

COMPETITIVIDAD DE LAS COOPERATIVAS Y RÉGIMEN FISCAL ESPECÍFICO: EL INCENTIVO POR OBJETIVOS

María del Carmen Pastor del Pino

Profesora contratada doctor de la Universidad Politécnica de Cartagena
Facultad de Ciencias de la Empresa

RESUMEN

Las cooperativas han gozado tradicionalmente de un régimen fiscal específico fundamentado en los condicionantes de su naturaleza y organización, y en los relevantes objetivos de política económica y social que con dicho modelo se pueden alcanzar. Este régimen fiscal, ajustado a unos perfiles claramente mutuales, de carácter restrictivo, ha ido perdiendo relevancia, e incluso aplicabilidad, a medida que los criterios y límites de actuación de las cooperativas se flexibilizan, produciéndose una clara aproximación de tipos sociales. Dicha aproximación, impuesta por el actual mercado competitivo, lleva, en definitiva, a la necesidad de replantear la justificación de un trato fiscal diferenciado en función, exclusivamente, del tipo o modelo social.

PALABRAS CLAVE: cooperativas, beneficios tributarios, competitividad, modificación fiscal

COMPETITIVENESS AND THE SPECIFIC TAX REGIME OF COOPERATIVES: TARGET INCENTIVES

ABSTRACT

Cooperative societies have a particular tax regulation due to their mutual nature and organization and the purposes of economic and social policy which they try to achieve. Nevertheless this mutual nature of cooperative societies is losing relevance in current trade where competence makes cooperatives to approximate to other types of societies. This fact leads to reconsider the need of a special tax regulation depending on the type of society.

KEY WORDS: cooperative, tax benefits, competitive market, tax legislation

DESCRIPTORS: A130 Relation of Economics to Social Values; K000 Law and Economics: General; K340 Tax Law; H220 Taxation and Subsidies. Incidence

SUMARIO

1. Los condicionantes del régimen jurídico de las sociedades cooperativas. 1.1. Naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas: origen y evolución. 1.2. Función social y valores y principios cooperativos: modelo funcional o economicista y modelo social. 2. Régimen tributario de las sociedades cooperativas: fundamento y desarrollo. 2.1. Regulación actual. Medidas de ajuste y de incentivo. 2.2. Exigencias del entorno competitivo: ¿modificación del trato fiscal? 2.3. El incentivo fiscal por objetivos. Bibliografía.

1. Los condicionantes del régimen jurídico de las sociedades cooperativas

1.1. Naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas: origen y evolución

Las cooperativas han presentado desde su origen constantes adaptaciones a la realidad en la que se desarrollan, sin perder por ello sus señas de identidad. De este modo, y aunque nacidas en el seno de tesis colectivistas, bajo el impulso de una ideología antiempresarial, pronto se reorientaron en sus rasgos económicos y empresariales hacia posturas como la actual, más próximas a las sociedades capitalistas, con el fin de conseguir sus objetivos en un mercado de creciente rivalidad. Ese proceso de delimitación conceptual y de concreción de su naturaleza jurídica no ha estado, ni está, sin embargo, exento de dificultades.

Las cooperativas en España nunca han tenido una naturaleza jurídica clara. De la orfandad legislativa existente hasta 1931, fecha en que se aprueba una normativa propia, alejada por el periodo en que se desarrolla de las sociedades mercantiles, se pasa en 1942 a una regulación de mero control público que también olvida los aspectos jurídicos de su estructura societaria. Esta situación no mejora cuando el proceso se invierte. Así, tras la apertura iniciada con el Reglamento de 1971 y con la Legislación 1974-78, y la deseable inclusión de la cooperativa en el ámbito mercantil, se produce de nuevo una desfiguración del tipo societario cooperativista, originada por la abundante legislación autonómica desarrollada en

los últimos años¹. Esta proliferación normativa genera junto a una preocupante quiebra de la seguridad jurídica, la lógica huida hacia otros modelos societarios de regulación más clara y delimitada, desdibujando nuevamente los contornos del modelo cooperativo².

Aunque en nuestro país, al igual que en el ámbito comunitario, existe un expreso reconocimiento del carácter societario de la cooperativa, efectuado en nuestro caso en el propio Texto constitucional, la Ley de Cooperativas y la gran mayoría de las normas autonómicas sobre la materia, lo cierto es que dicha plasmación normativa no ha cerrado la problemática que rodea a su naturaleza jurídica³. En este sentido, ha sido la cuestión relativa a la existencia o no de ánimo de lucro y su forma de reparto, la que ha generado mayores conflictos, y la que ha condicionado posteriores regulaciones, por ejemplo, en el ámbito fiscal.

Si bien es cierto que de la propia evolución legislativa del cooperativismo no se desprende que la ausencia de ánimo de lucro sea un elemento esencial de éste, dicha cuestión ha originado confrontadas opiniones doctrinales. Así, por un lado, se encontrarían quienes desde posturas restrictivas del concepto de sociedad, negarían el posible ánimo de lucro de la cooperativa, considerándola entonces como una mera “asociación privada de interés particular” (artículo 35.2 Código Civil) o como un *tertium genus* asociativo, entre las exigencias de las asociaciones de interés público y privado⁴. Junto a esta postura, hoy mayoritariamente relegada,

1. En este sentido, y respecto a la evolución del derecho cooperativo español, véase la obra de GADEA, E, SACRISTÁN, F; y VARGAS VASSEROT, C (coord.): Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del siglo XXI, Capítulo primero, Concepto, naturaleza, fuentes y clases de cooperativas, Dykinson, Madrid, 2009, pp. 47-82.

2. Así, por ejemplo, se aprecia el empleo de otras fórmulas societarias como las sociedades anónimas laborales o las sociedades anónimas de estatuto cooperativo.

3. El artículo 129.2 de la Constitución española señala que «Los poderes públicos (...) fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas». Por su parte el artículo 1 de la Ley 27/1999, de Cooperativas indica claramente que: “La cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian (...)”. En el ámbito autonómico algunas normas llevan incluso en su título la referencia al carácter societario de la cooperativa: así, entre otras, la Ley 2/1999, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, o la Ley 6/2006, de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia. Por lo demás, y a nivel comunitario, también existe este reconocimiento expreso: de este modo, en el artículo 48 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea o en el Reglamento 1435/2003 del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea.

4. Como destacan GADEA, E, SACRISTÁN, F; y VARGAS VASSEROT, C, en Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del siglo XXI, *ob. cit.*, p. 72 esta postura, mayoritaria hasta hace unas décadas en nuestra doctrina civilista, considera la existencia del ánimo de lucro como un elemento esencial del contrato de sociedad. Véase, en este sentido, la doctrina civilista citada en la referida obra.

destacaría la de quienes sosteniendo el carácter societario de la cooperativa, fundamentarían éste, bien en una interpretación extensiva del concepto de fin lucrativo o, en su caso, en una concepción más amplia del concepto de sociedad⁵. Finalmente, y acorde con la tendencia legislativa actual, estarían quienes sosteniendo, en sentido contrario al hasta ahora expuesto, la difícil ausencia de un fin de lucro en las sociedades cooperativas, abogarían por un acercamiento, incluso mayor, a las sociedades capitalistas, que les permitiera reforzar su consolidación empresarial⁶.

