gencat.cat/portal/site/OVT/menuitem.8d9f3f7e23c1cd519e629e30b0c0e1a0/?vgnnextoid=c777e694b01f3210VgnVCM1000008d0c1e0aRCRD&vgnnextchannel=c777e694b01f3210VgnVCM1000008d0c1e0aRCRD&vgnnextfmt=detall&contentid=c2b90c4ea1c9a3100c4ea1c9a3108d0c1e0aRCRD&idTipusAction=1&idAction=1> Fecha de consulta: 6/05/2014

³⁵ Vid. OLAVARRÍA IGLESIA, J.: “Órganos sociales. I. Asamblea General”, en *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, FAJARDO GARCÍA, G. (coordinadora), Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 110.

³⁶ Artículos del 28 al 38 LCC.

³⁷ Artículos del 39 al 50 LCC.

asamblea general, y para llevar a cabo el resto de actos que le distribuye la LCC, los reglamentos y los estatutos sociales.

- La Intervención de cuentas y el comité de recursos³⁸: por un lado la intervención de cuentas, es como un órgano de fiscalización de la cooperativa, tiene como funciones, además de las que expresamente le encomienda esta Ley, las que le asignen los Estatutos, de acuerdo a su naturaleza, que no estén expresamente encomendadas a otros órganos sociales. La intervención puede consultar y comprobar toda la documentación de la cooperativa y proceder a las verificaciones que estime necesarias. Por otro lado, los estatutos de las cooperativas pueden establecer la creación de un comité de recursos que trámite y resuelva los recursos contra las sanciones que el consejo rector imponga a los socios y otros recursos regulados por la LCC o por la cláusula estatutaria.

³⁸ Artículos del 51 al 53 LCC.

3. Fiscalidad de las cooperativas

El Régimen fiscal es el conjunto de disposiciones que regulan el pago de los Impuestos a las Administraciones Públicas. La primera y originaria función de los impuestos es proporcionar a las Administraciones Públicas los recursos económicos necesarios para poder hacer frente a los gastos que realizan en beneficio de la colectividad, por lo que en principio es lógico que todos sus miembros tengan el deber de contribuir y la equidad exige que tal contribución sea proporcionada a la capacidad adquisitiva de cada contribuyente³⁹. Además hay que tener en cuenta, que la política fiscal se extiende también a otras finalidades, como fomentar el crecimiento económico o hacer frente a la depresión y a la inflación.

Tal y como afirma FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ⁴⁰, por voluntad expresada en la Constitución española en su artículo 129.2, se establece 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 acceso a los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”*. Es decir, que se consideran en sí mismas como un beneficio social digno de fomento.

RODRIGO RUIZ, estudioso de la economía social, afirma que *“no debe caerse en el error de considerar el mandato constitucional de fomento de las cooperativas (el anterior artículo nombrado 129.2 de la Constitución) en un precepto aislado. Por el contrario, la norma se vincula y guarda plena sintonía con la configuración de que España realizó en la Constitución de 1978, en cuanto Estado Social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento la libertad, la justicia y la igualdad...”*⁴¹.

Es decir, el precepto constitucional es un mandato que el constituyente da a los poderes (legislativo y ejecutivo) para que apoyen las cooperativas y las sociedades laborales. La tributación reducida es una de las técnicas de fomento que pueden

³⁹ Vid. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. Ob. cit. pág. 267.

⁴⁰ *Ibidem*. pág. 268.

⁴¹ Citado en CALVO ORTEGA, R.: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Aranzadi, Navarra, 2005, pág. 44.

emplearse⁴². Es cierto que una tributación reducida no es el único medio para favorecer a estas entidades pero es uno de ellos y el tema principal de este TFG.

Las cooperativas gozan, en el ordenamiento tributario, de un trato fiscal específico, que se recoge, fundamentalmente en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas⁴³, (en adelante: LRFC), que desarrolla el mandato constitucional y lo justifica en la exposición de motivos al decir que, entre otros, la Ley responde al siguiente principio: fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.⁴⁴ El hecho de que la normativa fiscal de las cooperativas tenga más de 20 años es un hecho insólito. Y lo es más, si tenemos en cuenta que ha sobrevivido a una modificación completa tanto de la regulación de las cooperativas en general, como de los tributos a los que afecta el régimen fiscal en cuestión. Tal circunstancia plantea algunos problemas: uno de ellos es de pura interpretación jurídica, porque deben coexistir normas de muy diversa procedencia. Así, resulta necesario aplicar el Estatuto fiscal de las Cooperativas de 1990 junto con una nueva (ya no tanto) la Ley 27/1999, de 16 de julio, estatal de cooperativas, con diversas Leyes de cooperativas dictadas por determinadas comunidades autónomas (en nuestro caso en Cataluña como he comentado anteriormente, tenemos la LCC), con las nuevas normas (que tampoco lo son tanto) de los tributos a los que afecta el régimen especial de estos entes, y por último, con la nueva (esta sí más reciente) regulación de la contabilidad mercantil.⁴⁵

Por su parte, ALGUACIL MARÍ⁴⁶ indica que el fundamento jurídico-positivo de la protección fiscal que reciben las cooperativas, puede encontrarse en la Constitución. Pero esta vez en un artículo diferente al ya citado, concretamente el artículo 31.1 que recoge lo siguiente: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en*

⁴² *Ibidem.* pág.44.

⁴³ Publicada en BOE núm.304 de 20 de diciembre de 1990. Vigencia desde 20 de Diciembre de 1990. Revisión vigente desde 23 de Agosto de 2013.

⁴⁴ Vid. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. Ob.cit.pág.16, en donde se explica que: *“Debe tenerse en cuenta que la LRF, en su Disposición Adicional Segunda, deja la puerta abierta para que la Ley General de Presupuestos pueda cambiar cada año los límites cuantitativos y porcentajes establecidos, e incluso las causas de pérdida de la protección fiscal”*.

⁴⁵ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *“ Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”*, en CIRIEC España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, 2010, pág.55.

⁴⁶ Vid. AGUACIL MARÍ, M.P.: *“Régimen Tributario I”*, en *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, FAJARDO GARCÍA, G. (coordinadora), Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág.191 y 192.

los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Por lo tanto, desde la Constitución se reclama igualdad, capacidad económica, progresividad para que el sistema tributario realice un reparto justo de las cargas tributarias, y de forma coherente con la propia realidad económica del sujeto gravado. Es por esa razón que, dadas las especiales características socio-económicas de estas entidades, el principio de capacidad económica impondría un tratamiento diferente, que podría calificarse de "técnicamente necesario". Por otro lado, están los objetivos de política social y económica recogidos en el Capítulo III⁴⁷ de la Constitución. Los artículos recogidos en dicho capítulo, están basados en el principio de solidaridad, uno de cuyos instrumentos es el tributario, establecen resultados que los poderes públicos deben perseguir, como el pleno empleo, o el bienestar social, el acceso a la vivienda digna... Y para la consecución de dichos fines, las cooperativas son unos colaboradores muy eficaces. Así mismo lo considera la OIT, ya que afirma que las cooperativas no sólo son importantes como medio para mejorar las condiciones de vida y de trabajo de mujeres y hombres en todo el mundo, sino que también ponen a disposición de los usuarios infraestructura y servicios esenciales, incluso en áreas olvidadas por el Estado y las empresas inversoras. Las cooperativas tienen una probada trayectoria en materia de creación y mantenimiento del empleo, ya que actualmente brindan más de 100 millones de puestos de trabajo⁴⁸. Asimismo, contribuyen al avance del Programa Global de Empleo de la OIT⁴⁹ y a la promoción del trabajo decente.

El grupo societario de las cooperativas es muy amplio y diverso y en él se encuentran distintos tipos que deben ser analizados por separado. Nos referimos a los dos grandes grupos que conoce el ordenamiento: las cooperativas de producción y las de consumo.

CALVO ORTEGA⁵⁰ nos refiere que la primera razón que justifica un tratamiento fiscal especial de las cooperativas de producción (entre las cuales se encuadraría la cooperativa agraria que hay en el Grupo Alimentario Guissona, que

⁴⁷ Compuesto desde el artículo 39 al 52.

