

La Economía Social en la vanguardia de la Responsabilidad Social de la Empresa

Prof. Dra. Sofía ARANA LANDÍN¹

Profesora de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU)
Miembro de GEZKI (Instituto Vasco de Derecho Cooperativo y Economía Social)
Facultad de Derecho (UPV/EHU)

Sumario: 1. Introducción. 2. La Responsabilidad Social de la Empresa. 2.1. La asunción por parte de los poderes públicos de los postulados de la Responsabilidad Social de la Empresa. 2.1.1. Instancias internacionales. 2.1.2. La Union Europea. 2.1.3. La asunción de la RSE por parte de España. 3. El cooperativismo como exponente precursor de la Responsabilidad Social de la Empresa y de los principios establecidos por el artículo cuarto del Anteproyecto de Ley de Economía Social. 3.1. Los principios cooperativos como código ético coincidente con los postulados de la RSE. 3.2. La cooperativa como forma jurídica ideal para el liderazgo en la salida de la crisis económica. 4. Conclusiones. 5. Bibliografía.

1. Introducción

Con motivo de la actual crisis y a partir de ciertos desequilibrios acaecidos en algunas de las grandes empresas financieras se ha generado una gran inquietud y desconfianza en el sistema. Se puede pretender recuperar la confianza en el mismo inyectando ingentes cantidades de dinero, que son directamente ayudas públicas y a gran escala, o se puede intentar dirigir el sistema hacia una mayor estabilidad, ante la evidencia de la necesidad de un cambio, no sólo para evitar su repetición, sino particularmente para conseguir recuperar la confianza y la credibilidad en los mercados financieros y asentarlos sobre pilares sólidos. Curiosamente, este cambio se basa fundamentalmente en la necesidad de la urgente adopción de códigos de conducta, de asunción de principios, que resultan en muchos casos consustanciales a la filosofía de la Economía Social. De este modo, se llega a la paradoja de que las empresas de Economía Social y fundamentalmente las

¹ El presente trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación «La Economía Social: aspectos tributarios», IT304-10, financiado por el Departamento de Educación, Universidades e Investigación del Gobierno Vasco.

cooperativas, que han sido objeto de un severo escrutinio durante la última década, ante la posibilidad de que pudieran existir en sus diferentes regulaciones fiscales posibles beneficios o privilegios, que pudieran llegar a ser constitutivos de ayuda de Estado, pueden constituirse hoy en día en referente o modelo a seguir, entre otros motivos, precisamente para evitar ayudas de Estado en una mayor escala.

La regulación fiscal cooperativa viene siendo objeto de exámenes minuciosos en variedad de recursos además de padecer un ataque importante desde diferentes instancias por tener una fiscalidad especial. En estos momentos, existen varios expedientes todavía abiertos en el ámbito de la Unión Europea. El argumento que ha servido de base ha sido el de entender que un régimen diferenciado, con respecto al de otras empresas dentro de un mismo territorio nacional, podría llegar a constituir una ayuda de Estado. La idea que late en el fondo es que la especialidad por la forma jurídica puede llegar a suponer una ayuda de Estado, que podría ser contraria a la competencia dentro del territorio de la Unión Europea. Esta idea resulta fundamental, ya que la especialidad en la forma jurídica conlleva la aplicación de un régimen especial y, por tanto, haciendo abstracción de los elementos sustanciales, ha llevado a la idea de que se cumple con el criterio de la selectividad de la medida a la hora de enjuiciarla bajo la óptica de las ayudas de Estado.

En cuanto al sector cooperativo² la última decisión de la Comisión referente a España en el denominado «caso del gasóleo tipo B» referido a las cooperativas agrarias, llega a cuestionar el sistema fiscal de las cooperativas españolas en su conjunto, incluso en cuanto a impuestos de una importancia secundaria para las mismas, como podría ser el IBI o el ITPAJD.

Sin embargo, llama la atención este hecho, ya que se ha entrado en esta cuestión de una forma totalmente parcelada y sesgada sin ir más allá y tener en cuenta que la fiscalidad especial es simplemente una característica, importante sin lugar a dudas, de las cooperativas, pero se trata básicamente de un mecanismo de ajuste del sistema unido a alguna ventaja para conseguir hacer tributar lo que verdaderamente ha de tributar, la capacidad económica real de este tipo de empresas. Así, los principios informadores de nuestro derecho tributario nos obligan a adoptar medidas de adecuación de la realidad cooperativa para no vulnerar el principio de capacidad contributiva, ya que el hecho de que las sociedades cooperativas se hallen obligadas a realizar todos los ejercicios unas dotaciones a fondos irrepantibles hace que estas

² *Vid.* entre otras, Sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de abril de 1991, Höfner y Elser, C-41/90 y Sentencias de 16 de marzo de 2004, AOK Bundesverband y otros, de 18 de junio de 1998, Comisión/Italia, C-35/96 en las que se reconoce que las cooperativas son entidades mercantiles sujetas al régimen de ayudas de Estado.

entidades dispongan de una menor capacidad contributiva, que en el fondo, es lo que se debe gravar. Como señala LARRAÑAGA ZABALA³:

«la capacidad económica se manifiesta en las Cooperativas en forma distinta, puesto que no se busca la consecución de un lucro que remunere el capital, sino el desarrollo de la actividad de los socios sobre la base de la ayuda mutua.»

Y es que, ya que buena parte del patrimonio social obtenido por el esfuerzo particular de sus miembros termina revertiendo a la comunidad, re-vertiendo en el interés general, parece lógico que las cooperativas tengan una menor contribución al sostenimiento del gasto público. Así, mientras la menor contribución tributaria se limite a compensar este hecho exigido por la normativa, no cabe entender que se trata de privilegios o exenciones, sino fundamentalmente, de normas técnicas de ajuste a fin de adaptar el régimen tributario común a las características propias de estas sociedades y a la auténtica capacidad contributiva. Por otra parte, los posibles beneficios fiscales obedecerán a un fin constitucional: el de mandato de fomento del artículo 129.2CE, tan legítimo como cualquier otro fin constitucional y por tanto, tan digno de protección.