Partiendo, en definitiva, de la existencia de ánimo de lucro en las cooperativas resulta obvio que éstas, como cualquier otra sociedad, deben adaptarse al entorno en el que se desarrollan. La presión ejercida por el actual mercado competitivo les exige, en definitiva, llevar a cabo ciertas modificaciones en su régimen regulador. Por un lado, dando cabida a ciertos instrumentos que favorezcan su solidez y viabilidad económica, por ejemplo, con el acceso a nuevas modalidades de captación de recursos, la posibilidad de su participación en sociedades capitalistas, o promoviendo su concentración a través de fusiones con sociedades de diverso tipo. Por otro, flexibilizando su régimen legal: tanto en sus aspectos contables, permitiendo, por ejemplo, una única contabilidad de los resultados cooperativos y extracooperativos; o económicos, mediante la ampliación de los límites para operar con terceros, o con un mayor margen de distribución de los resultados extracooperativos y extraordinarios⁷.

5. Hay autores que desde una interpretación amplia del concepto de fin lucrativo consideran que para que haya sociedad es suficiente que los socios persigan una finalidad de carácter patrimonial susceptible de aportarles una ventaja, sea ésta un incremento positivo de riqueza o cualquier otra ventaja patrimonial como puede ser un ahorro o la evitación de una pérdida. En este sentido, por ejemplo, BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho Mercantil, Técno*, (16ª edic), 2009, pp. 24 y ss). Otros autores amplían el concepto de sociedad, definiéndola en función de meros criterios estructurales, y siendo sus notas características tan sólo el origen negocial y la índole común del fin promovido por los socios. Así, SÁNCHEZ CALERO, F.: *Principios del Derecho Mercantil*, Aranzadi, 2005, pp. 14 y ss.

6. En este sentido, véase, a GADEA, E., en “Análisis de los directrices generales de la legislación sobre cooperativas en España”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º. 32, 1999, pp. 71-128. También a PASTOR SEMPERE, C., “Empresa cooperativa y modelo constitucional: una aproximación”, *Revista de derecho de sociedades*, 17, 2001, pp. 191-214. La jurisprudencia también ha admitido que las cooperativas puedan tener un fin lucrativo o un objeto social ajeno a esta finalidad (así, STS, de 4 de noviembre de 1985, R. Ar. 5661). Y por ello, tanto el legislador estatal como los autonómicos regulan también las cooperativas sin ánimo de lucro.

7. GADEA, E, SACRISTÁN, F; y VARGAS VASSEROT, C: *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del siglo XXI*, *ob. cit.*, p. 81.

Estos cambios, previstos en la vigente Ley estatal de Cooperativas y -con un efecto en cascada de rivalidad liberal-, en la mayor parte de las legislaciones autonómicas cooperativas, con el objeto de hacerlas atractivas y captar al mayor número de operadores económicos, pueden colisionar, sin embargo, con los principios básicos del cooperativismo, quedando éstos debilitados en su contenido y exigencias, con el consiguiente riesgo que ello puede conllevar de pérdida de la propia idiosincrasia de dicho modelo económico. Ese tratamiento flexible no se concilia además con la vigente normativa tributaria, constituyendo ésta uno de los más importantes obstáculos del aperturismo cooperativo, dada la posible pérdida de los beneficios tributarios de que gozan tales entidades si ello se produce. Antes de adentrarnos en la revisión de ese régimen tributario específico y de su eventual modificación al hilo de la flexibilización de sus parámetros reguladores resulta necesario analizar previamente las causas que han fundamentado el tradicional interés público en el modelo social cooperativo, destacando los valores y principios que lo configuran.

1.2. Función social y valores y principios cooperativos: modelo funcional o economicista y modelo social.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, resultan comúnmente aceptados en la actualidad los elementos que caracterizan a las cooperativas: son empresas cuyo objeto prioritario es la promoción de actividades económicas y sociales de sus miembros y la satisfacción de sus necesidades, valiéndose para ello de la participación activa de los mismos, y en la que se han de observar determinados principios cooperativos; dicha actividad ha de redundar, además, en beneficio de la comunidad en que se desarrolla su objeto⁸. De acuerdo con ello, la cooperativa se presenta como un modelo jurídico adecuado para facilitar el acceso de los trabajadores a los medios de producción, para canalizar las formas participativas de las empresas, y para lograr el adecuado desarrollo del entorno en el que se establecen.

8. Dicha definición puede extraerse de la contenida en la Ley de Cooperativas del País Vasco (artículo 1), siendo además perfectamente trasladable para referir a las cooperativas reguladas con carácter general por la Ley estatal de Cooperativas y demás leyes autonómicas.

Consciente de la importancia de la participación laboral como valor social reivindicable, y del papel que desempeñan las cooperativas como modelo de cogestión o de consideración del trabajador como socio, nuestra Constitución de 1978 instaura en su artículo 129.2 el precepto que ha dado origen a la mayor parte de la regulación específica sobre la materia⁹. Este precepto, como mandato dirigido a los poderes públicos para que fomenten las sociedades cooperativas, tomando las medidas adecuadas para que el modelo económico de economía social de mercado se sirva de empresarios cooperativos, se ha concretado en una serie de disposiciones de rango legal y reglamentario, que han regulado el régimen especial de estas sociedades tanto en el ámbito económico, contable como fiscal.

En todas esas disposiciones han de estar latentes los valores y principios cooperativos. Estos valores y principios, contenidos en su versión actual en la Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional¹⁰, determinan las señas de identidad cooperativa que la diferencian de otros tipos de empresa. Las cooperativas están basadas en los valores de la autoayuda, la responsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad; sin perjuicio, de otros de carácter ético, no exclusivos de éstas, como la honestidad, la transparencia, la responsabilidad o la vocación social. Estos valores se desarrollan a través de los principios cooperativos de: Adhesión Voluntaria y Abierta; Gestión Democrática por parte de los socios; Autonomía e Independencia; Educación, Formación e Información; Cooperación entre Cooperativas; e, Interés por la Comunidad.

De entre todos ellos, y dada la temática del presente trabajo, destacan tres: el de Gestión Democrática; el de Participación Económica de los Socios; y, el de Autonomía e Independencia. Conforme al primero, los socios participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones, en principio, con iguales derecho de voto¹¹. Al mismo tiempo, los socios han de contribuir equi-

9. Dicho artículo establece que “los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas”.

10. La Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre Identidad Cooperativa, surge en el XXXI Congreso celebrado en Manchester en 1995 para conmemorar el centenario de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI).