⁴⁸ La Organización Internacional de Trabajo en su página web <http://www.ilo.org/> así lo refiere. Fecha de consulta: 6/05/2014.

⁴⁹ La Organización Internacional de Trabajo en su página web <http://www.ilo.org/> nos refiere que: *El Programa Global de Empleo tiene como objetivo principal lograr que el empleo ocupe un lugar central en las políticas económicas y sociales. El Programa se propone mejorar la vida de las personas que están desempleadas o que reciben una remuneración que no es suficiente para mantener a su familia y salir de la pobreza*. Fecha de consulta: 6/05/2014.

⁵⁰ Vid. CALVO ORTEGA, R. Ob.cit. pág.49.

veremos más adelante) es la realización de un interés general concreto: la generación de empleo para sus socios, se genera para los propios socios y por ellos mismos, su régimen es el de libre adhesión y baja voluntaria y su estructura y funcionamiento son democráticos. En definitiva autoempleo abierto y dentro de una estructura personal. Mientras que las cooperativas de consumo son el segundo grupo que incluye distintos tipos concretos de estas sociedades: las de consumidores y usuarios, que *“tienen por objeto el suministro de bienes y servicios adquiridos a terceros o producidos por si mismas para el uso y consumo de los socios... así como la educación, formación y defensa de los derechos de sus socios en particular y de los consumidores y usuarios en general”*, regulado en el artículo 88 de la LCE y en el artículo 98 de la LCC.

3.1 Clasificación de las cooperativas según su tratamiento fiscal

El artículo 2 de la LRFC, establece a efectos fiscales, la categorización de las cooperativas, y las clasifica en dos tipos: cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas.

3.1.1 Cooperativas protegidas

Se consideran cooperativas protegidas, a los efectos de la LRFC, aquellas entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran de las causas previstas en el artículo 13⁵¹ de la LRFC que son

⁵¹ “Será causa de 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 de 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 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 condición 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 ciento 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

causas de pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida. Así queda recogido en el artículo 6 de la LRFC.

En el caso de las cooperativas protegidas, los requisitos básicos para tener derecho a dicho régimen fiscal son que éstas se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o a las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y, como he mencionado con anterioridad, que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de esta condición previstas del artículo 13 de la LRFC.

No debemos olvidar que existen requisitos especiales en el caso de las Cooperativas de crédito, reguladas en el artículo 39 de la LRFC. En la configuración de tales requisitos, se ha tenido más en cuenta su consideración de sujetos de la actividad bancaria que su naturaleza cooperativa. La LRFC nos refiere que serán consideradas como cooperativas protegidas de crédito, aquellas entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito⁵² (en adelante: LCCred.), tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas que tengan reconocida competencia en esta materia en sus respectivos Estatutos de Autonomía, según el ámbito territorial de actuación de la cooperativa con sus socios, siempre que tengan su domicilio en territorio nacional y hayan sido inscritas en los Registros del Banco de España, Mercantil y en el correspondiente de Cooperativas.

3.1.2 Cooperativas especialmente protegidas

Estas cooperativas especialmente protegidas, tienen un régimen fiscal más especial que las protegidas. Todas las entidades que se incluyen en este grupo tienen diversas limitaciones que les dan una estructura y un contenido social más intenso que el que ofrecen el resto de las sociedades cooperativas⁵³.

Se consideran cooperativas especialmente protegidas, a los efectos de la LRFC, y pueden disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, los

durante dos años, sin causas justificadas. 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.

⁵² Publicada en BOE núm.129 de 31 de Mayo de 1989. Vigencia desde 20 de Junio de 1989.

⁵³ Vid. CALVO ORTEGA, R. Ob.cit. pág. 50.

cuales veremos más adelante. Las cooperativas especialmente protegidas de primer grado son: las Cooperativas de Trabajo Asociado, las Cooperativas Agrarias, las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, las Cooperativas del Mar y las Cooperativas de Consumidores y Usuarios. Para que estas cooperativas estén consideradas como tales, tenemos que tener en cuenta que deben seguir unos requisitos⁵⁴.

Como más adelante, hablaré de una cooperativa agraria, voy hacer mención especial a los requisitos necesarios para que este tipo de entidades. Las cooperativas agrarias serán consideradas como cooperativas especialmente protegidas cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que asocien a personas físicas o jurídicas de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la Cooperativa.
- En la realización de sus actividades agrarias deben respetar los siguientes límites:
 - Que las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento por la cooperativa, sean destinados exclusivamente a sus propias instalaciones o a las explotaciones de sus socios⁵⁵.
 - Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, durante cada ejercicio económico, al 50% del importe obtenido por los productos propios.
 - Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio, cuyas producciones se incorporen a la actividad de la cooperativa, no excedan de 95.000 euros,

⁵⁴ Requisitos regulados en los siguientes artículos de la LRFC: artículo 8 las Cooperativas de Trabajo Asociado, el artículo 9 las Cooperativas Agrarias, el artículo 10 las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, el artículo 11 las Cooperativas del Mar y el artículo 12 las Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

⁵⁵ “No obstante, podrán ser cedidos a terceros no socios siempre que su cuantía, durante cada ejercicio económico, no supere el 50% del total de las operaciones de venta realizadas por la cooperativa. Las cooperativas agroalimentarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios con el límite establecido en el apartado 10 del artículo 13 de esta Ley”.

modificándose este importe anualmente⁵⁶. No se incumplirá este requisito cuando: *“un número de socios que no sobrepase el 30% del total de los integrados en la cooperativa supere el valor indicado en el presente párrafo. Tratándose de cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente, que 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 las Sociedades en cuyo capital social participen éstos mayoritariamente, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva Singular. A efectos de la aplicación de este límite, cuando figuren como socios otras Cooperativas o Sociedades o comunidades de bienes, las bases imponibles o el volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda (...)”*⁵⁷.

En cuanto a las cooperativas de segundo grado y ulterior grado está dispuesto en el artículo 35⁵⁸ de la LRFC.

La LRFC excluye a la tributación bonificada los resultados extracooperativos⁵⁹, que quedan fuera del círculo de la cooperativa, computa las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios a precios de mercado y para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos⁶⁰ y los

⁵⁶ “Según los coeficientes de actualización aplicables al valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado”.

⁵⁷ “Por excepción se admitirá la concurrencia de otros socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a las indicadas, siempre que dichas magnitudes no excedan en su conjunto del 30% de las que corresponda al resto de los socios”.

⁵⁸ Artículo 35: “**1.** Las Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 13 de esta Ley disfrutarán de los beneficios fiscales previstos en el artículo 33. **2.** Las Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 13 de esta Ley y que asocien, exclusivamente, a Cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además, de los beneficios fiscales previstos en el artículo 34. **3.** 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”.

⁵⁹ Vid. CALVO ORTEGA, R. Ob.cit. pág. 253, en donde se explica que: “los resultados extracooperativos son los obtenidos de operaciones de actividades propias de las cooperativas realizadas con terceros, no socios”.

⁶⁰ Vid. CALVO ORTEGA, R. Ob.cit. pág. 253, en donde se explica que: “los resultados cooperativos son los obtenidos en las actividades cooperativizadas con los socios, que son operaciones mutualísticas”.

extracooperativos aplicándose a éstos el tipo general del Impuesto sobre Sociedades teniendo los retornos un tratamiento similar a los dividendos⁶¹.

⁶¹ Vid. CALVO ORTEGA, R. Ob.cit. pág. 50 y 51.

3.2 Impuestos que se aplican en el régimen especial de las cooperativas

Las Cooperativas constituyen una forma de sociedad, y desarrollan actividades empresariales o profesionales (con socios y, eventualmente, con terceros), percibiendo por ello alguna remuneración o ingreso. Esto las coloca en la situación de ser sujetos pasivos de varios impuestos del sistema. Existen diferentes impuestos en los que se prevé un trato especial, que varía según la clasificación de la cooperativa y así se distingue en la LRFC. Los beneficios tributarios para las cooperativas protegidas y para las cooperativas protegidas especialmente, se encuentran, como he mencionado con anterioridad en los artículos 33 y 34, respectivamente.

