

EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS COOPERATIVAS Y SU COMPATIBILIDAD CON LA NORMATIVA SOBRE AYUDAS DE ESTADO¹

M^a Belén Bahía Almansa

Universidad de Málaga

RESUMEN

Las sociedades cooperativas —a diferencia de las sociedades de capital— tienen una serie de limitaciones en cuanto a las facultades de disposición, gestión empresarial y reparto de beneficios, consecuencia de la peculiar configuración en la titularidad del capital, y que se manifiestan en una serie de rasgos propios, como la distribución limitada de beneficios y la necesidad de dotación de unos fondos de reserva obligatorios. Estas limitaciones, que derivan de su propia naturaleza y de la importante finalidad social que están llamadas a cumplir dichas entidades en el momento actual, justifican en gran medida el régimen fiscal especial al que están sometidas.

Este régimen fiscal especial ha sido valorado positivamente por la doctrina, que lo ha calificado de equilibrado y razonablemente discriminatorio. Ahora bien, en nuestra opinión, este régimen debe ser analizado a la vista de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado, dado que —como determinaremos— en esta tributación especial, y en principio más beneficiosa, podría observarse la presencia de una ayuda prohibida por la normativa comunitaria, normativa que, como sabemos, cada vez adquiere mayor importancia y es de obligada aplicación.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad, Cooperativas, Economía Social, Ayudas de Estado

CLAVES ECONLIT: H300-K340-P130

1. Este trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto de Excelencia P07-SEJ-03251 “La reforma del Derecho Cooperativo en el marco de las nuevas tendencias de la Economía Social”.

THE SPECIAL TAX REGIME FOR COOPERATIVES AND ITS COMPATIBILITY WITH THE RULES ON STATE AID

ABSTRACT

As a result of their particular capital ownership makeup, cooperatives -- unlike capital-based companies -- are subject to a series of limitations on their powers of disposal, business management and profit distribution that find their expression in a series of characteristic features such as limited profit distribution and the need to endow obligatory reserve funds. These limitations, which spring from their nature and the important social purpose they are called upon to fulfil at this time, to a large extent justify the special tax regime for cooperatives.

Legal opinion has been favourable to these special fiscal arrangements, calling them balanced and reasonably discriminatory. In the author's opinion, however, this system should be analysed in the light of the European Union rules concerning state aid, which are binding and increasingly important, since it might be possible to detect a type of aid that is forbidden by the rules in this special regime which in principle seems more advantageous.

PALABRAS CLAVE: taxation, cooperatives, social economy, state aid

SUMARIO

1. Introducción. 2. Concepto de ayuda de estado de carácter fiscal. 3. Orientaciones en materia de fiscalidad cooperativa. 3.1. Orientaciones existentes en la Unión Europea. 3.2. Orientaciones de la doctrina: necesidad de un tratamiento fiscal apropiado. 3.3. Orientaciones de la comisión en el caso español. 3.4. Orientaciones de la comisión en el caso italiano. 4. Algunas consideraciones generales sobre la compatibilidad del régimen fiscal español de cooperativas con el regimen comunitario de ayudas de Estado. 5. Conclusiones. Bibliografía

1. Introducción

La definición y la propia configuración jurídica de las entidades cooperativas ha sido desde siempre una cuestión problemática, tanto por el tradicional confu-sionismo terminológico existente en la materia —en la que se entremezclan aspectos jurídicos y económicos— como por la falta de un concepto uniforme para las distintas épocas y para los distintos países de nuestro entorno. Así, frente al amplio modelo economicista alemán se alzan los modelos mutualistas, más restrictivos, como el español o italiano.

En la actualidad se acepta, de forma mayoritaria, que la cooperativa es una entidad de economía social que tiene por objeto prioritario la promoción de actividades económicas y sociales de sus miembros y la satisfacción de sus necesidades mediante la participación activa de los mismos, observando los principios cooperativos de adhesión voluntaria y abierta, gestión democrática, participación económica de los socios, educación, formación e información de sus miembros, e interés por la comunidad de su entorno.

Sin embargo hemos de tener presente que, respecto de este tipo de entidades, pueden darse dos fenómenos antagónicos y ciertamente preocupantes. Por un lado las que se denominan falsas cooperativas, es decir, las que constituidas con arreglo a las prescripciones de las leyes de cooperativas se apartan de los rasgos configuradores de tal tipo, y por tanto de sus principios; por otro lado las cooperativas de hecho, es decir, aquellas que no adoptan la forma de tal pero que, de facto, lo son en cuanto se guían por tales principios.

De los dos fenómenos mencionados, al objeto de nuestro estudio interesa especialmente el primero. La existencia de estas falsas cooperativas conlleva un grave riesgo para el sector, no sólo porque puedan dar una imagen muy negativa del mismo, sino porque, a menudo, ha sido aprovechado por parte del sector empresarial no cooperativo para acusar al fenómeno cooperativo de competencia desleal por su más ventajosa fiscalidad. Esta afirmación parece que ha calado profundamente en la Comisión Europea y, concretamente, en la Dirección General de la Competencia, que ha comenzado —en virtud de varias consultas planteadas por diversos Países miembros— a cuestionar la legalidad del régimen fiscal de las cooperativas a la luz del régimen comunitario sobre ayudas de Estado². Pero también, y lo que es más peligroso, ha calado en algún sector de la doctrina interna que, para evitar este fenómeno de intrusismo, se ha mostrado reticente al establecimiento de un régimen fiscal especial y ventajoso como medio de defensa del auténtico espíritu cooperativo.

Pero el modelo empresarial patrocinado por las cooperativas, pese a los defectos de control que se puedan presentar, funciona muy eficazmente, más aún en los momentos actuales de crisis, en los que hacen más falta que nunca empresas guiadas por valores de Responsabilidad Social Corporativa y con una ética empresarial diferente que la hagan sustentarse en el tiempo³.

Por un lado, nadie pone en tela de juicio la importancia social y económica del fenómeno cooperativo por su función instrumental, que se dirige al logro de un interés general y que les ha dotado de una protección constitucional especial reconocida en el artículo 129.2 de la Constitución. Por otro lado, que la sociedad cooperativa —a diferencia de la de capital— tiene en su configuración y funcionamiento una serie de limitaciones en cuanto a las facultades de disposición, de

2. En España ciertas medidas del Real Decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte, que afectaban a las cooperativas agrarias fueron objeto de análisis por la Comisión Europea tras la denuncia presentada por la Asociación Madrileña y la Federación Catalana de Empresarios de Estaciones de Servicio, que consideraban que las mismas constituían ayudas de Estado. En Italia, como veremos, existen dos procedimientos abiertos, uno de los cuales ha sido ya objeto de un expreso pronunciamiento. En Francia, en mayo 2004, la Comisión recibió una queja presentada por la Confederación Francesa de Distribución al por Mayor e Internacional, acerca del régimen fiscal de las cooperativas dedicadas a la comercialización de productos agrícolas. Todas estas consultas han provocado una cierta inquietud en la esfera de la economía social acerca de la aplicación a estas entidades de las normas sobre la competencia y ayudas de Estado.

3. En este sentido podemos señalar el programa RSE.Coop para la implantación de la Responsabilidad Social Corporativa en el mundo cooperativo.

gestión empresarial y de reparto de beneficios, que deriva de la peculiar configuración de la titularidad del capital y que se manifiesta en unos rasgos propios como el de la distribución limitada de beneficios y, especialmente, en la necesidad de dotación de los fondos obligatorios de reserva y los de educación y promoción.

Por ello la mayor parte de la doctrina coincide en afirmar que el cumplimiento de esta importante función social y las limitaciones a que están sometidas exigen un régimen fiscal más favorable para este tipo de entidades. Es cierto que una tributación especial más beneficiosa no es el único instrumento que puede favorecer y promover este tipo de entidades, y que existen otras vías, como las de gasto público vía subvenciones e incluso otras no fiscales, pero no es menos cierto que aquélla constituye una de las más importantes y estables dentro de las posibles⁴.

La aplicación del régimen general, pensado para las sociedades de corte capitalista, podría provocar desajustes importantes y un trato ciertamente discriminatorio respecto de este tipo de entidades encuadradas en la economía social. Ahora bien, este régimen especial plasmado en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, o las modificaciones que del mismo se pudiesen realizar, deben ser objeto de una especial atención y análisis, dado que este régimen fiscal especial, al beneficiar a un tipo concreto de entidades —las cooperativas— que ejercen una actividad económica de empresa, podrían quedar sujetas a la normativa europea sobre competencia y declararse incompatibles a la luz de la normativa europea sobre ayudas de Estado⁵.