11. Dicha regla sólo se aplica, no obstante, para las cooperativas de primer grado. Las cooperativas de segundo o tercer grado, pueden modificar el criterio general (de un socio, un voto), si bien el criterio que se adopte debe respetar también la gestión democrática.

tativamente al capital de sus cooperativas, quedando éste, al menos en parte, de propiedad común de la cooperativa, y recibiendo los socios una compensación limitada por esa aportación. Respecto a los excedentes se han de asignar a determinados fines: el desarrollo de la cooperativa, normalmente mediante el establecimiento de reservas; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y, el apoyo de otras actividades aprobadas por los socios. Por lo demás, y siendo posible la integración de las cooperativas con otras entidades, o la adquisición de capital de fuentes externas, ello no puede suponer, sin embargo, una merma de su control democrático o de su autonomía cooperativa¹².

Los principios cooperativos han de estar presentes, de una u otra forma, en los distintos ordenamientos, quienes con cierto margen modulador pueden adaptarlos a su conveniencia, sin que pueda llegarse, no obstante, a su desnaturalización. El problema aparece entonces a la hora de precisar los supuestos en que las normas informadas por los principios cooperativos exceden de las exigencias que éstos marcan, así como las consecuencias que ello puede tener¹³.

Si bien es cierto que las legislaciones internas no suelen predisponer un modelo específico cooperativo, para dar cabida a tipos distintos, también lo es que dichos modelos suelen aproximarse a concepciones economicistas o funcionales, o bien a otras de carácter social más acordes con los valores tradicionales. Las primeras, caracterizadas por centrarse en la promoción de los intereses económicos de sus miembros, tienden a flexibilizar el régimen legal de la cooperativa (distribución de resultados, destino del haber social...); de este modo, con criterios de decisión personalista, mantienen una estructura abierta de variabilidad del capital social, lo que las aproxima a los tipos capitalistas. Las segundas, más cercanas a los principios cooperativos tradicionales, ponen el acento no tanto en la satisfacción

12. Véase, con relación a los valores y principios cooperativos descritos, ACI., “Los principios cooperativos del siglo XXI”, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº. 19, 1995, pp. 37-39.

13. Tal y como señala PANIAGUA ZURERA, M.: en *Tratado de Derecho Mercantil*, Tomo XII, Vol. 1º, Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguro y las mutualidades de previsión social, Marcial Pons, 2005, p. 37, nuestro Derecho positivo considera tales principios como principios específicos de la cooperativa, que informan la constitución y el funcionamiento de este tipo social. Su carácter normativo les dota de preeminencia en caso de conflicto con las cláusulas estatutarias o con acuerdos sociales, constituyendo además un elemento esencial de interpretación de la normativa cooperativa y de la contratación en el ámbito cooperativo, actuando además como un importante límite intrínseco a la autonomía privada en materia cooperativa.

de las necesidades económicas, como en los fines mutuales de promoción social, profesional o asistencial de sus miembros, teniendo presentes además, las necesidades de los futuros socios y de la comunidad donde se asientan¹⁴.

La ubicación de los ordenamientos en una u otra concepción no es una cuestión baladí, condicionando el régimen legal de la cooperativa. Y aunque la tendencia general de los países de nuestro entorno, y la nuestra propia, es la de la combinación de ambos modelos, remitiendo la elección concreta a la autonomía privada de cada cooperativa, y dejando el suficiente margen legal para dar cabida a cooperativas de distintos tamaños y capacidades, lo cierto es que la preeminencia de los caracteres de uno u otro tipo en las normativas reguladoras supone su ajuste a determinados límites, en ocasiones de difícil compatibilidad interna, e incluso externa¹⁵.

Un claro ejemplo de lo expuesto lo encontramos en nuestra regulación tributaria vigente, cuyos estrictos límites han llevado, en muchos casos, a la imposibilidad de ser respetados por parte de las cooperativas, cuando no a la separación voluntaria de los requisitos exigidos, no obstante la pérdida de los beneficios que ello conlleva. Analicemos, los problemas actuales de ese régimen tributario y sus posibles líneas de reforma, derivadas de las exigencias marcadas por la acuciante situación económica.

2. Régimen tributario de las sociedades cooperativas: fundamento y desarrollo

2.1. Regulación actual. Medidas de ajuste y de incentivo

Las cooperativas han gozado tradicionalmente en nuestro país de un régimen fiscal propio, aparentemente beneficioso. La vigente Ley 20/1990, de 19 de

14. Siguiendo a PANIAGUA ZURERA, M: en Tratado de Derecho Mercantil, *ob. cit.*, la primera concepción surge en Alemania, mientras la segunda tiene como paradigma a la legislación francesa y, en determinadas etapas históricas, las legislaciones italiana y española.

15. Es lo que ocurre con las exigencias marcadas desde la Unión Europea, y la creciente tendencia a calificar las medidas de apoyo fiscal como ayudas de Estado incompatibles con el Mercado común. En este sentido, la controvertida Decisión de la Comisión europea de 15 de diciembre de 2009 (Decisión 2010/473/CE), cuestiona la globalidad del régimen especial que las cooperativas tienen en algunos Estados miembros como España, Italia o Francia. Véase al respecto el clarificador trabajo de ALGUACIL MARÍ, P., "Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de las cooperativas", CIRIEC-España, nº. 69, 2010, pp. 27-52.

diciembre, continuadora del Estatuto Fiscal de 1969, y reguladora de ese régimen, no contiene -como bien es sabido-, la totalidad de los aspectos tributarios, sino que se limita a establecer determinadas particularidades, remitiéndose en lo no previsto por ella a la normativa tributaria general (art. 1.3 Ley 29/1990). Estas particularidades conllevan, por un lado, el establecimiento de determinadas “normas técnicas de ajuste” que tratan de compensar o equilibrar las limitaciones de la regulación sustantiva de las cooperativas, adaptando el régimen tributario común a las características propias de estas sociedades y, en definitiva, a la auténtica capacidad contributiva demostrada como consecuencia de aquéllas¹⁶. Junto a estas medidas, se contienen otras de mero beneficio tributario que, sin embargo, han ido perdiendo su potencial efecto con el paso del tiempo¹⁷. Para comprender este proceso de deterioro, y la situación actual de tales medidas resulta imprescindible conocer los motivos que tradicionalmente han fundamentado el trato fiscal específico.