Si no existiera un régimen diferenciado las cooperativas estarían tributando por una capacidad económica muy superior a la realmente existente debido a las mayores exigencias mercantiles con respecto a las mismas, que hacen que la capacidad económica real de estas empresas se vea sustancialmente reducida en comparación con la de las empresas capitalistas. Además se estaría vulnerando directamente el mencionado artículo 129.2 de nuestra Constitución. Este hecho sí que contrariaría el sustento de la propia fiscalidad que es el de poder gravar conforme a una capacidad económica real, tratando de forma igual las situaciones iguales y de forma diferenciada las que no lo sean. El hecho de que se tome como punto de comparación a la empresa capitalista tradicional sin tener en cuenta este tipo de consideraciones puede llegar a perjudicar gravemente el instituto a potenciar.

En el presente estudio, queremos destacar que este modelo de empresa que se pretende fomentar está en sintonía con los postulados de la empresa cooperativa y que, por tanto, no debe ser atacada, sino fomentada como queda patente en las diversas conclusiones de las reuniones que se vienen desarrollando en torno a esta materia, reuniones que mencionamos en el apartado tercero. Es más, si tuviéramos en cuenta no sólo una parcela de estas empresas, sino su conjunto de ingresos y además su in-

³ Vid. LARRAÑAGA ZABALA, Juan (1987), «Cooperativas, mercado y fiscalidad», *CIRIEC, Revista de Economía Pública, Social, y Cooperativa*, número extraordinario octubre, pág. 104.

discutible reflejo en la de gastos, la forma cooperativa resulta tremendamente reforzada. Ante esta época de crisis ha quedado demostrado que la empresa capitalista es más sensible a los vaivenes del mercado que la cooperativa. En la empresa capitalista el nivel de ayudas recibidas, trabajadores en ERE o desempleados que van a recibir recursos públicos se encuentra en una tasa bastante más elevada que en la cooperativa. En definitiva, la cooperativa no sólo genera riqueza a los socios y a la sociedad, sino que además, no genera los gastos de la empresa capitalista en épocas de crisis. Los fondos de la cooperativa, los principios cooperativos y los grandes avances sociales redundan en sostenibilidad y estabilidad, de modo que resultan ser una óptima forma de desarrollo sostenible. Es por ello por lo que abogamos en un tema que podría en principio considerarse como estrictamente fiscal, por un enfoque multilateral, a pesar de que la idea de partida es un mero hecho fiscal, creemos que se debe adoptar una posición multidisciplinar para poder enfocar mejor la cuestión. Dicho enfoque multilateral supone plantear el problema de la fiscalidad de las cooperativas en relación al de la Responsabilidad Social de la Empresa, bajo un prisma global, no basado exclusivamente en la regulación fiscal, sino teniendo en cuenta la importancia de otro tipo de responsabilidades relacionadas con la sociedad.

Esta puede ser la línea seguida por nuestro país. Todavía es pronto para aventurarse a adivinar cómo va a quedar regulado el régimen fiscal de las cooperativas, pero existe la posibilidad que debería aprovecharse de utilizar la futura Ley de Economía Social como ley marco para el otorgamiento de beneficios fiscales. En la línea de incentivar la denominada Responsabilidad Social de la Empresa, intentando crear un modelo de empresa que amplía su preocupación hacia una nueva dimensión empresarial que prioriza el concepto de «Sostenibilidad» intentando colocar en un mismo nivel los aspectos económicos, sociales y medioambientales y bajo la óptica del «desarrollo sostenible» aparece la Ley de Economía Social. A través de la misma se va a regular qué es la ES de una forma totalmente objetiva, de modo que no sólo las empresas que han formado tradicionalmente parte de la ES queden incluidas en la regulación, sino que se intenta provocar que otros tipos de empresa no sólo se guíen por criterios de beneficio sino que aporten a sus trabajadores y a la sociedad y que, por tanto, ese desarrollo que se cree pueda ser considerado un desarrollo sostenible. Ahora es el momento, más que nunca, de intentar establecer las bases que sustenten un sistema más justo, más equitativo y más estable que no busque el beneficio económico de cualquier forma. De este modo, se puede afirmar que el nuevo anteproyecto de ES promueve la RSE y el desarrollo sostenible, por lo que se constituye en el marco adecuado para regular los posibles beneficios fiscales para el sector de la ES.

2. La Responsabilidad Social de la Empresa

Esta nueva dimensión del comportamiento socialmente responsable de la empresa plantea la necesidad de adoptar políticas que acojan una serie de principios donde se señalen unos objetivos o valores fundamentales y simultáneamente se asuman una serie de responsabilidades. Estos principios pueden ser considerados como «Códigos de Conducta» o «Decálogos». Hoy en día, la doctrina, por lo general, se posiciona a favor de entender que se trata de un plus de las empresas con respecto a los mínimos exigibles (*Vid.* BARRERA CEREZAL⁴):

«En ella se establecen unos principios de la acción comunitaria en el ámbito de la RSE de los que quiero destacar: La naturaleza voluntaria de la RSE. Que las prácticas de RSE sean creíbles y transparentes. Que exista un enfoque equilibrado entre aspectos económicos, sociales y ecológicos, así como con los intereses de los consumidores. Que se tenga especial atención a las Pymes. Y que se tengan en cuenta los acuerdos internacionales existentes.»

De igual modo, la Comisión Europea en el año 2001 ya destacaba como elemento configurador de la definición ofrecida de RSE su naturaleza voluntaria. Es decir se trataría de una autoimposición que realizan las empresas comprometidas, que asumen esta responsabilidad social, medioambiental y económica. Sin embargo, este criterio de voluntariedad no puede obstaculizar o limitar de ningún modo la capacidad de los diferentes Gobiernos para aprobar medidas regulatorias sobre determinados aspectos en relaciones laborales, sociales o medioambientales, si éstas son consideradas necesarias. Y es que, en cualquier caso, el mínimo del que se parte debería ser actualizado, de modo que la base sobre la que se sustenten las empresas sea más sólida y más acorde con el denominado Desarrollo Sostenible. Hace unos años no se veía la necesidad de tener en cuenta políticas medioambientales que hoy en día se han demostrado necesarias. De la misma manera, también se ha ido avanzando en políticas sociales. La inadecuación de los mínimos a los tiempos actuales ha quedado demostrada y por ello debe avanzar. Los mínimos que existen no son los mismos que hace unas décadas, pero, sin embargo, se han demostrado insuficientes y han de alzarse para quedar acordes con los tiempos y contribuir a un desarrollo sostenible. Es decir, el mínimo regulado debería ser superior y tener en cuenta las diferentes cuestiones que se vienen susci-

