



**CIRIEC**  
*españa*

**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, n° 81, Agosto 2014, pp. 61-93**

# **La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario**

**Manuel Paniagua Zurera**

**Julio Jiménez Escobar**

Universidad Loyola Andalucía

*CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*  
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición online: 1989-6816.

© 2014 CIRIEC-España

[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)

[www.ciriec-revistaeconomia.es](http://www.ciriec-revistaeconomia.es)

# La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario

Manuel Paniagua Zurera y Julio Jiménez Escobar

## RESUMEN

*España es uno de los pocos Estados miembros de la Unión Europea donde las sociedades cooperativas han sido recibidas expresamente en la Constitución como acreedoras de un mandato de fomento o promoción pública (art. 129.2 CE). La presente investigación intenta demostrar que, en nuestro sistema jurídico, ha existido más política cooperativa que Derecho cooperativo o fomento cooperativo. El principal lastre de nuestra legislación cooperativa, histórica y vigente, es su acusada politización. Lo que se ha agudizado en nuestro Estado Autonómico.*

*El fomento público de la cooperación, como intuyó nuestro legislador constituyente, pasa en primer lugar por una legislación adecuada, en una doble perspectiva. Primero, en la técnica legislativa, lo que demanda la redimensión del actual mosaico legislativo en materia cooperativa. Segundo, en el contenido del Derecho aplicable a las sociedades cooperativas (jurídico-privado y tributario, principalmente), pues debemos retomar la conciencia de que cualquier configuración legal no da origen a una sociedad cooperativa. El tipo social cooperativo tiene unos principios asentados internacionalmente y admitidos por la Unión Europea. Si falta una auténtica sociedad cooperativa, no tienen sentido ni la legislación cooperativa (estatal o autonómica, adecuada o no), ni el fomento de las empresas cooperativas con mayores o menores beneficios fiscales. Además, junto a ello se constata que la aplicación del régimen de ayudas de Estado a las empresas cooperativas en la Unión Europea incurre en ciertas contradicciones y un escaso respeto a la libertad de empresa rectamente entendida.*

**PALABRAS CLAVE:** Principios y valores cooperativos, Constitución española, legislación cooperativa adecuada, beneficios fiscales, ayudas de Estado.

**CLAVES ECONLIT:** H250, H390, K200, K210, K340, P130.

**Cómo citar este artículo:** PANIAGUA ZURERA, M. & JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2014): "La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 81, 61-93.

**Correspondencia:** Manuel Paniagua Zurera, profesor titular de Derecho Mercantil; Julio Jiménez Escobar, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Loyola Andalucía. E-mails de contacto: paniagua@uloyola.es, jjimenez@uloyola.es.

## La nécessité d'une législation appropriée pour les coopératives : perspective commerciale, fiscale et de droit communautaire

**RÉSUMÉ :** L'Espagne est l'un des rares pays membres de l'Union européenne dont la Constitution reconnaît les coopératives en tant qu'organisations chargées du développement ou de la promotion en matière publique (art. 129.2 CE). Le but de ce travail est de montrer qu'au sein de notre système juridique, une plus grande importance a été accordée à la politique coopérative par rapport au droit des coopératives ou à la promotion de celles-ci. La politisation constitue le principal fardeau de la législation actuelle en vigueur sur les coopératives, et il s'agit d'un phénomène qui s'est accentué au sein notre Communauté autonome.

Comme l'avait perçu notre législateur, l'encouragement du secteur public en faveur de la coopération doit passer par une législation appropriée, dans une perspective double. En premier lieu, dans la perspective de la technique législative, ce qui impliquerait une reconstruction de la mosaïque législative actuelle en matière de coopération. En second lieu, dans la perspective du contenu de la législation applicable aux sociétés coopératives (principalement juridique, privée et fiscale). Il faut en effet garder à l'esprit qu'une configuration légale n'encourage pas nécessairement l'établissement d'une société coopérative. Le domaine socio-coopératif dispose de principes établis au niveau international et reconnus par l'Union européenne. Sans la présence d'une société coopérative solide, ni la législation sur les coopératives (étatique, régionale, appropriée ou non), ni l'encouragement au développement des entreprises, petites ou grandes, n'ont de sens. De même, on constate que l'application du régime d'aides de l'État à destination des entreprises coopératives dans l'Union européenne recèle de contradictions et ne respecte pas la liberté d'entreprise à proprement parler.

**MOTS CLÉ :** Principes et valeurs coopératifs. Constitution espagnole. Législation coopérative appropriée. Avantages fiscaux. Aides de l'État.

## The need for appropriate cooperative legislation: commercial, tax and EU law aspects

**ABSTRACT:** Spain is one of the few EU member states to have a Constitution that expressly mentions cooperatives as beneficiaries of a mandate for public encouragement or promotion (article 129.2). This research attempts to demonstrate that there has been more cooperative policy than cooperative law or cooperative promotion in the Spanish legal system. The main handicap in Spain's cooperative legislation, past and present, is its marked politicisation. This has worsened since regional autonomy.

The first requirement for public encouragement of cooperation, as the constitutional legislators sensed, is appropriate legislation, in two ways. Firstly, from the technical point of view, the present mosaic of cooperative laws needs to be resized. Secondly, in terms of the content of the law that is applicable to cooperatives (mainly private law and tax law), we need to regain an awareness that not every legal form can give rise to a cooperative. The cooperative form of enterprise obeys principles that are internationally established and recognised by the European Union. If an authentic cooperative is lacking, it makes no sense to have cooperative laws (national or regional, whether appropriate or otherwise) or to promote cooperatives by giving them greater or lesser tax advantages. At the same time, however, it can also be observed that the application of the state aid system to cooperative enterprises in the European Union falls into certain contradictions and has little respect for the freedom to conduct business, in its rightful sense.

**KEY WORDS:** Cooperative values and principles, Spanish Constitution, cooperative legislation, tax advantages, state aid.

## **1.- La Constitución española y la legislación cooperativa: la libertad de empresa, el fomento público y la dispersión legislativa<sup>1</sup>**

### 1.1. La promoción pública de las sociedades cooperativas

#### 1.1.1. Los fundamentos del mandato constitucional de promoción pública

El Reino de España es uno de los pocos Estados de la Unión Europea, junto a Italia (art. 45), Grecia (art. 12) y Portugal (art. 85), donde las sociedades cooperativas han sido recibidas en forma expresa en sus textos constitucionales. Además, en el caso del Estado español, como acreedoras de un mandato de promoción pública. El art. 129.2 de la Constitución española de 27 de diciembre de 1978 (en adelante CE) 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 el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”* (Vicent Chuliá, 1981: 1231-1236; y, Paniagua Zurera, 1997: 160-177).

La promulgación de una legislación adecuada, presidida por el mandato de fomento de las cooperativas, es un reconocimiento de la situación de precariedad legislativa y, con posterioridad, de inseguridad jurídica, en la que estaban sumidas las sociedades cooperativas durante la dictadura franquista. Para el Poder Constituyente la emanación de esta legislación adecuada es, por un lado, una necesidad urgente dado el desfase y, especialmente, la inaplicación de la legislación de 1974-1978 y, por otro, es una cierta deuda histórica hacia las sociedades cooperativas y el movimiento cooperativo, después de la dilatada vigencia de la antiooperativa Ley de 1942 y sus desarrollos reglamentarios.

Más allá de este propósito de compensación o reequilibrio normativo, el mandato de fomento ex art. 129.2 CE está unido a los restantes preceptos constitucionales que dan contenido al Estado social, como modalidad de la forma de Estado democrático (art. 1.1 CE) y, en especial, a la cláusula general en pro de la igualdad real y efectiva contenida en el art. 9.2 CE<sup>2</sup>. El fomento de las sociedades cooperativas engarza con el objetivo o fin político de promocionar a colectivos sociales en situación de debilidad, inferioridad o subordinación personal, social o económica.

1.- Esta investigación se enmarca dentro del Proyecto de Investigación de Excelencia de la Junta de Andalucía *“La protección de los consumidores como ariete de la reforma de la empresa, las reglas de competencia y la cultura empresarial”* (SEJ-P10-6073), cuyo investigador principal es el Prof. Dr. Javier Pagador López. Y, en el marco del Proyecto del Ministerio de Ciencia e Innovación *“Veinticinco años de Derecho de los consumidores: análisis legal y propuestas de modernización”* (DER 2010-16204), cuyo investigador principal es el Prof. Dr. Luis María Miranda Serrano.

2.- *“España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”* (art 1.1 CE); y, *“Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”* (art. 9.2 CE).

### 1.1.2. La eficacia y el alcance del mandato de promoción pública pro cooperación

De entrada, el art. 129.2 CE tiene una extraña ubicación en la *topografía constitucional*: en el Título VII (*Economía y Hacienda*) de la CE (arts. 128 a 136), cuando la mayor parte de “*los principios rectores de la política social y económica*” figuran en el Capítulo III del Título Primero de la CE (*De los derechos y deberes fundamentales*) (arts. 39 a 52)<sup>3</sup>. No obstante, desde los primeros comentarios a nuestra Norma Fundamental existe consenso en que el art. 129.2 CE es un principio rector de la política social y económica que resulta insertado en el Título VII, pese a las enmiendas para su trasvase al citado capítulo tercero (p. ej., Cazorla Prieto, 1985: 1906; *idem*, 2001: 2159-2161 y 2196; Prados De Reyes y Vida Soria, 1985: 78-79; Paniagua Zurera, 1997: 160-163, *idem*, 2005: 49-52; Pastor Sempere, 2000: 210-211). La razón de que se optase por su localización en el heterogéneo capítulo sobre la economía y la hacienda pública radica en el fuerte o mayoritario contenido económico que preside el mandato de fomento hacia las sociedades cooperativas –y, hoy, por extensión, a las restantes empresas y entidades de la economía social–, como sucede con la promoción pública de la participación obrera en las empresas y el acceso de los trabajadores a la titularidad de empresas (p. ej., las sociedades laborales).

El art. 129.2 CE es, atendiendo a su sustancia o contenido normativo<sup>4</sup> un desubicado –en la Norma fundamental– principio rector de la política social y económica<sup>5</sup>. En consecuencia, su garantía constitucional resulta del art. 53.3 CE: el fomento cooperativo debe informar todo nuestro ordenamiento jurídico, y debe ser respetado y protegido en las decisiones de los Ejecutivos, de nuestras Administraciones públicas y de nuestro Poder judicial (FJ 30, STC 77/ 1985, de 27 de junio). El Tribunal Constitucional ha admitido el juicio de constitucionalidad por vulneración del art. 129.2 CE en aquellos supuestos en los que se evidencie un trato normativo desigual manifiestamente infundado o arbitrario que provoque un efecto desincentivador de la cooperación (FJ 2, STC 155/1999, de 6 de mayo). Además, en algunos supuestos el Alto Tribunal ha legitimado un matizado trato de favor hacia las sociedades cooperativas al amparo del art. 129.2 CE (*ad ex*, FJ 6, STC 103/1989, de 8 de junio).

El contenido programático e informador *ex art.* 129.2 CE no colma la potencialidad normativa de este principio rector de la política social y económica. Nos encontramos, asimismo, con un principio general del Derecho de carácter legal constitucionalizado, y desarrollado legalmente, con el valor normativo inherente a esta calificación jurídica (arts. 1.6, 3.1 y 4.1 Código civil). La operatividad y utilidad de este principio general del Derecho de carácter legal es especialmente acusada en las tareas de calificación, interpretación, integración y aplicación de las normas jurídicas.

