

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS COOPERATIVAS A LA LUZ DEL RÉGIMEN EUROPEO DE AYUDAS DE ESTADO*

M^a Pilar Alguacil Marí

Profesora T.U. Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia (España)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LAS LÍNEAS BÁSICAS DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS COOPERATIVAS EN EUROPA. 2.1. Planteamiento de la cuestión. Distintos niveles en el tratamiento. 2.2. Las normas de ajuste técnico en el Impuesto sobre Sociedades. 2.2.1. Normas de “adaptación” al sistema tributario. 2.2.2. Las medidas “protectoras” frente a las distorsiones causadas por el mercado. 2.3. Las normas consideradas “de incentivo”. 3. COMPATIBILIDAD DEL TRATAMIENTO CON LA NORMATIVA EUROPEA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO. 3.1. Aplicabilidad del concepto de “Ayuda de Estado” a las específicas previsiones normativas del tratamiento fiscal de cooperativas. 3.1.1. El concepto de “empresa” en las cooperativas. 3.1.2. Las normas fiscales que podrían considerarse “Ayudas de Estado”. 3.2. Compatibilidad: tratamiento como excepciones.

1. INTRODUCCIÓN

Podría decirse que constituye un tema recurrente el de la acusación - realizada, normalmente, por el sector empresarial no cooperativo- al régimen fiscal de cooperativas de establecer un status beneficioso para este tipo de entidades, que supondría competencia desleal respecto para el resto¹. La inocuidad de dicho régimen fiscal se había defendido, por otra parte, en la débil competencia realizada por las

* El presente artículo constituye un resultado de la investigación realizada en el marco del proyecto BJU2001-3155, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, del que la autora es miembro investigador.

1. Sobre el tema, véase DE LUIS ESTEBAN, J.M. en “Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas”, en Hacienda Pública española, n° 93, págs. 91-92; PANIAGUA ZURERA, M., *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*. Mc.Graw Hill, Madrid, 1997.

mismas, dadas las limitaciones que su estatuto jurídico les imponía. La cuestión, aunque antigua, adquiere un nuevo interés a la vista de la confluencia, en los últimos tiempos, de varias circunstancias:

Por un lado, cabe hacerse eco de la mayor permisividad actual, en muchas legislaciones europeas, respecto del montante de las operaciones que pueden realizar con terceros, o fuera de un ámbito geográfico limitado y que eran habituales para las cooperativas. Así como la progresiva eliminación, en algunos de estos regímenes fiscales, de los que llegaron a calificarse como “requisitos de pobreza²” establecidos tradicionalmente para el tratamiento especial, requisitos que permitían considerar que era disfrutado por Entidades marginales, o con poca competitividad real. Esta diferencia de marco jurídico ha propiciado, además, junto con las propias fuerzas del mercado- que ha llevado a procesos de concentración-, la presencia en el mismo de cooperativas de mayor tamaño y mucho más competitivas.

Por otro lado, se percibe una mayor intensidad en el énfasis puesto por la Comisión europea en años recientes en el control sobre ayudas de Estado de carácter fiscal. Dicho régimen permitiría, con más facilidad que la invocación del principio de igualdad establecido en las Constituciones de los países miembros, valorar los efectos de dichos regímenes sobre la competencia empresarial con arreglo a criterios jurídicos, así como extraer consecuencias precisas y operativas de dicha valoración.

Efectivamente, en muchos países europeos, las cooperativas disfrutaban 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, es que, por una parte, dichas disposiciones son específicas para una categoría de empresas, por razón de su forma jurídica; por otra, algunas de ellas son consideradas incentivos o beneficios fiscales. Además, dichos beneficios se establecen por razón de los fines sociales o de solidaridad que dichas Entidades cumplen, y que constituyen, en algunos casos, valores o principios constitucionales del Estado, terreno tradicionalmente idóneo para el intervencionismo económico de carácter tributario y ámbito de aplicación, precisamente, del régimen de ayudas de Estado. Por último, dichos fines sociales no se cumplen a través de una Entidad sin ánimo de lucro; las cooperativas constituyen auténticas empresas y participan activamente en el mercado, obteniendo beneficios para sus socios. Sin que para dicha calificación sea óbice (aunque por supuesto sí sea relevante para justificar un peculiar tratamiento tributario) su especial estructura jurídica y su funcionamiento mutual³. Por ello, eliminaríamos del análisis – aunque hagamos referencia al caso en alguna ocasión – a las cooperativas cuyo objetivo social y forma de funcionamiento las defina

2. Así los calificaba PÉREZ ROYO, en “Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas” CIRIEC-España, número extraordinario, Valencia, 1987. En la misma línea, BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, en “La protección fiscal de las cooperativas” Crónica Tributaria, nº 21, págs. 147-148, las calificaba de “unión de pobres”.