Como bien destaca el profesor MERINO JARA, la Comisión Europea ha sido tradicionalmente muy cuidadosa, y apenas se ha interesado por las medidas fiscales desde el prisma de las ayudas de Estado, al entender que podría suponer una invasión de las competencias tributarias de los Estados miembro. Sin embargo, progresivamente, ha ido cambiado su posición, y cada vez son más frecuentes Decisiones en las que examina las medidas fiscales adoptadas por los Estados desde esa óptica⁶.

4. Como señala CALVO ORTEGA, «los tributos no son más que una de las herramientas atribuidas a los poderes públicos para la realización de las finalidades constitucionales». R. CALVO ORTEGA, en AA.VV. *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Dir. R. Calvo Ortega, Editorial Civitas, Madrid, 2005, p. 33.

5. Sobre la necesidad de una reforma del régimen fiscal de las cooperativas, puede consultarse a S. ARANA LANDÍN, «Las necesarias reformas en tributación directa en cuanto a las cooperativas», en *Actas del 27 Congreso Internacional de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, Sevilla, septiembre 2008.

6. I. MERINO JARA, «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», en *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º. 66, octubre 2009, pp. 112 y 113.

Lo que convierte esta regulación fiscal de las cooperativas en peculiar —o al menos algunas de sus cláusulas especiales— a la luz del régimen de ayudas de Estado es que, por una parte, dichas disposiciones son específicas para una categoría de empresas, por razón de su estructura y forma jurídica; por otro, algunas de ellas son consideradas incentivos o beneficios fiscales, aunque se establecen por razón de los fines sociales y de solidaridad que tales entidades están llamadas a desempeñar⁷.

El objeto del presente trabajo es, pues, determinar si en esta tributación especial y, en principio, más ventajosa, podría observarse —por parte de la Comisión Europea— la presencia de una ayuda de Estado de tipo fiscal prohibida por la normativa comunitaria, normativa que, como sabemos, cada vez adquiere mayor importancia y es de obligada aplicación⁸.

2. Concepto de ayuda de Estado de carácter fiscal

El régimen de ayudas de Estado se encuentra recogido en el Tratado de la Unión Europea, dentro de la Sección Segunda del Capítulo I «Normas sobre competencia», Título VI (artículos. 87 a 89). En concreto, el artículo 87.1 prohíbe, en principio, las ayudas de Estado al declarar «incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados Miembro, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas y producciones». El artículo 87.2 y 3 establece, sin embargo, algunas excepciones a esta prohibición, excepciones que se han de interpretar de forma restrictiva.

El Tratado CE no define de modo específico qué debe entenderse por ayuda de Estado. Lo previsto en el artículo 87.1 tan solo representa una mera indicación de aquellos que son los elementos esenciales para que sea posible configurar

7. P. ALGUACIL MARÍ, «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n. 14, octubre, 2003, p.132.

8. Coincidimos con MERINO JARA cuando señala que: «la invocación tan frecuente del régimen comunitario de ayudas de Estado por parte de la Comisión Europea cuando se trata de analizar la adecuación al Derecho comunitario de determinadas normas fiscales, supone la constatación de un cierto fracaso para solucionar los problemas de otra manera». I. MERINO JARA, «El vigente régimen fiscal de las cooperativas...», op. cit., p. 113.

una ayuda como “ayuda de Estado”. De estos preceptos y de la interpretación que de los mismos hace el TJCE⁹, así como la Comisión, se extraen los criterios que sirven para detectar cuándo una determinada medida fiscal supone una ayuda de Estado¹⁰. Los requisitos son los siguientes:

- Que exista una transferencia de fondos estatales. Se debe estar en presencia de recursos de origen público, es decir, recursos que afecten al balance nacional, regional o local. La ayuda puede ser concedida, sin embargo, no por el Estado mismo, sino por un órgano intermedio, privado o público, designado o instituido por el Estado.
- Que la ventaja económica para la empresa beneficiaria derivada de la medida pública, falsee o amenace falsear la competencia. La ayuda debe conferir una ventaja económica que la empresa no hubiese obtenido en el curso normal de su actividad.
- La incidencia de ésta sobre el comercio intracomunitario. Cualquier ayuda concedida a una empresa que ejercite su actividad sobre el mercado comunitario es idónea para provocar distorsiones sobre la competencia y para incidir sobre los intercambios entre Estados miembros, incluso aunque el efecto negativo sea solamente potencial.
- La selectividad o especificidad de la medida, en el sentido de favorecer sólo a algunas empresas o producciones. La distinción entre medida general y ayuda

9. Véase, por ejemplo, la STJCE 11.11.2004, España/Comisión, AS. C-73-03: Ayudas de Estado — Beneficios fiscales en la transmisión de explotaciones agrícolas — Bonificación de préstamos y garantías para los titulares de explotaciones agrarias. En septiembre de 2000 las autoridades españolas notificaron a la Comisión Europea unas medidas de apoyo al sector agrario para hacer frente al alza de los precios de los carburantes. En abril del 2001 la Comisión indicó a España su decisión de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88.2 CE al considerar que dos de las medidas que se le habían notificado constituían ayudas incompatibles con el mercado común; la primera era la prevista por la Disposición transitoria séptima de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, consistente en prorrogar para los años 2000 y 2001 los beneficios fiscales aplicables a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas, previstos en la Disposición adicional sexta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las explotaciones agrarias; la segunda, la prevista en Resolución de 15 de noviembre de 2000, de la Subsecretaría del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, que adoptaba la forma de bonificación en los préstamos y garantías prestados a las explotaciones agrarias. Dicha *Decisión* fue impugnada por las autoridades española mediante recurso de anulación parcial, recurso que fue desestimado por el TJCE.

10. La ausencia de un concepto normativo claro ha generado un amplio margen de discrecionalidad en la Comisión en la calificación de una determinada medida como de ayuda de Estado, discrecionalidad que se ha visto favorecida por los pronunciamientos del TJCE en el control de su actividad.

selectiva se encuentra en la función que la misma desarrolla. Cuando nos encontremos ante un acto público atributivo de ventajas a la empresa debe valorarse si se encuentra en línea con el equilibrio general adoptado por los poderes públicos en la específica materia o representa una desviación de aquel equilibrio. Caso de medida fiscal no hay que verificar si el comportamiento de la Administración tributaria presenta un carácter arbitrario, siendo suficiente probar que la Administración dispone de un poder de valoración discrecional que le permite modular el importe y las condiciones de otorgamiento de tal ventaja. Tampoco es relevante para determinar el carácter selectivo de la medida su temporalidad o permanencia, pues según la consolidada opinión de la jurisprudencia, las ayudas de Estado no se distinguen en función de su finalidad o causa sino en función de sus efectos, en cuanto provoquen distorsiones del libre juego de las fuerzas del mercado.

Estos criterios han de darse en su plenitud, pues la falta de uno solo de ellos llevaría a excluir la medida como de ayuda de Estado.

Una vez realizadas estas afirmaciones sobre la noción de ayuda de Estado, resulta de gran importancia comprender las relaciones que existen entre esta noción y la noción de ayuda fiscal, por cuanto que el régimen fiscal especial otorgado por nuestro legislador a las cooperativas se encuadra claramente dentro de esta categoría.

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 (DOCE C-384 de 10.12.1998), a fin de fijar cuándo una medida fiscal puede suponer una ayuda de Estado y resultar lesiva para la competencia, no hace otra cosa que adaptar los requisitos anteriormente señalados a la particular materia de las ventajas fiscales.

Veamos cada uno de estos requisitos y su posible aplicación a las medidas fiscales adoptadas para las cooperativas.

En cuanto al requisito de que «la ventaja debe ser concedida por el Estado o con cargo a recursos estatales, de cualquier forma» indicamos que una pérdida de ingreso fiscal se entiende equivalente al consumo de ingresos estatales bajo forma de gasto fiscal. El sostenimiento estatal puede realizarse bien mediante disposiciones fiscales de carácter legislativo o reglamentario, bien a través de prácticas concretas de la Administración tributaria. Este supuesto, indudablemente, incluye como es nuestro caso, los beneficios fiscales otorgados a estas entidades por la legislación fiscal especial, ya sea mediante exenciones en la base, en la cuota, en

el mismo hecho imponible, aplazamiento de la deuda fiscal, etc. No existe pues ninguna duda de que el régimen fiscal especial más ventajoso otorgado a las cooperativas cumple con este primer requisito.