⁴ *Vid.* BARRERA CEREZAL, Juan José (2008), «Responsabilidad Social de las Empresas: una apuesta de las Empresas por el Desarrollo Sostenible», en *Actas del Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla 22-24 de septiembre de 2008, págs. 28-29.

tando en estos últimos tiempos. Entre las mismas y de acuerdo con M. DE CASTRO⁵ cabe señalar las siguientes:

1. En primer lugar, la globalización. Una globalización que podría redundar en un avance mundial gracias a los grandes avances registrados en la informática, la robótica, las telecomunicaciones, etc. Sin embargo esta globalización no ha sabido encontrar unos mínimos éticos para que el avance llegue a toda la sociedad, sino que, por el contrario, las disparidades entre países desarrollados y no desarrollados cada vez son más patentes. Se podría afirmar que esta globalización ha resultado en una cada vez más importante «brecha o fractura social». La globalización ha fracturado la sociedad y ha incrementado la distancia entre la riqueza y la pobreza. Este hecho hace que nos situemos en una situación de «equilibrio inestable», donde una mínima parte de la población concentra una gran parte de la riqueza. Y esta sensación de equilibrio inestable hace que la población deba reflexionar sobre la fractura social y las tremendas consecuencias de permitirlo. En este sentido se han hecho diferentes declaraciones de intenciones, pero a la hora de llevarlas a la práctica por parte de los países más desarrollados se observan toda clase de incumplimientos que hacen que el más grave problema en vez de solucionarse se agrave.
2. La sociedad empieza a tomar conciencia de estos problemas y demanda una responsabilidad social a esta globalización, de modo que el crecimiento no se concentre en unos pocos países sino que pueda redundar en beneficio de todos. Y es que se observa como la sociedad civil, en cierto sentido, está reivindicando su papel de agente social y quiere tener voz y voto en la configuración de la responsabilidad social de las empresas, como por ejemplo se ve a través de diferentes organizaciones civiles como los sindicatos y las ONGs.
3. Pero esta nueva sensibilidad social no sólo empieza a mirar al exterior sino que exige reformas visibles en el día a día de las empresas. En este sentido, se constata un déficit que hay que cubrir, rechazando la precariedad laboral que da lugar a una gran pérdida de puestos de trabajo en la empresa capitalista en época de crisis. Y ello no sólo por las consecuencias económicas, sino por las graves consecuencias humanas que conlleva este equilibrio inestable del sistema. De esta forma se crea inestabilidad laboral, económica y social. La nueva sensibilidad social demanda una participación más activa de los trabajadores en

⁵ DE CASTRO SANZ, Marcos (2005), «La Responsabilidad Social de las Empresas o un nuevo concepto de Empresa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 53.

la empresa de modo que se sientan parte de la misma y se corrija este equilibrio inestable del que hablábamos. Esta nueva sensibilidad social habla de «capital social» como elemento básico del desarrollo y está basado precisamente en la educación, la salud, la libertad, la participación de los trabajadores en las empresas, los valores, etc.

Es éste el contexto en el que surge la RSE como la participación activa en la configuración de un nuevo modelo de empresa, que compatibiliza los beneficios económicos con las actuaciones sociales y medioambientales, con un mayor nivel de transparencia en la gestión empresarial, y una mayor participación de los trabajadores, que redundará igualmente en el empleo. Como vamos a ir viendo a la largo de los siguientes epígrafes existe una sintonía a instancias internacionales, de la UE y españolas en entender que se trata del camino a seguir y por tanto, habrá de ser fomentado mediante diferentes políticas públicas. Como tendremos oportunidad de ver en nuestro país la Ley de Desarrollo sostenible apuesta por la RSE, pero no se trata de una norma aislada, sino todo lo contrario, va de la mano de políticas de fomento de la Economía Social, vista como *«la actividad económica y empresarial, privada, que llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos posteriormente en el artículo cuarto, asocian a personas físicas o jurídicas, que persiguen el interés colectivo de sus miembros y/o el interés general, económico o social»* (art. 2 de la Ley de ES).

2.1. *La asunción por parte de los poderes públicos de los postulados de la Responsabilidad Social de la Empresa*

En cualquier caso, hay que destacar que a pesar de la voluntariedad del carácter de la RSE los poderes públicos no se pueden limitar a dejarla exclusivamente en manos de los particulares, sino que tienen que erigirse en modelo a seguir. Así, la RSE se puede aplicar no sólo en las empresas, sino también en la Administración Pública. Son diferentes las estrategias que se pueden adoptar por parte de los poderes públicos⁶, pero, en cualquier caso,

⁶ Según el Informe elaborado por el Instituto Internacional por el Medio Ambiente y el Desarrollo para el Banco Mundial sobre los roles del sector público en el fortalecimiento de la RSE existen cuatro posibles actuaciones: la obligatoria, que consistiría en una regulación y control de la RSE por parte de los poderes públicos; la facilitadora, que supone intentar que sean las diferentes entidades las que asuman voluntariamente una mayor carga de RSE gracias a la utilización de diferentes incentivos; aliada, que consiste en una mezcla de recursos públicos y privados de fomento de la RSE y de apoyo, que consiste en un apoyo público a aquellos entes que acojan la RSE.

habrán de procurar establecer un marco legal adecuado que contribuya a la promoción de la RSE. Dicha promoción puede realizarse de diferentes maneras: en un primer nivel ofreciendo una normativa flexible, a través de invitaciones a la adopción de medidas voluntarias; posteriormente, intentando incentivar la promoción de comportamientos socialmente responsables a través de subvenciones, ayudas, etc.; o bien regulando cuestiones relativas a la RSE como garantía de la misma. Verdaderamente, hoy en día, las Administraciones Públicas tienen un importante papel que jugar, no sólo a través de las subvenciones sino incluso a través de los concursos, concesiones administrativas, etc. En estos casos, las distintas administraciones pueden contemplar en sus bases el criterio de la RSE. En cualquier caso, la utilización de las diferentes medidas propuestas será mayor garantía de éxito.