3. Como señala MARASÀ en “Cooperative e Onlus”, Studium iuris, 1998, nº 9, págs. 915 y ss, en las cooperativas habría dos tipos de mutualidad: a) Mutualidad “egoísta” (ventaja económica de ahorro o sobrevaloración del precio que obtiene el socio), y b) Mutualidad “altruista”, o de solidaridad externa, que se ve en la contribución a Fondos mutualísticos.

con claridad como entes no lucrativos, en las que el tratamiento tributario, normalmente, es diferente en los países miembros, y cuya valoración a efectos del Derecho de competencia debería hacerse, consideramos, con otros parámetros.

Por tanto, lo relevante de las cooperativas “empresariales⁴”, a estos efectos, sería que en ellas se daría la conjunción de constituir entes empresariales – si bien atípicos- , y a la vez, cumplir objetivos de solidaridad valorados socialmente. Valoración que en Italia, España, Portugal y Grecia ha llevado a una explícita formulación constitucional⁵.

Por último, debe señalarse que la reciente regulación de la Sociedad Cooperativa Europea⁶ puede promover (e indudablemente ése es su objetivo) la transnacionalidad de la operativa de este tipo de Entidades, lo que, si quiere evitarse el “forum shopping⁷” fomentará un acercamiento del tratamiento fiscal de los países miembros hacia estas Entidades, y sacará a un primer plano si existen o no normas que puedan calificarse como ayudas de estado de carácter fiscal. Además, aunque en la actualidad se establece la aplicación del régimen fiscal del país donde se sitúa su domicilio social, podría plantearse - como se baraja para la Sociedad Anónima europea⁸- la posibilidad de un trato fiscal único para dicho tipo de Entidades.

4. Esto es, las que según la distinción de BAREA, J. Y MONZÓN, J.L. (En “la Economía social en España”, en la obra colectiva dirigida por DEFOURNY, J. Y MONZÓN, J.L. en *Economía social. Entre economía capitalista y economía pública*, CIRIEC-España, Valencia, 1992, págs. 131-156, y en *Libro Blanco de la Economía social en España*, ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1992), integrarían el llamado “sector lucrativo” de la economía social, por contraposición al sector que no persigue la consecución de lucro.

5. Cfr. Art. 45 de la Constitución italiana de 1947; art. 129.2 de la Constitución española de 1978; arts 61, 80 y 85 de la Constitución portuguesa de 1976; y art. 12.5 y 6 de la Constitución griega de 1975. Todos ellos establecen la obligación del Estado de promoción de las cooperativas, sin determinar *a priori* los medios para ello (así lo ponen de manifiesto URICCHIO, A. En “Il principio di “mutualità” nella cooperazione tra disciplina civilistica e fiscale”, DPT, 1986, I, 1141, y BARBERENA BELZUNCE, op.cit., pág. 135) , salvo en la Constitución portuguesa, donde se hace una referencia explícita a los beneficios fiscales de éstas. En relación con el precepto incluido en la Constitución italiana, pueden consultarse, entre otros, los trabajos de VERRUCOLI, *La società cooperativa*, Milano, 1958, pág. 91, NICOLETTI “Genesi dell’art. 45 della Costituzione italiana”, *Rivista Commerciale*, 1955, págs. 181 y ss; DE FERRA “Principi costituzionali in materia di cooperazione a carattere di mutualità”, en *Rivista Sociale*, 1964, pág. 770; NIGRO “Art. 45 della Costituzione”, en *Comentario della Costituzione*, a cura di Branca, III, 1980, págs. 4 y ss. En relación con la promoción cooperativa en la Constitución griega, LOMBROS E. KOTSIRIS *Green Company Law*, Sakkoulas/Kluwer, 1993, págs. 166 y ss. En relación con el precepto español, PAZ CANALEJO, N. “La Constitución y las Cooperativas”, *Revista Documentación administrativa*, n° 138, 1980, págs. 77 y ss; BARBERENA BELZUNCE, op.cit., pág. 134, DE LUIS ESTEBAN, J.M. op.cit., págs. 91-92; CAZORLA *Comentarios a la Constitución*, dirigidos por GARRIDO FALLA, 2ª ed., 1985, pág. 1908.

6. Reglamento (CE) n° 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE), pub. En DO L207, de 18.8.2003, pág.1. Junto con él se ha aprobado la Directiva 2003/72 del consejo, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores (DO L207 de 18.8. 2003, pág. 25).

7. Dado que el régimen fiscal de dicha Sociedad no está regulado en el Reglamento, con lo que se aplicarán las normas fiscales de los Estados miembros.

8. Así se pone de manifiesto en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al parlamento europeo y al Comité Económico y Social sobre “Política fiscal en la Unión europea- Prioridades para los próximos años ” de 23 de mayo de 2001 (COM(2001) 260 final, pág. 17 de la versión castellana. Véase al respecto VILLAR EZCURRA, M. “Balance y perspectivas en fiscalidad comunitaria: nuevas prioridades de Política Fiscal” *Canarias Fiscal*, n° 21, septiembre 2001.