El segundo de los requisitos es que «la medida fiscal confiera a los beneficiarios una ventaja que alivie o aligere las cargas que normalmente recaen sobre su balance»¹¹. Tal ventaja, por implicar una reducción de la carga fiscal a cargo de la empresa, podría venir representada bien por una reducción de la base imponible (deducción, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reserva en el balance), bien por una reducción total o parcial del importe del impuesto a pagar (exención, crédito de impuesto) o bien por un diferimiento o una anulación e incluso una renegociación excepcional del debito fiscal.

La Comisión precisa, además, que no constituyen ayudas de Estado las medidas de pura técnica fiscal (por ejemplo aquellas dirigidas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal) ni las medidas que, al reducir los costes fiscales unidos a determinados costes de producción, persiguen un objetivo de política económica general (por ejemplo investigación y desarrollo).

Algunas de las medidas que integran el régimen especial aplicable a las cooperativas integran claramente una ventaja fiscal susceptible de integrar este segundo requisito, ya que el menor peso fiscal que recae sobre estas entidades puede ser tranquilamente considerado como una medida que disminuye los costes recogidos en su balance. Este menor coste fiscal puede hacerse efectivo, en el caso de las cooperativas, a través de un conjunto de medidas que podrían ser consideradas como un incentivo o beneficio fiscal¹². Tales medidas pueden consistir, entre otras, en la aplicación de un tipo de gravamen especial e inferior al resto de socie-

11. Aunque el requisito de la ventaja o beneficio no esté recogido de forma explícita en el artículo 107.1 TFUE constituye, según doctrina constante del TJCE, un elemento imprescindible para que la medida sea calificada ayuda de Estado. Se considera además, tanto por la doctrina emanada de la Comisión como por la jurisprudencial, que la medida encierra una ventaja cuando supone un alivio de las cargas que normalmente recaerían sobre el presupuesto de la empresa. Véase en tal sentido la Sentencia TJCE de 5.10.1999, en el asunto C-251/97 Francia/Comisión, cuyo objeto es la anulación de la Decisión 97/811/CE, de la Comisión, de 9 de abril de 1997, relativa a las ayudas concedidas por Francia a los sectores textil, de la confección, del cuero y del calzado.

12. Como señala la profesora ALGUACIL MARÍ es común a muchos países europeos que las cooperativas disfruten de un régimen fiscal propio, o al menos de algunas cláusulas especiales en su tratamiento tributario, lo que convierte su situación en peculiar a la luz del régimen de ayudas de Estado, al ser algunas de sus disposiciones consideradas como beneficios fiscales (P. ALGUACIL MARÍ, «Cooperativas y ayudas de Estado», *Revista Vasca de Economía Social GEZKI*, n.º. 6, 2010, p.59).

dades para los excedentes, o en el reconocimiento de exenciones o bonificaciones fiscales en determinados impuestos. Además, es conveniente señalar que las ventajas de que gozan las cooperativas son abstractamente configurables como “ayudas de funcionamiento” y son, las más, rechazadas por la Comunidad por cuanto son consideradas altamente distorsionadoras¹³.

El tercero de los requisitos es que «la medida en cuestión debe incidir sobre la competencia o sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros». El criterio de la incidencia sobre los intercambios comunitarios o sobre la competencia presupone que el beneficiario de la medida sea una empresa que ejercita una actividad económica independientemente de su estatus jurídico o de la forma de financiación. Basta que la empresa beneficiaria desarrolle una actividad que dé lugar a intercambios entre los Estados miembros. El solo dato de que la ayuda recibida refuerza la posición de la empresa beneficiaria respecto de otras empresas concurrentes en los intercambios intracomunitarios es suficiente para señalar que la ayuda incide sobre la competencia y los intercambios. En principio, el hecho de que la empresa tenga una modesta dimensión o su cuota de mercado sea pequeña, o a la inversa, no infiere sobre este criterio. Ahora bien, como luego veremos, en el caso de ventajas fiscales a cooperativas el criterio dimensional sí influirá a juicio de la Comisión en su calificación o no como ayuda de Estado, en determinados supuestos.

Un requisito imprescindible para que se ponga en marcha el mecanismo de control de las ayudas de Estado es que estemos ante una empresa o conjunto de empresas. El objetivo de defensa de la competencia justifica que sólo se controlen las ayudas a empresas, no a particulares o Administraciones Públicas. Por ello, una cuestión previa que necesitamos dilucidar es el de si las cooperativas pueden ser calificadas como empresas.

Aunque no existe una definición en la normativa comunitaria del concepto de empresa, es doctrina común de la Comisión y del TJCE la vinculación del mismo a la mera realización de una actividad económica, aunque sea sin ánimo de lucro,

13. Por ejemplo la “ventaja IRAP” de que gozan las *cooperative sociali* en la legislación italiana no es considerada ayuda de funcionamiento por cuanto que está dirigida a la creación de puestos de trabajo, entrando claramente en la excepción del art. 87 TCE. Sin embargo, una reducción generalizada de la base imponible en forma forfataria o la reducción de una alícuota impositiva, constituirían claramente ventajas de funcionamiento. (Puede consultarse sobre este asunto a MANLIO INGROSSO y GIUSEPPE TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene editore, 2009, p.735 y 736).

y siempre que entren o puedan entrar en competencia con otras empresas¹⁴. En principio las cooperativas, dado que desarrollan una actividad económica, han de ser consideradas como empresas. En este sentido se ha pronunciado explícitamente la Comisión en la su Comunicación de 23 de febrero de 2004 cuando señala que las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran “empresas” con arreglo a los artículos 81, 82, 86, 87 y 88 del Tratado de Roma y, por tanto, están sujetas a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas de *minimis*¹⁵. Ahora bien, esta calificación de empresa no resulta tan clara en un tipo de cooperativas como en otras¹⁶.

La actual permisividad otorgada a las cooperativas en su propia regulación respecto de sus operaciones con terceros no socios coloca a estas entidades en una situación de posible competencia con las entidades no cooperativas del mismo sector económico, por lo que son susceptibles de realizar el criterio de distorsión de la competencia. Muchas de las cooperativas españolas tienen como actividad principal la exportación de los productos de sus socios, especialmente las agrícolas, por lo que cumplen el requisito de afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Ahora bien, la distorsión sobre la competencia debe ser perceptible, lo que excluye la fiscalización de ayudas insignificantes o poco importantes para provocar dicha distorsión¹⁷. Sobre esta base entendemos que la mayoría de los beneficios fiscales establecidos por los tributos locales quedarían excluidos del concepto de ayuda, al no tener un efecto sensible sobre la competencia.

14. En nuestro Derecho interno, la Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, nos ofrece una definición amplia de actividad económica como actividad de ordenación por cuenta propia de factores de producción y recursos humanos con incidencia en el mercado. Un concepto que vale tanto para una fundación como para una gran sociedad anónima.

15. Véase Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa, Bruselas, 23/2/2004, COM(2004)18: “3.2.7 Normas de competencia aplicables a las cooperativas”.

16. La calificación sería difícil de aplicar a las cooperativas de consumo o servicios, en la medida en que sólo operan con socios, y es difícil observar en ellas una actividad económica con incidencia en el mercado. Nosotros vamos mas allá al entender que, incluso en el caso de aquellas cooperativas que operan con terceros, la provisión que se efectúe a favor de los socios será difícil de conceptualizar como actividad económica, y por ello como una intervención en el mercado susceptible de ser calificada como ayuda de Estado.

17. Esta regla de *minimis* se encuentra regulada en el Reglamento (CE) nº 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero de 2001 (DO de 13.1.2001, L 10/30) relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE, que fija el límite para las mismas en un importe bruto de 100.000 euros en un periodo de tres años.

El beneficiario último de la medida ha de ser la empresa; en nuestro caso la cooperativa, no sus socios. En nuestro régimen fiscal de cooperativas, todas las medidas tienen como primer y último beneficiario a la cooperativa. En el supuesto de que se implantasen medidas fiscales que se dirijan directamente a los socios pero que indirectamente y de forma real beneficien a la entidad, serían susceptibles de calificarse como ayudas de Estado¹⁸.

Por último «la medida debe ser específica o selectiva»¹⁹. Aunque la medida, de carácter selectivo, determine su ámbito de aplicación con arreglo a criterios objetivos, no pierde su carácter selectivo. Según la Comisión, para tratar de determinar en el ámbito tributario si una medida supone una ventaja a favor de determinadas empresas basta simplemente comprobar la existencia de una derogación con relación al sistema general del Estado miembro.