2.1.1. INSTANCIAS INTERNACIONALES

Entre las medidas de organismos internacionales para fomentar la RSE cabe destacar por su importancia el denominado «Pacto Mundial o Global Compact». Se trata de una iniciativa internacional propuesta por Naciones Unidas que tiene como objetivo conseguir un compromiso voluntario de las entidades en responsabilidad social, por medio de la implantación de Diez Principios basados en derechos humanos, laborales, medioambientales y de lucha contra la corrupción.

Los Diez Principios del Pacto Mundial de Naciones Unidas están basados en Declaraciones y Convenciones Universales. Cuando se puso en marcha, la iniciativa sólo contaba con nueve principios: dos sobre derechos humanos basados en la Declaración Universal de los Derechos Humanos; cuatro laborales, inspirados en la Declaración de la OIT sobre Principios fundamentales; y tres sobre medio ambiente tomando como referencia la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo.

En el año 2004 se vio la necesidad de reforzar los nueve principios ya existentes con un décimo principio de lucha contra la corrupción, basándose en la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

Viendo los denominados diez principios del Pacto Mundial⁷ podemos comprobar cómo los mismos giran en torno a la RSE y se trata de unos principios que la Economía Social sigue fielmente.

⁷ Los diez principios del Pacto Mundial de NU:

«Principio 1. Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos fundamentales reconocidos universalmente, dentro de su ámbito de influencia.

Principio 2. Las empresas deben asegurarse de que sus empresas no son cómplices de una vulneración de los derechos humanos.

2.1.2. LA UNIÓN EUROPEA

En este apartado se pretenden recoger, sin ánimo de exhaustividad, las diferentes instancias en que la Unión Europea se ha posicionado a favor de tener en cuenta y fomentar la Responsabilidad Social de la Empresa. La razón que subyace en el fondo es la de demostrar cómo la RSE constituye uno de los fines de la propia Unión Europea y, por tanto, la posible caracterización de regímenes fiscales que tengan en cuenta la RSE y que por tanto, hayan podido gozar de un régimen fiscal diferente para compensar esa aportación a la sociedad como «ayudas de Estado» en los expedientes abiertos en relación al cooperativismo, puede llegar a constituir una contradicción.

En marzo de 2000, en la denominada «Cumbre de Lisboa» se dice: «El Consejo Europeo hace un llamamiento especial al sentido de responsabilidad de las empresas con respecto a las prácticas idóneas en relación a la formación continua, la organización del trabajo, la igualdad de oportunidades, la integración social y el desarrollo sostenible».

En diciembre de 2000, en la Cumbre Social Europea de Niza se quiere: «apoyar las iniciativas relativas a la responsabilidad social de las empresas y a la gestión del cambio, por medio de una Comunicación de la Comisión».

En marzo de 2001, en el Consejo Europeo de Estocolmo se anuncia la presentación de un Libro Verde sobre la RSE.

En junio de 2001, el Consejo Europeo de Gotemburgo, inscribe la protección del medio ambiente en todas las políticas comunitarias, lo que lleva a incluirlo en la RSE.

En julio de 2001 se publicó el anunciado Libro Verde con el título de «Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas» que recoge una definición de RSE: «la integración voluntaria, por par-

Principio 3: Las empresas deben apoyar la libertad de asociación y el reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva.

Principio 4: Las empresas deben apoyar la eliminación de toda forma de trabajo forzoso o realizado bajo coacción.

Principio 5: Las empresas deben apoyar la erradicación del trabajo infantil.

Principio 6: Las empresas deben apoyar la abolición de las prácticas de discriminación en el empleo y la ocupación.

Principio 7: Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente.

Principio 8: Las empresas deben fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental.

Principio 9: Las empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente.

Principio 10: Las empresas deben trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidas extorsión y soborno.»

te de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores».

En febrero de 2005 en una Comunicación de la Comisión sobre la Agenda Social Europea, establece entre sus prioridades, «la promoción de la responsabilidad social de las empresas».

En marzo de 2005 en las conclusiones de la Cumbre Europea de Bruselas, se hace una referencia a que las empresas «deben desarrollar su responsabilidad social».

Hasta aquí se trata de menciones a la Responsabilidad Social de la Empresa y voluntad de incorporar la misma a los objetivos que persigue la Unión Europea, con anterioridad al estallido de la actual crisis. Pero en la época actual la preocupación por la RSE ha llevado a la Comisión a adoptar medidas que ya no consisten en sucintas referencias o declaraciones de principios, sino que la propia Comisión analiza la RSE con respecto a la competencia, realiza una comunicación relativa al Desarrollo Sostenible e incluso crea en su portal una página exclusivamente dedicada a la Responsabilidad Social de la Empresa que se puede localizar en http://ec.europa.eu/enterprise/csr/index_en.htm.

Como botón de muestra del apoyo que realiza la Comisión de la RSE cabe señalar la conclusión 10 del capítulo dedicado a la RSE y la Competencia: «Las diferentes conclusiones a que se llega en este capítulo justifican el argumento de que la RSE puede realizar una contribución muy valiosa a los fines de la Estrategia de Creación de Empleo y Crecimiento Europea y hay que fomentar a más Estados Miembros, en colaboración con otros agentes como organizaciones de empresarios, para que se promueva la RSE como parte de las estrategias de reforma nacionales. La Comisión continuará a difundir ímpetu político y soporte práctico a todos ellos a favor de la RSE».

En instancias Europeas, por tanto, se viene no sólo acogiendo favorablemente la Responsabilidad Social de la Empresa, como era de esperar, sino que la propia Comisión se erige en impulsora de la misma. Este hecho resulta lógico, ya que queda demostrado que el avance de la Unión Europea tiene que ir de la mano de la RSE. Concretamente, hay que situarlo dentro de las denominadas «Estrategia Europea del Crecimiento y del Empleo» y «la Estrategia Europea del Desarrollo Sostenible».