3.- *En el debate constitucional la enmienda núm. 77 en el Senado presentada por el Grupo Progresistas y Socialistas Independientes, propuso la ubicación del contenido del art. 129.2 CE en el Capítulo III del Título Primero de la Constitución, con la argumentación de que “se considera que el núm. 2 de este artículo no guarda relación con la actividad económica de los entes públicos, que es el objeto del Título VII y que encaja mejor en el Capítulo III del Título I, que establece los principios rectores de la política económica” (Paniagua Zurera, 1997: 162).*

4.- *Y no al simple dato formal de que no figura en el Capítulo III del Título Primero CE (arg. art. 53.3 CE).*

5.- *La doctrina que afirma que no estamos en lo sustancial ante un principio rector de nuestra política social y económica (en una interpretación histórica, lógica y sistemática), debe acudir a la vía indirecta de admitir que es un mandato de fomento imperativo y con aplicación directa. El resultado práctico final coincide en buena medida. No así la potencialidad normativa de su reconocimiento como principio rector *ex Constitutione*.*

La derogada Ley estatal 3/1987, general de cooperativas, establecía que, *“De conformidad con el mandato contenido en el artículo 129.2 de la Constitución española, el Estado reconoce como tarea de interés público la promoción, estímulo y desarrollo de las sociedades cooperativas y de sus estructuras de integración económica y representativa, cuya libertad y autonomía garantiza”*.

La vigente Ley estatal 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (LCoop) dispone, en su Título II dedicado a la acción de la Administración general del Estado, bajo la rúbrica de *“Fomento del cooperativismo”*, que *“Se reconoce como tarea de interés general, a través de esta Ley y de sus normas de aplicación, la promoción, estímulo y desarrollo de las sociedades cooperativas y de sus estructuras de integración económica y representativa”* (art. 108.1) (Paniagua Zurera, 2005-a: 49-51 y 361-366).

Este mandato de fomento ha sido generalizado por la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (LES), a todas las empresas y entidades de la economía social: *“Se reconoce como tarea de interés general, la promoción, estímulo y desarrollo de las entidades de la economía social y de sus organizaciones representativas”* (art. 8.1). Aunque la LES no ha introducido –pese a su demanda durante la tramitación parlamentaria- medidas concretas de fomento, que quedan diferidas (*rectius*: olvidadas) en el tiempo (Paniagua Zurera, 2011: 123-141).

## 1.2. Las sociedades cooperativas y la libertad de empresa en nuestra economía social de mercado

A este mandato de fomento público hay que adicionar un *prius* conceptual y material (o de contenido), que suele pasar desapercibido en los comentarios a la Constitución (que reiteran, con cierta monotonía, la mera inconcreción del imperativo constitucional analizado)<sup>6</sup>. La sociedad cooperativa es una forma singular de organización de la iniciativa económica privada o libertad de empresa. La libertad de empresa (y el pluralismo empresarial *ex Constitutione*) en nuestra economía social de mercado es reconocida, tutelada y funcionalizada por el art. 38 CE<sup>7</sup>, al que alcanza la protección dispensada por el art. 53.1 CE<sup>8</sup>.

Es oportuno destacar, frente a algunas ideas que identifican la empresa con la empresa capitalista tradicional, que el derecho a la libertad de empresa se extiende a toda actividad económica de titularidad no pública. Sin que el ánimo de lucro se exija para la aplicación de este derecho (Aragón, 1996: 172; o, Paniagua Zurera, 2011: 150-153). Como hemos argumentado, la sociedad cooperativa

6.- En estos comentarios abundan las opiniones que enfatizan, por un lado, el carácter programático del art. 129.2 CE y la ausencia, por otro, de un concreto contenido exigible a los poderes públicos. Cuando, en nuestra opinión, no es así (en igual sentido, Alguacil Marí, 2011:10-15).

7.- *“Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación”*.

8.- *La libertad de empresa vincula a todos los poderes públicos. Sólo por ley, “que en todo caso deberá respetar su contenido esencial”, puede regularse la libertad de empresa. Su ejercicio resulta tutelado por el recurso de inconstitucionalidad contra las leyes y disposiciones normativas con rango de ley (Aragón, 1996).*

y, por extensión, las empresas de la economía social, resultan afectadas por el alcance protector del citado art. 53.1 CE. En nuestra Constitución económica las fórmulas de participación en la empresa y en el mercado *ex art.* 129.2 CE son admitidas y valoradas positivamente y, además, conforman el sistema normativo que vertebra nuestra Constitución económica (Paniagua Zurera, 1997: 163). En consecuencia, las sociedades cooperativas están amparadas, en la titularidad y en el ejercicio de la libertad de empresa, por el contenido tuitivo y por el contenido esencial *ex art.* 38 CE. Toda interpretación que dé cobertura a límites o prohibiciones legales (o prácticas administrativas) hacia la cooperación que no estén justificadas de manera objetiva y sean de aplicación general a todos los empresarios, supone ir en contra de la propia Constitución (Paniagua Zurera, 2011: 153).

Como podemos advertir se abre paso un segundo fundamento de legitimación constitucional de interdicción de las normas legales o las decisiones administrativas que penalicen, discriminen, desnaturalicen o instrumentalicen a las sociedades cooperativas. El primero está constituido, como principio rector de la política social y económica pro cooperación, por el Estado social y la cláusula constitucional a favor de la igualdad real (arts. 1.1, 9.2 y 129.2 CE). El segundo tiene engarce, incluso, en un Estado liberal: la libertad de empresa o la libertad de iniciativa económica privada (art. 38 CE).

La relación entre la libertad de empresa y el fomento público de las sociedades cooperativas (y, demás empresarios de la economía social) no sólo aporta elementos de apoyo y nutrientes mutuos, sino que también genera –o, potencialmente, puede hacerlo– zonas de conflicto o colisión. Pensemos en una legislación tributaria para las sociedades cooperativas que las colocasen en una situación de ventaja en el mercado y, en paralelo, en una situación de desventaja a las empresas capitalistas tradicionales, de manera que la competencia económica en los mercados resultase falseada o reducida. Ante una situación de este tipo el legislador debe buscar, como se ha evidenciado respecto a la regulación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos (Jiménez Escobar, 2006a), un adecuado equilibrio entre, de un lado, la promoción hacia los más necesitados inherente al Estado social y, de otro, la competencia económica en los mercados que forma parte del contenido esencial de la libertad de empresa<sup>9</sup>. Máxime cuando los problemas no sólo surgen en nuestro Derecho interno, pues las medidas de promoción pública tienen que respetar, como han recordado la Comisión Europea<sup>10</sup> y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)<sup>11</sup>, la normativa comunitaria y nacional sobre defensa de la competencia libre y leal, especialmente la referida al control de las ayudas públicas a las empresas, aspectos que analizaremos más adelante.

9.- Sobre el alcance de los beneficios fiscales a las entidades sin fines lucrativos puede consultarse Jiménez Escobar, 2006b y 2006c.

10.- "Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa", COM (2004) 18 al final, de 23 de febrero de 2004; y, la Decisión de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2009, relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible (DOUE L 235, de 4 de septiembre de 2010).

11.- Sentencia (Sala Primera) de 8 de septiembre de 2011, asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Ministero dell'Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate c. Paint Graphos, Adige Carni y M. Franchetto.

### 1.3. La distribución de competencias normativas sobre cooperativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas

#### 1.3.1. Relato de un despropósito político-ejecutivo, constitucional y legislativo

El reparto de competencias normativas sobre cooperativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha resultado especialmente laberíntico, politizado y desafortunado. El Pleno del Tribunal Constitucional tuvo que pronunciarse, temprana y, en nuestra opinión, con poco acierto, sobre el alcance de las competencias normativas estatales y autonómicas sobre sociedades cooperativas, con ocasión del recurso de inconstitucionalidad (núm. 201/1982) promovido por el Estado contra la Ley vasca 1/1982, de 11 de febrero, de cooperativas. Esta decisión tuvo lugar en la breve STC 72/1983, de 29 de julio, que apenas cuenta con seis páginas a una cara de fundamentos jurídicos.

El Alto Tribunal, ante la timidez del recurso planteado por el Estado (que sólo impugnó los arts. 3, 8.1 y d. f. 1ª de la ley recurrida) y el poco conocimiento de la institución, admitió –y admite, pues no hay cambio de doctrina– que las Comunidades Autónomas con competencia exclusiva sobre cooperativas (todas, al día de hoy) pueden establecer el completo régimen jurídico-público cooperativo (p. ej., los registros administrativos, las infracciones y las sanciones administrativas o la normativa de fomento) y, lo que en nuestra opinión no es acertado, el entero régimen jurídico-privado cooperativo (v. gr., la constitución, el régimen de los socios, los órganos sociales, el régimen económico, las modificaciones estatutarias y estructurales o la disolución, liquidación y extinción) de las sociedades cooperativas para su respectivo territorio. El tiempo ha demostrado las numerosas disfunciones, que desarrollamos a lo largo de este trabajo, que se han generado por esta desafortunada política legislativa. Por motivos ajenos a la promoción cooperativa o a una legislación cooperativa adecuada, de esta desacertada solución se han librado las cooperativas de crédito y las de seguros, al amparo del art. 149.1.11ª CE que atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre las bases de *“la ordenación de crédito, banca y seguros”* (v. SSTC 155/1993, de 6 de mayo y 86/1989, de 11 de mayo).

El legislador ordinario ha desarrollado el art. 129.2 CE con la promulgación del desmenuzado régimen sustantivo o jurídico-privado de la sociedad cooperativa que comentaremos seguidamente. Y lo ha completado, y nos interesa destacarlo, con la aprobación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC)<sup>12</sup>, y las correspondientes Normas y Leyes forales en el País Vasco y Navarra.

La Exposición de motivos LRFC aduce, como justificación de la legislación fiscal de fomento, que las sociedades cooperativas *“han sido siempre objeto de especial atención por el legislador, quien, consciente de sus características especiales como entes asociativos y de su función social, les ha reconocido, desde antiguo, determinados beneficios fiscales, tradición que, en definitiva, es armónica*

12.- En la Unión Europea nuestra LRFC es la que dispensa un mejor trato tributario a las sociedades cooperativas, por lo que ha sido calificada como *“un caso singular dentro de la fiscalidad de cooperativas en el marco de la U. E.”* (Juliá Igual y Server Izquierdo, 1996: 67-68).

con el mandato a los poderes públicos, contenido en el apartado 2 del artículo 129 de la Constitución de fomentar, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas”. Más adelante argumenta, ampliando la *ratio legis*, que es necesario “atender en especial a la modernización y desarrollo de sectores económicos como la agricultura, la ganadería y la pesca y de equiparar el nivel de vida de todos los españoles, así como garantizar el equilibrio entre la especialidad fiscal y el mantenimiento de las condiciones de competencia en el mercado”.

Si volvemos al régimen jurídico-privado del tipo social cooperativo, España tiene, para sorpresa y maravilla mundial, una ley estatal y ¡dieciséis! leyes autonómicas. De momento sólo falta por emanar su propia ley de cooperativas la Comunidad Autónoma de Canarias. Este panorama legal es, y en ello coincide toda la doctrina mercantil, un auténtico despropósito legislativo (Vicent Chuliá, 2010: 914).

La jurisprudencia constitucional y los mercadeos competenciales han dejado desprotegido, en materia cooperativa, al interés general de la Nación. Pues, ni la conformidad con la legislación mercantil presente en los Estatutos de Autonomía (Paniagua Zurera, 2005a: 53-54), ni el contenido de otros títulos competenciales estatales (*ad ex.*, art. 149.1.1<sup>a</sup>, 6<sup>a</sup>, 7<sup>a</sup>, 8<sup>a</sup> o 13<sup>a</sup> CE), han servido para poner coto –o un mínimo de medida legislativa– a la floración legislativo-cooperativa de nuestras Autonomías. De esta forma se han producido evidentes y crecientes fenómenos legislativos extremos –e, indeseados para el interés general de la Nación– de *forum shopping* y de pujas o apuestas normativas a la baja, que ofertan normativas cada vez más permisivas y menos cooperativas (p. ej., la última en la Ley andaluza 14/2011, de 23 de diciembre). A lo que se suman regulaciones seudocooperativas ajenas a la cooperación y, hemos de recordarlo, a las competencias normativas autonómicas (v. gr., las cooperativas mixtas en la LCoop y su imitación por leyes autonómicas y la Ley 8/2006, de 23 de diciembre, de sociedades cooperativas *especiales* de Extremadura) (Martínez Segovia, 2007). En el sustrato y razón de estas disfuncionalidades legislativas están nuestras Autonomías (coadyuvadas por la inacción e inhibición del Estado) que tratan de atraer hacia su territorio y su ley al mayor número de empresas cooperativas y, al tiempo, intentan disuadir a las sociedades cooperativas que actúan principalmente en su territorio para que no se trasladen en busca de un régimen legal más permisivo.