Ahora bien, es necesario hacer una matización importante: la calificación de estas derogaciones del régimen general como ayudas de Estado dependerá de si responden o no a la naturaleza o estructura del sistema; en definitiva, si son necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del Sistema fiscal²⁰. Ahora bien, la Comisión hace una matización señalando que “la naturaleza o la economía del sistema” no puede consistir simplemente en la obtención de una finalidad que la autoridad se propone alcanzar por medio de un tratamiento diferencial de un grupo de operadores económicos, ya que entonces bastaría con hacer referencia a una finalidad determinada de política económica para eludir la disciplina de los artículos 87, 88 y 89 del Tratado CE y tampoco se acepta la promoción del cooperativismo como una razón propia del sistema fiscal.

18. Un ejemplo lo encontramos en la legislación italiana, en el art. 6.3 del D. L. 15 abril del 2002, que prevé un incentivo fiscal que sólo en apariencia beneficia a los socios financieros destinatarios de la misma, pues el verdadero beneficiario de la medida es la entidad cooperativa, que gracias a tal norma puede provisionarse de medios financieros en condiciones más beneficiosas de las que oferta el mercado de capitales.

19. Véase STJCE de 20 de noviembre de 2003, As. C-126/01, en el que se plantea el asunto relativo a la posibilidad de considerar una tasa sobre las compras de carne que financia un servicio público de recogida y eliminación de animales muertos como una ayuda de Estado que favorece a los ganaderos y mataderos, al liberarlos de una carga que, en condiciones normales de competencia, ellos deberían soportar.

20. Ver STJCE de 2 julio de 1974, Italia/Comisión, As. 173/73. Esta Sentencia tiene por objeto un recurso de anulación de la Decisión de la Comisión de fecha 25 de julio de 1973 relativa al artículo 20 de la Ley italiana n° 1101, de 1 de diciembre de 1971, encaminada a la reestructuración, reorganización y conversión de la Industria Textil.

A este respecto, la Comisión ofrece ejemplos de medidas que podrían justificarse atendiendo a la “naturaleza” del sistema fiscal, como: a) la exención nominal de imposición a las empresas sin ánimo de lucro, como fundaciones o asociaciones, en la medida en que el impuesto sobre beneficios sólo podrá ser percibido cuando existan dichos beneficios; b) el que la distribución de beneficios de ciertas cooperativas no esté gravado como tal si se exige el pago del impuesto a sus miembros²¹.

Partiendo de estos ejemplos podemos deducir que si una medida de exención fiscal del retorno (distribuido o no distribuido) en sede de la cooperativa no implica ventaja alguna para cierto tipo de cooperativas que distribuyen todos sus beneficios entre sus miembros, tampoco lo será la aplicación de un tipo de gravamen inferior a los rendimientos obtenidos de operaciones con socios —base de ese retorno—, como ocurre en el régimen fiscal español de cooperativas, o la aplicación de un tipo más reducido para la totalidad de sus beneficios, como ocurre en el régimen fiscal de cooperativas del País Vasco²².

Llegados a este punto, la aplicación de la normativa de ayudas de Estado a las cooperativas se ha hecho en los mismos términos que a cualquier otra empresa, sin tener en cuenta las peculiares desventajas derivadas de su estructura y los fines sociales que estas puedan cumplir, considerando como únicas reglas de compatibilidad el ajuste a algunas de las Directivas sobre ayudas de Estado, en particular las que hacen referencia a las PYME´s.

A partir de ahora tendremos en cuenta las desventajas derivadas de su propia configuración como cooperativas, procediendo a analizar a continuación —tanto a la vista de las orientaciones que las instituciones comunitarias y la doctrina ofrecen sobre el fenómeno cooperativo como a la doctrina sentada por la Comisión en los distintos procedimientos abiertos en materia de fiscalidad cooperativa— el concreto régimen fiscal español de estas entidades, regulado en la Ley 20/1990, para determinar su compatibilidad o no con el régimen de ayudas de Estado que acabamos de exponer.

21. Pese a esta labor ejemplarizante, los contornos y el alcance de la justificación en orden a la naturaleza económica del sistema no están claros, lo que puede dar lugar a una cierta inseguridad jurídica tanto para los Estados miembros como para las empresas beneficiarias de las medidas.

22. Además debe tenerse en cuenta que la fijación de tipos impositivos se considera en principio por la Comisión como una medida de *pura técnica fiscal*, y parece que se limita a centrar sus esfuerzos en los beneficios aplicables en la determinación de la base imponible.

3. Orientaciones en materia de fiscalidad cooperativa

3.1. Orientaciones existentes en la Unión Europea

La Comisión Europea ha efectuado una Comunicación, la COM/2004/0018, sobre fomento de las cooperativas en Europa; por un lado, por la gran importancia de un movimiento que en Europa cuenta con alrededor de 300.000 empresas con casi 140.000.000 miembros; por otro lado, observando que algunas de ellas habían conquistado cuotas de mercado relevantes en sectores donde las normales sociedades lucrativas son muy fuertes, como el sector bancario, el comercio al por menor y la construcción.

El renovado interés por el sector cooperativo, derivado, además, de la introducción del Reglamento (CE) n. 1435/2002, del Consejo, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE), significa que la Comisión ha puesto el acento en tres objetivos: cómo mejorar la legislación sobre las cooperativas en Europa, cómo incrementar su papel a los fines de realización de los fines comunitarios y cómo dar a conocer el instrumento cooperativo a los países de nueva incorporación. Para su logro, la Comisión intenta seguir claramente unas reglas rígidas para evitar una utilización distorsionadora de este instrumento²³.

3.2. Orientaciones de la doctrina: necesidad de un tratamiento fiscal apropiado

La mayoría de la doctrina y de los Estados (Bélgica, Italia, Portugal, España...) entienden que son muchos los motivos que justifican un tratamiento fiscal especial para la cooperativa distinto del que rige para las sociedades de capital²⁴.

23. En particular, la Comisión trata de evitar disoluciones prematuras de cooperativas de éxito y desalentar la detración depredadora de los activos y su liquidación.

24. Como destaca la profesora ALGUACIL MARÍ «En realidad el régimen (especial) tiene como fundamento el hecho de que las cooperativas internalizan costes sociales: esto es, cumplen finalidades de interés general, y para ello pagan un coste económico implícito en su forma de funcionamiento. Esta forma de funcionamiento coloca a las cooperativas en desventaja competitiva. Por ejemplo, la obligatoriedad de operar con miembros les impide elegir los clientes que les permitirían ser más competitivas. Pero sobre todo, donde más se visualiza esta internanalización es en sus problemas para conseguir financiación». P. ALGUACIL MARÍ, «Por qué son especiales las cooperativas», en *Cooperación Agraria*, n. 70, abril-junio 2008, p. 89.

Un primer motivo lo constituye la restricción inherente a la naturaleza específica del capital en la cooperativa. Por ejemplo, el hecho de que las participaciones en la sociedad cooperativa no sean negociables hace casi imposible la realización de plusvalías. Que las participaciones sean reembolsadas al valor nominal (no tienen valor especulativo) y el rendimiento esté en general limitado, puede desalentar a los nuevos miembros, lo que genera problemas para conseguir financiación.

Otro motivo son las limitaciones rigurosas en cuanto a la dotación a reservas (fondos obligatorios) y posibilidades de disposición de las mismas²⁵. El carácter irreplicable de buena parte de los fondos cooperativos, que alcanza no sólo al momento de su extinción sino también de su transformación, es para algunos autores uno de los motivos de mayor peso para justificar el régimen bonificado para estas entidades²⁶. La propia Comisión invita a los Estados miembros que traten de aplicar un tratamiento fiscal apropiado y proporcionado para los fondos propios y las reservas de la cooperativa a asegurarse que estas disposiciones no creen situaciones contrarias a la competencia.

Para un amplio sector de la doctrina, con el régimen fiscal especial aplicable al sector cooperativo, básicamente, se trata de articular un mecanismo de ajuste del sistema que, unido a alguna ventaja, consiga hacer tributar lo que verdaderamente se debe gravar, la capacidad económica real de este tipo de empresas. Si no existiese un régimen diferenciado, las cooperativas tributarían por una capacidad económica muy superior a la realmente existente por las mayores exigencias mercantiles que se establecen para las mismas, que reducen su capacidad real frente a las sociedades de capital²⁷.

25. Las dotaciones a fondos obligatorios (no solo el FRO, sino también el FEP) hacen poco rentables las inversiones en las cooperativas por parte de los miembros.