Resulta comúnmente aceptado que los ejes argumentales sobre los que se han articulado las concretas medidas tributarias de las cooperativas han sido básica-

16. La distinción entre normas de ajuste y beneficios tributarios no está clara en muchos casos. Como señala RODRIGO RUIZ, M. A., en “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”, CIRIEC-España, nº. 69, 2010, pp. 12-14, la importante limitación patrimonial derivada, por ejemplo, de la aplicación obligatoria de los resultados extracooperativos a los fondos irrepartibles de las cooperativas (Fondo de Reserva Obligatorio, Fondo de Educación y Promoción) y de las restricciones del poder de disposición que ello conlleva, constituye un importante elemento de diferenciación entre cooperativas y sociedades capitalistas, que exige de medidas correctoras. El desdoblamiento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sometiendo a tipos distintos los resultados cooperativos y extracooperativos, resulta a juicio del autor, absolutamente criticable, por la laboriosa gestión contable que genera y por el retroceso técnico que ello produce, no constituyendo ni una adecuada norma de ajuste, ni tampoco un beneficio para la cooperativa. Sobre el pretendido trato fiscal y la contrargumentación que lo desmonta, véase TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, CIRIEC-España, nº 69, 2010, pp. 53-72.

17. Entre tales medidas destacan las exenciones previstas para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de determinados actos, contratos y operaciones, o las previstas en determinadas operaciones societarias; la exención articulada para las cooperativas protegidas en el Impuesto sobre Actividades Económicas; y, especialmente las bonificaciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las cooperativas especialmente protegidas, las cooperativas protegidas de segundo grado o las cooperativas de trabajo asociado. Véase un análisis de estas medidas en el trabajo de MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MARTÍN SANCINES F., y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., Cuestiones tributarias y contables de las Cooperativas, Iustel, 1ª edic, 2006. También CRESPO MIEGIMOLE, M: Régimen fiscal de las Cooperativas, Aranzadi, 1999.

mente dos: su carácter mutualista y sus especiales características socio-económicas¹⁸. Las cooperativas pueden desarrollar, tanto por su objeto como por su forma de funcionamiento una importante función social: en el primer caso, colaborando eficazmente en la consecución de ciertos objetivos constitucionales como el del pleno empleo, el acceso a la vivienda digna, o la mejora de la cohesión social y territorial; en el segundo, al permitir la redistribución de la renta y el acceso de distintas clases sociales a los medios de producción y/o al consumo, conforme a criterios específicos como el de puerta abierta, voto democrático o reparto de retornos en proporción a las operaciones cooperativizadas¹⁹. En la medida en que la consecución de estos objetivos puede lograrse mediante adecuadas políticas de estímulo fiscal, quedarían pues *a priori* legitimadas aquellas actuaciones tributarias que trataran de incentivarlos²⁰.

Por otro lado, las especiales características socio-económicas que presentan las cooperativas, en aspectos como la imputación de resultados derivados de las operaciones con terceros, o el gravamen de los Fondos irrepartibles, imponen un tratamiento fiscal diferente que mediante “normas de ajuste” adecue el deber de contribuir a su verdadera capacidad contributiva²¹.

Aunque el específico tratamiento fiscal de las cooperativas queda pues amparado en sólidos argumentos, unos de mera justicia contributiva, y otros de mero estímulo basados en la idoneidad del modelo social, lo cierto es que han sido muchas las voces críticas sobre sus pretendidos efectos beneficiosos. Así, destacarían las opiniones referidas a su limitado, y cada vez menor, peso de las medidas tributarias dentro del régimen general de la cooperativa: ya sea por su pérdida de trascendencia o por su falta de adaptación a la realidad normativa y económica que le rodea. En este sentido, resulta evidente, aunque sólo sea por la dila-

18. Con más detalle CALVO ORTEGA, R.: “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, 2005.

19. ALGUACIL MARÍ, P.: «Régimen tributario I», en *Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal*, Gemma Fajardo García (coord), Tirant lo Blanch, 2011, pp. 191-192.

20. Aunque ello requeriría un adecuado control constitucional tanto de la propia medida seleccionada para la consecución del objetivo previsto (así, de la idoneidad del tributo y de la técnica de minoración empleada), como de los efectos de su posterior aplicación (es decir, del grado de eficacia y eficiencia de la medida). En este sentido, PASTOR DEL PINO, M^a. C., *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, 2009.

21. Y ello para que el reparto justo de la carga tributaria se ajuste a la verdadera realidad económica del sujeto gravado. ALGUACIL MARÍ, P.: “Régimen tributario I”, *ob. cit.*, p. 191.

tada vigencia de la Ley 20/1990, que las medidas fiscales previstas en ella han ido perdiendo relevancia: bien por la extensión de medidas análogas a otros tipos sociales, o por la comprobación del inexistente efecto beneficioso que inicialmente se les atribuía²².

Sin perjuicio pues de la efectiva repercusión práctica de las medidas tributarias vigentes, lo cierto es que las sociedades cooperativas parten en el marco teórico de una situación no equiparable a la de otros tipos sociales, dadas las limitaciones estructurales y de funcionamiento derivadas de su carácter mutual. El sistema tributario debe considerar de este modo las diferencias existentes, adaptando mediante medidas de ajuste la capacidad económica sujeta a gravamen. Las medidas de ajuste responden, en consecuencia, a la lógica de sistema, generando entonces los mismos problemas que pueda producir cualquier otro elemento estructural del tributo. Ahora bien, y al mismo tiempo, el legislador establece determinados beneficios tributarios a las cooperativas. Se trata en este segundo caso de medidas de ahorro fiscal dirigidas a estimular el logro de concretos objetivos económicos y sociales de protección constitucional, sobre la base de la idoneidad que para ello presenta el modelo cooperativo. Es este segundo tipo de medidas el que presenta importantes problemas de legitimidad, relacionados no sólo con sus efectos propios como técnica de carácter desgravatorio con fin extrafiscal, sino también, y por lo que nos ocupa, con sus efectos externos de distorsión de la competencia.

Cada tipo de medidas plantea, en definitiva, problemas específicos que hay que solventar. Ahora bien, la situación referida se complica por la dificultad de deslinde de dichas medidas. Y es que no debemos olvidar que cualquier técnica sustractiva de la carga tributaria articulada en un tributo puede presentar aspectos fiscales y extrafiscales, resultando en ocasiones difícil delimitar la preeminencia

22. Así, TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: en “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *ob. cit.*, pp. 58-60, destaca que aunque el régimen especial de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades aparente ser muy favorable, esa conclusión es apresurada si se comparan tales normas con la regulación general que tiene hoy en día el impuesto. De este modo, puede comprobarse, por ejemplo, que las pequeñas y medianas empresas también disfrutaban de la libertad de amortización de los activos adquiridos, o de tipos de gravamen más reducidos. O como las exenciones y las bonificaciones en la cuota también se extienden a entidades como las Agrupaciones de interés económico o las Sociedades de inversión mobiliaria de capital variable. Al mismo tiempo, y respecto a otras medidas como la distinción de bases de resultados cooperativos y extracooperativos, o la referida a los plazos de compensación de pérdidas resultan ser más desfavorables para las cooperativas.

de uno u otro aspecto, con las consecuencias que ello conlleva. De este modo, el hecho de que predomine en ellas la finalidad de promoción de una determinada conducta y, por ende, sus rasgos extrafiscales, les confiere peculiaridades en su regulación (así, posible sustitución por gastos directos, prohibición de la utilización de la analogía, problemas de competencia, etc.), resultando imprescindible una clara delimitación.