Por otra parte, son muchas las disposiciones en que la Unión Europea regula aspectos de la denominada RSE para su fomento, especialmente en la forma de Directiva para conseguir que los Estados miembros articulen sus propias leyes de adaptación a la misma y dichos aspectos de la RSE resulten de obligado cumplimiento: como ejemplos, la Directiva 2004/35 de Responsabilidad Medioambiental, la Directiva 2006/54 relativa a la aplicación del principio de igualdad de oportunidades e igualdad de tra-

to entre mujeres y hombres en asuntos de empleo y ocupación, la Directiva 2008/94 relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, etc.

Sin embargo, al mismo tiempo, se tendrá que tener en cuenta estos hechos a la hora de valorar las últimas cuestiones suscitadas sobre la posible calificación de ciertas disposiciones fiscales como «ayudas de Estado», ya que dada la línea de fomento de la RSE de la Unión Europea parece claro que las actividades de las cooperativas podrían situarse en esta política de fomento de la RSE por su contribución al interés general. Así, decisiones de la Comisión como la del 14 de diciembre de 2009 con respecto al gasóleo tipo B, cuando menos llaman la atención, ya que haciendo abstracción de todos los compromisos de la UE con el tema que nos ocupa, equipara a las cooperativas con empresas capitalistas y, por tanto, al entender que resultan perfectamente comparables entiende que las medidas adoptadas en torno al cooperativismo que habían resultado recurridas resultan ser ayudas de Estado.

2.1.3. LA ASUNCIÓN DE LA RSE POR PARTE DE ESPAÑA

La Ley de Economía Sostenible dedica su atención a la RSE y en toda ella se constata la preocupación por favorecer la Responsabilidad Social de la Empresa como un elemento clave que contribuye a la sostenibilidad de nuestra economía. Así, se promociona la RSE estableciendo características e indicadores para la autoevaluación en esta materia. Aquellas empresas que cumplan un mínimo podrán ser acreditadas como empresas socialmente responsables por el Observatorio del Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas⁸ (artículo 40).

⁸ Art. 40 del anteproyecto de Ley de Economía Sostenible: «Promoción de la responsabilidad social de las empresas.

1. Con el objetivo de incentivar a las empresas, especialmente a las PYMES, a incorporar o desarrollar políticas de responsabilidad social, el Gobierno pondrá a su disposición un conjunto de características e indicadores para su autoevaluación en materia de responsabilidad social, de acuerdo con los estándares internacionales en la materia.

2. El conjunto de características e indicadores a que se refiere el apartado anterior deberá establecerse de manera integrada, atendiendo especialmente a los objetivos de transparencia en la gestión, buen gobierno corporativo, compromiso con lo local y el medioambiente, respeto a los derechos humanos, mejora de las relaciones laborales e igualdad efectiva entre mujeres y hombres, todo ello de acuerdo con el Consejo Estatal de la Responsabilidad Social Empresarial.

3. Las empresas que cumplan un nivel mínimo en los indicadores podrán ser acreditadas como empresas socialmente responsables por el Observatorio del Consejo Estatal de la Responsabilidad Social de la Empresa constituido por el Real Decreto 221/2008, de 15 de febrero, por el que se regula el consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas, de acuerdo con las condiciones que determine el propio Consejo».

Sería una buena idea la exigencia de dicha acreditación, en una segunda fase para la contratación con administraciones públicas o para poder disfrutar de subvenciones, concesiones administrativas, etc. Existe un amplio abanico de posibilidades en manos de las administraciones públicas para que dicha acreditación no quede en papel mojado y esperamos que se sepan articular las vías para conseguir dicho objetivo y, aunque sea de esa forma, incentivar a las empresas al cumplimiento con la RSE (a pesar de que sea voluntaria) y a la concienciación de la importancia de la acreditación como empresas socialmente responsables.

España es un país que viene asumiendo los postulados de la RSE, no sólo porque forma parte de la Unión Europea, con lo cual vendría obligado a ello, sino que, incluso con anterioridad a este hecho, como ya veremos más adelante, se asumen políticas públicas de fomento de la RSE. Ello no obstante nos vamos a centrar en las medidas de RSE más cercanas en el tiempo.

- En el año 2005 se constituyó el Foro de Expertos en Responsabilidad Social de las Empresas que sirvió de base para configurar una política de fomento de la RSE, que quedó plasmado en un informe.
- La denominada Ley de Dependencia, La Ley de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia, supone un gran paso adelante en materia de atención a las personas mayores.
- El fomento del microcrédito destinado a la creación de pequeños negocios realizados por personas con problemas de inserción en el mercado de trabajo.
- La Ley de Responsabilidad Medioambiental, se trata de la Ley de adaptación de la Directiva 2004/35 en Materia Medioambiental para prevenir y reparar los posibles daños medioambientales.
- Políticas de fomento del empleo en los sectores más desfavorecidos, por ejemplo mediante bonificaciones en las cuotas de Seguridad Social de ciertos trabajadores con minusvalías, mujeres mayores de una cierta edad, bonificaciones fiscales para la contratación de desempleados, etc.
- La Ley para la regulación del régimen de las Empresas de Inserción.
- La Ley de Desarrollo Sostenible, etc.
- Muy especialmente el anteproyecto de Ley de ES que se puede erigir en referente del Derecho de la Economía Social para su adopción igualmente por parte de otros países dentro de la UE.

Son muchas más las Leyes con claro contenido de RSE que resultan aplicables en nuestro país. En este sentido, se podría considerar que los mínimos se han ido actualizando y que existe una actividad pública activa en-

cargada de mantenerse acorde con los tiempos: bien sea mediante la exigencia del respeto a normas «de minimis», bien sea a través del fomento a través de políticas públicas de fines de comportamientos de desarrollo sostenible. Pero sin lugar a dudas, tenemos que destacar la existencia de una Ley de Desarrollo Sostenible y una Ley de ES, ya que pueden suponer un impulso decisivo creando el marco adecuado para la puesta en práctica de la RSE e incluso un paso más adelante cual la adopción de códigos de conducta acordes con los principios establecidos en la Ley de ES, que van a redundar en credibilidad, transparencia y sostenibilidad.