3.2.1 Beneficios fiscales de las cooperativas protegidas

Los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas son:

- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante: ITP) y Actos Jurídicos Documentados⁶² (en adelante: AJD), las cooperativas disfrutarán de exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones; y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.
- En el Impuesto sobre Sociedades⁶³ (en adelante: IS) se aplicarán los siguientes tipos de gravamen:

⁶² Vid. ARIAS VELASCO, J.: *La Fiscalidad de las Entidades sin ánimo de lucro*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.59, en donde se define el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: “Este impuesto grava el tráfico jurídico civil y forma con el Impuesto de Valor Añadido (en adelante: IVA) una pareja de mellizos complementarios e incompatibles. Los hechos imponible gravados por el IVA no lo están por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero pueden estarlo en la modalidad de actos jurídicos documentados”.

⁶³ Vid. CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *Régimen Fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, Navarra, 1999, pág.230, en donde se define el Impuesto de Sociedades: El Impuesto de Sociedades es un tributo de carácter directo porque grava un índice directo de manifestación de la capacidad económica: la renta. Así como también es un tributo personal porque no puede ser configurado sin tener en cuenta al sujeto pasivo. Grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de la Ley.

- A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos se le aplicará el tipo del 20%.
- A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general.
- Se gozará de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro⁶⁴.
- En el impuesto sobre Actividades Económicas⁶⁵ (en adelante: IAE): se gozará de una bonificación del 95% de la cuota, y en su caso, de los recargos.
- En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles⁶⁶ (en adelante: IBI): así como ocurre en el caso anterior, la ley también da una bonificación de un 95% de la cuota, correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

Los beneficios fiscales, recogidos en el artículo 40 de la LRFC, reconocidos a las Cooperativas de Crédito⁶⁷ son:

- En el IS: la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos se gravará al tipo del 26%. La base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos que deberán ser contabilizados separadamente, se gravará al tipo general del impuesto.

⁶⁴ Artículo 33.3 LRF párrafo segundo: *“La cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado. Este beneficio es compatible, en su caso, para los mismos elementos, con la deducción por inversiones prevista en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (LA LEY 2494/1978)”*.

⁶⁵ Vid. ARIAS VELASCO, J. Ob.cit. pág.98, en donde se define al Impuesto sobre Actividades Económicas: *“Este tributo grava el simple ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, con independencia de sus resultados”*.

⁶⁶ Vid. ARIAS VELASCO, J. Ob.cit. pág.96, en donde se explica que el Impuesto sobre bienes inmuebles, como su propio nombre indica, grava el valor de los inmuebles, rústicos y urbanos.

⁶⁷ Vid. CRESPO MIEGIMOLLE, M. Ob. cit.pág.105, en donde se explica que son las cooperativas de crédito: Son aquellas sociedades, constituidas con arreglo a la Ley 13/1989 de Cooperativas de Crédito, cuyo objeto social es servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las Entidades de Crédito.

- Los contemplados en el artículo 33 de la LRFC que les sean aplicables por su naturaleza y actividades, con excepción de los regulados en los apartados 2 y 3 de dicho precepto. Es decir, las cooperativas de crédito tendrán también beneficios fiscales en el ITP y en los AJD, en el IAE y en el IVA. Mientras que no pueden disfrutar del beneficio fiscal en el IS, así como tampoco gozarán de la libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la fecha de registro.

3.2.2 Beneficios fiscales de las cooperativas especialmente protegidas

Los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas especialmente protegidas son, además de los reconocidos anteriormente, los siguientes:

- En el ITP y AJD: exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de los fines sociales y estatutarios.
- En el IS disfrutarán de una bonificación del 50% de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 23⁶⁸ de esta Ley.

⁶⁸ Artículo 23 Cuota tributaria: “La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrá la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva”.

5. Las cooperativas en tiempos de crisis

Hasta ahora, mi TFG se ha basado en la cooperativa y el tratamiento fiscal de ésta. Ya que, la polémica principal que plantea el tratamiento fiscal de las cooperativas surge entre aquellos que sostienen que ha de otorgarse un régimen tributario especial, propio y específico para esta clase de sociedades, en el que han de incluirse importantes ventajas fiscales, y aquellos que, por el contrario, entienden que debería aplicarse la normativa tributaria general, reguladora de los distintos impuestos, a fin de evitar cualquier particularidad. El abanico de matices y posiciones es muy amplio, y oscila desde aquellos que demandan un sistema de exención total para cualquier cooperativa, y aquellos que rechazan, el más mínimo beneficio fiscal, por discriminatorio y contrario a la igualdad. Y es que no faltan voces que advierten que el hecho de este régimen especial del que gozan las cooperativas, puede llegar a perjudicar y desnaturalizar el cooperativismo, al atraer al mismo a proyectos sin verdadero espíritu mutual, que solo elegirían la forma de cooperativa por su menor fiscalidad⁶⁹.

Sin embargo y a pesar de lo comentado, lo que he podido observar es que hoy en día las cooperativas dan trabajo a la población española y que puede ser una salida de la crisis económica. Así lo podemos ver en diferentes publicaciones.

En una publicación en ABC⁷⁰ se afirma que en España la cifra de trabajadores de las cooperativas se acerca a 287.000, y que tras un informe realizado en Junio de 2013 por el Parlamento Europeo, se destaca la evolución de estas sociedades como elemento de resistencia y pieza clave para la recuperación económica. Además según la Confederación Europea de Cooperativas, estas parecen mostrar una mejor resistencia en tiempos de crisis que las empresas clásicas.

Por otro lado, GUY RYDER⁷¹, así mismo lo afirma “*La empresa cooperativa se mantiene fuerte en tiempos de crisis*”⁷² en un discurso el Día Internacional de las

⁶⁹ Vid. RODRIGO RUIZ, M.A.: “El régimen fiscal de la Cooperativa”, en *Manual de Derecho de Sociedades Cooperativas*, MERINO HERNÁNDEZ, S. (dir) etalii, Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 2007, pág. 469

⁷⁰ Vid. CALERO, J.: “*Las cooperativas generan 287.000 empleos en España*”, en ABC España, 16/07/2013, disponible en internet: <http://www.abc.es/economia/20130706/abci-cooperativa-espaa-201307052055.html> Fecha de consulta: 6/05/2014.

⁷¹ Director General de la OIT

Cooperativas⁷³. Así como también reconoce que en todos los continentes, las cooperativas han surgido como consecuencia de situaciones de crisis, en respuesta directa a las necesidades de sus miembros.

En un artículo publicado en “El País Cataluña”⁷⁴, tenemos el dato de que en Cataluña la creación de empresas sociales aumento un 36%, durante el año 2012. Lo más positivo fue que, mientras el paro rozaba el 25%, el empleo del sector se mantuvo e incluso aumentó un 2% en el tercer trimestre⁷⁵. PERFECTO ALONSO⁷⁶, nos dice en dicho artículo, que cree que hay dos motivos que llevan a la sociedad a constituir nuevas cooperativas, estos motivos son: necesidad y deseo. Respecto a la necesidad, argumenta que es: *“porque las cooperativas son una alternativa mucho más sólida para los parados que la opción que les ofrece el Gobierno”*. Mientras que respecto al deseo, el presidente de la federación de cooperativas esgrime que *“la cultura del cambio es cultura cooperativa. La gente decide hacer un cambio y transformar el territorio con empresas con valores que ayudan a desarrollar la manera como quieren vivir”*.

Por último, quiero hacer referencia a las cooperativas de crédito que según un análisis de la OIT⁷⁷ son *“Una apuesta segura en tiempos de crisis”*. Este hecho está recogido en un libro de la OIT titulado *“Resilience in a downturn: The power of financial cooperatives”* (La resiliencia en la recesión: El poder de las cooperativas financieras). Este libro sostiene que los bancos propiedad de los clientes fueron mucho más estables y eficientes que los grandes bancos tradicionales. De dicha fuente, he podido extraer que entre los años 2003 y 2010, los beneficios de las cooperativas de crédito aumentaron en comparación con los beneficios de los bancos tradicionales, con unas ganancias promedio de 7,5%, contra 5,7%. Así como también aumento el capital y el número de clientes de los bancos cooperativos entre los años 2007 y 2010.