En este proceso de delimitación se ha de tener en cuenta que la calificación de una determinada norma como beneficio fiscal no depende tanto de su análisis finalista, como de cuál sea la estructura del tributo en que se inserte, es decir, del conjunto de normas legales de referencia en un determinado momento, ya que la modificación de las mismas podría alterar en gran medida la calificación de tales mecanismos como beneficios. Se trata en definitiva de conjugar los criterios generales de delimitación con una labor interpretativa del caso concreto.

Esta labor interpretativa del caso concreto resulta también fundamental en otro ámbito, el del enjuiciamiento comunitario de las medidas de ayuda económica concedidas por los distintos Estados miembros. En efecto, una de las mayores críticas vertidas sobre la existencia de regímenes fiscales específicos, en general, y a las sociedades cooperativas, en particular, es el de la lesión a la competencia que dicho trato diferenciado puede producir. Y es que indudablemente las pérdidas de ingresos fiscales que se generan con la concesión de beneficios fiscales pueden entrar en el concepto de ayuda estatal prohibida, si reúnen los requisitos exigidos para ello, entre ellos el del carácter selectivo de la medida²³.

23. Aunque no existe un concepto claro de ayuda de Estado, se puede obtener este partiendo de los supuestos declarados compatibles e incompatibles con el Mercado común tanto por las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea como por las Decisiones de la Comisión. Así, esta última perfila, en el XXVI Informe sobre política de competencia (Bruselas, 1996), los requisitos que deben darse para poder considerar la medida estatal como *ayuda* a la que aplicar el principio de incompatibilidad del artículo 87.1 TCE. Tales requisitos hacen referencia: al beneficio económico que la ayuda ha de representar para la empresa; que se conceda con cargo a fondos estatales; que tenga unos beneficiarios en concreto, es decir, que no tenga alcance general; y, por último, que suponga una distorsión de la competencia en el seno de la Comunidad por afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Sólo cuando reúna estos cuatro requisitos, la medida estará sometida al régimen de incompatibilidad del precepto indicado. Ello ha de entenderse sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del propio precepto, en los que se recogen supuestos de ayudas que, atendiendo a circunstancias de diversa índole, pueden ser compatibles con el Mercado común, y sin que, además, una ayuda que no reúna los requisitos expuestos pueda ser considerada automáticamente compatible con éste, al poder estar prohibida por el juego de otras disposiciones del Tratado. Los distintos estudios doctrinales sobre el concepto de ayuda de Estado son generalmente coincidentes respecto a tales presupuestos. Así,

Ahora bien, este control comunitario de las ayudas estatales no puede conllevar la inexistencia de medidas generales de fomento económico emanadas de los Estados miembros para elegir su política económica, y de las que no se les puede privar en uso de su competencia. Es aquí donde se hace necesaria nuevamente una labor de deslinde, individualizada caso a caso, que se ha de realizar considerando el contexto global en que las distintas medidas se desarrollan²⁴. De acuerdo con ello, la calificación como ayuda de Estado de las medidas tributarias exige de un análisis previo del régimen general fiscal aplicable en cada Estado y de la “naturaleza o economía del sistema fiscal” en que se insertan. De este modo, toda medida que se aparte de ese régimen general, o que, aún siendo medida selectiva, no responda a la «naturaleza o economía del sistema fiscal», es decir, a sus principios rectores o inspiradores, puede ser calificada como ayuda de Estado incompatible, siempre que concurran el resto de requisitos exigidos para ello²⁵.

entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº. 196, 2001, pp. 81 y ss; o FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Madrid, 1993, pp. 25 y ss.

24. En este sentido, la Comisión en el XXIII Informe sobre la política de competencia 1993, Bruselas, 1994, p. 262, manifiesta que “no es posible ofrecer un criterio concreto que permita determinar cuándo una ayuda es selectiva y cuándo no lo es. Habrá que analizar cada supuesto a la hora de pronunciarse sobre el particular, siendo recomendable, eso sí, proceder con precaución, ya que lo que no se puede pretender es impedir toda acción dirigida a la promoción de su economía entendida como conjunto de medidas en las que no existen beneficiarios diferenciados”.

25. Medidas fiscales generales serían aquellas abiertas a todos los agentes económicos del territorio de un Estado miembro, siempre que la generalidad no desaparezca en el momento de su aplicación. Así, por ejemplo, las medidas de pura técnica fiscal (disposiciones destinadas a evitar la doble imposición) o las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (I+D, medio ambiente, formación, empleo, etc.). Por el contrario, las medidas fiscales que pueden ser constitutivas de ayudas de Estado, pueden ser, por ejemplo, las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región (salvo el ámbito de las excepciones del apartado 2 y 3 del artículo 87 TCE), las ayudas de carácter sectorial que no estén específicamente reguladas, las exenciones tributarias u otras ventajas fiscales que se circunscriben a determinadas formas de empresa, determinadas funciones o determinados tipos de producción. No obstante, tales medidas generales también podrán ser consideradas ayudas de Estado cuando, aún siendo en principio generales, pierdan posteriormente y en la práctica este carácter, bien como consecuencia de su articulación o bien como resultado de la discrecionalidad de la administración a la hora de conceder la ayuda. En este sentido, XXVI Informe de la Comisión sobre Competencia, de 1996, o la STJCE de 29 de junio de 1999.

Por el contrario, un beneficio fiscal que forma parte de los criterios de justicia que se tienen en cuenta por el legislador para distribuir con equidad la carga tributaria, puede estar justificado por la “naturaleza o economía del sistema” y, por tanto, ser compatible con las exigencias comunitarias.

Los principios inspiradores de un sistema fiscal son, en consecuencia, decisivos a la hora de juzgar sobre la legitimidad o no de una medida de tal naturaleza, lo que garantiza la potestad tributaria de los Estados en orden a la consecución de un sistema impositivo más justo o de un objetivo económico o social general. El problema surge a la hora de determinar qué fundamentos o principios pueden considerarse justificadores de la diferenciación. Pueden serlo, *a priori*, todos aquellos que responden a la lógica del sistema fiscal en la consecución de sus objetivos inherentes, entre los que se encuentran, indudablemente, los de naturaleza económica o social. Ahora bien, ese tratamiento diferenciado, aun justificado por el reconocimiento constitucional de ciertos objetivos, debe adaptarse a las exigencias comunitarias, no pudiendo generar distorsiones en la competencia. Por ello, y en definitiva, toda perturbación económica, directa o indirecta, que afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, ya sea entre competidores actuales o futuros, que sea, además, claramente perceptible, es decir, que por su cuantía y beneficiarios tenga un claro efecto sobre el mercado²⁶, queda a la postre sujeta a un control específico de la Comisión, al margen de la consideración y el fundamento de cada Estado.