La tendencia de política legislativa que se atisba es la generalización del régimen cooperativo más permisivo, esto es, una deriva economicista radical que acerca el modelo de empresa cooperativa al de la empresa capitalista tradicional. Entre las últimas leyes autonómicas promulgadas<sup>13</sup>, ha ahondado sobremanera en esta tendencia la tercera ley andaluza: la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de sociedades cooperativas andaluzas que, a decir de su Exposición de motivos, modifica sensiblemente el modelo de empresa regulado para lo que elimina todos los obstáculos a su desarrollo, con respeto a sus valores (Paniagua Zurera, 2013b). Sin confesarlo abiertamente, el legislador andaluz –como hizo poco antes el castellano-manchego– transita de una concepción social o clasista de la

13.- Siempre hemos de decir la penúltima, pues la volatilidad legislativa (y la sobre-regulación o *goldplating*) son crecientes. V., p. ej., la reciente Ley murciana 4/2011, de 21 de octubre; la extensa Ley gallega 14/2011, de 16 de diciembre (esta reforma, que ya prevé la promulgación de un texto refundido, parifica la ley gallega con la estatal), y la Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria.

cooperación<sup>14</sup>, a la concepción dominante en nuestra legislación cooperativa: el *modelo funcional o economicista* para el que la finalidad cooperativa es simplemente la promoción de los intereses económicos de los socios actuales (la lógica del beneficio).

No obstante, todavía cabe identificar trazas o restos normativos (débiles, en ocasiones, y en trance de erosión, en otras) del modelo cooperativo social o clasista, esto es, una configuración *ius cooperativa* cercana a los principios cooperativos. Así, tras la reciente fuga de la entera legislación andaluza, estos elementos están presentes en las leyes extremeña (Ley 8/2003, de 2 de julio), balear (Ley 1/2003, de 20 de marzo) y valenciana (Ley 8/2003, de 24 de marzo); y, en forma mucho más atenuada, en las leyes madrileña (Ley 4/1999, de 30 de marzo), navarra (Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre), asturiana (Ley 4/2010, de 20 de junio) y cántabra (Ley 6/2013, de 6 de noviembre).

Todas las consecuencias negativas de esta hiperinflación legal revierten, exclusivamente, sobre el sector cooperativo y, por extensión, sobre el *espíritu de la economía social*, pues los poderes públicos no parecen ver una realidad (unos hechos) que sería inasumible por –y para– el *espíritu capitalista* (en esta sede, las sociedades mercantiles de capital, especialmente, las sociedades abiertas). El afanoso multilegislador cooperativo, lo pretenda o no, ha creado barreras u obstáculos legales a la libre competencia en los mercados de las empresas y los empresarios cooperativos. Es un incumplimiento cabal del art. 129.2 CE y del art. 38 CE, y concordantes.

Nuestra reiterativa y sobreabundante legislación cooperativa y, ahora, con diversidad de modelos *ius cooperativos*, no es un simple resultado, como erróneamente pudiera parecer, de la suma de unos errores políticos –que los hay– y de un despiste de la justicia constitucional –que también acontece, como vimos–, también es exponente –exagerado– de la falta de sistema y de arte o maestría legislativa, como ha expuesto el maestro Vicent Chuliá (1995). Es el fruto, en suma, de una experiencia jurídica donde ha fallado el arte legislativo.

### **1.3.2. Una ley de armonización como solución más razonable**

En el pasado debió llegarse al consenso político de que la sociedad cooperativa, la empresa cooperativa y el mercado demandan un mínimo común en el régimen jurídico-privado de la sociedad cooperativa cercano, en las cuestiones de constitución, organización, funcionamiento, relaciones externas, modificaciones estructurales o disolución (no comprometidas por los principios cooperativos), al de los tipos societarios de capital que son los tipos más evolucionados y con mayor perfección técnico-jurídica. Las leyes autonómicas, asumido y respetado ese mínimo común y las consecuencias inherentes al principio constitucional de unidad de mercado, podían innovar y ensayar en materias

14.- Esta concepción *ius cooperativa*, con origen y vigencia en Francia, Portugal y España –y, en menor medida, en Italia– es la más cercana y respetuosa con los orígenes y el contenido axiológico inicial del fenómeno cooperativo y, por supuesto, con los valores y principios cooperativos reformulados por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) en su 31<sup>a</sup> Congreso, celebrado en Manchester en 1995 (Ake Böök, 1992; y, Trujillo Díez, 2000). En este modelo social la cooperativa no sólo promueve los intereses económicos de los socios actuales, sino también los intereses de otras personas en situación de necesidad y el interés general de la comunidad donde las cooperativas actúan. En suma, al interés de los socios, se incorporan ab initio la consecución de fines sociales y de interés general.

procedimentales, de control administrativo y, especialmente, en el régimen de fomento. En suma, como es doctrina constitucional consolidada, en todo el régimen jurídico-público de intervención en la actividad económica (Vicent Chuliá, 1981: 1237-1240; aunque muy crítico en 2002)<sup>15</sup>.

Para el futuro la doctrina jurídica no cesa de demandar, como pronto debiera hacer en forma sonora el propio movimiento cooperativo, el ejercicio por el Estado de la facultad constitucional de armonizar la legislación cooperativa autonómica, pues así lo exige el interés general (art. 150.3 CE<sup>16</sup> y v. FJ 3 STC 76/1983, de 5 de agosto, que resuelve los recursos previos de inconstitucionalidad contra el texto definitivo del proyecto de Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico) (Paniagua Zurera, 1997: 185-186, 2005a: 51-53 y 2011: 172; Vicent Chuliá, 1998: 9-11 y 17, 2002: 26-29 y 2010: 915; Embid Irujo, 1998: 35; o, Gadea, 2011: 296). Se trataría de una ley de armonización que estableciese los principios necesarios para armonizar las leyes cooperativas autonómicas. La necesidad de esta armonización, apoyada en el interés general, debe ser apreciada por mayoría absoluta en el Congreso y en el Senado (art. 150.3 *in fine* CE). Antes de que el Gobierno apruebe el Proyecto de ley de armonización, deberá oír a las Comunidades Autónomas (art. 1 Ley 12/1983, 4.10, del proceso autonómico).

## 2.- La evolución de la legislación cooperativa estatal posconstitucional

### 2.1. La Ley general de cooperativas de 2 de abril de 1987

El Estado, tras varios proyectos que no cuajaron (uno de junio de 1980 y otro de septiembre de 1985), consigue promulgar la primera ley estatal –y, general– de cooperativas posterior a la Constitución en abril de 1987 (Paz Canalejo y Vicent Chuliá, 1989, 1990 y 1994). La ley se promulga cuando cuatro Autonomías habían aprobado sus leyes sustantivas y el Tribunal Constitucional había dado su visto bueno a esta anómala situación.

La ley estatal retoma y desarrolla la preocupación por los aspectos empresariales de las sociedades cooperativas. En forma paralela el legislador mantiene y mejora la conexión entre la forma y

15.- En este encendido trabajo, fechado en octubre de 2002, el maestro Vicent Chuliá llega a calificar las competencias normativas autonómicas sobre cooperativas –y demás entidades de economía social– como “una conquista histórica a la que no podemos renunciar –y, menos aún, desde la “periferia”; y afirma que existe una “cruzada neocentralista españolista, que se ha desarrollado incluso desde las filas de los profesores de Derecho mercantil”, cuyo objetivo es “despojar a las Comunidades Autónomas de esta competencia legislativa” (2002: 20-25). Lo que sí admite el Prof. Vicent Chuliá es “un esfuerzo colectivo de lealtad constitucional para simplificar y racionalizar la legislación cooperativa, mediante una Ley de armonización” (2002: 26-29).

16.- “3. El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad”.

la persona jurídica titular de la empresa cooperativa (la sociedad cooperativa) y el contenido axiológico de las empresas y sociedades cooperativas (los valores y los principios cooperativos). El legislador estatal acoge el modelo social cooperativo, actualizado o modernizado con elementos organizativos –no así los económicos– presentes en el modelo economicista o funcional, para lo que imita o se inspira en las soluciones acuñadas para las sociedades de capital abiertas (la anónima) y cerradas (la limitada).

## 2.2. La Ley estatal de cooperativas de 16 de julio de 1999

La LCoop está directamente inspirada en la legislación de sociedades cooperativas de crédito (Ley 13/1989, de 26 de mayo y su Reglamento de enero de 1993), las leyes cooperativas autonómicas de la segunda generación (como las, derogadas, Ley catalana de julio de 1991 y Ley valenciana de marzo de 1995) y, sobre todo, en la Ley vasca 4/1993, de 24 de junio. Por su parte, en esta competición normativa cooperativa existente en nuestro ordenamiento, la ley estatal –y, no lo olvidemos, sus modificaciones– sirven de normas de referencia para las nuevas leyes autonómicas y para las reformas en la legislación cooperativa autonómica (Alonso Espinosa, 2001; García Sánchez, 2001; Morillas y Feliú, 2002; Paniagua Zurera, 2005a).

La ley estatal es una ley más influyente que vigente, pues tiene un ámbito de aplicación residual. Sólo están sujetas a la LCoop las cooperativas que no desarrollen *principalmente* su actividad económica cooperativa en una Autonomía con ley propia (la tienen todas nuestras Comunidades, menos Canarias) o que lo hagan en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla (v. su art. 2. *Ámbito de aplicación*).

El legislador estatal diseña el régimen económico de la sociedad cooperativa en consonancia con un modelo economicista o funcional, atemperado o no extremo. La ley admite la no contabilización separada de los resultados extracooperativos (art. 57.3 y 4. *Ejercicio económico y determinación de resultados*), a costa de perder la condición de sociedad cooperativa fiscalmente protegida (d. a. 6<sup>a</sup>. *Contabilización separada*). Ahora bien, aun manteniendo la separación contable entre los resultados cooperativos, los extracooperativos y los extraordinarios (con lo que no se pierden las ventajas fiscales), permite que el 50 por ciento de los resultados extracooperativos y extraordinarios se repartan entre los socios (art. 58. *Aplicación de los excedentes*). Las pérdidas sociales, con independencia de su origen, pueden imputarse en su totalidad a reservas voluntarias o ser sufragadas con resultados positivos de ejercicios posteriores (art. 59. *Imputación de pérdidas*). Y se amplía, con gran laxitud, la noción de resultados cooperativos [art. 57.3 letras a) y b)]<sup>17</sup> (Paniagua Zurera, 2005a: 71-73 y 238-292; e, *idem*, 2013-c: 659 ss.).

17.- Considera resultados cooperativos los ingresos procedentes de inversiones o participaciones financieras en sociedades cooperativas, "o en sociedades no cooperativas cuando éstas realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa" (art. 57.3 letra a). V. el tratamiento fiscal en el art. 13.9 LRFC.

En una materia de gran trascendencia como es la valoración de los intercambios de bienes y servicios entre la sociedad cooperativa y su base social, el legislador parece abandonar en su tenor literal –lo que demanda una interpretación sistemática y teleológica para introducir razonabilidad– unos criterios objetivos y flexibles de valoración de las prestaciones intercambiadas entre la sociedad cooperativa y sus socios (Paniagua Zurera, 2005a: 94-102; e, *idem*, 2013-c: 673 ss.)<sup>18</sup>. En coherencia con los valores y principios cooperativos (el Derecho cooperativo), con la normativa contable (el Derecho contable) y con la legislación sobre competencia libre y leal (el Derecho de la competencia económica), es necesario, de un lado, evitar o, en su caso, detectar y controlar, el abono encubierto a los socios de los resultados positivos del ejercicio (mediante los precios de transacción o de intercambio de los bienes y servicios); y, de otro, impedir la generación artificial de pérdidas sociales y la inaplicación de las normas imperativas (sustantivas, contables y tributarias) sobre la determinación y la aplicación de los resultados del ejercicio económico en la sociedad cooperativa.