2. LAS LÍNEAS BÁSICAS DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS COOPERATIVAS EN EUROPA

Se suele considerar que ha habido dos tendencias en el desarrollo del cooperativismo en Europa que podrían, de forma esquemática, identificarse con los países del norte y los del sur, y de entre ellos más específicamente, Italia, España y Portugal. Este diferente desarrollo se ha manifestado, amén de en la realidad de la actuación de estas instituciones, por un lado, en la regulación sustantiva o mercantil de estas instituciones, y, por otro, pero en directa relación, con su tratamiento tributario.

También de forma sucinta, podría expresarse que en los países del Norte, las cooperativas han funcionado de una forma más similar al resto de Entidades mercantiles, con una mayor flexibilidad de algunos principios cooperativos, y cierta relajación de su carácter mutual. Existiría una concepción más empresarial respecto del uso de la forma cooperativa, que buscaría ser rentable por sí misma, lo que por una parte justificaría la flexibilización mencionada- ya que ello eliminaría algunos de los *handicaps* que para la adaptación al mercado soportan las cooperativas- , y se traduciría, en el ámbito fiscal, en un tratamiento que buscara, sobre todo, la neutralidad respecto del resto de empresas.

En cambio, en los países del sur, se haría mayor hincapié en su carácter de “sociedades de personas” y en su naturaleza solidaria, así como en los fines y objetivos de carácter social que persiguen. Por ello, la aplicación de los principios cooperativos sería más rígida, lo que, a efectos fiscales motivaría, por un lado, la necesidad de proteger el fenómeno para evitar los perjuicios derivados de su enfrentamiento a la economía de mercado, y de otro, justificaría la conveniencia de incentivar el fenómeno.

Puede observarse asimismo, aunque con matices, el reflejo de estas distintas concepciones en el grado de “codificación” mercantil de estas entidades, mayor en el segundo de los bloques que en el primero, donde normalmente las especialidades de las cooperativas no dan lugar a un cuerpo normativo propio. A pesar de lo expuesto, lo cierto es que la mayoría de los países cuentan con una regulación específica para este tipo de entidades en los que se asumen, con mayor o menor intensidad, los principios cooperativos formulados por la ACI. Los más importantes, a nuestros efectos, son: principio democrático, principio de puertas abiertas o de capital variable, retribución limitada sobre el capital, y distribución del excedente con base en las operaciones realizadas con la cooperativa, y no en función del capital aportado. Asimismo, el carácter mutual, que supondría la doble cualidad del socio/usuario, y la prevalencia de las operaciones realizadas con socios respecto de no socios.

La asunción de estos principios genera importantes diferencias respecto de las sociedades de capital, que intentaremos resumir en los siguientes aspectos:

En primer lugar, comportan una diferente estructuración jurídica de la sociedad, que repercute especialmente en la estructura de la propiedad de los socios sobre

la cooperativa, y también en la calificación jurídica y económica de las operaciones entre la cooperativa y los socios. Diferenciación que no siempre se refleja en el régimen tributario, que tiende a asimilar el régimen de propiedad al de las sociedades capitalistas. Esta diferente estructura tiene como ventajas: el mayor peso de las personas sobre el capital, la distribución más equitativa del beneficio, y en general una mayor consecución de la solidaridad, etc. Así como el acceso de personas y pequeñas empresas a las ventajas de la asociación empresarial.

Tiene sin embargo como desventajas la poca incentivación de la aportación de capital, y la precariedad en la financiación propia, que a su vez, comporta dificultades para acceder a la financiación externa. Todo ello determina cierta fragilidad de las cooperativas ante el mercado.

En segundo lugar, las cooperativas, como hemos señalado, cumplen determinados fines sociales⁹. Precisamente su peculiar estructura incide en la cohesión social, amén de que específicas cláusulas de su régimen (especialmente en los países del sur) tienden al fomento de la zona en la que se sitúan, o del contexto social en el que actúan. En general, las cooperativas son más capaces que las sociedades capitalistas de actuar sectorialmente de forma beneficiosa, internalizando costes sociales y devolviendo outputs positivos¹⁰.

2.1. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN. DISTINTOS NIVELES EN EL TRATAMIENTO

La exposición realizada nos permite adentrarnos en los distintos niveles en los que puede estar actuando el régimen fiscal de las cooperativas. Así, en un plano abstracto y de forma simplificada, podríamos clasificar las distintas normas reguladoras del régimen fiscal de cooperativas en los países europeos según un criterio que nos parece puede resultar idóneo para su posterior enjuiciamiento desde la perspectiva de la regulación europea sobre Ayudas de Estado. Distinguiríamos así entre normas "técnicas" y normas "de incentivo". La clasificación nos ayudará a efectuar una exposición compartimentada de los distintos mecanismos utilizados en los diferentes sistemas tributarios, pero cabe señalar matices, en el sentido de la existencia de instrumentos normativos que comparten ambas naturalezas.

Según dicho criterio, hablaríamos de normas "técnicas" o "de ajuste" en los siguientes casos: en primer lugar, aquéllas cuya finalidad y estructura buscara adaptar la estructura impositiva a la especial idiosincrasia cooperativa; esto es, las que, siguiendo los principios más "técnicos" de la imposición, persiguieran la conse-

9. Sobre el tema, remitimos al lector a las páginas 954 y ss., de nuestro trabajo "Beneficios tributarios de las cooperativas tras la ley estatal 27/1999", publicado en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n° 262, 2001, y bibliografía allí citada.