⁷² Véase en: http://www.ilo.org/global/about-the-ilo/who-we-are/ilo-director-general/statements-and-speeches/WCMS_216863/lang-es/index.htm Fecha de consulta: 6/05/2014

⁷³ En Ginebra, el 6 de julio de 2013.

⁷⁴ Vid. BLANCHAR, C.: *“El empleo cooperativo reside a la crisis”*, en El País Cataluña, Barcelona, 8/04/2013, disponible en internet: http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/04/07/catalunya/1365354057_768185.html Fecha de consulta: 6/05/2014

⁷⁵ Datos obtenidos en la Federación de Cooperativas de Trabajo de Cataluña.

⁷⁶ Presidente de la Federación de Cooperativas en Cataluña.

⁷⁷ Análisis realizado por la OIT el 12 de abril de 2013. Véase en internet: http://www.ilo.org/global/about-the-ilo/newsroom/news/WCMS_210379/lang-es/index.htm Fecha de consulta: 6/05/2014

A nivel mundial, entre los años 2007 y 2010, los créditos cooperativos registraron incrementos en los ahorros, las reservas y los préstamos. Aunque hubo una desaceleración inmediatamente después de la crisis financiera. Las cifras muestran que en diversos países, los clientes optaban por poner sus ahorros en un lugar más seguro que los bancos propiedad de los inversionistas, y ese lugar más seguro son las cooperativas de crédito.

Por lo tanto en la actualidad, después de lo expuesto, podemos ver que los datos no engañan por lo que entiendo que las cooperativas son una salida laboral, tanto en España como en el resto del mundo.

6. Sistema cooperativista de éxito

Los grupos de empresas cooperativas, en España, ocupan un papel muy importante en la economía. Uno de los casos ejemplares en España lo encontramos con Modragón Corporación cooperativa (MCC)⁷⁸, es el primer grupo empresarial del País Vasco y séptimo de España, que constituye un referente mundial del éxito empresarial del modelo cooperativo. En el sector financiero hay que mencionar MAPFRE, Caja Laboral, CAJAMAR y las Cajas Rurales; en el sector alimentario a GECV⁷⁹; en el sector del comercio minorista a CONSUM; y en el sector agroindustrial destacan, entre otros, ANECOOP⁸⁰, Agropecuaria de Guissona, COVAP⁸¹, CASI⁸², COREN⁸³, Agropecuaria de Navarra, ACOR⁸⁴, ACOEX⁸⁵, COPLACA⁸⁶, etc.

Como he comentado anteriormente, uno de los puntos que diferencian a las cooperativas de los otros tipos de empresas es que las ganancias se destinan a fortalecer a la empresa cooperativa. ¿Ha sido este el motivo por el que algunas cooperativas hayan crecido tanto? O por otro lado, ¿una de las causas que ha ayudado a su crecimiento podría ser el régimen fiscal especial que reciben?

En adelante voy a centrarme en el Grupo Alimentario Guissona, que inició su actividad siendo una pequeña cooperativa.

⁷⁸ Vid. VARGAS VASSEROT, C.: *“Integración y diferenciación cooperativa: de las secciones a los grupos de sociedades”*, Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, nº44, Universidad de Bilbao, 2010, pág.167.

⁷⁹ *“Grup Empresarial Cooperatiu Valencià”*.

⁸⁰ En 1975, un grupo de cooperativas citrícolas españolas se unió para ampliar su oferta, alcanzar nuevos mercados y mejorar sus posibilidades de negociación ante la Gran Distribución. Nace así Anecoop, empresa cooperativa de segundo grado, una cooperativa de cooperativas.

⁸¹ Cooperativa Ganadera del Valle de los Pedroches.

⁸² Cooperativa Provincial Agraria y Ganadera San Isidro.

⁸³ Está compuesta por varias cooperativas avícolas, de carne, de puesta, de porcino, vacuno, conejos, todas son Cooperativas de 1º grado, que están integradas por más de 3.600 socios (los granjeros) que son los dueños de la empresa Todas estas cooperativas son gestionadas por Coren, por eso se dice que es una Cooperativa de cooperativas.

⁸⁴ Sociedad Cooperativa General Agropecuaria, el acrónimo proviene de Azucarera Cooperativa Onésimo Redondo.

⁸⁵ Agrupación de Cooperativas de Regadío de Extremadura.

⁸⁶ Cooperativa Platanera de Canarias.

6.1 La Cooperativa Agraria de Guissona

6.1.1 Historia

En Cataluña existen algunas cooperativas con notables dimensiones y funcionamiento integrado. La más destacada de estas cooperativas por sus producciones, número de socios, actividades realizadas, volúmenes de negocios, participación en el mercado y capacidad para articular el territorio es la Cooperativa Agropecuaria de Guissona, que hoy día es la empresa más importante de la provincia donde se ubica (Lérida), la industria agroalimentaria más grande de Cataluña y una de las primeras de España⁸⁷.

Hace más 50 años un grupo de personas reducido, recién iniciados en la actividad ganadera, del municipio de Guissona y sus alrededores, decidieron constituir la Cooperativa Avícola como sección autónoma de la Cooperativa Agrícola Comarcal de Guissona. La Cooperativa Agrícola Comarcal, a pesar del excelente despegue que tuvo de la sección avícola, se puso progresivamente contra las cuerdas hasta provocar su secesión, en condiciones precarias, después de la Asamblea General de 1962. En 1985, la Cooperativa Avícola, para entonces Cooperativa Agropecuaria, compraría solares y edificios de la ya desaparecida Cooperativa Agrícola Comarcal en cuyo seno había nacido, para ubicar allí su actual sede central.

En la década de los noventa se produjo la evolución societaria del Grupo Alimentario Guissona (en adelante: GAG). La Dirección de la Cooperativa Agropecuaria de Guissona había abordado nuevas oportunidades de negocio, y sobre todo ampliado su campo de acción a todas las fases del proceso y de la cadena alimentaria, así como de actividades afines. El resultado había sido la creación de un núcleo de sociedades mercantiles, industriales y de servicios. Los resultados de estas actividades eran lógicamente extracooperativos y se reflejan en balances y cuentas de explotación consolidados junto a los de la Cooperativa Agropecuaria. Todas estas empresas constituyeron nuevas líneas de actuación estratégica en la medida que ampliaban y diversificaban las posibilidades de negocios, especialmente el de carácter

⁸⁷ Vid. SEGRELLES SERRANO, J.A.: “*Capitalismo y organización de los espacios ganaderos en España. El caso de la Cooperativa Agropecuaria de Guissona*”, Investigaciones Geográficas, nº39, Universidad de Alicante, 1999, pág. 103.

comercial. Su financiación ofrecía la oportunidad de implicación y participación económica de los socios a título personal en el futuro de la entidad.

Finalmente el 23 de diciembre de 1999 se llevo a cabo la constitución de la nueva sociedad Corporación Alimentaria Guissona, S. A⁸⁸, con un capital social de 74.992.000€ dividido en 74.992 acciones de 1.000€ de valor nominal con las aportaciones de la mayoría de los activos de la Agropecuaria de Guissona S.C.L.⁸⁹. También hubo otras sociedades⁹⁰ que fueron apareciendo en la década de 1990, que realizaron aportaciones. Así, las 74.992 acciones de la Corporación se distribuyeron entre más de 4.500 accionistas, con un criterio acertado y, por supuesto, con la conformidad de los socios.

El proceso tuvo que superar obstáculos y opositores importantes. En primer lugar, a fin de encontrar el procedimiento legal para la constitución del Grupo en las mejores condiciones fiscales, teniendo en cuenta además de la revalorización de activos en este tipo de operaciones. Legalmente no era posible la fusión de la Cooperativa con sociedades mercantiles por transferencia de activos, salvo substanciarlo como aportación de ramas de actividad completas a la nueva sociedad de capital. Esta fue la fórmula adoptada y para ello se procedió a segregar las diferentes actividades. Por otra parte la Cooperativa Agropecuaria no podía poseer legalmente más del 40% del capital social de la nueva sociedad mercantil, sin pérdida de la condición de cooperativa protegida. La solución final consistió en que la Agropecuaria, poseedora de forma transitoria del 61% de las acciones de la Corporación, puso a disposición de los socios, para su adquisición, el 90% de las mismas en forma de opción de compra de acciones, al precio nominal de 1.000€ cada una. Cerca de 5.000 socios y empleados se convirtieron en accionistas adquiriendo el 54,2% del capital social total y por tanto asegurando ampliamente el control de la Corporación Alimentaria por parte de la Cooperativa Agropecuaria.