Lo expuesto debe entenderse en cualquier caso sin perjuicio del marco delimitado por las ayudas estatales permitidas, en tanto que tratan de corregir “déficits de mercado” o preservar el libre e igualitario funcionamiento de éste, evitando así efectos negativos sobre los intereses comunes protegidos por el propio Tratado²⁷. Se trataría en este caso de medidas fundamentadas en el propio interés general, siendo las mismas instituciones comunitarias las que requiriesen la nece-

26. Véase el régimen de las ayudas de “minimis” que excepciona la incompatibilidad de las ayudas, en el Reglamento de la Comisión 1998/2006, de 15 de diciembre, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de minimis (DO.379 de 28-12-2006, p.0005-0010).

27. Señala HERNÁNDEZ MARTÍN, V, *El control de las ayudas de Estado en el Derecho europeo*, Colex, 1999, p.35, que se ha de dejar abierta la vía de las ayudas de Estado cuando se justifiquen por razones de carácter redistributivo o por los efectos positivos externos derivados de las actividades correspondientes.

sidad del estímulo fiscal²⁸. Es desde esta perspectiva desde la que se plantea un posible juicio de compatibilidad de las ayudas estatales, efectuado a través de la comparativa entre el impacto positivo de las medidas (la consecución de la finalidad perseguida) y el negativo (es decir, su nivel de falseamiento de la competencia). Juicio basado, en definitiva, en la razonabilidad (necesidad e idoneidad) y proporcionalidad del beneficio económico otorgado.

De conformidad con lo expuesto, ¿en que situación se encuentran las medidas fiscales previstas para las sociedades cooperativas en nuestro país? A este respecto sería imposible no aludir al desconcertante efecto que sobre el régimen fiscal específico de las cooperativas está produciendo la ambigua política comunitaria sobre la materia, que reconoce el importante papel de dicho modelo social y su necesidad de fomento, incluso, a través de un tratamiento fiscal específico y, al mismo tiempo, lo obstaculiza mediante el instrumento de la prohibición de ayudas de Estado²⁹. Las últimas actuaciones de la Comisión europea respecto al empleo de estos regímenes especiales, corroboran este desconcierto, y de este modo y sobre la argumentación del carácter selectivo de las medidas y sus efectos contrarios a la libre competencia, han ido reflejando una clara tendencia a la incompatibilidad de la mayor parte de las medidas tributarias que configuran dicho régimen específico³⁰.

28. El Consejo europeo de marzo de 2005 invita a los Estados a reducir el nivel de ayudas y reorientarlas a favor de políticas horizontales. Se consideran como tales aquellas que tienen un alcance más amplio que las que afectan a políticas regionales o sectoriales, y que no están concebidas específicamente para empresas concretas (por ejemplo: PYMES, ayudas al empleo, medioambiente o, I+D). En este sentido, ARPIO SANTACRUZ Las ayudas publicas ante el derecho publico de la competencia, *ob. cit.*, p. 291.

29. Como indica HINOJOSA TORRALVO, J. J.: en “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, CIRIEC-España, nº. 69, 2010, p. 77, el reconocimiento de las cooperativas como instrumento de cohesión económica y social y las limitaciones que éstas tienen se recoge en distintos documentos comunitarios. Así, en el documento titulado, Las cooperativas en la Europa de las empresas, de 7 de diciembre de 2001, la Comisión entendió que las tales diferencias podrían justificar un tratamiento fiscal específico, siempre y cuando éste fuera proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido, y no generara competencia desleal. También en el Dictamen sobre distintos tipos de empresa de 1 de diciembre de 2009, el Consejo Económico y Social Europeo apuesta por el empleo de medidas fiscales sectoriales que compensen a las cooperativas dada su utilidad pública o su contribución al desarrollo regional.

30. La polémica Decisión de la Comisión europea de 15 de diciembre de 2009, recurrida ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, parece orientar la posición de éste órgano hacia posturas contrarias a cualquier sistema fiscal específico que se aparte del mutualismo puro. En contra de esta postura, entre otros autores, ALGUACIL MARÍ, P.: “Condiciones del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas”, *ob. cit.*, pp. 27-52.

La opción por la que parece haberse decantado la Comisión es la del mero reconocimiento mutuo de la cooperativa, permitiendo sólo aquellas medidas favorables respecto de las actividades con sus propios socios, y rechazando, en consecuencia, todas aquellas que pudieran generar distorsiones en la competencia con las sociedades capitalistas. La Comisión atiende pues al carácter selectivo de aquellas medidas de estímulo o incentivo en tanto constituyen una ventaja fiscal circunscrita a una determinada forma de empresa, y no a otras. No efectúa sin embargo para llegar a tal descalificación, ni a un análisis general del régimen fiscal en el que se insertan las medidas juzgadas, ni a una revisión de la “naturaleza o economía de dicho sistema fiscal”, que pudiera justificar la existencia de las mismas. Tampoco las considera en última instancia como medidas que pudieran proteger un interés comunitario, que corrigieran “déficits de mercado”, o preservaran el libre e igualitario funcionamiento de éste, sino que, por el contrario, las considera lesivas contra dicho interés.

Y es que las sociedades cooperativas parecen ser objeto de protección en tanto aportan un valor social añadido derivado de su carácter mutuo, y además y como consecuencia de ello, se enfrentan a unas limitaciones jurídicas que hay que compensar. Si desaparecen tales limitaciones por la equiparación de modelos económicos, parece perderse la justificación del trato específico, prevaleciendo claramente el interés económico al social. ¿A dónde lleva este planteamiento? Desde luego, a una situación que aleja a la cooperativa de la actual realidad económica.

2.2. Exigencias del entorno competitivo: ¿modificación del trato fiscal?

Si las cooperativas actúan en el mercado para el cumplimiento de sus fines, es lógico que deban extraer la máxima utilidad de sus estructuras organizativas. Por ello no se entiende las limitaciones que tradicionalmente se han establecido en su regulación económica, en especial con relación a las operaciones con terceros. Y aunque esta limitación puede obedecer a la habitual confusión que se produce entre cooperativismo y mutualismo, lo cierto es que no se trata de conceptos sinónimos, ni conlleva el segundo una separación absoluta de otros modelos organizativos. De este modo, y sin poder obviar el carácter mutuo que identifica a la cooperativa, plasmado en sus principios reguladores, no cabe duda de que en la realización de su objeto social, ésta debe actuar como cualquier otra empresa, sin perder de vista el mercado. De este modo, cualquiera que sea su tamaño y

tipo, su objeto o su regulación específica, sino presenta una estructura competitiva y proporciona las prestaciones que constituyen su objeto en óptimas condiciones, no podrá cumplir su fin social, perdiendo su razón de ser.