10. En ese sentido, PONS ALBENTOSA, L. "Por un Estatuto fiscal cooperativo: una alternativa a planteamientos tradicionales", en Revista cuatrimestral del CIRIEC, número extraordinario de octubre de 1987 sobre Fiscalidad de las cooperativas, págs. 88-89.

cución de la igualdad y el gravamen conforme a la real capacidad económica del fenómeno. Esto supondría tener en cuenta las especialidades antes manifestadas en su estructura jurídica de propiedad y en la naturaleza de sus operaciones con los socios, en el intento de garantizar que su trato no fuera discriminatorio respecto del establecido para las sociedades capitalistas, para las que parece pensado el régimen general. Por tanto, este tipo de normas encuentran su campo idóneo de aplicación en el impuesto que grava la renta global de las cooperativas, así como, sobre todo, el tratamiento coordinado de las rentas obtenidas en la relación sociedad-socio. Por lo tanto, se trataría de *las normas encaminadas a evitar las distorsiones que serían causadas por el propio sistema fiscal*, si se aplicara el régimen general.

También podríamos encuadrar aquí otro tipo de normas a las que podríamos calificar de “protectoras” del fenómeno: aquéllas cuyo propósito es, asimismo, favorecer la igualdad de posición de las cooperativas frente a las posibles *distorsiones que podría causar, no el sistema fiscal, sino el propio funcionamiento del mercado*, que favorece, por su mecánica, a las sociedades de capital. Esto ocurre en relación con las dificultades de financiación de las cooperativas, así como con la fragilidad de su capital social y nivel de operativa derivados del principio de puertas abiertas. Su fundamento, por tanto, sería el fomento de la neutralidad en relación con la competencia.

En otro plano estarían las normas “incentivadoras”, mucho menos frecuentes. Aunque sólo Italia, Portugal y España poseen un régimen global de tratamiento beneficioso para las cooperativas, existen algunos mecanismos incentivadores más o menos aislados en muchos países europeos. En cualquier caso, podríamos calificar de normas de incentivo aquéllas que, otorgando un trato diferente respecto de otras formas sociales para los mismos casos, supusieran un gravamen conjunto inferior.

Intentando agruparlas bajo algún criterio, cabría distinguir entre normas que afectan a toda cooperativa, por su forma social, y aquéllas que incentivarán sólo aquéllas que actuarán en determinados sectores, a pesar de que dicha diferenciación resulta en la práctica poco nítida. Nos explicaremos: en principio, la validez de dicho criterio estribaría en diferenciar entre normas dirigidas a fomentar el cooperativismo, *per se*, como forma de estructuración empresarial que cumple finalidades socialmente valoradas, de aquéllas que incentivan la actuación cooperativa en sectores desprotegidos, o necesitados de fomento específico. Esto nos ayudaría a ubicar la cuestión entre los incentivos “horizontales” o “sectoriales”, según la doctrina de la Comisión. Pero la diferenciación resulta poco nítida, como señalábamos, porque normalmente, los países que establecen incentivos lo hacen, muy a menudo, mezclando ambos parámetros: estableciendo como requisito una más rígida sujeción a los principios cooperativos, y a la vez, su actuación en un sector determinado, lo que es especialmente visible en los sectores agrícola y de creación de empleo.

Por otra parte, es en este terreno donde encontramos también normas actuantes en impuestos distintos del que grava la renta de la sociedad: IVA, impuestos locales, de registro, etc.

2.2. LAS NORMAS DE AJUSTE TECNICO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.2.1. Las normas de adaptación del sistema tributario

Como hemos indicado, la adaptación del sistema tributario se plantea con más intensidad en relación con el impuesto que grava la renta de las sociedades, y, en materia de cooperativas, el punto crucial de la cuestión estriba en la imputación y calificación fiscal de la misma, en relación con la sociedad y el socio. En este terreno, en las sociedades capitalistas, la interposición de la forma societaria y su reflejo tributario en el gravamen del Impuesto sobre sociedades crea ciertos efectos: en primer lugar, normalmente, el beneficio distribuido al socio (o generado por la plusvalía de las participaciones) se considera, no renta empresarial o de la naturaleza de la actividad desarrollada por la sociedad, sino rendimientos derivados de una inversión financiera; esto es, rentas de capital mobiliario. Por otro lado, el impuesto consigue normalmente el objetivo de gravar en origen los beneficios no distribuidos; respecto de los distribuidos, dependiendo de la intensidad con que se considere un gravamen "a cuenta" del que grava a los socios, puede producir, en su caso, un efecto de mayor tasación, que normalmente se denomina "doble imposición".