26. Señala el profesor RODRIGO RUIZ que: «esta importante limitación patrimonial distingue de modo esencial a las cooperativas de las sociedades capitalistas, desde el punto de vista económico, y supone para la primera un mecanismo peculiar de contribuir a la comunidad que demanda en buena técnica fiscal medidas correctoras (...). En consecuencia sólo una reducción de la carga fiscal superior a ese gravamen patrimonial derivado de la irrepartibilidad de sus fondos —cálculo, por otro lado, no sencillo de realizar— puede considerarse un autentico incentivo fiscal». M. A. RODRIGO RUIZ, «Mandato Constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n. 47, 2003.

27. S. ARANA LANDÍN, «La Economía Social a la vanguardia de la Responsabilidad Social de la empresa», *Revista Vasca de Economía Social GEZKI*, n.º 6, pp.72 y 73.

No podemos olvidar tampoco que en opinión de un amplio sector doctrinal las entidades de economía social —y entre ellas las cooperativas— son baluarte del comportamiento socialmente responsable de las empresas, como se desprende de los principios que le son propios. Esta nueva visión de la empresa socialmente responsable plantea la necesidad de adoptar políticas públicas de fomento de estas entidades.

En nuestro país, la nueva Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, reconoce como tarea de interés general, la promoción, estímulo y desarrollo de estas entidades de la economía social y de sus organizaciones representativas. Además, como en otros países de nuestro entorno, el tratamiento fiscal especial obedece a la consecución de un fin contenido en el artículo 129.2 CE, el mandato de fomento de este sector, tan legítimo como cualquier otro fin de los recogidos en el texto constitucional y por ello, tan merecedor como aquellos de protección.

Pero todo esto hay que observarlo con precaución, de forma que las protecciones concedidas a un tipo particular de entidad sean proporcionadas a los vínculos jurídicos, al valor añadido social y a las limitaciones propias de tal forma, y no den lugar a una competencia desleal.

3.3. Orientaciones de la comisión en el caso español

El 14 de diciembre 2009 la Comisión dictó la Decisión C-22/2001 sobre la adecuación a la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado de determinadas medidas españolas de apoyo al sector agrario contenidas en el Real Decreto Ley 10/2006, de 6 de octubre de 2000²⁸. Esta Decisión vino a sustituir a otra anterior, la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, adoptada el 11 de diciembre de 2002, que fue anulada por la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (en la actualidad Tribunal General) de 12 de diciembre de 2006

28. El Decreto Ley 10/2000, eliminó para las cooperativas agrarias la prohibición de distribuir directamente a terceros no socios gasóleo B, sin que eso supusiera la pérdida de la condición de cooperativa especialmente protegida o, simplemente, protegida. Asimismo eliminó, respecto de las cooperativas agrarias y para las operaciones de distribución de dicho gasóleo, el límite que —para gozar de la condición de cooperativa protegida o especialmente protegida— establece el artículo 13.10 de la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de Cooperativas, y que consiste en la prohibición de realizar operaciones con terceros no socios en un porcentaje superior al 50% del total de las cooperativas.

(Asunto T-146/03)²⁹. Mientras que la Decisión de 2002 mantenía una postura ciertamente favorable al régimen fiscal especial de las cooperativas españolas, al fijar que las medidas al sector cooperativo agrario no constituían ayudas con arreglo al apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la CE, la Decisión de 2009 mantiene, por el contrario, una postura bastante más desfavorable y restrictiva en cuanto al régimen fiscal especial de las cooperativas, lo cual podrá dificultar bastante el establecimiento de un régimen fiscal adaptado a las peculiaridades y a los fines que persiguen tales entidades.

Según doctrina sentada en dicha Decisión, cuando una cooperativa lleva a cabo operaciones con no miembros, actúa en el mercado de la misma manera que cualquier otra empresa, y no existen justificaciones para tratarla de manera diferente a aquéllas. En definitiva, la Comisión utiliza en el caso español un criterio —que ya había utilizado antes en el caso italiano— a fin de medir la compatibilidad o no de la medida con una ayuda de Estado, dicho criterio es el de la “mutualidad”, de forma que la única cooperativa que no está en la misma situación jurídica y fáctica que una sociedad de capital respecto a la tributación de los beneficios es la que la Comisión califica de “mutualidad pura”.

Pero este criterio se agrava, ya que como señala el profesor MERINO JARA³⁰, en la citada Decisión del 2009 no queda claro qué se entiende por “mutualidad pura” y, por tanto, si la cooperativa que desarrolla la mayor parte de sus operaciones con socios (más del cincuenta por ciento), aunque no exclusivamente, y que son las

29. Destaca el Considerando 124 de la Sentencia de 12 de diciembre del Tribunal General que indica que «procede anular la Decisión impugnada por cuanto la Comisión incumplió la obligación de motivación que le impone el artículo 253 CE, sin que sea necesario pronunciarse sobre los demás motivos y alegaciones de las partes...». El Tribunal se pronunció fundamentalmente sobre dos cuestiones para anular la Decisión: primero, que la Comisión había fundamentado la inexistencia de ventaja en el Impuesto sobre Sociedades, pero no en los beneficios en el resto de impuestos y segundo, que la Comisión no introducía ningún elemento que permita apoyar el argumento de que las medidas están basadas en la lógica o naturaleza del sistema. La Sentencia del Tribunal nos permitió, pues, conocer la postura sobre el fondo del asunto. La nueva Decisión debía haber seguido la línea mantenida en la primera, limitándose a subsanar el error alegado, pero no ha sido así y de forma preocupante, la Decisión pone en peligro el régimen fiscal especial necesario para las cooperativas.

30. I. MERINO JARA, «El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?», *Revista Vasca de Economía Social, GEZKI*, n.º 6, 2010, p. 37.

llamadas por la legislación italiana a “mutualidad prevalente”, son o no cooperativas merecedoras de un tratamiento diferenciado de las sociedades de capital³¹. Compartimos la opinión del citado profesor cuando destaca que el funcionamiento mutual no es el único fundamento del régimen fiscal especial de las cooperativas y que la exigencia de una mutualidad extrema (realizar únicamente operaciones con los socios) para gozar de un tratamiento diferenciado, llevaría a restringir el trato fiscal aplicable a las cooperativas y considerarlo ayudas de Estado lo que impulsaría a largo plazo su salida del mercado³².

En definitiva, como destaca el profesor MERINO JARA³³ para la Comisión, «al tratarse de medidas que se refieren únicamente a transacciones extracooperativas y están destinadas a actividades no directamente vinculadas con los principios mutualistas y no circunscritas a las actuaciones de la cooperativa con sus socios», no cabe sino declarar «que las ayudas no responden a los criterios de compatibilidad expresados».

La postura de la Comisión en la Decisión de 2009 es que cualquier medida favorable a las sociedades cooperativas en el seno del impuesto que grava el beneficio de las sociedades y que supongan un tratamiento diferenciado de los beneficios, tanto en general como de los destinados a reservas indivisibles, representa una ventaja económica a favor de las mismas susceptible de ser calificada como ayuda de Estado. La Comisión se fija, pues, tan solo en el carácter selectivo de la medida, en que supongan una excepción respecto al régimen general contemplado en el Impuesto sobre Sociedades, sin consideraciones acerca de si tales diferencias están justificadas o no por la economía o naturaleza del sistema fiscal español en su conjunto.

31. Reconoce la citada Decisión de 2009 que: «en efecto, el simple hecho de que las cooperativas puedan sobrepasar el límite del 50% lacra el carácter “mutualista puro” de estas últimas, puesto que una gran parte del volumen de negocios podrá generarse a través de no miembros de la cooperativa. La actividad de la cooperativa agrícola también podrá verse alterada profundamente, y procede plantearse si los principios que caracterizan una cooperativa mutualista pura (...) pueden mantenerse aun cuando los servicios de la cooperativa se abran ilimitadamente a los no miembros. Por lo demás, no puede ignorarse que la modificación de la naturaleza de los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas con terceros no asociados se aleja de la naturaleza cooperativista».

32. Comparte igualmente tal postura MANZANO SILVA (Véase E. MANZANO SILVA, *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Thomson–Reuters, Pamplona 2009, p. 91).

33. I. MERINO JARA, «El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?», op. cit, p. 55.

La Decisión del 2009 sólo deja claro, en su Considerando 138 que los resultados cooperativos procedentes de las operaciones con socios pueden tener una carga fiscal inferior sin que supongan un privilegio fiscal.