3. El cooperativismo como exponente precursor de la Responsabilidad Social de la Empresa y de los principios establecidos por el artículo cuarto de la Ley de Economía Social

Se puede afirmar que en las cooperativas sí que existe una forma diferente de entender la empresa. Así, la cooperativa es una entidad creada para satisfacer las necesidades de las personas que la componen, pero con ciertos rasgos definitorios: la propiedad es conjunta y la gestión es democrática, por lo que se puede afirmar que se trata de una empresa de participación. Esta distinta forma de entender la empresa surge de un código ético basado en los denominados «principios cooperativos» gracias a los cuales no sólo se busca en las cooperativas una rentabilidad económica, sino que mediante la asunción de esos principios se asumen otras responsabilidades, en la línea de la RSE. Es decir, se configura la RSE por la mera adopción de esta forma jurídica de empresa de una forma autoimpuesta. Dichos principios marcan una distinta organización y funcionamiento y constituyen, por tanto, un código de conducta cuya puesta en práctica supone la adopción de comportamientos socialmente responsables por parte de estas cooperativas.

Es por este motivo por el que se estima conveniente pasar a ver cuáles son esos principios y por qué se puede afirmar que la RSE es inherente a la forma cooperativa.

3.1. Los principios cooperativos como código ético coincidente con los postulados de la RSE

Sin ánimo de exhaustividad voy a realizar un repaso de algunos de los principios cooperativos más importantes para relacionarlos con la Responsabilidad Social de la Empresa y para comprobar cómo los principios cooperativos se hallan igualmente, como resulta lógico, en consonancia con los exigidos por parte del artículo cuarto de la Ley de ES para entender que se

trata de una entidad de ES (aunque ello no se necesario ya que están expresamente incluidas en el art. 5) y por tanto, esperemos que les sea aplicable un futuro Derecho de la Economía Social.

El primero de los principios puede ser formulado como «*principio de libre adhesión*». Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas para todos aquellos que quieran utilizar sus servicios y se encuentren dispuestos a aceptar las responsabilidades derivadas de su condición de socios, sin ningún tipo de discriminación (de género, raza, clase social, política o religiosa).

Este primer principio se puede considerar dentro de la RSE, ya que, por una parte, prohíbe cualquier tipo de discriminación y, por otra, insta a los socios a aceptar las responsabilidades inherentes a dicha condición. Está incorporando en este principio la naturaleza social de la cooperativa además de la transparencia ya que admite la participación de todas las personas.

Esta transparencia viene reforzada por otro principio cooperativo: el de *gestión democrática*. Mediante este principio se establece la igualdad de voto para todos los socios, lo cual redundará en transparencia e información para todos ellos. Y este es un elemento básico de la Responsabilidad Social Corporativa. Precisamente la falta de transparencia ha propiciado la caída de muchas empresas, las ayudas de Estado a fin de evitar igual fin a otras y sobre todo, la gran pérdida de credibilidad en el sistema, base sobre la que se debe asentar cualquier sistema sano.

Íntimamente relacionado con el principio anterior podemos destacar los principios relativos a la *participación económica de los socios*, estableciéndose una compensación limitada sobre el capital y limitando a la vez los posibles destinos de los beneficios: dotaciones obligatorias a fondos como el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción, lo cual fortalece la cooperativa y el desarrollo formativo o educativo de sus socios en sintonía con la RSE.

Pero en la base del nacimiento de las cooperativas está el *interés por el desarrollo de la comunidad*. Las cooperativas han servido para revitalizar zonas, creando empleo y, en definitiva, una responsabilidad económica y medioambiental a favor de un desarrollo sostenible.

Por otra parte, los principios que deben cumplir las entidades para que se entienda que su actividad económica o empresarial forma parte de la Economía Social son los regulados por parte del artículo cuarto de la Ley de ES, siendo estos principios orientadores los siguientes (aunque las cooperativas formen automáticamente parte de la misma por obra del artículo quinto):

- Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participati-

- va, que conlleva priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad, que en relación a sus aportaciones al capital social. Su característica básica es su carácter democrático, de manera que, en el proceso de toma de decisiones, se aplica el principio de «una persona, un voto». Así, su utilidad social no se basa en la realización de una actividad económica determinada, que pasa a tener un carácter instrumental al servicio de un fin no lucrativo, sino que proviene de su propia finalidad y de los valores democráticos y participativos de su gestión.
- Aplicación de los excedentes disponibles de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio realizado por los socios y, en su caso, al fin social objeto de la entidad. La eventual distribución de beneficios o excedentes entre los socios usuarios, si se produce, no es en proporción al capital o a las cotizaciones aportadas por los mismos, sino de acuerdo con la actividad que estos realizan con la entidad.
 - Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la cohesión social y la sostenibilidad.
 - Independencia respecto a los poderes políticos.

Los principios recogidos por este artículo están en sintonía con los recogidos por la Carta de Principios de la Economía Social promovida por la Conferencia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CEP-CMAF)⁹, aunque quedan reducidos: Primacía de la persona y del objeto social sobre el capital. En la ES lo realmente relevante son las relaciones entre los socios y no el capital aportado por cada uno y trabajo y capital van unidos, primando el primero de una forma democrática y participativa. Destino de la mayoría de los excedentes a la consecución de objetivos a favor del desarrollo sostenible, del interés de los servicios a los miembros y del interés general. Por último, independencia respecto de los poderes públicos.

De este modo, se puede concluir que, en esta última forma jurídica se fomenta la distribución y el ejercicio del poder entre los socios de forma democrática, en sintonía con los postulados de la RSE e incluso van más allá, estando en consonancia, como no podría ser de otra forma, con el anteproyecto de ley de ES. Además, las cooperativas disponen de una manera más democrática de distribución de resultados, o la participación de los asalariados en los resultados económicos positivos a la vez que se realizan

⁹ Déclaration finale commune des organisations européennes de l'Économie Sociale, CEP-CMAF, 20 de junio de 2002.

dotaciones a fondos de una forma obligatoria. Dicha atribución a los fondos resulta también diferente en cuanto al procedimiento de atribución de fondos económicos en el momento de la baja de un socio. Todos estos hechos van a conseguir que la cooperativa tenga una base más sólida para poder luchar contra los efectos de la crisis que la empresa tradicional. Todo ello implica igualmente que esos principios o valores que se han echado tanto de menos en nuestras empresas y que se buscan a través del fomento de la Responsabilidad Social de la Empresa han estado y perduran en las cooperativas. Es por ello que es el momento de redescubrirlas. La Ley de ES presenta una oportunidad única de cara a establecer un marco legal adecuado no sólo para las cooperativas, sino para cualquier entidad que quiera cumplir con sus principios y acreditarse como entidad de ES. Las consecuencias de dicha acreditación deberán ser reguladas en el marco del Derecho de la ES, base sobre la que se sustente este sistema.