El resultado final es que el contenido de los principios cooperativos se debilita en la LCoop en favor de una apuesta decidida por el fomento de los intereses económicos individuales de los socios actuales, hasta el extremo de que la sociedad cooperativa estatal se aproxima a las sociedades mercantiles de capital. Este nuevo modelo no se concilia con la normativa tributaria vigente: la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Esta ley fiscal construye sus supuestos de hecho conforme al modelo cooperativo social o clasista acogido por la ley estatal de 1987. En consecuencia, la LRFCE está aquejada hoy por un doble desfase. Primero, porque el modelo cooperativo prevalente es el funcional o economicista, cuando la LRFCE hunde sus supuestos de hecho y sus consecuencias jurídicas en otro modelo *ius cooperativo*. Segundo, porque la ley estatal de cooperativas, la normativa vigente de 1999, apenas tiene aplicación (es decir, eficacia real). En la práctica el Derecho cooperativo sustantivo vigente, ante el limitadísimo ámbito territorial de aplicación de la LCoop, son las abundantes y volátiles leyes cooperativas autonómicas. Por todo ello es necesaria y acuciante la reforma del régimen tributario cooperativo (Rodrigo Ruiz, 2010: 12-16). Así se intentó recoger sin éxito en la Ley 5/2011, de Economía Social (Paniagua Zurera, 2011: 131-133). Entre tanto, las sociedades cooperativas tienen que convivir –y son muchos los años transcurridos– con el sinsentido de que las mismas actuaciones que permiten y fomentan las normas sustantivas, son penalizadas con la pérdida de la protección fiscal por la LRFCE. Y, a la inversa, que los principios legales que inspiran la LRFCE y que justifican sus beneficios fiscales son silenciados, cuando no contradichos, por las leyes cooperativas sustantivas.

18. - Por ejemplo, la Ley vasca 4/1993, que tanto es imitada por el legislador estatal, –y el mismo comentario puede extenderse a la Ley valenciana (art. 67.3 letra a)-, mantiene este criterio cuando exige que los bienes entregados por los socios para la gestión cooperativa son partidas deducibles para determinar los excedentes del ejercicio, “en valoración no superior a los precios de mercado”; o, el importe de los anticipos laborales, lo son “en cuantía global no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente” (art. 66.2). Con estas normas –que admiten matizaciones (Paniagua Zurera, 2005b: 206-207 y 227; e, *idem*, 2013-c: 673-680) se racionalizan y se aplican (esto es, cobran vigencia real o social) los mandatos legales imperativos sobre la determinación y la aplicación de los resultados del ejercicio económico en la cooperativa; y se impiden prácticas más o menos próximas a las políticas de excedentes cero. Sobre esta práctica poco cooperativa, v. *infra* apartado 4.

### 3.- Las sociedades cooperativas y el Derecho comunitario sobre ayudas públicas prohibidas a las empresas

#### 3.1. El régimen de las ayudas de Estado a las empresas

Como revela la práctica, son las ayudas de Estado las que están suscitando más contenciosos, mayores decisiones comunitarias contradictorias y las primeras sentencias del TJUE sobre fiscalidad cooperativa *stricto sensu*. Por lo que resulta necesario un breve esbozo –incompleto, por supuesto– del régimen de ayudas públicas a las empresas.

Las ayudas públicas a las empresas inciden en el funcionamiento del mercado y alteran la competencia económica cuando suponen una ruptura artificial de la igualdad de medios entre los competidores y sus posibilidades de competir. De ahí que el TFUE adopta, como principio general, la incompatibilidad con el mercado interior, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, de *“las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”* (art. 107.1). Como evidencia la realidad económica y jurídica, el control y, en su caso, la prohibición de estas ayudas por el Derecho comunitario suponen un importante límite a la libertad de intervención económica de los Estados miembros.

La praxis comunitaria acoge un concepto amplio de ayudas que incluye, por ejemplo, modalidades como los créditos a fondo perdido o a bajo interés, los subsidios, las exenciones fiscales, las subvenciones, las condonaciones de deudas, la concesión de garantías, las facilidades de pago, las ventajas en la adquisición de bienes o en la prestación de servicios, las cesiones de inmuebles o las participaciones públicas en el capital en condiciones que no hubiera aceptado un inversor privado. Entre las medidas fiscales calificadas como ayudas públicas encontramos las exenciones, las deducciones, el establecimiento de tipos de gravamen diferenciados, el aplazamiento en el pago de tributos, la concesión de moratorias fiscales, el impago continuado tolerado, la concesión de créditos fiscales especiales e, incluso, los supuestos de no sujeción (Pérez Bernabeu, 2008: 145-153).

Aunque la Unión Europea no tiene competencias en materia de fiscalidad directa<sup>19</sup>, es indudable que por la vía indirecta de la prohibición como regla de las ayudas públicas a las empresas, tiene la facultad de condicionar y controlar la fiscalidad directa de los Estados miembros (Calderón y González, 2005: 59-69). Hasta el punto de haberse planteado, abiertamente, la compatibilidad entre, de un lado,

19.- El art. 113 TFUE faculta al Consejo, por unanimidad, para armonizar las disposiciones relativas “a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos”, cuando resulte necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones en la competencia.

los fundamentos de legitimación del fomento de las sociedades cooperativas ex art. 129.2 CE, en línea con nuestro Estado social y, de otro, las normas comunitarias sobre competencia y fiscalidad, en una clave de un Estado liberal (Alguacil Marí, 2011: 15)<sup>20</sup>.

Es oportuno advertir, como hace la última autora citada, que la construcción jurisprudencial de la primacía del Derecho comunitario no contradice la primacía de la Constitución, que *“ha aceptado, ella misma, en virtud de su art. 93, la primacía del Derecho de la Unión en el ámbito que a ese Derecho le es propio”* [FJ 4, Declaración del Pleno del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre]. Es más, la primacía del Derecho comunitario, además de acotada *“al ejercicio de las competencias atribuidas a las instituciones europeas”*, tiene unos límites representados por el *“respeto a la identidad de los Estados integrantes en ella (la Unión Europea) y de sus estructuras constitucionales básicas”*, *“así como sus valores, principios y derechos fundamentales”* (FJ 3, DPTC 1/2004).

La Comisión Europea y el TJUE entienden que estamos ante una ayuda pública prohibida a las empresas cuando concurren todas estas circunstancias o requisitos: 1º) Una medida que ofrezca a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas a las que deben hacer frente en condiciones de mercado. 2º) Una ventaja concedida por el Estado o mediante fondos estatales. 3º) La medida debe afectar a la competencia económica y los intercambios entre los Estados miembros, lo que se cumple desde el momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros. 4º) La medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. Quedan al margen las medidas de carácter general a las que puedan acogerse todas las empresas.

El TFUE parte de la incompatibilidad con el mercado interior de las ayudas públicas a las empresas. Ahora bien, seguidamente el propio Tratado evidencia la flexibilidad de su regulación en la materia, y los amplios poderes para admitir determinadas ayudas públicas con los que cuentan tanto el Consejo como la Comisión (v. arts. 107.2 a 3 y 108.2)<sup>21</sup>. Es el modelo de competencia imperfecta o practicable económica y socialmente, tutelado por la Unión Europea y sus Estados miembros.

Por ejemplo, el Reglamento (CE) 994/1998, del Consejo, de 7 de mayo, faculta a la Comisión para la aprobación de *reglamentos de exención* en materia de ayudas públicas. Si se cumplen las condiciones previstas en estos reglamentos, los Estados no necesitan notificar previamente las ayudas a la Comisión, ni obtener autorización de estas ayudas. En aplicación de esta facultad, la Comisión per-

20.- Quien sostiene, lo que resulta muy sugestivo aunque suscita serias dudas de viabilidad jurídica, lo que sigue: *“Ahora bien, dado que el art. 129.2 constituye un elemento esencial de la “Constitución económica” directamente derivada del “Estado social y democrático de Derecho”, su contenido debería considerarse, en nuestra opinión, inserto dentro del ámbito cubierto por los límites constitucionales a la primacía del Derecho comunitario”* (Alguacil Marí, 2011: 16).

21.- Grosso modo, además del que indicamos, existen estos tres grandes grupos de ayudas públicas admitidas: 1º) Las que declara compatibles con el mercado interior el propio TFUE (p. ej., ayudas para reparar perjuicios por desastres naturales o por acontecimientos de carácter excepcional); 2º) Las aprobadas por el Consejo por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión; y, 3º) Las aprobadas por el Consejo por unanimidad, a solicitud de un Estado miembro cuando circunstancias excepcionales lo justifiquen.

mite las ayudas públicas para estos objetivos o casos: 1º) Las ayudas a la formación. 2º) Las ayudas de escasa cuantía (las inferiores a 200.000 euros a lo largo de tres ejercicios fiscales). 3º) Las ayudas a las pymes. Y, 4º) Las ayudas regionales.

Fuera del régimen de las ayudas públicas admitidas, las previsiones del TFUE en la materia de control han sido desarrolladas por el Reglamento (CE) 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 107 TFUE. Los Estados miembros deben informar a la Comisión de todos los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la antelación suficiente para que el Ejecutivo comunitario presente sus observaciones. Además, la Comisión Europea está obligada a examinar las presuntas ayudas públicas ilegales de las que tenga conocimiento. Si la Comisión estima las ayudas incompatibles con el mercado interior, requerirá al Estado para que las suprima o las modifique en el plazo que determine. Si no se cumple este requerimiento, la Comisión, o cualquier Estado miembro interesado, puede dirigirse directamente al TJUE. El Estado que pretendía conceder la ayuda, no puede ejecutarla hasta que en el procedimiento iniciado por la Comisión no haya recaído decisión definitiva. Finalmente, si así lo decide la Comisión, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para recuperar las ayudas ilegales de los beneficiarios.

## 3.2. Las comunicaciones y las decisiones de la Comisión Europea sobre las ayudas públicas a las empresas y la fiscalidad cooperativa

### 3.2.1. Las ayudas de Estado y la fiscalidad cooperativa

Precisamente, como ya apuntábamos, una reacción negativa hacia la cooperación puede venir auspiciada por la Comisión Europea y su perspectiva neoliberal, al socaire de la prohibición, de entrada o como principio, de las ayudas estatales relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas<sup>22</sup>. No olvidemos que el objetivo de esta Comunicación de 1998 es aclarar y reforzar, con un carácter indicativo y no exhaustivo (aptd. 37), la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales para reducir el falseamiento de la competencia en el mercado único (aptdo. 2). Además, la Comisión se propone examinar, caso por caso, los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros (aptdo. 4).

En este contexto, la relectura de la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo (CESE) y al Comité de las Regiones “*sobre fomento de las cooperativas en Europa*”, de febrero de 2004, deja al jurista con un poso de insatisfacción. Pues, por un lado, se reconoce la especificidad de la sociedad cooperativa y su contribución –o valor o rentabilidad añadida– social, siquiera sea en forma instrumental; pero, seguidamente, se niega la necesidad de un régimen especial en materias de competencia, fiscalidad o contratos públicos. El resultado final es que el documento rezuma una política más propia del liberalismo –o del neoliberalismo– eco-

22.- Véanse la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOUE C-384, 10.12.1998); y, el Informe sobre la aplicación de esta Comunicación (C-434, de 09.02.2004).

nómico sin trabas, que del modelo social europeo que valora –como demandan los textos constitucionales nacionales y de la Unión Europea– el pluralismo empresarial y que nutre y tutela la economía social de mercado (Paniagua Zurera, 2011: 183-186).

La Comisión Europea advierte que *“el desarrollo de las cooperativas sigue siendo esencialmente competencia de los Estados miembros”*. Pese a esta afirmación, la Comisión no duda en erosionar las competencias estatales cuando pone estrictos límites a las reformas que, a su juicio, –falible, como todos– incidan en las normas sobre competencia económica o fiscalidad.

Buena prueba de los aludidos límites comunitarios a la fiscalidad cooperativa es, como veremos con mayor pormenor en el apartado siguiente, la Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 2009, relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible, precedida por otra de 11 de septiembre de 2002. Bajo ese título (referido al apoyo al sector agrícola para paliar la subida del coste de uno de sus insumos) que evoca un asunto tan aparentemente concreto (como es, en realidad), la Comisión no ha tenido problemas para realizar dudosas afirmaciones y argumentaciones sobre la fiscalidad cooperativa en España que se unen al acervo de contenciosos vivos con otros Estados (p. ej., Italia, Francia o Noruega) (Rodrigo Ruiz, 2010: 16-23; Alguacil, 2010: 29 ss.; Tejerizo, 2010: 55 ss.; e, Hinojosa, 2010: 75 ss.).