Para examinar el carácter selectivo o no de la medida, la Comisión se limita a señalar (puntos 166 a 167) que el marco de referencia debe evaluarse en función del objetivo perseguido por los impuestos afectados; así, en el Impuesto sobre Sociedades el objetivo sería el gravamen de los beneficios de las empresas; en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados sería la tributación de la transmisión patrimonial y la firma de un acto jurídico documentado; en el Impuesto sobre Actividades Económicas, sería el gravamen del ejercicio de una actividad económica; y por último, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la imposición sobre el derecho que se tenga sobre un inmueble. Desde ese punto de partida, todas las reglas específicamente dirigidas a cooperativas constituyen una derogación del régimen general y, en la medida en que suponen una menor tributación, pueden calificarse como ventaja.

Podemos observar sin embargo, que, en todos los impuestos enumerados, el régimen especial de cooperativas sería uno de los muchos tratamientos especiales y beneficios fiscales contemplados por la normativa reguladora. Es difícil, por tanto, considerar como marco de referencia sólo al tratamiento más gravoso en el impuesto, y no tomar en cuenta el conjunto de su regulación³⁴.

En la Decisión de 2002 el marco de referencia para enjuiciar la selectividad de la medida consistía en considerar la tributación conjunta sociedad-socio como punto de comparación válido en la tributación de las rentas de sociedades. En la Decisión de diciembre de 2009 se adopta por el contrario un punto de vista diferente —y en nuestra opinión erróneo— al trasladar el marco de referencia exclusivamente a la tributación de la sociedad cooperativa, sin tener en cuenta la tributación de sus miembros. Un ejemplo claro lo tenemos en el de las dotaciones a fondos de reservas irrepartibles; respecto de estas reservas la Decisión de la Comisión de 2009 entiende que no se diferencian de las reservas legales impuestas a las sociedades de capital (punto 170). Como podemos observar, tal asimilación ha sido efectuada poniendo el marco de referencia en la sociedad cooperativa, prescindiendo de la visión integrada de la tributación cooperativa-socio.

34. P. ALGUACIL MARÍ, «Fiscalidad de Cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma» *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2/2011, p. 44.

La Decisión del 2009 prescinde por tanto del análisis del régimen fiscal de las cooperativas agrarias, en su conjunto, para ver si existen elementos peculiares en cuanto a su estructura que le hagan merecedoras de un régimen especial (dotación a fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición...) y ello dentro del marco de la tributación, tanto de la sociedad como del socio, importándole sólo el hecho de que al realizar operaciones con terceros no socios tales cooperativas puedan desvirtuar su carácter propiamente mutua.

3.4. Orientaciones de la comisión en el caso italiano

En Italia se encuentran en marcha distintos procedimientos en relación con el régimen fiscal de cooperativas en este país. Así, un “procedimiento informativo” resultado de dos reclamaciones referidas a la banca cooperativa (en 2001 y 2005) y al sector de las cooperativas de consumo (en 2006)³⁵ y una “cuestión prejudicial” de la Corte de Cassazione ante el TJCE (Asuntos acumulados C-78/08 y C-80/08).

Respecto del primero, la Comisión ha expuesto su orientación en junio del año 2009, realizando observaciones separadas para cada singular norma fiscal de ventaja³⁶.

35. El Auto 3525 de la Corte di Casazione italiana pidió a la Comisión Europea aclaraciones sobre la compatibilidad del régimen tributario italiano reservado al sector de las cooperativas con la normativa europea referente a las ayudas. Aclaraciones solicitadas a través del instrumento de *soft law*, cual es el de petición de información previsto para favorecer la cooperación entre juez nacional y la Comisión en esta materia. La cuestión que ha llevado a la citada Corte a implicar a la Comisión hacía referencia a un grupo de empresas que, después de obtener autorización por parte de la Administración Finanziaria, habían actuado sólo formalmente como cooperativa, pero realmente operaban individualmente. Los Servicios de la Competencia de la Comisión Europea enviaron al Gobierno italiano una carta en la que se pedía cuenta entre otros puntos de proporcionar toda la información útil para valorar las ventajas dadas a las cooperativas, de describir la evolución de la legislación italiana sobre imposición directa aplicable a las mismas y a sus socios, indicar el número de cooperativas existentes y de su montante de beneficios, proporcionar elementos para valorar la compatibilidad de la ayuda con la excepción establecida en el art 87.2 y 3 TC,...

36. En principio ha afirmado la incompatibilidad de la norma italiana, que prevé una reducción fiscal de la retención para los intereses percibidos por los socios por los depósitos a corto plazo. Se fundamenta en que aunque no esté dirigida directamente a la posición fiscal de la cooperativa, sirve para favorecer el conjunto de sus ahorros a costa de otros sujetos que —dado el diferencial de gravamen— no están en condiciones de ofrecer remuneraciones del mismo nivel a sus depositarios. Declara, sin embargo, compatible los retornos a los socios al ser considerados intercambios entre miembros y, por consiguiente, independiente del hecho de que la cooperativa sea o no *a mutualidad prevalente* e independiente de su dimensión.

En su respuesta la Comisión se pronuncia sobre las reglas de competencia aplicables a las cooperativas, señalando que las que ejercitan una actividad económica son consideradas empresas en el sentido de los artículos 81, 82 y 86 a 88 del Tratado CE y están sujetas, pues, a la norma europea en materia de competencia y de ayudas de Estado, aunque con diversas excepciones, límites y normas de mínimos. No existe, según la Comisión, razón alguna para un tratamiento especial de las cooperativas en el cuadro de las normas generales sobre la competencia, pero los aspectos de su forma jurídica y de su estructura —a los efectos del artículo 87.3 TCE—, deben ser tomados en consideración caso por caso.

Su pronunciamiento más llamativo es el referente a las aportaciones a “reservas divisibles” e “indivisibles”. La Comisión aplica de pleno el principio de proporcionalidad, pasando a tutelar aquellas cooperativas que, dada su reducida dimensión, mantienen una fuerte unión con los socios, favoreciendo así la consecución de una finalidad social³⁷. Señala que no pueden ser consideradas ayudas de Estado las aportaciones a reservas por parte de la pequeña y mediana empresa, independientemente de su carácter mutualístico o no. Ahora bien, superados estos límites dimensionales, las cooperativas no son mutualísticas en sentido estricto, y por consiguiente la incompatibilidad es absoluta, al menos por lo que se refiere a la actividad desarrollada por la cooperativa con respecto a terceros.

La Comisión insiste en varias cuestiones que nos parecen fundamentales:

1. En las ligadas al control de la efectiva finalidad mutualística, para evitar la cooperativa ficticia. La Comisión presta así una gran importancia al funcionamiento mutualista de la cooperativa, es decir, a la exclusividad o preponderancia de las operaciones con los socios.
2. En la necesidad de proporcionalidad, como criterio esencial para admitir las ventajas fiscales.
3. En la necesidad de distinguir entre cooperativas de reducida dimensión y de gran dimensión, negando carácter mutualístico a estas últimas.

La Comisión introduce, por tanto, un criterio diferente de mutualidad respecto de aquel previsto en la normativa interna, tratando de sacar fuera del artículo 87.1 del Tratado CE el análisis de la normativa italiana sobre la cooperativa,

37. Tomando como referencia el Reglamento de la Comisión n.70/2001, se entiende como PYME aquella empresa cuya facturación no supera los 50 millones de euros y el número de los socios no supera los 250.

llevándola a la excepción contemplada en el artículo 87.3 del Tratado CE. Pero, en opinión de la doctrina italiana, se ha hecho con cierta discrecionalidad, reemplazando con su propio criterio de mutualidad —basado en la dimensión de la empresa— aquel previsto por el legislador italiano para fijar el carácter de mutualidad³⁸.

Todos estos elementos nos interesan sin duda alguna para el análisis de compatibilidad que estamos efectuando.

4. Algunas consideraciones generales sobre la compatibilidad del régimen fiscal español de cooperativas con el régimen comunitario de ayudas de Estado

Las cooperativas gozan en nuestro Ordenamiento, desde hace tiempo, de un régimen tributario particular, recogido en la Ley Estatal 20/1990 de 19 de diciembre. Las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, en virtud del sistema de Concierto o Convenio Económico, han dictado también disposiciones fiscales que, con un tratamiento a veces diferente al de la normativa “común”, regulan dentro de sus respectivos ámbitos, la tributación de las cooperativas.

Este régimen fiscal especial se encuentra hoy obsoleto, siendo muchos los autores que reclaman una reforma de dicho régimen legal. Buena muestra de ello es que el régimen fiscal previsto para las PYME's resulta en muchos casos más atractivo para las cooperativas que su propio régimen.