3.2. *La cooperativa como forma jurídica ideal para el liderazgo en la salida de la crisis económica*

En muchos países las cooperativas siguen creciendo a pesar de la crisis. Las cooperativas siguen contribuyendo a la creación y el mantenimiento de puestos de trabajo dignos que aseguran económicamente la vida de sus socios. Están contribuyendo a la calidad y al establecimiento de precios justos de bienes y servicios, al fortalecimiento económico y social del lugar en que se hallan localizadas, a una mejora en la calidad de vida, etc.

Según un reciente estudio de la OIT (2009)¹⁰ queda demostrado que las cooperativas han resultado más resistentes a la crisis que el resto de modelos de empresa gracias a las sólidas bases sobre las que se asientan. Según dicho estudio su razón de ser es que la cooperativa constituya un modelo de empresa alternativo centrado en las personas, y no en el beneficio y las operaciones. Dentro de este modelo se guían por los valores y principios cooperativos que perduran en el tiempo. Las empresas basadas en valores éticos, el desempeño de una inteligencia ética contribuyen al desarrollo sostenible y en una época en que se busca la fiabilidad y la credibilidad del sistema a la vez que se echan de menos los valores, las cooperativas han demostrado una gran capacidad para mantener su credibilidad y seguir adelante.

Como consecuencia de ello hay que considerar que se trata de una fórmula empresarial a redescubrir y fomentar.

¹⁰ BIRCHALL, JOHNSTON y HAMMOND, LOU. (2009), «Resilience of the Co-operative Business Model in Times of Crisis», OIT.

En España nuestra Constitución de 1978 así lo recoge en su artículo 129.2, e incluso los Estatutos anteriores de 1987 también lo recogían, pero ahora más que nunca, ya que se trata de fomentar la Responsabilidad Social de la Empresa para intentar evitar caer en los efectos nocivos que puede tener una crisis especialmente para las empresas capitalistas. Así, los valores y principios cooperativos aparecen en los distintos foros como una solución adecuada para el fortalecimiento de nuestras empresas y sus trabajadores. En la misma línea va la Ley de ES, tratando de fomentar la adecuación de cualquier forma jurídica a unos principios sólidos.

Es por ello por lo que en los diferentes países se han buscado tradicionalmente formas de protección de las cooperativas por parte de los diferentes poderes públicos. Entre las mismas cabe destacar el fomento del cooperativismo a través de incentivos fiscales, es decir, a través de mecanismos de ajuste y beneficios fiscales que se han desarrollado mediante una serie de normas que benefician fiscalmente a las cooperativas, a cambio de mantener unos requisitos mercantiles y contables que, en cierto modo, resultan ser muy rígidos y exigentes para poder proteger a la empresa cooperativa. Entre las diferentes exigencias destacan las que contribuyen al fortalecimiento de los fondos propios de la empresa como el Fondo de Reserva Obligatorio y las que dejan en manos de la cooperativa la realización de un gasto que tiene unas aplicaciones concretas, entre las que se encuentran las de carácter social como el Fondo de Educación y Promoción.

En estos momentos, se trata de llegar a un punto de equilibrio entre estas exigencias y los posibles ajustes que de las mismas puedan derivar a un nivel fiscal. Entre el cumplimiento de los fines propugnados por instancias comunitarias en cuanto a la Responsabilidad Social de la Empresa, sin que ello deba implicar forzosamente que se van a encontrar en una posición de desventaja competitiva si no se atiende al mismo tiempo a esa necesidad de compensar de algún modo a las mismas. Parece que ha llegado la hora de dejar de mirar con lupa si las posibles ventajas fiscales que puedan tener las empresas cooperativas pueden llegar a constituir en algún caso una ayuda de Estado conforme al artículo 107 del Tratado de Lisboa. Las posibles ventajas fiscales que pudieran llegar a conseguir suponen una nimiedad con respecto a las exigencias que se imponen a las mismas y los beneficios, no sólo económicos, sino fundamentalmente sociales que reportan al conjunto de la sociedad en la línea de la Responsabilidad Social de la Empresa, que la propia Comisión Europea quiere fomentar.

Así, la importancia económica y social del cooperativismo, por la función especial que están cumpliendo, como fórmula que puede contribuir eficazmente a la resolución de los importantes problemas que tienen planteados los países y la propia Unión Europea, justifica la necesidad de unos reglamentos especiales, en todos los ámbitos, de las empresas cooperativas.

De este modo, el tratamiento favorable a las Cooperativas responde a la propia razón de ser del movimiento cooperativo, a la unión de sus componentes y a la búsqueda de ideales sociales y económicos para los ciudadanos.

Hoy más que nunca se trata de fomentar a este tipo de empresas y de conseguir que esta Responsabilidad Social de la Empresa germine y crezca sana para así poder prevenir en crisis futuras. Las cooperativas pueden ser capaces de contribuir a impulsar la recuperación global.

El hecho de que dichas políticas públicas de fomento del cooperativismo no sean exclusivas del mismo y se puedan enmarcar dentro del Derecho de la Economía Social, aplicable a cualquier tipo de forma jurídica que cumpla con los referidos principios del artículo cuarto de la Ley de ES tiene los siguientes efectos:

- Consigue por una parte, objetivizar y ampliar su ámbito de aplicación consiguiendo un modelo más fuerte basado en sólidos principios que redundan en un desarrollo sostenible;
- Por otra parte, hace que las posibles medidas adoptadas en este ámbito no puedan ser consideradas como medidas selectivas, ya que serán medidas generales para todas aquellas entidades que cumplan los principios para ser consideradas Economía Social, llegando todavía más allá de la RSE.