Esta decisión de diciembre de 2009 tiene su origen en la denuncia que las patronales de estaciones de servicio de carburantes plantearon ante la Comisión Europea frente a las reformas introducidas por el Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte que, entre otras medidas, modificó el art. 93.4 LCoop para permitir que las cooperativas agrarias pudiesen suministrar gasóleo B a terceros no socios más allá del límite del 50 por ciento del suministro realizado a los socios<sup>23</sup>. Además, se reformó la LRFCA para que la superación del citado límite de actividades cooperativas con terceros no fuese causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida [v. sus arts. 9.2 letra a) párr. segundo y 13.10 párr. segundo, ex RD-L 10/2000].

### 3.2.2. La Decisión de la Comisión Europea de 11 de septiembre de 2002

La Decisión de la Comisión de 11 de septiembre de 2002 (Decisión 2003/293/CE) negó que el cambio legal al que hemos aludido en el apartado anterior fuese una ayuda económica pública prohibida por el TFUE, y argumentó que la fiscalidad cooperativa (*sic*) *“debe analizarse en su conjunto y responde a elementos diferenciadores en cuanto a su estructura, conteniendo elementos más beneficiosos a la par que obligaciones específicas (dotaciones a fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición)”* (Paniagua Zurera, 2007: 28-30).

23.- La Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso de la productividad, amplió el ámbito de actuación de las cooperativas agrarias al sustituir la referencia al suministro de gasóleo B a terceros no socios, por *“las operaciones de distribución al por menor de productos petrolíferos”*. Con lo que queda comprendido el suministro de gasóleo de automoción y las gasolinas.

Ahora bien, esta decisión de septiembre de 2002 resultó anulada por la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 12 de diciembre de 2006<sup>24</sup>. Para alivio del movimiento cooperativo español y, en especial, de nuestras cooperativas agrarias, la citada sentencia no cuestionó el régimen fiscal cooperativo español, sino que declaró la falta de motivación suficiente de la Decisión 2003/293/CE recurrida por dos razones, digamos, menores: 1º) Porque no está suficiente motivado que el régimen tributario de las cooperativas agrarias en el ITPAJD, IAE e IBI no constituye una ventaja *ex art. 107.1 TFUE*; y, 2º) Porque la Comisión no argumenta –nuevo vicio de motivación– su conclusión de que las medidas controvertidas no son selectivas, y están justificadas por la naturaleza y la economía del sistema. Ante este incumplimiento por la Comisión Europea de la obligación de motivar sus decisiones, el Tribunal afirma que no es *“necesario pronunciarse sobre los demás motivos y alegaciones de las partes”* (Paniagua Zurera, 2007: 31-33).

Con esta sucesión de hechos y argumentos la evolución previsible era que la Comisión Europea aprobase una nueva decisión, como ha hecho, en la que mantuviese el espíritu de la Decisión de diciembre de 2002, esto es, que no aprecia la existencia de una ayuda pública prohibida. Pero, la coherencia, la congruencia entre lo solicitado y lo decidido y, lo que es especialmente grave, la misma seguridad jurídica han brillado por su ausencia.

### **3.2.3. La Decisión de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2009**

La nueva Decisión, de 15 de diciembre de 2009<sup>25</sup>, establece que las ayudas estatales a favor de las cooperativas agrarias *ex RD-L 10/2000 “constituyen ayudas estatales incompatibles con el mercado interior” ex art. 107.3 letra c) TFUE (art. 1)*, por lo que el Estado español deberá recuperar estas ayudas de sus beneficiarios, con los intereses devengados, en forma inmediata y efectiva, y deberá informar a la Comisión de las medidas adoptadas para ajustarse a esta decisión.

Esta Decisión ha sido recurrida por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España y por CEPES<sup>26</sup>. Por su parte, el Reino de España ha derogado la facultad de las cooperativas agrarias de suministrar carburantes a no socios más allá del 50 por ciento de los suministros realizados a sus socios y ha incluido el incumplimiento de este límite legal como causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida (v. d. f. 42ª Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible).

¿Cómo ha argumentado la Comisión Europea este cambio sorpresivo de juicio? Veamos.

La Comisión, a modo de test de comprobación, va desgranando los elementos de las ayudas públicas prohibidas según su aludida Comunicación de diciembre de 1998, sobre ayudas públicas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. Interpreta que el cambio legislativo analizado

24.- Asunto T-146/03, Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad Autónoma de Madrid y Federación Catalana de Estaciones de Servicio. C. Comisión Europea.

25.- Decisión 2010/473/UE, relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible.

26.- Recurso interpuesto el 6 de abril de 2010 (DOUE C-148, 5.6.2010).

constituye una ayuda con recursos estatales, que altera los intercambios comerciales entre los Estados miembros, que es una medida selectiva que favorece a algunas empresas (las cooperativas agrarias) concediéndoles unas ventajas que reducen las cargas a las que suelen tener que hacer frente. La Comisión no admite que las medidas legales analizadas estén justificadas por la naturaleza y la economía general del sistema tributario, lo que tiene que ser probado por el Estado miembro afectado y es una cláusula que debe interpretarse en forma estricta o restrictiva. Así mismo, no considera que las ayudas concedidas sean proporcionales con la especificidad cooperativa (la mutualidad, según la Comisión) y con sus efectos sobre la competencia dado el tamaño de las sociedades cooperativas afectadas.

La Comisión Europea no se limita a calificar los cambios legales recurridos (que es lo pedido en el recurso, no lo olvidemos), sino que introduce unas preocupantes afirmaciones sobre el régimen tributario cooperativo, o la fiscalidad cooperativa, en su conjunto. La rotundidad de las afirmaciones que siguen, y su falta de argumentación en muchos casos, crean un auténtico escenario de inseguridad jurídica y de discrecionalidad administrativa por falta de motivación, lo que está radicalmente prohibido por el ordenamiento jurídico comunitario según doctrina jurisprudencial reiterada (Mangas Araceli y Liñán Nogueras, 2010: 338-340)<sup>27</sup>. Las aseveraciones anunciadas son las tres que siguen.

**Primero.** - Sin ningún argumento convincente la Comisión Europea establece como punto de partida que el modelo cooperativo mutualista puro (donde afirma sin motivación que las cooperativas realizan *"intercambios comerciales exclusivamente con sus miembros"*), *"puede utilizarse para evaluar si las cooperativas se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica que las sociedades de capitales en el caso del sistema fiscal español"* (apdo. 160).

De nada sirve a la Comisión Europea que la mutualidad –*rectius*: la *exclusividad*, pues no es lo mismo- no esté en el origen de la cooperación (como confirman los estatutos de la *Rochdale Society of Equitable Pioneers* y las formulaciones de los principios cooperativos por la ACI), sino en una imposición estatal demandada por los empresarios capitalistas tradicionales para evitar la competencia económica de las empresas cooperativas (esto es, para impedir una mayor competitividad). Cuando, precisamente, el propósito inicial y continuo de la Unión Europea es el incremento de la competencia económica en el mercado interior y la lucha contra su falseamiento (art. 3.3 TUE y arts. 26 y 27 TFUE). Paradójicamente, en sede cooperativa la Comisión Europea está defendiendo –al socaire de la ortodoxia mutualista– el no acceso al mercado de las empresas cooperativas en condiciones de igualdad de trato. Tampoco le sirve a la Comisión la evolución legislativa –y, por supuesto, fáctica y doctrinal– que ha eliminado (donde existía)<sup>28</sup> la prohibición de operar con terceros o en el mercado, sin que ello desnaturalice ninguna esencia previa, que es irreal (STC 204/1993, de 17 de junio, FF

27.- El TJUE ha extraído el principio de seguridad jurídica tanto de los Derechos nacionales (sentencia de 13 de noviembre de 1999, asunto C-331/88, *La Reine c. FEDESA*), como del propio Derecho comunitario (sentencia de 18 de noviembre de 2008, asunto C-158/07, *Föster*).

28.- Por ejemplo, en España o en Italia existía esta prohibición en la legislación cooperativa, o en Francia con efectos tributarios; pero no ha existido ni en los sistemas jurídicos de tradición germánica, ni en los ordenamientos anglosajones.

JJ 2 y 4) (Paniagua Zurera, 1997: 193 ss.). Cuestión distinta es el destino de los resultados positivos o beneficios fruto de estas relaciones cooperativas con no socios. Ahí opera la distinción entre la concepción funcional y la social, y ahí debe decidirse el *quantum* del régimen de promoción o fomento público, incluido el régimen tributario cooperativo.

Errado el punto de partida, los argumentos derivados son también poco razonables. De ahí que la perplejidad doctrinal sea patente, ante las afirmaciones y las contradicciones de la Comisión Europea (Alguacil Marí, 2011: 61-64). La Comisión afirma que respecto al Impuesto de Sociedades, *“las cooperativas mutualistas puras”* no obtienen beneficios, puesto que sólo funcionan en interés o beneficio de sus miembros (aptdo. 163). Y, alargando la idea, concluye que las cooperativas mutualistas puras y las sociedades lucrativas *“no se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable respecto a la tributación de los beneficios”*. Por el contrario, entiende que cuando una cooperativa opera con no socios actúa de *“la misma manera que cualquier otra empresa”* (aptdo. 170).

**Segundo.**- En forma atécnica, y con falta de justificación (en los hechos, en las leyes y en los principios que las presiden, así como en la doctrina científica y en la jurisprudencial), como hemos indicado, la Comisión Europea afirma que los resultados derivados del desarrollo de la actividad cooperativa con terceros *“se aleja(n) de la naturaleza cooperativista”* (aptdo. 164). Sostiene que las reservas cooperativas son comparables a las reservas de las sociedades de capital, a los efectos del Impuesto de Sociedades (aptdo. 170).

**Tercero.**- La Comisión Europea solemniza que toda posible excepción en la política de ayudas estatales a las cooperativas agrarias *“debe favorecer las actuaciones y medidas directamente vinculadas a sus principios mutualistas”* y *“debe circunscribirse a las actuaciones de las cooperativas con sus socios”* (aptdo. 214).

Los argumentos extractados retrotraen los debates sobre la mutualidad y el lucro en la sociedad cooperativa, o entre beneficios tributarios y regla de exclusividad, al último tercio del siglo XIX (Paniagua Zurera, 1997: 193-295). El desinterés de la Comisión Europea por aquilatar la naturaleza económica y jurídica de la empresa cooperativa es evidente.

Este celoso redescubrimiento de la mutualidad por la Comisión Europea conduce al movimiento cooperativo a dos salidas. La primera es a su marginalidad empresarial, esto es, a un cooperativismo de baja o reducida potencialidad económica, como ocurrió bajo el liberalismo sin trabas decimonónico. La segunda es la huida del movimiento cooperativo, es decir, la emulación (en este caso por necesidad) del modelo empresarial capitalista. Consciente o no de esta dualidad sin alternativas, cabalmente una aporía o inviabilidad racional, con la Decisión comentada se convierten en papel mojado los esfuerzos del Parlamento Europeo<sup>29</sup>, del CESE<sup>30</sup> y, en menor medida, de la propia Comisión Europea, sobre

29.- Véase su importantísima *“Resolución sobre economía social”*, (RR/764541ES.doc), 26.1.2009. DOUE C 76, de 25 de marzo de 2010.

30.- V. CESE, *“Dictamen sobre distintos tipos de empresas”*, (INT/447-CESE 1454/2009), de 1.10.2009.

el valor social añadido de las empresas cooperativas y de la economía social (Paniagua Zurera, 2011: 96-101).

### 3.3. La STJUE de 8 de septiembre de 2011 sobre las ventajas fiscales otorgadas a las cooperativas italianas de producción y trabajo

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea aun tiene pendientes de decisión algunos asuntos que afectan a la tributación cooperativa en varios Estados miembros (Alguacil Marí, 2011). El primero de estos esperados (y temidos, también) pronunciamientos ha sido la sentencia que comentamos seguidamente.