La mecánica de actuación de las cooperativas es muy distinta respecto de la de las sociedades de inversión, lo que tiene una relevancia especial en relación con el beneficio obtenido por la sociedad *derivado de sus operaciones con socios*, dada la "doble condición" de éstos como socios y usuarios y/o empresarios; esto es, de partícipes en la actividad. Dado que la cooperativa actúa como un "intermediario" de esta actuación, dicho beneficio está constituido, en realidad, por el excedente obtenido menos los gastos generales y específicos generados por la operación, así como por las dotaciones a reservas obligatorias. Dicho beneficio, en su caso, se reparte a los socios en dos fases: en primer lugar, en el precio pagado o en el descuento practicado en la compra por el socio; y en segundo lugar, mediante el retorno, que, de forma teórica, constituiría el resultado del error de cálculo respecto del precio obtenido en el mercado (en la operación externa al socio) y/o los gastos y dotaciones generados¹¹.

Diferente es la situación en relación con los *beneficios generados en operaciones con terceros*, que constituyen un beneficio empresarial propio de la cooperativa¹²,

11. En ese sentido, BASSI "Dividendi e ristorni nella società cooperative", en *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, n° 23, Milán 1979, págs. 1 y ss; FAJARDO, G. En *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*, Tecnos, 1997, págs. 137 y 138, quienes ponen de manifiesto que ello implica que el beneficio para el socio, por tanto, no coincide con la alícuota de su participación en los beneficios obtenidos por la cooperativa. La diferencia con lo que ocurre en una sociedad capitalista es desarrollada también por TONELLI "Cooperativa, impresa mutualistica, scopi extraeconomici", en *Giurisprudenza commerciale*, 1979, II, pág. 398.

12. Para la diferencia entre beneficio (generado en operaciones con no socios) y excedente (derivado de operaciones con socios), puede consultarse FAJARDO, G. *La gestión económica...*, op.cit., págs. 155 y ss; SIMONETO "Il lucro dell'impresa cooperativa, utile e risparmio di spesa", *Riviste delle Società*, 1970, págs. 254-255; BUCCI "Utili ed ristorni", *Giurisprudenza Commerciale*, 1976, II, pág. 407; VINCENT CHULIÁ, F. En *Comentario a la Ley General de cooperativas*, Edersa, Madrid, 1994, vol. 3°, pág. 350.

ya que ésta no actúa como una mera intermediaria de los socios; si bien es cierto que la situación tampoco es la misma que en las sociedades de capital. Y ello porque dicho beneficio, si se distribuye (o se realiza una operación equivalente, como incrementar las aportaciones a capital, o destinarlos a reservas disponibles), debe en todo caso hacerse en proporción a las operaciones realizadas por los socios. Por otra parte, en algunos casos, en el intento de preservar la naturaleza cooperativa, se impide o limita su distribución, destinando dichos beneficios a reservas irrepartibles; bien con carácter necesario en la legislación mercantil, bien como requisito para disfrutar del régimen fiscal especial.

Por último, aunque esta no es una característica compartida en todos los países europeos, normalmente las cooperativas tienen la obligación de realizar fuertes dotaciones a reservas irrepartibles, así como, en muchas ocasiones, se establece el destino solidario de las mismas (y aun del patrimonio) en caso de liquidación, lo que abunda en la idea de la "no divisibilidad" del patrimonio cooperativo; esto es, del beneficio no distribuido.

Con esta diferencia fundamental como punto de partida, podríamos agrupar en 4 grandes bloques la forma en que los distintos sistemas tributarios han tratado la cuestión del beneficio cooperativo. Debemos señalar que, por razones expositivas, la clasificación supondrá, necesariamente, cierta simplificación de los distintos regímenes, y por ello, algunos de los matices de los distintos tratamientos se remitirán a notas en pie de página¹³. Estos bloques estarían constituidos por (teniendo en cuenta que la solución no es unitaria para cada país, sino que en algunos se aplican fórmulas distintas dependiendo del tipo de cooperativa):

1) Aquellos regímenes que aplican a las cooperativas las reglas comunes del Impuesto sobre Sociedades, y obvian sus particularidades.

Este sería el caso de Irlanda¹⁴, que aplicaría el régimen tributario común a todas las cooperativas. También sería la regla general en otros países, como Alemania, Austria o Grecia, donde la mayoría de las cooperativas tributarían como las sociedades de inversión, pero que prevén un tratamiento específico para determinadas cooperativas.

2) Los que aplican el método de exención en la cooperativa de los resultados obtenidos con socios.

La exención se complementa bien con el sistema de "transparencia" (imputando a los socios los resultados obtenidos por la cooperativa directamente), bien tributando los socios únicamente por el beneficio distribuido, a título de dividendo.

Este tratamiento se prevé, en general, sólo para determinadas cooperativas, y generalmente éstas suelen ser agrícolas o, en todo caso, de producción en sectores

13. Ello sin perjuicio de remitir al lector, para una exposición más general de los regímenes tributarios, a ESPAGNE, F. "Le régime fiscal des coopératives européennes", CECOP, Cahier 2, 1999; HIGHER COUNCIL FOR CO-OPERATION 2000 "Co-operative movements in the European Union", DIES/30 enero 2001.