Es decir, si tenían más del 40% del capital social de la nueva sociedad mercantil, perderían la condición de cooperativa protegida, por lo que cogieron a los mismos

⁸⁸ Sociedad Anónima: la sociedad anónima tiene carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, el capital está dividido en acciones que se integraran por las aportaciones de los socios, quienes no responden personalmente de las deudas sociales.

⁸⁹ Sociedad Cooperativa Limitada.

⁹⁰ Estas sociedades fueron: Propor 2000 S.A., Alpisa S.A. Y Alsicor S.A.

socios y trabajadores para que pudieran comprar las acciones y así se puede decir que quedaba todo en familia y no perdían la condición de cooperativa protegida, situación que al parecer, les preocupaba perder.

La nueva sociedad se había iniciado el 1 de enero del año 2000, haciendo frente a otro tipo de oposición, en forma de impugnaciones a los acuerdos de reestructuración empresarial, especialmente por parte de “*Unió de Pagesos*” y de la Federación de Cooperativas Agrarias de Catalunya. Estos argumentaban, en su demanda de nulidad, que se trataba de una transformación encubierta de la cooperativa en sociedad anónima, así como también se habían infravalorado los activos aportados por la cooperativa y otros defectos de forma en el proceso.

Sucesivas impugnaciones a las sentencias favorables al Grupo fueron desestimadas en las diferentes instancias a que habían sido presentadas. Además de las razones oficialmente esgrimidas por la demanda, podía pensarse también en móviles de influencia y utilización política por parte de estas organizaciones, en una entidad de tanto peso dentro del sector cooperativo.

6.1.2 Actualidad

En la actualidad las dos principales empresas del GAG son la Cooperativa Agropecuaria de Guissona, S.C.L., que realiza la cría y el engorde de aves y ganado, y la Corporación Alimentaria Guissona, S.A., que desarrolla todas las actividades industriales (fabricación de piensos, sacrificio, transformación y elaboración de los productos cárnicos, etc.) y comerciales, principalmente a través de las tiendas “bonÀrea”.

El GAG cuenta con una amplia experiencia en el sector agroalimentario. Desde el año 1959 han ido incorporando a la estructura productiva, empresarial y comercial todos los elementos necesarios para realizar una integración vertical y así cerrar el ciclo productivo completo del producto cárnico. Desarrolla todas las actividades ganaderas, industriales y comerciales necesarias para poder llegar al consumidor sin intermediarios.

Además de las empresas (Cooperativa Agropecuaria de Guissona y la Corporación Alimentaria Guissona) cuyas operaciones y servicios cubren el ciclo alimentario completo, el GAG, está integrado por las siguientes empresas:

- CaixaGuissona: nació en los primeros años de la Cooperativa agropecuaria (1962), constituye una sociedad independiente. Por lo que no se vio afectada por la reestructuración del GAG, aunque su vinculación funcional con él resulta más que evidente. Además de suponer un soporte opcional financiero para el grupo, sigue jugando un papel importante en la canalización de todas las transacciones económicas de la red de sociedades y de sus socios. Así como también contribuye igualmente a las iniciativas sociales del GAG, y de manera específica a sus fundaciones. Como entidad de crédito, no sólo está abierta a los socios sino que abarca también al público en general, ofreciendo una amplia gama de productos financieros. Considero oportuno señalar, que CaixaGuissona ha estado poco expuesta a los problemas crediticios y de morosidad de gran parte de las instituciones financieras españolas.
- Seagui S.L.: fue creada como sociedad mercantil en 1997, es la empresa del Grupo dedicada a la intermediación de diferentes tipos de seguros, especialmente para los socios y clientes del mismo. Además de seguros agropecuarios, ofrece los de vehículos, vivienda, salud y accidentes laborales para los autónomos. En 2008 incremento sus resultados de explotación en un 19%.
- Servicios Médicos de Guissona S.L.: la sociedad fue creada en el año 2003, presta asistencia sanitaria en régimen abierto en el entorno (aunque no exclusivamente) de la Fundación Agropecuaria.
- Fundaciones: las empresas del GAG han creado, financiado y dan pleno soporte a dos fundaciones de tipo social, consolidadas y que gozan de gran aceptación en el entorno comarcal. Estas fundaciones son:
 - Fundación Privada Agropecuaria de Guissona: fue creada en 1997 con aportaciones de los fondos sociales de la Cooperativa (70%), CaixaGuissona (24,7%) y la Corporación (5,3%), por un total acumulado próximo a los 3 millones de euros. Ofrece servicios geriátricos completos, así como servicios médicos y de salud. En 2006 se realizó una ampliación y se incorporó un moderno centro de rehabilitación y fisioterapia que incluye spa, gimnasio y piscina. A pesar de tener unas instalaciones y servicios de calidad, sus precios son ventajosos. Sin embargo las cuentas de explotación son regularmente positivas, en el año 2008 obtuvo unos resultados de 157.000€ y un “cash flow”

de 460.528€. Debemos tener en cuenta que dentro de esta fundación también se encuentra el tanatorio municipal.

- Fundación BonÀrea: se trata de una obra social que tiene por objetivo principal estimular las actividades deportivas y de ocio en el entorno comarcal, así como también la integración social. Fue creada en 2006 en 16 hectáreas de terreno cedido por la Cooperativa Agropecuaria en el término municipal de Masoterias⁹¹. La inversión total fue de 1,67 millones de euros aportados por la Cooperativa Agropecuaria (34%), la Corporación Alimentaria (33%) y CaixaGuissona (32%). Algunas de las actividades que se pueden practicar son golf y pádel. Las instalaciones se complementan con un servicio de restaurante de autoservicio. A finales de 2008 contaban con más de 600 socios, por lo que se puede decir que han cubierto plenamente y en un tiempo record los objetivos fundacionales. Así como seguramente la inversión realizada, ya que, la facturación del año 2008 fue de 272.000€ y consiguieron un “cash flow”⁹² de 79.000€.

Tal y como constata Jaume Alsina, fundador y presidente del Grupo⁹³: *“Esperamos haber asegurado de este modo el porvenir del Grupo Alimentario Guissona, actualmente formado por la Cooperativa de Guissona, la Caja Rural de Guissona, la Corporación Alimentaria Guissona, las Fundaciones Agropecuaria y “bonÀrea”, Servicios Agropecuaria de Seguros y Servicios Médicos Guissona”*. Y parece ser que el porvenir de GAG sí que está asegurado gracias a los datos que el mismo GAG pone a disposición de todo el mundo en su página web⁹⁴. En dicha página podemos encontrar todo tipo de información de este grupo. Entre otras cosas, el GAG nos facilita los resultados de ejercicio de las 2 empresas que componen el grupo, y los últimos resultados de ejercicio que encontramos son los del año 2013. Por un lado, la Corporación Alimentaria Guissona, facturo 1.467 millones de euros y obtuvo unos resultados netos de 37,35 millones de euros. Por otro lado, la Cooperativa Agropecuaria de Guissona, cerró el ejercicio de 2013 con un volumen de ventas de 277 millones de euros, un 1,5% inferior al de 2012. Mientras, que por lo que respecta al resultado, se obtuvieron unas ganancias de 4,35 millones de euros. La generación de recursos “cash flow” ha alcanzado los 5 millones de euros.

⁹¹ Municipio situado en la comarca de la Segarra y que pertenece a la provincia de Lérida.

⁹² Flujo de caja o flujo de fondos.

⁹³ Véase en : <http://www.cag.es/> Fecha de consulta: 6/05/2014

⁹⁴ *Ibídem*.