En la Sentencia (Sala Primera) de 8 de septiembre de 2011, con origen en varias peticiones de decisiones prejudiciales planteadas por la *Corte Suprema di Cassazione* italiana, el TJUE admite las dos primeras cuestiones prejudiciales referidas a las cooperativas de producción y de trabajo. Estas cuestiones resuelven (o fijan el procedimiento para ello) si las ventajas fiscales otorgadas a estas clases de cooperativas pueden calificarse o no como ayudas públicas prohibidas *ex art. 107 TFUE*. Para el análisis del carácter selectivo o no de estas ventajas fiscales acude, como se prevé en la citada Comunicación de la Comisión Europea de diciembre de 1998 sobre ayudas estatales relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, al régimen fiscal común o normal, que sería el Impuesto de Sociedades, y examina si las referidas ventajas favorecen a ciertas empresas respecto a otras en situación fáctica y jurídica comparable.

El Alto Tribunal expone, con pertinencia y acierto, las características específicas de las cooperativas<sup>31</sup>. Tras esta enumeración concluye que *“el margen de beneficio de este tipo específico de sociedad es claramente inferior al de las sociedades de capital, que pueden adaptarse mejor a las exigencias del mercado”* (aptdo. 60). Ítem más, sostiene que dadas las características específicas de las sociedades cooperativas, éstas no se encuentran, en principio, *“en una situación de hecho y de Derecho comparable a las de las sociedades comerciales”*, pues mantienen con sus socios *“una relación no meramente comercial, sino personal particular, en la que los socios están activamente implicados y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos”* (aptdo. 61). Como corolario de esta primera parte de la sentencia, el Tribunal remite a los órganos judiciales nacionales la comprobación de si concurren las comentadas características específicas y si las cooperativas en cuestión están, o no, en una situación comparable a las de las sociedades lucrativas (aptdo. 63).

31.- Toma como referencia el Reglamento (CE) 1435/2003, de 22 de julio, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE), v. especialmente su Considerando 10; y, la aludida Comunicación de la Comisión Europea sobre fomento de las cooperativas en Europa, de 23 de febrero de 2004.

En este punto la sentencia da un giro inesperado. Pues el juez nacional debe determinar si, conforme a la jurisprudencia comunitaria, las exenciones fiscales se encuentran justificadas *“en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscriben”* (aptdo. 64). La prueba corresponde al Estado que lo alegue. El juez nacional debe tener presente la doctrina que sigue (aptdos. 67 a 75), que pasa a tener una trascendencia redoblada.

- 1º) Lo decisivo son los efectos de las medidas estatales, no las finalidades perseguidas.
- 2º) Las medidas deben justificarse en los principios inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de sus objetivos.
- 3º) Se puede invocar válidamente la economía general del sistema en el supuesto de cooperativas que *“distribuyen a sus miembros todos sus beneficios”* y que no los graven en la tributación de la cooperativa.
- 4º) Por el contrario, no están justificados por la economía general del sistema las medidas que permitan (sic) *“la exención del impuesto sobre los beneficios procedentes de intercambios con terceros no socios de la cooperativa o la deducción de importes abonados a estos últimos (al parecer, a los no socios) en concepto de remuneraciones”*<sup>32</sup>.
- 5º) El juez nacional debe atender también a la aplicación o vigencia real del sistema fiscal en cuestión, correspondiendo a los Estados miembros el mantenimiento de procedimientos de control apropiados, así como evitar la adopción de una cierta forma jurídica con el único fin de disfrutar de sus ventajas fiscales.
- 6º) Finalmente, el juez nacional deberá comprobar que las medidas son conformes al principio de proporcionalidad y no exceden de lo necesario para obtener el resultado perseguido.

En suma, el TJUE parte de los valores y principios cooperativos, lo que supone un inicio y una perspectiva muy distinta a la de la Comisión Europea (y más cercana a la del Parlamento Europeo y a la del CESE). Pero, a continuación, olvida lo argumentado sobre las características de las sociedades cooperativas, y somete a los beneficios fiscales aprobados para las cooperativas de producción y trabajo al mismo test de comprobación empleado por la Comisión Europea de la que toma, acriticamente, algunas de sus conclusiones (en concreto, los *supra* sub 3º y 4º). La calificación como ayudas públicas prohibidas de todas las medidas que se apliquen más allá de las relaciones cooperativas entre la empresa cooperativa y sus socios supone tumbar, en sustancia, la espina vertebral de la LRFC y las correspondientes Normas y Leyes forales del País Vasco y Navarra.

El alcance de estas –desenfocadas y desafortunadas– decisiones ejecutivas y judiciales sobre la fiscalidad cooperativa patria puede ser muy trascendente. Salvo error por nuestra parte, para el TJUE parecen ser cuestionables los beneficios fiscales aplicables a los resultados extracooperativos, a los resultados extraordinarios y, en una interpretación sistemática y lógica, a las ampliaciones de los resultados cooperativos que realiza nuestra legislación cooperativa<sup>33</sup>. Antes de esta sentencia, Alguacil

32.- El TJUE no aclara a qué se refiere cuando excluye que esté amparada por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal la deducción de importes abonados a los terceros no socios *“en concepto de remuneraciones”* (aptdo. 72).

33.- V. *supra* apartado 2.2.

Marí concluía que en una eventual reforma de la tributación cooperativa habría que separar los resultados cooperativos de los extracooperativos, pues los resultados derivados de operaciones con terceros no podrían obtener ventajas tributarias (2011: 72-74). Es más, habría que repensar la lógica del beneficio inoculada en nuestra legislación cooperativa y, antes que una vuelta imposible a la regla de exclusividad, dar un paso atrás para estrechar la ligazón entre la cooperación y la sociedad cooperativa (Paniagua Zurera, 2013a).

## 4.- La concepción *ius cooperativa* y la fiscalidad cooperativa

El apuntalamiento de la fiscalidad cooperativa en España, muy necesario ante las comentadas decisiones de la Comisión Europea y la sentencia del TJUE, exige retomar el problema de la legislación cooperativa adecuada *ex art.* 129.2 CE. Este retorno tiene dos frentes conflictivos urgentes. Por un lado, la recomposición del puzzle o rompecabezas normativo cooperativo en manos de nuestras Autonomías y del Estado, tema sobre el que nos remitimos a lo ya indicado y a las reflexiones finales; y, por otro, la concepción de nuestra legislación cooperativa (el *modelo ius cooperativo*): el modelo social frente al modelo economicista o funcional, y las alternativas intermedias (en extenso, Paniagua Zurera, 2013-a).

El modelo economicista o funcional es un paradigma cooperativo con raigambre histórica en Derecho sustantivo y tributario comparado (es el caso del Derecho alemán y los ordenamientos de su órbita de influencia). Por su parte, el modelo social o cooperativo todavía pervive (más o menos debilitado) en España en su ley estatal, de muy limitada aplicación como hemos visto, y en algunas leyes autonómicas (y las enumeramos simplemente por la fecha de promulgación de la ley vigente)<sup>34</sup>: la extremeña (marzo 1998), la madrileña (marzo 1999), la balear (marzo 2003), la valenciana (marzo 2003), la citada navarra (diciembre 2006) y la asturiana (junio 2010).

Aunque, unas cooperativas por unos medios (*ad ex.*, las mal denominadas cooperativas especiales extremeñas o las cooperativas mixtas, o el régimen de las modificaciones estructurales y las reservas irrepartibles), y otras cooperativas con las más dispares novedades o justificaciones (v. gr., la repartibilidad parcial de reservas tradicionalmente irrepartibles, la negociación de las aportaciones sociales, el fortalecimiento empresarial, patrimonial y financiero de la cooperativa o la defensa de la

34.- Retengamos que algunas soluciones hoy vigentes proceden de leyes cooperativas derogadas (cfr., por ejemplo, la Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de cooperativas de Navarra, con la vigente Ley Foral 14/2006, 11.12), luego este orden de promulgación no se corresponde con el de, digamos, regulación o innovación normativa.

posición económica de los socios), están cediendo terreno ante la seducción economicista o la lógica del beneficio. Es más, esta orientación capitalista acoge una versión extrema o radical en algunos casos (*ad ex.*, Castilla-La Mancha y Andalucía, curiosamente Autonomías vecinas).

El legislador competente puede promulgar, obviamente dentro de alguno de los modelos cooperativos, un modelo social, uno funcional o una fórmula híbrida. Así como establecer la regulación consecuente del régimen económico de la sociedad cooperativa.

Ahora bien, hemos de tomar conciencia de que con una configuración cooperativa economicista radical capitalista se tambalea y deslegitima el fin social y de interés general de la institución cooperativa o la cooperación (recientemente reiterado por la Ley 5/2011, de Economía Social), y reconocido por el Parlamento Europeo en su Resolución sobre la economía social de enero de 2009. Y, con este cuestionamiento, se ponen en tela de juicio las ayudas públicas a las empresas cooperativas aunadas a esta función social y de interés general.

El problema desvelado no es una opinión o una elucubración doctrinal, sino un problema real que demanda unas soluciones con legitimación en la institución cooperativa o cooperación y en su reconocimiento legal, con medidas razonables en la composición de los intereses concurrentes y con el objetivo de obtener unos resultados eficientes.

Los argumentos de la Comisión Europea<sup>35</sup> nos parecen que responden en demasía a las posiciones en favor de las empresas capitalistas tradicionales (que son las beneficiarias), amparándose en la defensa de la competencia económica en el mercado interior (que es la justificación). Lo que, con todo respeto, es un exceso que compromete la función institucional de la Comisión (según el art. 17 TUE, la promoción del interés general de la Unión). Además, es una solución que nos aleja de la propia finalidad y los nuevos objetivos de la Unión Europea expresados en los tratados internacionales que la vivifican (*ad ex.*, el art. 3 TUE<sup>36</sup>).

Junto a lo aducido, hemos de reconocer que la deriva economicista de nuestra legislación cooperativa también es una exageración o desmesura, aunque en sentido contrario. A las añejas, e ile-

35.- *Que acrítica, y tristemente con una falta de motivación y de sensibilidad competitiva, social y cooperativa, ha hecho suyos el TJUE.*

36.- *Recordemos el tenor literal de este trascendental mandato, más formal o programático que real a día de hoy en algunos de sus contenidos: "La Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico. / La Unión combatirá la exclusión social y la discriminación y fomentará la justicia y la protección sociales, la igualdad entre mujeres y hombres, la solidaridad entre las generaciones y la protección de los derechos del niño. / La Unión fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros. / La Unión respetará la riqueza y la diversidad cultural y lingüística y velará por la conservación y el desarrollo del patrimonio cultural europeo".*

gales a nuestro juicio<sup>37</sup>, políticas de excedente cero<sup>38</sup>, se ha unido el reparto entre los socios de beneficios derivados de operaciones cooperativas con no socios, el trasvase de resultados extracooperativos o extraordinarios a resultados cooperativos o, sin ánimo exhaustivo, la bajada en la dotación de las reservas sociales y su progresiva repartibilidad entre los socios. Cada una de estas medidas aproxima a la sociedad cooperativa a la sociedad capitalista tradicional y, en paralelo, la alejan de los valores y los principios cooperativos y, por extensión, de los de la economía social. Con todo ello, lógicamente, se resiente la legitimación de medidas de fomento, como pueden ser las concernientes al establecimiento de beneficios fiscales.

## 5.- La vuelta a los valores y los principios cooperativos y a los de la economía social

Los principios de la economía social se fraguan generalizando, hasta donde es posible, los principios cooperativos formulados por la ACI, y asumidos por la Organización Internacional del Trabajo<sup>39</sup> y las propias Naciones Unidas. Las sociedades cooperativas, sus asociaciones, sus valores y sus principios son la clave de bóveda de los valores y los principios de la economía social. La formulación oficial de los principios de la economía social está contenida en la *Carta* de principios de la economía social aprobada en junio 2002 por la, hoy denominada, *Social Economy Europe* (Paniagua Zurera, 2011: 92-96).