La diferencia principal entre las sociedades capitalistas y las cooperativas no se encuentra tanto en la obtención o no de beneficios sociales de la intermediación, sino en su forma de distribución: en las primeras ésta se efectúa en función del capital aportado; en las segundas, previa contribución a los fondos obligatorios, en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada socio en la entidad. El hecho que justifica la especificidad de este modelo es, en definitiva, que constituye una iniciativa empresarial por parte de un grupo de personas que, al margen de la participación capitalista de cada socio, tiene por finalidad la satisfacción de sus necesidades mediante la recuperación de la forma de empresa personalista y de funcionamiento interno democrático. Ese hecho diferencial, y los logros de política económica y social que a través de dicho modelo se pueden alcanzar son los que deben fundamentar la particular consideración y tratamiento de la cooperativa, incluso en el plano fiscal.

En nuestro país, la regulación tributaria de la sociedad cooperativa, acorde con una concepción puramente mutualista, exige el cumplimiento de unos rígidos parámetros alejados del aperturismo económico. La actual situación de crisis económica y de presión competitiva, obliga, sin embargo, al modelo cooperativo a adaptarse a las exigencias de los mercados: consolidando su viabilidad económica a través de nuevas modalidades de captación de recursos, o promoviendo su concentración; y al mismo tiempo, flexibilizando su régimen legal, mediante la ampliación de los límites para operar con terceros, o con un mayor margen de distribución de los resultados extracooperativos.

La realidad expuesta coloca al actual régimen tributario en una difícil situación. El régimen fiscal puede adaptarse a las exigencias del modelo economicista o funcional que parece imponerse en el actual contexto económico, ampliando los límites de actuación y/o funcionamiento de las cooperativas, pero sin olvidar las especificidades que pudieran resultar de su carácter mutual. Dicha posibilidad plantea, tal y como hemos señalado, un pernicioso problema de competencia. Y es que la aproximación de los modelos sociales produce no sólo una distorsión de la naturaleza propia de los modelos organizativos, sino, además y, lógicamente, una pérdida de justificación de los regímenes fiscales específicos por razón del tipo social.

Si las especificidades de nuestro régimen tributario responden a la caracterización social del modelo cooperativo, resulta lógico que éstas deban adaptarse a

cualquier cambio en dicho modelo. Así, si éste resulta más cercano a tipos economicistas o funcionales, las medidas que tratan de compensar o ajustar las limitaciones económicas que conlleva su carácter mutuo deben ser replanteadas. Quedarían de este modo aquellas medidas de mero beneficio fiscal articuladas para la consecución de determinados objetivos de política económica y social, para los que la sociedad cooperativa presenta una especial idoneidad (creación de empleo estable, integración social, desarrollo local...). Dicho planteamiento no está, de nuevo, exento de problemas. Por un lado, y tras la aproximación de modelos, porque hay que identificar claramente las verdaderas limitaciones de la sociedad cooperativa respecto a otro tipo de sociedades, con la dificultad de deslinde que ello puede conllevar. Por otro, el tema nos conduce a la eterna discusión de la idoneidad o no del uso de beneficios fiscales para el logro de objetivos diversos y de su indudable problemática: idoneidad del objetivo económico o social seleccionado, desde luego de reconocimiento constitucional; del instrumento empleado para ello, el tributo o cualquier otro mecanismo financiero; y desde luego al problema de la eficacia y eficiencia en el control de la consecución de logro previsto³¹.

La existencia de regímenes fiscales específicos por razón del tipo social plantea, en definitiva, numerosos problemas, y ello tanto en un contexto de aproximación de modelos, como de mantenimiento diferencial de éstos, dados los problemas de competencia que en este último caso se generan. Esta situación puede paliarse con un cambio en la articulación de las políticas fiscales de estimulación o fomento, configurando un modelo uniforme de atribución de beneficios, en función, exclusivamente, de la consecución de objetivos concretos y no de la forma o naturaleza jurídica de la entidad que los alcanza.

2.3. El incentivo fiscal por objetivos

Los incentivos fiscales son instrumentos de política económica o social dirigidos al logro de determinadas conductas, que se sirven del mecanismo jurídico de los beneficios tributarios para desarrollarlas. Resulta evidente que el sistema

31. Respecto a toda esta problemática puede consultarse nuestro trabajo PASTOR DEL PINO, M. C., El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades, *ob. cit.*, pp. 115-227.

tributario no puede desvincularse de las posibilidades de intervención económica o social, dadas las responsabilidades constitucionales que se encomiendan a los poderes públicos en tales materias, y la posible eficacia del tributo para ello. La indisoluble confluencia entre los objetivos perseguidos por el fenómeno financiero y las tendencias metodológicas para alcanzarlos debe ser analizada de este modo en el contexto en el que se desenvuelve, atendiendo a las circunstancias de la realidad sobre la que objetivos y tendencias actúan.

Ahora bien, la intervención fiscal sólo es legítima cuando nos encontramos ante objetivos colectivos expresados en los preceptos constitucionales. Sólo después de comprobar este importante preliminar, es cuando debe centrarse el problema en los límites marcados por el propio tributo como instrumento jurídico para la consecución de tales fines. En este sentido, el uso del tributo para la consecución de objetivos de política económica o social, a través del empleo de beneficios fiscales, debe resultar acorde con las exigencias determinadas por los principios y valores constitucionales, tanto por su persecución de un fin o propósito que goce de respaldo constitucional, como, en su articulación, por no atentar contra los valores y principios de igual naturaleza y respetar las exigencias que impone la operatividad de un sistema tributario justo³².

Centrándonos en el preliminar de objetivos y fines, resulta evidente que los poderes públicos pueden desarrollar distintas políticas en materia económica o

32. LOZANO SERRANO, C., en *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1990, pp. 121 y 122, subraya que desde el planteamiento de los fines generales a los que tiende el ordenamiento jurídico en su conjunto se impone la necesidad de abarcar todos los valores y principios consagrados por el ordenamiento, lo que impide la formación de compartimentos estancos entre los distintos sectores que lo integran. Así, son abundantes los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se manifiesta la identidad de los principios del artículo 31 con los generales de la Constitución, obligando a que sean entendidos y aplicados en coherencia con el resto de mandatos constitucionales, especialmente con los rectores de la política social y económica (en este sentido, las SSTC 27/1981, de 20 de julio, 8/1986, de 11 de octubre, 221/1992, de 11 de diciembre o 182/1997, de 28 de octubre). Lo mismo puede suceder a la inversa, de este modo, los principios de justicia financiera pueden ser de aplicación y servir de guía para otros sectores del ordenamiento. Todo ello, además, no afecta a la autonomía científica del Derecho financiero porque no es por la vía de los principios de justicia como debe alcanzarse esa necesaria identificación, puesto que ha de ser el ordenamiento en su conjunto el que debe orientarse hacia la consecución de un mismo ideal de justicia expresado por el conjunto de valores y principios que en ella se encierran, y no por unos principios aislados. La autonomía de nuestra disciplina o la homogeneidad de este sector del ordenamiento se encuentra de este modo en el contenido material que sus normas regulan, o dicho de otro modo, en las relaciones jurídico-financieras que constituyen el objeto de tales normas.

social. Ahora bien, dentro de ese margen, y conforme a una visión conjunta de los preceptos que la pueden integrar, de lo que no cabe duda es de la necesidad de lograr un «orden económico y social justo»³³. Tal exigencia constituye un auténtico objetivo constitucional, a cuya consecución debe orientarse la actuación de los poderes públicos, disponiendo al efecto los medios que estime oportunos dentro del margen político que le es propio.