En nuestro análisis nos ceñiremos a las medidas fiscales contempladas en la normativa fiscal estatal, prescindiendo de la normativa foral, que sería objeto de un estudio más amplio. Trataremos, además, —vistas las perspectivas de reforma del sector— de ofrecer una visión lo más amplia posible, para determinar la compatibilidad con el régimen de las ayudas de Estado, no sólo las de las medidas fiscales actualmente existentes, sino también las que pudieran implantarse en un futuro.

Aunque nos parece más adecuado realizar un análisis de conjunto de la normativa aplicable a las cooperativas —para ver su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado— y no realizar un análisis norma por norma, normalmente, a la hora de analizar las distintas medidas de carácter fiscal en referencia a las coope-

38. Puede verse sobre este tema de las cooperativas italianas a MANLIO INGROSSO y GIUSEPPE TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, op. cit. págs.743-745.

rativas, se distingue entre normas “técnicas o de ajuste” y normas “incentivadoras”, dado que la Comisión sí lleva un análisis particularizado de las distintas normas, analizando caso por caso.

Las normas técnicas de ajuste son aquellas que tratan de adaptar el régimen impositivo general a las especialidades de estructura y funcionamiento propio de estas entidades. Se trata, en definitiva, de normas orientadas a evitar aquellas distorsiones que provocaría la aplicación del régimen fiscal general. Entendemos que estas normas, aunque especiales, no otorgan ninguna ventaja a la entidad beneficiaria, ya que sólo estaríamos en presencia de una verdadera ventaja cuando, bajo un perfil funcional, el tratamiento de favor esté motivado por razones extrafiscales, que nada tienen que ver con los criterios de reparto y contribución a los gastos públicos a que hace referencia el artículo 31 de la Constitución, sino que atienden a principios y valores extratributarios constitucionalmente garantizados, distintos del principio de capacidad contributiva³⁹. Para el profesor MERINO JARA también son normas de ajuste aquellas cuyo propósito es favorecer la igualdad de posición de las cooperativas frente a las posibles distorsiones que podría causar, no la estructura del sistema fiscal, sino el estricto funcionamiento del mercado, que favorece por su mecánica a determinadas sociedades, especialmente las de capital⁴⁰.

En el ámbito específico de las cooperativas, la adaptación del sistema tributario general se produce básicamente en relación con el Impuesto que grava la renta de las sociedades, apoyándose el centro neurálgico de la cuestión en la imputación fiscal de dicha renta, en relación tanto con la sociedad como con el socio.

En nuestro sistema, aunque se dé un tratamiento fiscal más beneficioso a las cooperativas, paradójicamente el tratamiento de los beneficios obtenidos por las mismas en lo que se refiere a su imputación fiscal, es similar al resto de las sociedades capitalistas. Así, las cooperativas tributan en el Impuesto sobre Sociedades por la totalidad del beneficio, aunque una parte del mismo —el resultado coope-

39. La doctrina italiana también distingue, respecto del régimen especial de las cooperativas, entre normas técnicas de ajuste y normas de favor. Un ejemplo de norma de favor estaría en la opción por la transparencia fiscal, —que puede ser ejercitada en el sentido del artículo 116 del D.P.R. de 22 diciembre 1986, n.917, modificado por el D.Lgs. n. 344 de 12.12.2003—, para las sociedades cooperativas cuyo nivel de ganancias no supere los beneficios previstos por la aplicación de los estudios del sector o compuesta exclusivamente por personas físicas en número no superior a los 20 socios. Tal norma no constituye una ventaja fiscal (se trata de una opción también posible para la sociedad limitada) y por tanto puede ser ejercitada por la cooperativa a mutualidad no prevalente.

40. I. MERINO JARA, «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz...», op. cit, p.119.

rativo— lo sea a un tipo más bajo, y el beneficio distribuido —retorno explícito— se califique fiscalmente como dividendo, tributando como rendimiento del capital mobiliario (salvo excepciones relacionadas con los socios de trabajo). Se grava, además, el retorno implícito derivado de la aplicación a las operaciones con los socios del valor de mercado, con un tratamiento similar al de las operaciones vinculadas⁴¹.

Esta ausencia de relevancia fiscal a la diversa naturaleza del retorno en las cooperativas se ve compensado con un mecanismo, que es generalmente contemplado como un beneficio fiscal, pero que en sentido estricto no lo es: la aplicación de un tipo de gravamen especial e inferior del general del IS sobre estos excedentes —resultados cooperativos—, con la matización de que en el País Vasco ese tipo de gravamen se aplica sobre todos los beneficios sin distinción.

Ahora bien, como señala ARANA LANDÍN, hemos de hacer una matización. En territorio de régimen común, las cooperativas van a tributar al tipo de gravamen del 20% para los rendimientos procedentes de sus operaciones cooperativizadas y al tipo general del IS para los rendimientos extracooperativos. Dicho tipo era del 35%, pero al haberse reducido dicho tipo al 30% por virtud de la Ley 35/2006, queda también reducido para los rendimientos extracooperativos de este tipo de entidades. Hay pues una mejora en territorio de régimen común para aquellas cooperativas que obtengan rendimientos procedentes de operaciones con terceros. Pero la mejora, en realidad, no existe, ya que si el tipo del 20% se fijó como un ajuste técnico con respecto al tipo general —que era del 35%— resulta evidente que dicho ajuste ha quedado desfasado y no opera ya como debiera, siendo precisa, pues, una reforma a la baja del tipo aplicable a los rendimientos cooperativos en proporción a la bajada sufrida por el tipo general⁴².

Por otro lado nos encontramos con normas “incentivadoras o de fomento” dirigidas a promover el fenómeno cooperativo. Se trata de normas dirigidas a incentivar la constitución y el desarrollo de cooperativas (como ocurre en nuestro sistema con el beneficio fiscal en la tributación de operaciones societarias), así como la transformación de sociedades capitalistas en cooperativas. También a faci-

41. Supongamos una cooperativa de consumidores; si ésta aplicara, por ejemplo, un menor valor en la venta del producto al socio estaríamos ante un retorno implícito no gravado. Es por ello que para salvaguardar el gravamen se valora fiscalmente la operación a valor de mercado.

42. S. ARANA LANDÍN, «Las necesarias reformas en tributación directa...», op. cit. p. 25.

litar el desarrollo de su actividad e incrementar su financiación (como sucede por ejemplo en el Ordenamiento italiano)⁴³.

En base a lo anteriormente expuesto podemos concluir que las normas de ajuste contenidas en el régimen fiscal especial español de cooperativas —aunque se aplica de forma específica a una determinada categoría de empresas por su forma jurídica— al ser medidas estructurales de ajuste del sistema fiscal, no deben ser consideradas como ayudas de Estado y serían susceptibles de declararse compatibles, al integrar la excepción contenida —como vimos— en el apartado 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE. Ahora bien, su carácter diferencial hace necesario que el Estado que quiera hacerlas valer lo justifique.

Un tratamiento diferenciado en la tributación de las operaciones con socios, como pueda ser el tratamiento diferenciado del retorno (se trate de retorno distribuido o no distribuido) o el tipo de gravamen inferior aplicado a los resultados cooperativos, no va a plantear problemas desde el punto de vista de su consideración como ayuda de Estado puesto que la Comisión ha considerado normalmente que no había excepción y por tanto no existía ventaja o ayuda en el caso de un tratamiento diferenciado para los rendimientos derivados de operaciones con socios. Tomemos como referencia los pronunciamientos de la Comisión tanto en el caso italiano como el caso español. Respecto del tratamiento del retorno no distribuido, caso italiano, la Comisión entendió correcto considerar el retorno como un coste para la cooperativa, y que en la medida en que provenga de operaciones con socios suponen el reembolso de un precio excesivo para el logro del principio mutual, sin olvidar que, como efecto de la lógica integración del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, el retorno tributó ya en sede del socio. De la misma forma, la tributación a un tipo inferior al general del retorno no distribuido, como sucede en nuestro país, debe entenderse como una norma de ajuste y no de incentivo, y así se ha manifestado la Comisión en el caso español a través de la Decisión del 2009, en su punto 138.

43. Es una norma de fomento, por ejemplo, la exención total recogida en el artículo 10.2 del D.P.R 601/73 para los beneficios de la cooperativa de la pequeña pesca y de sus socios, pues trata de fomentar la actividad desarrollada por este sector. De esta norma sólo puede disfrutar la cooperativa a mutualidad prevalente. Sería, sin embargo, una norma técnica (no de favor) la norma que se dirige a la cooperativa agrícola y sus socios y que exime de gravamen sus réditos, ya que, según parte de la doctrina, estaría motivada por la necesidad de evitar una doble imposición, pues el beneficio agrario es gravado en sede de los socios de la cooperativa.