Las Naciones Unidas vienen aprobando en materia cooperativa resoluciones por parte de su Asamblea General desde la década de los noventa (anualmente bajo el título “*Las cooperativas en el desarrollo social*”) e informes de su Secretario General, con mayor grado de desarrollo y concreción<sup>40</sup>.

37.- Paniagua Zurera, 1997: 297 ss., 2005-a: 83-111 y 238-291, 2013-c; Gadea, 1999-b: 120-125 y 197-202; o, Gomeza Villa, 2001: 310-316.

38.- *Las políticas de excedente cero en el ámbito cooperativo –que, por supuesto, no es el único tipo social donde pueden darse– suponen el cierre contable del ejercicio económico equiparando los gastos del ejercicio a los ingresos mediante la valoración a posteriori (cuando ya se conocen los resultados del ejercicio) de los bienes y servicios prestados por los socios a la sociedad cooperativa para participar en la actividad económica cooperativa (y, viceversa). Para ello en la redacción de las cuentas anuales se calculan y se imputan los ingresos y los gastos del ejercicio en el momento en que se conocen los datos de la liquidación final (el precio) a practicar a los socios por sus entregas de bienes y servicios.*

*Las políticas de gestión cooperativa más o menos cercanas al excedente cero se vuelven, a medio y largo plazo, contra las propias cooperativas, que pierden su sustancia patrimonial e, incluso, empresarial (por infracapitalización y despatrimonialización) y su sustancia cooperativa (por prevalencia del interés lucrativo cortoplacista y ausencia de fines sociales y de interés general). Además, falsean la transparencia y la competencia económica de las empresas cooperativas en los mercados, lo que las convierte en fáciles presas de todo tipo de denuncias o reclamaciones por competencia desleal y, lo que resulta más grave y urgente, de percepción de ayudas públicas prohibidas. Nos permitimos reiterar una advertencia: “los excesos pueden provocar, como evidencia la práctica, reacciones excesivas también” (Paniagua Zurera, 2005b: 207).*

39.- V. “Recomendación sobre la promoción de las cooperativas”, OIT 193/2002, de 3 de junio de 2002, que revisa y reemplaza a la Recomendación sobre las cooperativas en los países en vías de desarrollo (1966).

40.- La Resolución de las Naciones Unidas sobre el papel de las cooperativas en el desarrollo social (A/RES/64/136, de 18 de diciembre de 2009), proclamó el 2012 como el Año Internacional de las Cooperativas.

Destacan, por un lado, el Informe fechado el 14 de mayo de 2001, que contiene un proyecto de directrices encaminadas a crear un entorno propicio para el desarrollo de las cooperativas<sup>41</sup>; y, por otro, el Informe de 26 de julio de 2007, sobre el papel de las cooperativas para promover el empleo pleno y productivo<sup>42</sup>. En el primero se insiste en que para asegurar la igualdad entre las cooperativas y otras asociaciones y entidades, *“deben ser plenamente reconocidos” “los valores y principios especiales de las cooperativas”*, y deben adoptarse medidas para que *“las cualidades y prácticas especiales cooperativas no sean motivo de discriminación o desventaja de ningún tipo”*.

El segundo informe, mucho más denso, parte del papel activo –incluso en etapas de crisis– de las cooperativas en la creación de empleo y de actividad económica, y pasa a demandar mayores posibilidades de actuación de las cooperativas en los mercados –y en más mercados–; asimismo, pide la promoción de un entorno favorable a la cooperación, con medidas legislativas, financieras y tributarias. El informe plantea a la Asamblea General, para que, en su caso, lo recomiende *“a los gobiernos y las organizaciones internacionales”* (pensemos en la Unión Europea), el establecimiento de un *“diálogo normativo”* con todos los interesados para revisar la legislación cooperativa a fin de que las reglas de juego sean similares para las cooperativas y las sociedades comerciales, incluso, añade, *“la aprobación de incentivos tributarios apropiados”*.

Este informe de julio de 2007 constata que *“se viene ejerciendo una presión creciente para que a las cooperativas se les retire la condición de entidades exentas de impuestos”*. Y apunta que *“el asunto radica en definir un sistema impositivo apropiado y justo que tenga en cuenta las especificidades de las distintas cooperativas”*.

Ante estos retos mundiales la Unión Europea debe pensar, nuevamente, en términos globales: no parece que tenga sentido –ni racionalidad, ni razonabilidad– que algunas instituciones comunitarias estén aplicando a las sociedades y empresas cooperativas recetas neoliberales respecto a la tributación cooperativa; cuando el mundo organizado proclama la necesidad de valorar, fiscalmente, la especificidad cooperativa.

Es necesario reivindicar (también a la Comisión Europea y al TJUE) que hay formas alternativas de actuar en la economía y en los mercados. Existen modelos de culturas organizativas empresariales, y empresas y empresarios, centrados en las necesidades –globales y sostenibles– de las personas, en su dignidad y en el pleno desarrollo de su personalidad a los que no es justo ni adecuado trasvasar, sin más, la lógica del beneficio de la empresa privada capitalista –porque no la tienen– y su forma y cuantía de tributación. Uno de estos modelos, precisamente el más desarrollado, es el representado por el movimiento cooperativo –y, por extensión, la economía social–, que puede –y debe– equilibrar los excesos, los abusos y los descontroles de una economía financiera: nuestro capitalismo financiero y tecnológico global, que ha olvidado el fin último de la economía (Paniagua Zurera, 2011: 36-45 y 276-297).

41.- A/56/73.

42.- A/62/154.

No es realista, ni siquiera adecuado, aspirar a la sustitución de la empresa capitalista tradicional, pues nuestras economías sociales de mercado necesitan la presencia y la creatividad del modelo de empresa lucrativa, máxime si es socialmente responsable. La función sistémica de la economía social, con las cooperativas como paradigma, es la apertura y el enriquecimiento del sistema económico capitalista con objetivos como su democratización y humanización, el pluralismo empresarial y su fomento, el perfeccionamiento de la competencia económica y el incremento del contenido social y ético de la libertad de empresa.

## **6.- Reflexiones finales sobre el estado y los retos de nuestra legislación cooperativa**

El mandato de fomento de las sociedades cooperativas *ex art.* 129.2 CE tenía como primera tarea la promulgación, por todos nuestros poderes públicos, de una legislación adecuada. El legislador constituyente, conocedor del carácter punitivo hacia la cooperación de nuestra legislación cooperativa vigente por aquel entonces (la Ley de 1942 y su irregular reglamento de 1943) se propuso –y así lo ordenó a los poderes públicos– invertir esta situación, sobre todo al proclamarse en la Carta Magna el carácter social del Estado y el valor de la igualdad real, de los que deriva el fundamento del referido mandato de fomento.

Sin embargo, la legislación cooperativa promulgada en España después de la Norma fundamental se caracteriza por ser una legislación no adecuada; sino una legislación dispersa, volátil, y disfuncional y, en consecuencia, claramente inadecuada, no ya para el fomento de las sociedades cooperativas sino, incluso, para su propia pervivencia como modelo alternativo de organización empresarial.

Es oportuna una breve glosa de los adjetivos predicados de nuestra vigente legislación cooperativa.

La gran proliferación de leyes cooperativas autonómicas ha provocado una gran dispersión normativa. ¡En el Estado español existen 17 leyes sustantivas o de Derecho privado de cooperativas! Lo que ocasiona una gran inseguridad jurídica, tanto por el exceso de legislación, como por las dificultades para determinar, en muchos casos, la normativa aplicable, dados los criterios de sujeción que emplean las leyes de cooperativas. No olvidemos que la seguridad jurídica comprende el acceso y el conocimiento de la legislación vigente.

La legislación cooperativa sustantiva en España es muy volátil. La mutabilidad legislativa merma considerablemente, de nuevo, la certeza y la seguridad jurídica en un aspecto que debería gozar de cierta permanencia: el régimen jurídico sustantivo de las personas jurídicas, en este caso el de las sociedades cooperativas.

La normativa aplicable a las cooperativas en España es disfuncional ya que provoca una serie de efectos indeseables –y comentamos los principales– en el seno de cualquier ordenamiento: 1º) El contrasentido de que la LCoop (de 1999, formalmente vigente y con un modelo cooperativo economicista atemperado) haya quedado casi sin eficacia real pues resulta aplicable, en la mayoría de las ocasiones, la legislación autonómica. 2º) Por su parte, la legislación tributaria vigente tiene como paradigma el modelo cooperativo de la ley estatal de 1987 (con un modelo social atemperado), con lo que está presidida por un modelo de sociedad cooperativa ya prácticamente inexistente en la realidad española. El resultado final es una contradicción entre la legislación de naturaleza tributaria y la legislación sustantiva realmente aplicable, provocando que actos u omisiones admitidos en la legislación sustantiva estatal o autonómica no sean admitidos, so pena de perder los beneficios fiscales, por la legislación tributaria. 3º) La paradoja de que una normativa de naturaleza adjetiva (la tributaria en este caso) sea la que está homogeneizando en la práctica, al ser la que tienen presente las sociedades cooperativas con el objeto de no perder los beneficios fiscales, elementos esenciales de la organización y el régimen económico de la sociedad cooperativa, lo que indudablemente debería constituir una tarea que corresponde a la legislación sustantiva. 4º) Las continuas reformas en nuestra legislación cooperativa no buscan, como debería ser, una aplicación más plena de los valores y los principios cooperativos, sino una legislación cooperativa (o, *seudocooperativa*) más atractiva en términos económicos para los socios y empresarios cooperativos, produciéndose una reiterada competición normativa entre Autonomías en aras de la legislación más permisiva (a modo de legislación a la carta). Esto último a su vez está provocando que se limite y obstaculice la libertad de las empresas cooperativas para competir en los mercados (art. 38 CE). 5º) Finalmente, y como consecuencia de lo apuntado, la entera legislación cooperativa está transitando de un modelo social de cooperativa (atemperado) a otro economicista, en ocasiones con derivas extremas o capitalistas. Este proceso legislativo erosiona –directamente– los fundamentos del mandato de fomento constitucional (art. 129.2 CE).

En este escenario legislativo, no adecuado, bien puede suceder que la interpretación extensiva y descontextualizada del régimen de ayudas de Estado por la Comisión Europea y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea conduzcan, mediante el aparentemente neutral y técnico camino de la primacía del Derecho comunitario, a la primacía o prevalencia de un sistema económico que pivote de manera casi monolítica en las sociedades de capital. Esta realidad, no deseada, haría imposible el pluralismo empresarial y la presencia en los mercados de empresas inspiradas en los valores y los principios de la economía social.

Ante el panorama legislativo que hemos expuesto consideramos urgentes, como mínimo, tres tipos de medidas legislativas (Paniagua Zurera, 2013-a y 2013-b).

**Primera.** - En lo formal el mosaico legislativo actual debe reducirse y racionalizarse. La mejor opción es, como demanda el interés general (art. 150.3 CE), una ley de armonización que establezca los principios necesarios para armonizar las leyes cooperativas autonómicas.

**Segunda.**- En lo sustancial debemos ser conscientes de que cualquier configuración legal (p. ej., las cooperativas *mixtas* en la LCoop y leyes autonómicas, las *seudocooperativas* especiales extremeñas o, lo que puede generalizarse, un modelo cooperativo economicista radical o capitalista) no da origen a una sociedad cooperativa. El tipo social cooperativo tiene unos valores y unos principios asentados internacionalmente (p. ej., por la ACI, por la OIT y por la ONU) y, conviene enfatizarlo, unos valores y unos principios que han sido admitidos en la Unión Europea por la práctica totalidad de las instituciones comunitarias. Fuera de los valores y los principios cooperativos no hay cooperación ni cooperativas, habrá tipos sociales híbridos o directamente capitalistas. Y, sin cooperación ni sociedades cooperativas no tienen sentido, ni las legislaciones cooperativas (estatales o autonómicas, adecuadas o no), ni el fomento de la cooperación, las empresas y los empresarios cooperativos, con mayores o menores ayudas públicas (prohibidas o no). Por ello, la legislación cooperativa en sentido amplio (nacional y comunitaria, incluyendo las decisiones de la Comisión y las sentencias TJUE) para tener un consistente y sólido fundamento debe tomar como premisas y presupuestos estos valores y principios cooperativos, que fraguan en categorías jurídicas o *metanormas* asentadas o decantadas históricamente. Esta coherencia entre los valores, los principios y las normas evitará las características tan indeseables que tiene la legislación cooperativa española.