El GAG asegura haber mantenido los principios de economía social. En un documental llamado “*Univers Guissona*”⁹⁵, JAUME ALSINA dice: “Nosotros seguimos siendo aquellos ganaderos que queremos producir carne y venderla de la mejor manera”. Pero ¿es posible mantener los principios de economía social cuando hablamos de una organización de tales magnitudes? Es evidente que no tiene un funcionamiento como el de otra cooperativa de dimensiones más pequeñas, ya que estamos hablando de una cooperativa que está dentro de un grupo compuesto, además, por otras sociedades.

Sin embargo, el GAG, no simplemente se considera una cooperativa que sigue manteniendo sus principios de economía social y los valores cooperativistas, sino que además lucha para obtener ayudas con el fin de ampliar su organización. Así se demuestra en la Sentencia de 15 de Diciembre de 2004⁹⁶ en la que la parte recurrente es la CORPORACIÓN ALIMENTARIA GUISSONA, S.A. contra la resolución del “Conseller de Agricultura, Ramaderia i Pesca” en la cual se denegó la ayuda solicitada para el proyecto de modernización del complejo cárnico. Esta ayuda fue denegada por falta de disponibilidades presupuestarias, tal y como se argumenta en el fundamento de derecho primero, mientras que la parte recurrente reitera la falta de motivación de la resolución denegatoria. En el fundamento de derecho segundo, expone la representación letrada de la Generalitat en su escrito de contestación a la demanda que existen unos criterios de elegibilidad, que actúan como requisitos de participación, de forma que si una solicitud no cumple los requisitos de elegibilidad queda excluida de la convocatoria. Así como también se establece un orden de prioridad, de tal modo que tendrán preferencia aquellas actuaciones que tengan una mayor prioridad y que el resto podrán ir siendo subvencionadas por orden de prioridad hasta que la dotación presupuestaria del programa lo permita. El escrito de contestación también indica que el caso que ocupa la parte recurrente, es que reunía los requisitos de elegibilidad para participar en la convocatoria, pero que teniendo en cuenta que la dotación económica de la convocatoria es limitada, la priorización del proyecto de la parte recurrente no era suficiente para que su actuación fuera subvencionada. El fundamento de derecho tercero, recoge que la Corporación Alimentaria de Guissona, con tal documentación suplementaria realizó un completo análisis comparativo del cumplimiento de los criterios de prioridad entre su

⁹⁵ Documental realizado en 2013 por “*Televisió de Catalunya*”
<http://www.tv3.cat/videos/4607951/Univers-Guissona> Fecha de consulta: 6/05/2014.

⁹⁶ Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia de 15 de Diciembre de 2004, rec.997/2001.

solicitud y los 113 proyectos elegidos para la posible obtención de la ayuda. De dicho análisis se desprende que la parte recurrente cumple cinco de los seis criterios de prioridad, un número superior al de la mayoría de los proyectos beneficiados. Finalmente, el tercer párrafo del fundamento de derecho cuarto nos dice que “*no parece razonable denegar la ayuda solicitada en el caso de autos*”, ya que, fueron elegidos otros proyectos que reunían menos criterios de prioridad. Por último, el fallo de la sentencia nos dice que se reconoce el derecho a la parte actora a recibir la ayuda.

Mi opinión en base a la sentencia comentada es que el GAG posee unos elevados beneficios económicos para realizar las reformas que necesite. Sin embargo, utiliza todas sus armas para obtener esta ayuda en concreto para mejorar sus instalaciones. A mi entender no cabe, la posibilidad de que el GAG haya sido capaz de reclamar, dicha ayuda económica denegada con anterioridad, cuando revisando los resultados de ejercicio, que he mencionado con anterioridad, se puede percibir que los beneficios provocan la autosuficiencia económica. Tengo la certeza de que existen numerosos proyectos, tal y como consta en la sentencia, que carecen de solvencia económica para llevarlos a cabo y es por ello, que requerían ayuda económica.

Como hemos podido ver hasta ahora, la filosofía cooperativista es diferente a la de cualquier empresa de capital y el beneficio no es el objeto primordial. Una de sus principales características fundamentales es la gestión democrática, como ya he mencionado. Esta gestión democrática se hace imposible en entidades de gran tamaño, como esta, y los beneficios se destinan casi íntegramente a incrementar la capacidad competitiva. Es por eso que tanto empresas capitalistas como algunos sindicatos de izquierda, critiquen y sostengan que esta cooperativa, en concreto, o a cualquier otra con dimensiones tan extensas, son grandes estructuras cooperativas de funcionamiento vertical⁹⁷ que sólo recurren al carácter cooperativo para obtener ventajas fiscales y subvenciones o ayudas autonómicas, estatales o comunitarias⁹⁸.

A mi parecer el GAG debería dejar a un lado su sociedad cooperativa, sí que es cierto que empezó como una cooperativa, pero hoy en día es mucho más que eso, ya

⁹⁷ La RAE define “vertical”: “*Dicho de una organización, de una estructura....: Que está fuertemente subordinada al estrato superior máximo*”.

⁹⁸ Vid. SEGRELLES SERRANO, J.A.: “*Capitalismo y organización de los espacios ganaderos en España. El caso de la Cooperativa Agropecuaria de Guissona*”, Investigaciones Geográficas, nº39, Universidad de Alicante, 1999,pág.103.

que, es la industria agroalimentaria más grande de Cataluña y una de las primeras de España. Por lo tanto, considero que debería seguir su espíritu emprendedor y empresarial únicamente con sociedades, ya que, no creo que se basen en el espíritu esencial de las cooperativas sino que buscan crecer y crecer y ampliar sus beneficios como cualquier otra empresa capitalista.

7. ¿Las cooperativas son realmente entidades sin ánimo de lucro?

¿Son las cooperativas realmente entidades sin ánimo de lucro que buscan únicamente satisfacer las necesidades de sus socios con un funcionamiento democrático? Ésta es una cuestión de respuesta compleja que muchos profesionales de este ámbito investigan e intentan dar una respuesta concreta.

¿Qué entendemos por ánimo de lucro? El ánimo así como se define en la Real Academia Española (en adelante: RAE) es la intención o voluntad. El lucro se define en la RAE como la ganancia o provecho que se saca de algo. Por lo tanto, el ánimo de lucro es la intención de obtener ganancias de un determinado hecho o actividad, en este caso sería obtener ganancias de la actividad que se realiza con una cooperativa en concreto.

En adelante, veremos tres valoraciones, dadas por experimentados en dicho ámbito, sobre si debemos entender a la cooperativa como una entidad sin ánimo de lucro o no.

FAJARDO GARCÍA⁹⁹, afirma que las cooperativas tienen una naturaleza mutualista y no lucrativa, ya que las cooperativas pertenecen a la categoría de entidades mutualistas. Se refiere a las mismas, como empresas que se caracterizan porque sus socios son a su vez destinatarios de la actividad económica desarrollada, por ello se dice que son socios-usuarios. Como consecuencia de esa participación del socio en la actividad económica, no se busca obtener el máximo beneficio de esa actividad (lucro objetivo), sino el mejor provecho para el socio, lo que normalmente repercutirá en un menor beneficio para la cooperativa (máxima retribución al trabajo del socio, menor coste al consumo del socio, o máxima retribución por la provisión de bienes si estos los aporta el socio). Por ello, si se obtienen excedentes de esa actividad, se retornan a los socios, y si el resultado es negativo, las pérdidas suelen imputarse al socio, sobre todo si no hay reservas con las que cubrirlas.

⁹⁹ Vid. FAJARDO GARCÍA, G.: *Cooperativas...* Ob.cit. pág.18.