La elección de objetivos e instrumentos no puede ni debe quedar ajena a un análisis jurídico. Y ello porque aunque la decisión acerca del carácter necesario de una actuación pública sea de naturaleza política, al igual que la elección de un medio u otro para su satisfacción, tanto una, como otra, pueden y deben ser objeto de análisis jurídico por su adecuación a los criterios de justicia que deben presidir su realización³⁴. Tal elección resulta pues condicionada. La tutela de un fin u objetivo concreto debe juzgarse a partir del criterio de las necesidades sociales a las que debe atenderse. Tales necesidades podrán ser cubiertas, desde luego, a través de éste u otro mecanismo, protegiendo y tutelando éste u otro interés, debiendo efectuarse en todo caso el análisis jurídico, previo y posterior, de sus efectos con relación a los mandatos y previsiones constitucionales y los objetivos que en ellos se imponen. Las políticas de incentivos fiscales exigen pues de un

33. Ya en el Preámbulo de la Constitución se afirma la voluntad de la Nación de “garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y las leyes, conforme a un orden económico y social justo”, promoviendo el progreso de la economía. La propia definición del Estado como social y democrático de Derecho (artículo 1.1), y la obligación impuesta a los poderes públicos para “promover las condiciones necesarias para que la libertad e igualdad sean reales, facilitando la participación ciudadana en la vida política, social y económica” (artículo 9.2), reflejan también la necesidad de desarrollar actuaciones que lo hagan posible. Junto a lo anterior, la Constitución, en su articulado, reconoce y garantiza a los ciudadanos derechos de actuación en el ámbito de las relaciones económicas (artículo 33, propiedad privada y herencia, y 38, libertad de empresa). En otros casos, fija los objetivos y fines a los que el Estado debe dirigir prioritariamente su actuación económica, bien promoviendo “las condiciones favorables para el progreso económico y para una distribución de la renta regional y personal y estimular el crecimiento de la renta y riqueza, en el marco de una política de estabilidad económica” (artículo 40.1), planificando “la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, armonizar y equilibrar el desarrollo regional o sectorial y estimular el crecimiento de la renta y riqueza y su más justa distribución” (artículo 131.1), o determinando las posibilidades del sector público de intervenir en el funcionamiento de la economía (artículos 33.3, 128.2, 130).

34. BAYONA DE PEROGORDO, J. J., “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº. 2, 1979, p. 67, sostiene que es preciso reconocer la íntima naturaleza política de todo cuanto se refiere a los entes públicos, lo que no puede hacer olvidar la viabilidad de un enfoque jurídico de cuantas acciones realizan los sujetos del ordenamiento.

análisis previo de idoneidad del objetivo a estimular y del instrumento tributario elegido para ello. Un análisis económico y jurídico de las conductas y los agentes que mejor lograrán el objetivo seleccionado. Sólo después puede identificarse el instrumento más apropiado para lograr el propósito expuesto.

El estímulo fiscal a las cooperativas queda justificado en la medida en que éstas se muestran como modelo idóneo para alcanzar determinados objetivos de política económica y social. Si otros tipos sociales alcanzan también éstos u otros objetivos análogos para llegar al mismo fin deberían poder gozar del mismo trato fiscal, que se podría adaptar, eso sí, a las características propias de cada modelo para equiparar el punto de partida. Efectuada la selección de objetivos bajo criterios de idoneidad jurídica, quedaría pendiente la del instrumento empleado para estimular las conductas deseables. A estos efectos habrían de realizarse dos nuevos controles jurídicos: uno previo de selección del tributo y técnica de beneficio empleada; y otro posterior de control de los efectos alcanzados con los beneficios articulados. Sólo después de tales actuaciones podría hablarse de la efectiva legitimación del estímulo fiscal.

Bibliografía

- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL., “Los principios cooperativos del siglo XXI”, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 19, 1995, pp. 37-39.
- ALGUACIL MARÍ, P., Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas”, CIRIEC-España, nº 69, 2010, pp. 27-52.
- “Régimen tributario I”, Cooperativas: Régimen jurídico y fiscal, Gemma Fajardo García (coord), Tirant lo Blanch, 2011.
- ARPIO SANTACRUZ, J. L., Las ayudas públicas ante el derecho público de la competencia, Aranzadi, 2000.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J., “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos”, Presupuesto y Gasto Público, nº 2, 1979, pp. 67 y ss.
- BROSETA PONT, M., Manual de Derecho Mercantil, Técno, (16ª edic), 2009.
- CALVO ORTEGA, R., “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, Fiscalidad de las entidades de economía social, Thomson-Civitas, 2005.
- CRESPO MIEGIMOLE, M., Régimen fiscal de las Cooperativas, Aranzadi, 1999.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G., El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea, Civitas, Madrid, 1993.
- GADEA, E., “Análisis de los directrices generales de la legislación sobre cooperativas en España”, Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, nº 32, 1999, pp. 71-128.
- GADEA, E, SACRISTÁN, F; y VARGAS VASSEROT, C (coord), “Concepto, naturaleza, fuentes y clases de cooperativas”, Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del siglo XXI, Dykinson, 2009.
- HERNÁNDEZ MARTÍN, V., El control de las ayudas de Estado en el Derecho europeo, Colex, 1999.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J., “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, CIRIEC- España, nº 69, 2010, pp. 73-89.
- LOZANO SERRANO, C., Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1990.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MARTÍN SALCINES F., y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., *Cuestiones tributarias y contables de las Cooperativas*, Iustel, 1ª edic, 2006.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, 2001, pp. 81 y ss.
- PANIAGUA ZURERA, M., *Tratado de Derecho Mercantil*, Tomo XII, Vol. 1º, *Las sociedades cooperativas. Las sociedades mutuas de seguro y las mutualidades de previsión social*, Marcial Pons, 2005.
- PASTOR DEL PINO, M. C., *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, 2009.
- PASTOR SEMPERE, C., “Empresa cooperativa y modelo constitucional: una aproximación”, *Revista de derecho de sociedades*, nº 17, 2001, pp. 191-214.
- RODRIGO RUIZ, M. A., “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”, *CIRIEC- España*, nº 69, 2010, p. 9-25.
- SÁNCHEZ CALERO, F., *Principios del Derecho Mercantil*, Ed. Aranzadi, 2005.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *CIRIEC-España*, nº 69, 2010, pp. 53-72.
- URIOL EGIDO, C., “Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco”, *Impuestos*, nº 15-16, 2003, pp. 98-110.