**Tercera.**- Nuestros poderes públicos (comunitarios y nacionales) deben procurar una adecuada y razonable articulación entre el Derecho comunitario y el Derecho interno español, para evitar que como consecuencia de las interpretaciones desproporcionadas y descontextualizadas de la normativa comunitaria de ayudas de Estado a las empresas, resulte lesionado el sistema de valores y los principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución. Nuestro Tribunal Constitucional, como han hecho otras instituciones similares, sostiene que la primacía del Derecho comunitario debe ser compatible –pues tiene este límite *ex Constitutione*– con los valores y los principios fundamentales de nuestro Estado social y democrático de Derecho. Por otro lado, principios como los de seguridad jurídica o los de proporcionalidad lo son de los ordenamientos de los Estados miembros y del propio Derecho comunitario.

Luego, al menos como hipótesis, en supuestos de falta de motivación y razonabilidad tan evidentes como las afirmaciones de la Comisión o del TJUE sobre el sentido de la mutualidad pura en la sociedad cooperativa, es legítimo disentir desde la ciencia del Derecho –pues, se dice actuar conforme a Derecho- de la aplicación mecánica o automática de interpretaciones excesivamente extensivas del régimen de ayudas de Estado, que conducen a la primacía, no del Derecho comunitario como instrumento necesario para la Unión Europea, sino a la primacía y a la prevalencia de una ideología y de una política liberal –o, neoliberal- de las relaciones económicas en lugar de, como exigen los Tratados internacionales que sustentan a la Unión Europea, una “*economía social de mercado altamente competitiva*” (art. 3.3 TUE).

## 7.- Bibliografía

- AA.VV. (2013): *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tomo I y II, dir. por J. I. Peinado Gracia y coord. por T. Vázquez Ruano, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- AKE BÖÖK, S. (1992): *Valores cooperativos para un mundo en cambio, Informe al XXX Congreso de la ACI*, Ed. ACI, San José de Costa Rica.
- ALGUACIL MARÍ, M<sup>a</sup> P. (2010): “Condicionantes del régimen de ayudas de Estado a la fiscalidad de cooperativas”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 69, 27-52.
- ALGUACIL MARÍ, M<sup>a</sup> P. (2011): “Régimen tributario I y II”. En G. Fajardo (coord.), *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Ed. Tirant lo Blanch, 191-227.
- ALGUACIL MARÍ, M<sup>a</sup> P. (2011): *Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma*, Documentos Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ALONSO ESPINOSA, F.J. (coord.) (2001): *La sociedad cooperativa en la Ley 27/1999, de julio, de cooperativas*, Ed. Comares, Granada.
- ARAGÓN, M. (1996): “Constitución económica y libertad de empresa”. En J.L. Iglesias Prada (coord.), *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, Tomo I, Ed. Civitas, Madrid, 163-180.
- CALDERÓN PATIER, C. & GONZÁLEZ LORENTE, A. (2005): “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, *Crónica Tributaria*, 155, 59-69.
- CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup> (1985): “Artículo 129”. En F. Garrido Falla (dir.), *Comentarios a la Constitución*, Ed. Civitas, Madrid, 1898-1910.
- CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup> (2001): “Artículo 129”. En F. Garrido Falla (dir.), *Comentarios a la Constitución*, Ed. Civitas, Madrid, 2187-2200.
- EMBED IRUJO, J.M. (1998): “Problemas actuales de la integración cooperativa”, *Rev. Derecho Mercantil*, 227, 7-36.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1998): “Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas”, DOUE C-384, 10.12.1998.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (2004): “Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa”, COM (2004) 18 al final, 23.02.2004.

- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (2009): "Dictamen sobre distintos tipos de empresas" (INT/447-CESE 1454/2009), 1.10.2009.
- FAJARDO GARCÍA, I.G. (1991): "El Derecho cooperativo en España: Incidencia de la Constitución de 1978", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 11, 11-35.
- FAJARDO GARCÍA, I.G. (1997): *La gestión económica de la cooperativa: Responsabilidad de los socios*, Ed. Tecnos, Madrid.
- GADEA SOLER, E. (1999a): *Derecho de las cooperativas. Análisis de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas del País Vasco*, Ed. Universidad de Deusto, Bilbao.
- GADEA SOLER, E. (1999b): *Evolución de la legislación cooperativa en España*, Ed. Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, San Sebastián.
- GADEA SOLER, E. (2011): "La función económica de la cooperativa y la necesidad de una legislación adecuada", *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 45, 285-299.
- GARCÍA SÁNCHEZ, J.A. (coord.) (2001): *Cooperativas. Comentarios a la Ley 27/1999, de 16 de julio*, Tomo I, Ed. Consejo General del Notariado, Madrid.
- GOMEZA VILLA, J.I. (2001): "Ejercicio económico". En *Cooperativas. Comentarios a la Ley 27/1999, de 16 de julio*, Tomo I, Ed. Consejo General del Notariado, Madrid, 294-337.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2010): "Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿A qué juega la Unión Europea?", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 69, 73-89.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): "La fiscalidad de las fundaciones: Un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 56, 225-262.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo". En J. Jiménez Escobar y A.C. Morales Gutiérrez (dirs.), *Dirección de entidades no lucrativas. Marco Jurídico, análisis estratégico y gestión*, Ed. Thomson Civitas, Navarra, 181-216.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): "La tributación de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre el Valor Añadido". En J. Jiménez Escobar y A.C. Morales Gutiérrez (dirs.), *Dirección de entidades no lucrativas. Marco Jurídico, análisis estratégico y gestión*, 217-249.
- JULIÁ IGUAL, J. & SERVER IZQUIERDO, R.J. (1996): "La fiscalidad de las cooperativas en el marco de la U.E. Referencia al caso español", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 23, 47-69.
- LLOBREGAT HURTADO, M<sup>a</sup>L. (1991): *Mutualidad y empresas cooperativas*, Ed. Bosch, Barcelona.

- LLOBREGAT HURTADO, M<sup>a</sup>L. (1999): "Régimen económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley general de cooperativas de 16 de julio de 1999", *Rev. Derecho de Sociedades*, 13, 190-228.
- MANGAS MARTÍN, A. & LIÑÁN NOGUERAS, D.J. (2010): *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 6<sup>a</sup> ed., Ed. Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ SEGOVIA, F.J. (2007): "Un nuevo reto para el derecho cooperativo: La sociedad cooperativa especial de Extremadura", *Rev. Derecho de Sociedades*, 28, 439-450.
- MORILLAS JARILLO, M<sup>a</sup>J. & FELIÚ REY, M.I. (2002): *Curso de cooperativas*, 2<sup>a</sup> ed., Ed. Tecnos, Madrid.
- NACIONES UNIDAS (2001): "Las cooperativas en el desarrollo social", Informe del Secretario General, A/56/73, 14.04.2011.
- NACIONES UNIDAS (2007): "Las cooperativas en el desarrollo social", Informe del Secretario General, A/62/154, 26.07.2007.
- PANIAGUA ZURERA, M. (1997): *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- PANIAGUA ZURERA, M. (2005a): *La sociedad cooperativa. Las sociedades mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social*. En G. Jiménez Sánchez (dir.), *Tratado de Derecho Mercantil*, Tomo 12, volumen 1<sup>o</sup>, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- PANIAGUA ZURERA, M. (2005b): "La determinación y la distribución de los resultados del ejercicio económico en la sociedad cooperativa: Propuestas de armonización legislativa", *Rev. Derecho de Sociedades*, 24, 199-229.
- PANIAGUA ZURERA, M. (2007): "¿Pueden las cooperativas agrarias seguir suministrando carburantes a no socios?", *Rev. de Economía Social*, 36, 28-34.
- PANIAGUA ZURERA, M. (2009): Voces "Legislación cooperativa en España: Derecho Histórico", "Legislación cooperativa en España: Derecho vigente" y "Legislación cooperativa en España: La Constitución y las sociedades cooperativas". En I. Carrasco Monteagudo, *Diccionario de Economía Social*, Ed. Ecobook, Madrid, 191-205.
- PANIAGUA ZURERA, M. (2011): *Las empresas de economía social. Más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- PANIAGUA ZURERA, M. (2013a): "La sociedad-empresa cooperativa en la evolución de los modelos *ius cooperativos* en España", *Rev. de Derecho de Sociedades*, 40, 159-205.
- PANIAGUA ZURERA, M. (2013b): "Notas críticas a la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de sociedades cooperativas andaluzas", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 24, 53-115.

- PANIAGUA ZURERA, M. (2013c): "Determinación y aplicación de resultados". En J.I. Peinado Gracia (dir.) y T. Vázquez Ruano (coord.), *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tomo I, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 659-707 y 714-715.
- PARLAMENTO EUROPEO (2009): "Resolución sobre economía social", (RR\764541ES.doc), 26.1.2009. DOUE C 76, 25.3.2010.
- PASTOR SEMPERE, C. (2000): "Empresa cooperativa y modelo constitucional: Una aproximación", *Rev. Derecho de Sociedades*, 16, 191-214.
- PAZ CANALEJO, N. (1979): *El nuevo Derecho cooperativo español*, Ed. Digesa, Madrid.
- PAZ CANALEJO, N. & VICENT CHULIÁ, F., "Ley general de cooperativas". En Sánchez Calero y Albaladejo (dirs.), *Comentarios al Código de comercio y legislación mercantil especial*, Tomo XX, volumen 1º (1989), volumen 2º (1990) y volumen 3º (1994), Ed. Edersa, Madrid.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2008): *Ayudas de Estados en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- PÉREZ LUÑO, A.E. (2002): *Lecciones de Filosofía del Derecho. Presupuestos para una filosofía de la experiencia jurídica*, 3ª ed. Mergablum, Sevilla.
- PÉREZ LUÑO, A.E. et al. (2011): *Teoría del Derecho. Una concepción de la experiencia jurídica*, 10ª ed. Tecnos, Madrid.
- PRADOS DE REYES, F.J. & VIDA SORIA, J. (1985): "Artículo 129. La participación social en el texto de la Constitución". En O. Alzaga Villaamil (dir.), *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978*, Tomo X, Ed. Edersa, Madrid, 57-89.
- RODRIGO RUIZ, M.A. (2010): "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 69, 9-25.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2010): "Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 69, 53-72.
- TRUJILLO DÍEZ, I.J. (2000): "El valor jurídico de los principios cooperativos. A propósito de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas", *Rev. Crítica de Derecho Inmobiliario*, 658, 1328-1360.
- TRUJILLO DÍEZ, I.J. (2001): "Determinación y aplicación de resultados en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas", *Rev. Derecho de los Negocios*, 127, 1-15.
- VERGEZ SÁNCHEZ, M. (1973): *El Derecho de las cooperativas y su reforma*, Ed. Civitas, Madrid.
- VICENT CHULIÁ, F. (1972): "Análisis crítico del nuevo Reglamento de cooperación", *Rev. Derecho Mercantil*, 123, 429-537.
- VICENT CHULIÁ, F. (1981), "El accidentado desarrollo de nuestra legislación cooperativa". En *Estudios en homenaje al Profesor Antonio Polo*, Ed. Edersa, Madrid, 1209-1256.

- VICENT CHULIÁ, F. (1995): "Doctrina, ciencia de la legislación e institucionalización del Derecho Mercantil en la última década". En *Estudios de Derecho Mercantil en Homenaje al Profesor Manuel Broseta Pont*, Tomo III, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 4043-4121.
- VICENT CHULIÁ, F. (1998): "Mercado, principios cooperativos y reforma de la legislación cooperativa (Estudio introductorio y de síntesis)", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 29, 7-33.
- VICENT CHULIÁ, F. (2002): "El futuro de la legislación cooperativa", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 13, 9-48.
- VICENT CHULIA, F. (2010): *Introducción al Derecho Mercantil*, volumen I, 22ª ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