FAJARDO GARCÍA¹⁰⁰, nos refiere una interpretación que pasa por concluir que, es característico de la cooperativa desarrollar su actividad económica principalmente con sus socios, mientras que para tener un tratamiento fiscal diferenciado, se necesitará distinguir sus resultados, de forma, que, pueda eximir de tributación sus excedentes, y pueda aplicar a sus beneficios la tributación que corresponda: tributación general por beneficios o una tributación más favorable por los beneficios obtenidos en operaciones con terceros no socios, en la medida en que se destinen a fondos irrepartibles que tengan por finalidad última la promoción del cooperativismo u otros fines de interés general. Esta interpretación es compatible con las manifestaciones realizadas por la Comisión Europea en su Decisión de 15 de diciembre de 2009¹⁰¹. En esta decisión se afirma que la naturaleza no lucrativa de la cooperativa exige un reparto equitativo y justo de los resultados de los socios. Es por eso que se dice que la cooperativa pura no es lucrativa porque no obtiene beneficios, sólo funciona en beneficio de sus socios. Esta misma naturaleza mutualista y no lucrativa, implicaría que cualquier otro beneficio fruto de las rentas del capital u operaciones con terceros no socios, serían beneficios de la cooperativa, similares a los beneficios que puede obtener cualquier sociedad mercantil. La principal diferencia es que estos beneficios en la cooperativa no son distribuibles sino que se destinan a fortalecer la empresa cooperativa, al beneficio común de los socios, del cooperativismo y a otros fines de interés general.

Otra opinión muy parecida a la anterior es la de MORILLAS JARILLO¹⁰², que nos explica que, el cooperativista, en suma, no tiene derecho a una participación en las ganancias de la Cooperativa por sus aportaciones al capital social, sino que, simplemente, percibe por ellas un interés desvinculado de los posibles beneficios de aquélla.

¹⁰⁰ Vid. FAJARDO GARCÍA, G.: “La especialidad de las sociedades cooperativas frente a las sociedades mercantiles y la legitimidad de su particular régimen jurídico y fiscal según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en Revista de Derecho Mercantil, Valencia, nº288, 2013, pág.215.

¹⁰¹ Vid. ARANDA LANDÍN, S.: “El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español”, GEZKI, nº7, 2011, pág.79, en donde dice que: “...el contenido de esta decisión es francamente desalentador, no sólo porque termina por entender que las medidas analizadas son ayudas y además ilegales, sino porque incluso llega a realizar afirmaciones que, de convertirse en doctrina, llegan a cuestionar directamente todo nuestro régimen de fiscalidad de cooperativas”.

¹⁰² Vid. MORILLAS JARILLO, M.J.: *Las Sociedades Cooperativas*, Iustel, Madrid, 2008, pág.176.

NIILO JÄÄSKINEN ¹⁰³ destaca la diferencia sustancial entre una sociedad con ánimo de lucro y una sociedad cooperativa. En una sociedad con ánimo de lucro, la única imposición (sea a cargo del socio o de la sociedad), se refiere al beneficio que los accionistas podrían obtener en una fase posterior, como por ejemplo: con ocasión de la distribución de dividendo, de la venta de las acciones o de la liquidación de la empresa, por lo que se trataría de una especie de pago a cuenta del rendimiento de capital. Mientras que en la sociedad cooperativa mutualista los socios no pueden obtener nunca este tipo de beneficios, la acumulación de capital no les beneficia, por su carácter irrepartible, por lo que se excluye un pago a cuenta comparable al admisible en una sociedad capital.

Como podemos ver la base de la cuestión, en considerar si las cooperativas son entidades sin ánimo de lucro, hace referencia a los beneficios de la cooperativa y a lo que se hace con ellos. Los beneficios cooperativos son los que se consideran repartibles y que se asignan a los socios, por su trabajo, o por la utilización de servicios cooperativos. Mientras que, los beneficios extracooperativos se consideran irrepartibles. De estos últimos beneficios después de haber deducido las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de considerar el impuesto de sociedades, se destinará al menos el 10%, si existe, al fondo de reserva para el reembolso de aportaciones y el resto al fondo de reserva obligatorio¹⁰⁴.

En la actualidad, parece que aunque levemente, este aspecto se está relajando en las leyes de muy creciente creación¹⁰⁵. Y el hecho de que los socios puedan distribuirse los resultados ajenos a la mutualidad puede plantear serios problemas por la pérdida de la identidad de cooperativa que, además puede provocar conflictos fiscales, puesto que entre las causas de pérdida de la protección fiscal se encuentra la no imputación al fondo de reserva obligatorio de la totalidad de los resultados de las operaciones cooperativizadas con terceros no socios¹⁰⁶.

¹⁰³ Vid. FAJARDO, G.: “*La especialidad...*” Ob. cit. pág.201.

¹⁰⁴ Vid. CALVO ORTEGA, R. Ob.cit. pág.253.

¹⁰⁵ En la nueva Ley Valenciana se admite que pueden distribuirse a los socios hasta el 50% de los resultados extraordinarios (art. 68.4 L.8/2003); en la de Castilla-La Mancha el mismo porcentaje se extiende a los resultados extracooperativos (art.68.3 y 4 L.20/2002); y en la de *Les Illes Balears* utiliza una nueva fórmula a través de un fondo de reserva de reembolso de aportaciones (art.80.2 L.1/2003).

¹⁰⁶ Vid. CALVO ORTEGA, R. Ob.cit. pág.254.

Es decir, podemos considerar que las cooperativas en su base más esencial son entidades sin ánimo de lucro, el problema se produce cuando las cooperativas pierden esa esencia que las hace diferentes del resto de sociedades. Una cooperativa debe ser un conjunto de personas que buscan cubrir sus necesidades trabajando conjuntamente, sin el objetivo de obtener beneficios económicos en su cometido. Hoy en día como hay muchas cooperativas que están en aumento y con unos beneficios, que quizás son más propios de una sociedad capitalista que de una cooperativa, es necesario realizar separación en los beneficios. Es por eso, que el hecho de que las cooperativas crezcan y sigan manteniendo su entidad como cooperativa, crea gran debate en la sociedad.

Y es que este régimen especial que disfrutaban las cooperativas da mucho que hablar. Las particularidades que presenta el régimen fiscal de las sociedades cooperativas en España han sido cuestionadas, por la Comisión Europea a la luz de las disposiciones sobre ayudas de Estado. Este especial tratamiento en figuras tributarias tan relevantes como el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, y algunos Tributos Locales, encuentra apoyo, como ya he comentado, en el artículo 129.2 de la Constitución española y se justifica en él, el fin de interés general que estas entidades persiguen¹⁰⁷. Pero ¿es suficiente esta base en la Constitución para que todas las cooperativas puedan disfrutar de dichos beneficios? A mi entender, cabría hacer una especificación más concreta y una distinción en base legal al tamaño de las cooperativas, para que estas pudieran disfrutar o no de los beneficios fiscales que se les otorgan, así como las diferentes ayudas que se proporcionan, bien desde el Estado o bien desde la Unión Europea.

MERINO JARA¹⁰⁸, nos refiere que la “*Corte suprema di cassazione*” plantea tres cuestiones prejudiciales sobre el régimen fiscal de las cooperativas italianas, y una de las dudas que plantea es si puede calificarse de abuso de derecho la utilización de la forma de sociedad cooperativa cuando la utilización de dicha sociedad se realice con el fin exclusivo o principal de obtener un ahorro fiscal. Pues opino de la misma forma, entiendo que la cooperativa es un tipo de entidad que necesita más ayuda para salir adelante que quizás una sociedad capitalista, pero no me parece correcto que haya

¹⁰⁷ Ibídem. pág.109 y 111.

¹⁰⁸ Vid. MERINO JARA,I.: “*El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado*”, en CIRIEC España, , Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº66, 2009, pág.112.

personas que se aprovechen con la utilización de la sociedad cooperativa, de las ayudas y de los beneficios fiscales, y que por lo tanto pueda calificarse de abuso de derecho.

8. Consideraciones finales

Para llegar a explicar los aspectos tributarios de las cooperativas, consideré conveniente realizar en primer lugar una breve reseña de la historia del cooperativismo, haciendo una pequeña mención del estado de la cuestión a nivel europeo, estatal y de comunidad autónoma, en este caso Cataluña.

Después de situar lo que viene siendo el espíritu cooperativista en nuestra sociedad actual, era necesario indicar la definición de cooperativa. Pues bien, al analizar las diferentes definiciones de cooperativa, entiendo finalmente que es una entidad que se crea por un grupo de personas que buscan satisfacer sus necesidades sobre algo en concreto, que se conoce como objeto social. Estas entidades tienen que ser sin ánimo de lucro, aunque no siempre sea así como he podido comprobar a lo largo de mi TFG, y a veces el objetivo principal de sus socios parece desvirtuarse.