14. Irlanda abolió los beneficios fiscales que tenía previstos con anterioridad para las cooperativas en los años 90, aduciendo la pérdida de naturaleza cooperativa que éstas habían sufrido al incrementar su tamaño y competitividad, que los hizo perder su carácter de "sociedades de personas". Lo mismo ocurrió en los Países Bajos.

concretos. Sólo Portugal prevé este régimen para Cooperativas de consumo¹⁵. El ámbito de aplicación de este régimen varía de unos a otros países, pero normalmente, además de ligarse a cooperativas de producción, se utiliza únicamente para los beneficios obtenidos con socios.

Normalmente la transparencia se une a una rígida aplicación del principio de exclusividad; esto es, se aplica únicamente cuando estas cooperativas actúen sólo con socios, como Austria para determinadas cooperativas agrarias y cooperativas vitivinícolas¹⁶, en Grecia las cooperativas agrícolas¹⁷ y en Alemania para las cooperativas agrícolas¹⁸. Esto es, para cooperativas que actúan en “circuito cerrado” con los socios.

También en el supuesto de aplicación únicamente a los resultados derivados de operaciones con socios, normalmente, se establece una aplicación más estricta de dicho principio, estableciendo la legislación fiscal unos techos o límites para las operaciones con terceros, como ocurre en Francia¹⁹, donde el método se establece para determinadas cooperativas agrícolas, de vivienda, etc. En Portugal, este régimen se considera “especial”, y se aplica a cooperativas de consumo, solidaridad social, etc.; así como para el resto cuando cumplen fuertes requisitos de prevalencia de participación de los socios trabajadores en la actividad²⁰. Por otra parte, en las de consumo y solidaridad social resulta poco frecuente que exista un retorno explícito tributable, que el retorno implícito materializado en el ahorro en el consumo no se grava en la imposición personal sobre la renta. En Italia, se prevé la exención en el IRPG²¹, total o parcial, para determinadas cooperativas agrarias y pesqueras, así

15. Según el art. 13.1.c) del Estatuto Fiscal cooperativo de 1998.

16. Se prevé para las cooperativas agrarias cuyas operaciones consistan en el uso conjunto de equipamiento agrícola y para las vitivinícolas, cuando sólo comercian con sus propios productos.

17. Las cooperativas agrícolas están exentas del Impuesto sobre sociedades (art. 43,2 Ley 2169/93). Por otra parte, el art. 1.2 de la ley 1667/86, establece la regla de exclusividad para socios.

18. Así se prevé en la sec. 5.º 14 KStG. También, como se señala en el informe “Co-operative movements...”, cit., pág. 24, se prevé la exención total para las cooperativas de vivienda que operen sólo con socios (se permite hasta un máximo del 10% de operativa con no socios), destinadas a alquilar la vivienda a los socios, si no obtienen beneficios o dedican éstos a reinvertir en viviendas. La exención no se aplica, sin embargo, únicamente a las cooperativas.

19. Aunque las cooperativas en Francia están sometidas al Impuesto sobre Sociedades con carácter general, (art. 206-1 del Código General de Impuestos), están exentas del impuesto (si bien los socios deben pagar en su impuesto personal sobre la renta) las cooperativas de artesanos, de transporte, marítimas, cuando cumplan los requisitos establecidos en la ley 83-657 de 20 de julio de 1983, excepto por los beneficios obtenidos con operaciones con no socios (art. 207-1,3 del Código). También están exentas, salvo por algunas operaciones (además de por los rendimientos derivados de operaciones con no socios) las cooperativas de construcción, de alquileres bajos, de compra y equipamiento agrícola, así como las agrícolas de producción, distribución y venta (arts. 201.1 y 3 del Código).

20. Efectivamente, el art. 13 del Estatuto fiscal cooperativo (Ley 85/98) prevé la exención de las cooperativas (excepto en relación con los beneficios obtenidos en operaciones con terceros o de fuentes distintas a la actividad cooperativa típica) a las siguientes cooperativas: agrícolas, culturales, de consumo, de construcción y vivienda y de solidaridad social. También para el resto de categorías siempre que se cumplan , cumulativamente los requisitos de que el 75% de las personas que trabajen para ella sean socios, y el 75% de los miembros de la cooperativa presten servicios efectivos a la misma.

21. No en el IRAP. Vid. art. 45 DL 15 de diciembre 1997, n.446.

como las de trabajo asociado con fuerte contenido mutualista²². En España, sólo se aplica a las Uniones y Federaciones de cooperativas²³, pero no a las cooperativas de primer grado.

En estos supuestos, la no tributación del retorno (distribuido o no) en sede de la cooperativa hace que los efectos de este método sean muy parecidos al que describiremos a continuación.

3) Aquellos que trabajan sobre el régimen del retorno. El tratamiento, normalmente, consiste en la deducibilidad del retorno en la determinación de la Base imponible de la cooperativa, aunque también puede actuarse sobre la imputación en el socio.