4. Conclusiones

En el momento actual de crisis se busca la credibilidad del sistema a través de un conjunto de valores éticos o principios que la refuercen. De este modo, se intenta incentivar desde diferentes instancias la denominada Responsabilidad Social de la Empresa, intentando crear un modelo de empresa que amplía su preocupación hacia una nueva dimensión empresarial que prioriza el concepto de «Sostenibilidad» intentando colocar en un mismo nivel los aspectos económicos, sociales y medioambientales.

En el concepto de cooperativa queda inherente la Responsabilidad Social de la Empresa ya que los principios cooperativos la incorporan de modo que las cooperativas resultan ser una forma jurídica estable y fiable que se ha demostrado más segura en tiempos de crisis. Así, la forma cooperativa puede constituir un modelo a seguir para conseguir esa credibilidad en el sistema.

Las cooperativas tienen unas posibilidades de financiamiento limitadas, en ellas se opera democráticamente y se fomenta la responsabilidad social, a través de las dotaciones obligatorias a unos fondos que resultan irrepartibles y que van a revertir al progreso de la comunidad. En estos entes, además, el capital no es el principal factor de producción, ni los re-

tornos financieros el principal objetivo, sino que las cooperativas van más allá, utilizando parámetros cooperativos (principio de libre adhesión, principios de organización, gestión y control democrático y personalista, principio de interés eventual y limitado, principio de retorno por la actividad, principio educativo, principio de intercooperación). Estos hechos hacen que las cooperativas tengan una desventaja competitiva frente a las entidades de capital.

La RSE viene siendo impulsada por diferentes instancias y se erige en objetivo de la Unión Europea, que se autodenomina impulsora de la misma. Igualmente, España ha adoptado importantes medidas de fomento de la RSE e intenta trabajar para avanzar en este sentido hasta el punto de haber dado importantes pasos que nos llevan a constituirnos en un posible referente.

Sin embargo, se llega a la paradoja de que estos impulsos a la RSE suponen cortapisas para las cooperativas tanto por parte de las instancias comunitarias como por parte de la actual regulación española. Así, en instancias europeas las empresas cooperativas son vigiladas muy de cerca ante la posibilidad de que pudiera existir en sus diferentes regulaciones una hipotética ayuda de Estado y ello por el mero hecho de tener un régimen fiscal diferente, que supone una medida de ajuste acorde con las exigencias del cooperativismo.

En nuestro país se puede dar un paso más allá de la RSE, llegando al fomento de la misma mediante la ES: así, mediante una objetivización de la definición de la ES se abre la puerta a aquellas entidades que, a pesar de no tener una forma jurídica de ES tradicionalmente aceptada, cumplen con sus principios. De esta forma, se puede llegar a conseguir incentivar en una gran medida la adopción de sólidos principios por parte de nuestras empresas, redundando en un sistema más justo, transparente, estable, sólido y sostenible.

La forma de objetivizar la definición de Economía Social y dejar la puerta abierta a toda clase de entidades que cumplan con los parámetros que se establecen en la misma, hace que las medidas que se tomen en el marco de esta Ley de Economía Social o incluso dentro del esperemos que futuro «Derecho de la Economía Social», deban ser consideradas como medidas de carácter general. Efectivamente, quedan abiertas a toda clase de entidades que estén dispuestas a cumplir con unos principios que van a contribuir al interés general. De este modo, se incentiva que cualquier empresa, tenga la forma jurídica que tenga, invierta en RSE y desarrollo sostenible y se adecue a unos principios que se antojan necesarios dada la coyuntura actual. Si ello es así, se acreditará a la entidad como de Economía Social, entendemos que como lógica consecuencia para que no caiga en saco roto, resultándole aplicable el Derecho de la Economía Social. Se tra-

ta de un paso más por delante de la RSE, en pro del desarrollo sostenible, para que el cumplimiento con los referidos principios sea adecuadamente valorado e incentivado por parte de los poderes públicos.

Para que una medida pueda ser considerada constitutiva de ayuda de Estado es necesario que favorezca a determinadas empresas o producciones. Ello implica necesariamente que las medias adoptadas no tengan carácter general, sino que favorezcan sólo a determinadas empresas del sector, de modo que queden en mejor situación que las demás. Se trata de superar el test de la selectividad. De este modo, si las políticas de fomento de las cooperativas quedan insertas, dentro de este esperamos que futuro marco de Derecho de la Economía Social, no podrán ser tachadas de selectivas y, por tanto, al no superar el test de la selectividad no reunirán los requisitos necesarios para que pueda considerarse que se trata de ayudas de Estado.

5. Bibliografía

- ARANA LANDÍN, Sofía (2008), «Las necesarias reformas en tributación directa en cuanto a las cooperativas», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 septiembre 2008.
- BADÁS CEREZO, José (2006), «Análisis de la Reforma: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio», *Revista de Información Fiscal*, número extraordinario de diciembre.
- BARRERA CEREZAL, Juan José (2008) «Responsabilidad Social de las Empresas: una apuesta de las empresas por el desarrollo sostenible», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 septiembre 2008.
- CABALEIRO CASAL, María José, *et al.* (2008) «Responsabilidad Social Corporativa: marco conceptual para sociedades cooperativas», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 septiembre 2008.
- DE CASTRO SANZ, Marcos, (2005) «La Responsabilidad Social de las Empresas o un nuevo concepto de Empresa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 53.
- LARRAÑAGA ZABALA, Juan (1987), «Cooperativas, mercado y fiscalidad», *CIRIEC, Revista de Economía Pública, Social, y Cooperativa*, número extraordinario octubre.
- MERINO JARA, Isaac (2008), «Régimen fiscal de las cooperativas vascas y ayudas de Estado», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 de septiembre de 2008.
- MONTERO SIMÓ, Marta (2007), «El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 135.

- PÉREZ DE URALDE, Jesús María (2008), «Aspectos competenciales: la cooperativa y el derecho autonómico», *Manual de Derecho de las sociedades cooperativas*, Vitoria, 2008.
- RODRIGO RUIZ, Marco Antonio (2003), «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *CIRIEC, Revista de Economía Pública, Social, y Cooperativa*, número extraordinario 47/2003.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, (2005) «Fiscalidad de las cooperativas: una vuelta de tuerca», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 695.