Seguidamente, después de acotar el significado de cooperativa, así como los valores y principios en los que debe basarse su funcionamiento y organización, me he centrado en la fiscalidad especial de la que disfrutaban este tipo de entidades. Esta fiscalidad se basa en la distinción entre cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas, así como también en una separación de los beneficios obtenidos con la actividad que se realice en la cooperativa. Estos beneficios pueden ser cooperativos y extracooperativos. Y concretamente los beneficios fiscales que se dan a las cooperativas sólo se harán en base a los beneficios cooperativos, mientras que los extracooperativos tributarán por el régimen general.

Por otro lado, como tema de interés y, desde mi punto de vista, relacionado indirectamente con el régimen fiscal de las cooperativas, es el hecho objetivo que hoy en día, como he podido conocer después de realizar dicho trabajo, las cooperativas en tiempos de crisis como los actuales, son una salida laboral que muchas personas están adoptando al encontrarse sin trabajo.

Y por último, he dedicado un punto de mi TFG a explicar una cooperativa de éxito que se inició hace más de 50 años y que a día de hoy sigue en operando y con grandes beneficios.

Llegados a este punto, en base a mi opinión personal debo decir, en primer lugar, que estamos hablando de economía social, que es el conjunto de actividades económicas y empresariales que llevan a cabo entidades que tienen como objetivo el bien colectivo de sus integrantes, siempre que actúen bajo una serie de principios.

A partir de aquí, hay que acudir a la Constitución Española, ya que, encontramos en sus artículos 31.1 y 129.2 el sustento legal para proporcionar la regulación del régimen fiscal especial de las cooperativas.

Según mi criterio, veo correcta y necesaria, la regulación fiscal especial, con beneficios, para las cooperativas, ya que son entidades consideradas como de economía social y que además encuentran apoyo en la Constitución Española por considerarse un beneficio social digno de fomento. Así como también encuentro correcto, la separación de los beneficios, cooperativos y los extracooperativos, que se realiza. Ahora bien, considero que se deberían tener en cuenta dos características más, para que una cooperativa pueda disfrutar de beneficios fiscales. En primer lugar, el tamaño de la cooperativa, y en segundo lugar, los beneficios que obtiene. Hechos que están interrelacionados. Es decir, no me parece correcto, que grandes cooperativas como la que he comentado, u otras con tales dimensiones, puedan obtener un régimen fiscal especial cuando son entidades que tienen unos beneficios económicos muy elevados. Y es que entiendo, que las grandes cooperativas tienen básicamente los mismos objetivos que una empresa capitalista y parece que sólo utilizan el nombre de entidad cooperativa, para poder disfrutar de los beneficios fiscales, entre otros.

Las cooperativas tienen un objeto social concreto, que es por el que existen. Concretamente, en el caso del Grupo Alimentario de Guissona, su presidente afirma, como he mencionado, que siguen siendo “esos ganaderos de siempre”, pero yo creo que no es así exactamente, porque al ampliar tanto su gama de productos, han perdido su objeto social por el que se crearon e iniciaron sus pasos. Sin embargo, no se puede quitar mérito a la evolución y al crecimiento de las últimas décadas de este grupo.

En definitiva, entiendo que debería realizarse una reforma en la LRFC, para abarcar y encajar el tipo de cooperativas que existen hoy en día, que va desde el grupo de pequeños agricultores que se unen, hasta las grandes cooperativas que han crecido y evolucionado considerablemente.

9. Bibliografía

AMAT, O. *Anàlisis dels factors d'èxit del cooperativisme agrari a Catalunya*, Institut Català de Crèdit Agrari, Barcelona, 1991.

ARANDA LANDÍN, S.: “*El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español*”, GEZKI, nº7, 2011.

ARIAS VELASCO, J.: *La Fiscalidad de las Entidades sin ánimo de lucro*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

CALVO ORTEGA, R.: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Aranzadi, Navarra, 2005.

CARRERAS ROIG, L.: *El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación*, (Tesis inédita), Tarragona, 2007.

CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *Régimen Fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, Navarra, 1999.

FAJARDO GARCÍA, G.: “*La especificidad de las sociedades cooperativas frente a las sociedades mercantiles y la legitimidad de su particular régimen jurídico y fiscal según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*”, en *Revista de Derecho Mercantil*, Valencia, nº288, 2013.

FAJARDO GARCÍA, G.: *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

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

MERINO HERNÁNDEZ, S.: *Manual de Derecho de Sociedades Cooperativas*, Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 2007.

MERINO JARA, I.: “*El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado*”, en CIRIEC España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº66, 2009.

MOLINA CABRERA, J.: *Legislación sobre Cooperativas y Sociedades Laborales General y Autónoma*, Trivium, Madrid, 1991.

MORILLAS JARILLO, M.J.: *Las Sociedades Cooperativas*, Iustel, Madrid, 2008.

MORILLAS JARILLO, M.J/ FELIU REY, M.I.: *Curso de cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002.

NICOLIELLO, N.: *Diccionario del Latín Jurídico*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1999.

ROCA, J. / ROCA.M.: *Una estrategia singular. Claves del éxito del Grupo Alimentario Guissona*, Profit, Barcelona, 2010.

SEGRELLES SERRANO, J.A.: “*Capitalismo y organización de los espacios ganaderos en España. El caso de la Cooperativa Agropecuaria de Guissona*”, Investigaciones Geográficas, nº39, Universidad de Alicante, 1999.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “*Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas*”, en CIRIEC España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, 2010.

VARGAS VASSEROT, C.: “*Integración y diferenciación cooperativa: de las secciones a los grupos de sociedades*”, Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, nº44, Universidad de Bilbao, 2010.

Webgrafía

BLANCHAR, C.: *“El empleo cooperativo reside a la crisis”*, en El País Cataluña, Barcelona, 8/04/2013, disponible en internet:

http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/04/07/catalunya/1365354057_768185.html

Fecha de consulta: 6/05/2014

BLANCHAR, C.: *Cooperativas frente a la crisis*, en El País Cataluña, Barcelona, 2012, disponible en internet:

http://ccaa.elpais.com/ccaa/2012/09/28/catalunya/1348859388_318183.html

Fecha de consulta: 6/05/2014

CALERO, J.: *“Las cooperativas generan 287.000 empleos en España”*, en ABC España, 16/07/2013, disponible en internet:

<http://www.abc.es/economia/20130706/abci-cooperativa-espaa-201307052055.html>

Fecha de consulta: 6/05/2014.

Documental realizado en 2013 por *“Televisió de Catalunya”*, disponible en internet: <http://www.tv3.cat/videos/4607951/Univers-Guissona>

Fecha de consulta: 6/05/2014

<http://www.cag.es/>

<http://www.ilo.org/>

http://www.ilo.org/global/about-the-ilo/who-we-are/ilo-directorgeneral/statements-and-speeches/WCMS_216863/lang--es/index.htm

Fecha de consulta: 6/05/2014

<http://www20.gencat.cat/portal/site/OVT/menuitem.8d9f3f7e23c1cd519e629e30b0c0e1a0/?vgnextoid=c777e694b01f3210VgnVCM1000008d0c1e0aRCRD&vgnnextchannel=c777e694b01f3210VgnVCM1000008d0c1e0aRCRD&vgnnextfmt=detall&contenti>

d=c2b90c4ea1c9a3100c4ea1c9a3108d0c1e0aRCRD&idTipusAction=1&idAction=1

Fecha de consulta: 6/05/2014

LUÍS MONZÓN, J.: “Informe para la elaboración de una ley de fomento de la economía social”, Gobierno de España, Ministerio de Trabajo e Inmigración, Secretaria de Estado de Seguridad Social, Octubre 2009, pág.10, en donde se explica que: *“L’Association Chrétienne des Bijoutiers en Doré fue la primera cooperativa significativa de trabajo asociado que existió en Francia”*. Disponible en internet en: <http://www.seg-social.es/prdi00/groups/public/documents/binario/129731.pdf>

Fecha de consulta: 6/05/2014