Premisa necesaria de este tratamiento, por supuesto, es la sujeción de la cooperativa al Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de sus beneficios. A la vista del tratamiento en los distintos países miembros, parece un régimen más utilizado que el anterior para cooperativas de servicios, consumo y asimilados²⁴. La deducción del retorno para la determinación de la Base imponible es la regla general, con distintas articulaciones técnicas, para las cooperativas en Alemania²⁵, Dinamarca²⁶,

22. Ex. arts. 10 y 11 del DPR 601/73. Se establece un tratamiento especial para las cooperativas de trabajo (amén de la exención de las pesqueras y agrícolas) en el art. 11 DPR 601/73, modificado por la ley nº 133 de 13 de mayo de 1999: están exentas del IRPEG si el importe de las retribuciones efectivamente abonadas a los socios que prestan su trabajo con carácter de continuidad no es inferior al 50% de sus costes. Si el importe está entre el 25% y el 50%, la reducción en la cuota es del 50%. aunque la distinción no es tan nítida entre beneficios derivados de operaciones con socios respecto de otros beneficios. Esto lleva a FANTOZZI, A. En "Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative", Rivista di Diritto tributario, vol. IX, 1999, págs. 423 y ss., a considerarlo beneficio fiscal en lugar de norma técnica. La normativa prevé sin embargo, determinadas cautelas para asegurar, en el caso de las cooperativas agrícolas, que el beneficio exento deriva de las operaciones con socios, y en el de las de trabajo, que la mayoría de trabajadores son socios.

23. En España, las Uniones y Federaciones de Cooperativa tributan en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen de Entidades parcialmente exentas (arts. 133 y ss. LIS), lo que supone la exención de los beneficios de su actividad típica, y la tributación por el resto a un tipo inferior al general.

24. Recordemos que sólo Portugal aplica el régimen de exención para cooperativas de consumo. Vid. Nota anterior.

25. Alemania utiliza, para las cooperativas no exentas, el régimen de imputación del crédito fiscal a los socios derivado, tanto del impuesto sobre sociedades que recae sobre el beneficio de las cooperativas, como del gravamen recaente directamente sobre los dividendos, imputándose la totalidad del dividendo antes de impuestos como renta de los socios. Los retornos a los miembros son gastos deducibles en la medida en que derivan de operaciones con miembros, con lo que el beneficio debe dividirse en dos partes (Sec. 22 KStG) Sobre el tema, véase el trabajo de PHILIPPOWSKY, R. "Taxation of Co-operatives", en *International handbook of Cooperative Organisations*, 1994, ed. E. Duelfer.

26. Ley de 18 de mayo de 1994. Vid. Sobre el tema ESPAGNE, F. "Le régime fiscal des coopératives européennes", op.cit., págs. 7 y 11, si bien los beneficios se reparten en proporción a las operaciones con miembros y no miembros. Posteriormente (excepto en el caso de cooperativas de consumo) , para las cooperativas que tengan al menos 10 empleados y en que el capital de no participantes no exceda del 25% del total, se diferencia entre los beneficios no distribuidos obtenidos de miembros y no-miembros mediante la aplicación de distintos coeficientes (4% y 6%, respectivamente).

Finlandia²⁷ y Gran Bretaña²⁸. En Bélgica, un régimen especial de tratamiento del beneficio distribuido se sigue sólo para las cooperativas reconocidas ante el Consejo Nacional de la Cooperación²⁹.

En algunos casos, en cambio, la deducibilidad del retorno se prevé sólo para determinados tipos de cooperativas: en Francia se establece para las cooperativas de consumo y asimiladas, las de interés agrícola, así como las de trabajo asociado³⁰, si bien dicho régimen se ha extendido al resto de cooperativas en la medida en que el retorno derive de una expresa previsión legislativa³¹.

En Luxemburgo se establece sólo para las cooperativas agrícolas³², y en Italia, además de la deducibilidad del retorno con carácter general³³, las cooperativas no exentas pueden deducir el retorno a los socios trabajadores hasta el 120% del valor de salario del mercado³⁴. Para el resto, en cambio, se utilizan las reglas generales de determinación del beneficio imponible.

27. El artículo 18 de la ley 360/1968, prevé la deducción del retorno para todas las familias de cooperativas.

28. Para las cooperativas acogidas a la *Industrial and Provident Societies Act* de 1965, según lo dispuesto en el artículo 486 de la *Income and Corporation Taxes Act* de 1988. La deducción es de la totalidad del retorno, sin distinción entre operaciones con socios o con terceros, y se trata del mismo a los intereses abonados a los socios por sus aportaciones al capital social. El tratamiento responde a la idea de la "no comercialidad" de las relaciones entre la cooperativa y sus miembros.

Si bien, como señala ESPAGNE, F. En "Le régime fiscal...", op.cit., pág. 3, muchas cooperativas se acogen a otros estatutos legales, y en este caso no deducirían los retornos: así, las acogidas a la *Companies Act* de 1985, las que se aplican las reglas de la *Common Ownership Act* de 1978, o las que son reconocidas como *bona fide co-operatives* por el *Registrar*.