Mayores problemas plantearán, en nuestra opinión, las medidas que hemos denominado “de ajuste” con el funcionamiento del mercado, pues ello implicaría un reconocimiento por parte de la Comisión de que las cooperativas y las sociedades de capital no se encuentran en una situación fáctica comparable. No es este, sin embargo, el criterio que parece seguir la Comisión en la Decisión de diciembre de 2009⁴⁴ ya analizada, y tampoco es la postura seguida en el caso Italiano⁴⁵.

Las medidas que los autores denominan “incentivadoras”, como puede ser la deducción en la cuota para cooperativas especialmente protegidas, plantean mayores dudas, no resultando del todo indubitado que no exista una ventaja y, por tanto, una ayuda de Estado. Pensemos que en este caso existe un tratamiento fiscal más favorable para todo tipo de beneficios, incluyendo los obtenidos con no socios, siendo la Comisión bastante reticente a dar un tratamiento fiscal favorable a los beneficios procedentes de este tipo de operaciones con no socios y que desvirtúan su carácter mutuo⁴⁶.

Ahora bien, al ser una norma que se sustenta en un único rasgo, cual es el carácter mutuo de este tipo de cooperativas y que podrían enmarcarse en el concepto de servicios de interés económico general, pensamos que difícilmente va a ser considerada como ayuda de Estado, salvo que se produzcan serias distorsiones sobre la competencia. El análisis de este tipo de medidas se hará seguramente de forma restrictiva por parte de la Comisión, no sólo teniendo en cuenta

44. La Comisión señala en la Decisión de 2009 que, dado que ambos tipos de sociedades generan beneficios y que éstos tributan con arreglo a los mismos principios, unas y otras sociedades son comparables. Destaca también que las reservas irrepartibles de las cooperativas son comparables a las reservas de las sociedades de capital

45. Como ya vimos, la Comisión declaró la incompatibilidad de la norma italiana, que prevé una reducción fiscal de la retención para los intereses percibidos por los socios por los depósitos a corto plazo en las cooperativas de crédito, ya que servía para favorecer el conjunto de sus ahorros a costa de otros sujetos que —dado el diferencial de gravamen— no estaban en condiciones de ofrecer remuneraciones del mismo nivel a sus depositarios. Esta norma estaba fundamentada, según el Estado italiano, en el desequilibrio que sufren las cooperativas en el mercado del crédito, pues las cooperativas de reducida dimensión o basadas en el trabajo de sus singulares socios, tiene más dificultades para acceder al crédito.

46. De hecho la Comisión, en el punto 148 de la Decisión de 2009, vino a señalar que la bonificación se aplica a toda la cuota del Impuesto sobre sociedades de la cooperativa, y que cuando ésta opera con terceros, esta parte de su actividad debería ser gravada igual que en otra sociedad. Compartimos la opinión de la profesora ALGUACIL MARÍ cuando señala que «esta afirmación puede ser discutible, ya que la cooperativa en su conjunto internaliza costes sociales, y no sólo en la medida en que opera con socios» (P. ALGUACIL MARÍ: Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma, op. cit. p. 48).

la proporcionalidad de la ventaja fiscal con el objetivo de interés general perseguido con la medida, sino también si se trata de medidas vinculadas directamente con los principios mutualistas, siguiendo en algunos casos —como en las reservas obligatorias—, un criterio propio y discrecional apoyado en la dimensión de la propia cooperativa.

En nuestra opinión, nuestra única norma incentivadora —la de la bonificación del cincuenta por ciento para cooperativas especialmente protegidas— es una norma apoyada en un único rasgo, el mutual y, por tanto, no debe ser considerada como ayuda de Estado. Ahora bien, conviene hacer una precisión que nos parece importante y es la de que la anterior conclusión no debe llevarnos a circunscribir a ese aspecto mutualista la justificación de un régimen especial para las cooperativas, pues, como señala el profesor RODRIGO RUIZ⁴⁷ existen otros poderosos motivos que avalan dicho régimen especial, como son los objetivos de orden económico y social que el cooperativismo atiende (democratización de la actividad económica, apuesta por una inversión productiva y no especulativa, desarrollo rural y una larguísima lista de ventajas de igual relevancia).

5. Conclusiones

La falta de una definición clara de lo que debe entenderse por ayuda de Estado incompatible con el artículo 87.1 del Tratado CE, unido a la postura de la Comisión en algunas de sus decisiones —a veces incoherente y contradictoria—, provoca una gran inseguridad jurídica para el sector cooperativo. Está claro que las medidas tributarias especiales previstas para las cooperativas o que puedan preverse pueden constituir ayudas de Estado prohibidas por la Comunidad, pero también resulta que se podrían encuadrar en la excepción contemplada en artículo 87.2 y 3 del Tratado CE, apoyada en la naturaleza y estructura del sistema, especialmente por lo que se refiere a las denominadas normas estructurales, con el único requisito de su necesidad de justificación por parte del Estado.

Por lo que respecta a las medidas fiscales incentivadoras, la cuestión es más compleja, no resultando clara la postura de la Comisión. De cualquier forma se está procedido a una valoración muy restrictiva de las excepciones que pudieran

47. M. A. RODRIGO RUIZ, «Reflexiones sobre la reforma de la fiscalidad de las cooperativas y sobre su compatibilidad con el Derecho comunitario», , nº 6, p. 22.

justificar la validez de este tipo de medidas y que se apoya en dos pilares fundamentales. Por un lado en la necesidad de proporcionalidad de la medida —con las limitaciones inherentes a dicha fórmula—, y con el fin del interés general perseguido, no pudiendo ser la medida fuente significativa de competencia desleal. Por otro lado, en la intensidad del carácter mutuo de la entidad beneficiaria, esto es, en la exclusividad o preponderancia de las operaciones con socios. Ambos aspectos se hacen depender, además, por la Comisión en numerosas ocasiones de las dimensiones de la entidad (ha de tratarse de una PYME).

Utilizar, como hace la Comisión, el “criterio de mutualidad” como único criterio de enjuiciamiento de la norma fiscal especial sin tener en cuenta ninguna otra característica justificadora de dicho tratamiento, como pueden ser los requisitos más exigentes impuestos por su regulación sustantiva, podría suponer para la cooperativa la asunción e internalización de unos costes que mermarían su capacidad para competir en el mercado frente a otras formas sociales. La salida del mercado de este tipo de entidades cooperativas acarrearía graves consecuencias desde el punto de vista del desarrollo económico sostenible y del empleo.

Para finalizar, destacar que la función social y el interés público que representan las cooperativas, no sólo en España sino en el resto de países de Europa, debe ser especialmente tenido en cuenta a la hora de enjuiciar el tratamiento fiscal diferenciado concedido a estas entidades bajo la perspectiva de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado.

Bibliografía

- AAVV: *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, Dir. M. INGROSSO e G. TESAURO, Jovene Editore, 2009.
- AAVV: *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Dir. R. CALVO ORTEGA, Editorial Civitas, Madrid, 2005.
- ALGUACIL MARÍ, P.: «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n. 14, octubre 2003, pp 131-181
- : «El tratamiento fiscal de las cooperativas» en *Actas de Congreso de Economía Social de la Región de Murcia*, <http://www.mercosur.coop>, 2008
- : «Por qué son especiales las cooperativas», en *Cooperación Agraria*, n. 70, abril-junio 2008, pp. 88 y 89
- : «Cooperativas y ayudas de Estado», *Revista Vasca de Economía Social GEZKI*, nº 6, 2010, pp. 59-69
- : «Fiscalidad de Cooperativas y ayudas de Estado: Parámetros para una reforma» *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2/2011
- ARANA LANDÍN, S.: «Las necesarias reformas en tributación directa en cuanto a las cooperativas», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla 22-24 septiembre 2008
- : «La Economía Social a la vanguardia de la Responsabilidad Social de la empresa», *Revista Vasca de Economía Social GEZKI*, nº 6, 2010, pp. 71-91
- MANZANO SILVA, E.: *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Thomson–Reuters, Pamplona 2009
- MERINO JARA, I.: «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», en *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n. 66, octubre 2009, pp. 109-126.
- : «El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?», *Revista Vasca de Economía Social GEZKI*, nº 6, 2010, pp. 29-57.

RODRIGO RUIZ, M. A: «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *CIRIEC-España Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n. 47, 2003, pp. 199-219

—: «Reflexiones sobre la reforma de la fiscalidad de las cooperativas y sobre su compatibilidad con el Derecho comunitario», *Revista Vasca de Economía Social, GEZKI*, n^o 6, pp. 7-28.