29. Organismo cuya principal función es otorgar dicho reconocimiento. Este tipo de cooperativas constituyen una minoría frente al total, y para ellas se prevén determinados beneficios fiscales:

un tipo de gravamen reducido (el 28% frente al general del 36%) no considerándose dividendo a cuenta el anticipo a los socios, y quedando exentos los primeros 125 Å de los beneficios distribuidos al socio, entre sus rendimientos de capital mobiliario

30. Según el art. 214, 1, 1º y 2º del Código General de Impuestos. La deducción del retorno en las cooperativas de consumo fue introducido por el art. 47.3 de la ley 622/96, de 23 de diciembre. No se aplica, sin embargo, en las cooperativas de consumo y trabajo asociado donde más del 50% del capital social lo poseen socios no cooperadores o titulares de certificados cooperativos de inversión o de asociados. Debe tenerse en cuenta que en las cooperativas de trabajo asociado, la parte destinada a los trabajadores se considera retorno deducible, se reparta a socios o a no socios. Existen reglas especiales cuando el retorno supera el 50% del beneficio repartible - tras dotación a reservas- para las cooperativas distintas a las de trabajo.

31. En efecto, la instrucción administrativa de 10 de agosto de 1994, n. 2256, admitió la deducción del retorno para todas las cooperativas sometidas al impuesto en los términos indicados en texto. No se aplica, sin embargo, a ciertas entidades de crédito (arts. 206.6.2º y 208.ter A): Cajas regionales y locales de crédito agrícola mutuo y Cajas de crédito mutuo.

32. Según ESPAGNE, F. Op.cit.pág. 8, no se aplicaría la deducción del retorno a las cooperativas comerciales, regidas por la ley de 10 de agosto de 1915. En cambio, sí para las llamadas "asociaciones agrícolas", regidas por el decreto de 13 de septiembre de 1945.

33. Debe destacarse que no se correlaciona con una imposición en el socio, y no se limita a las operaciones con socios. De ahí la crítica de FANTOZZI, op.cit., pág. 429, que cree que esto desnaturaliza su carácter de norma técnica.

34. Arts. 11, tercer párrafo y 12 del DPR nº 601, de 1973. Este último artículo ha sido modificado, para extender el régimen originariamente previsto sólo para cooperativas de consumo y sus consorcios a todas las cooperativas, por el art. 6 de la Ley de 23 de diciembre de 2000, número 388.

4) El tratamiento de los beneficios distribuidos como dividendo y el establecimiento de un tipo de gravamen más bajo.

Resulta quizás paradójico que en dos de los tres países europeos –Portugal y España - en que se califica explícitamente de beneficioso el régimen tributario de las cooperativas, se afronte el tratamiento de la imputación de los beneficios obtenidos por las cooperativas (incluso de operaciones con miembros) de forma sustancialmente similar al del resto de sociedades. Esto es, salvo las excepciones en que se aplica el régimen especial de exención en Portugal, en el resto de supuestos la cooperativa tributa por la totalidad de su beneficio, y el beneficio distribuido – incluido el retorno – se califica fiscalmente como dividendo. A efectos de la cooperativa, por tanto, se considera aplicación de renta, y en sede del socio, y salvo excepciones relacionadas con los “socios de trabajo”, rentas de capital mobiliario³⁵.

Esta calificación es especialmente visible en el régimen español, donde incluso se trata de evitar que el tratamiento del retorno no sea el del dividendo como consecuencia de la propia mecánica cooperativa en relación con los precios a socios. Y ello se consigue gravando como tal, en la mayoría de los casos, el retorno teórico derivado de la aplicación a la operación con el socio del valor de mercado³⁶. Tratándola, por tanto, de forma similar a una “operación vinculada³⁷”. De hecho, se exonera el retorno en sede del socio en determinados casos en los que cumple finalidades de autofinanciación de la cooperativa³⁸, lo que abunda en la idea de que se considera un tratamiento especial por razón de los específicos *handicaps* cooperativos, ya descritos, pero no el acorde con su naturaleza. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, precipadamente, las operaciones de la cooperativa con sus socios insertas en la

35. En España, el art. 30 de la ley 20/1990. en relación con el art. 28 del mismo texto legal, establece el siguiente régimen: son rendimientos de capital mobiliario, sujetos a retención la acreditación del excedente (retorno explícito) así como el anticipado, o exceso de valor sobre el de mercado. En socios de trabajo se distingue entre rendimientos del trabajo personal (retribuciones hasta el valor de mercado d ela zona) y rendimientos de capital mobiliario (el resto). En Portugal, según el art. 5, h) de la ley reguladora del IRS, la participación económica del cooperador se considera dividendo según las normas generales de este impuesto. En cambio, para los socios de trabajo , el art. 16 del Estatuto Fiscal cooperativo establece que su tratamiento será el derivado de las normas relativas a rendimientos de trabajo personal. En Italia se consideran rendimientos de capital mobiliario los derivados de la participación en la sociedad, en general (art. 41.1.e del DPR 917/86, de 22 de Diciembre). Pero para las cooperativas de trabajo, servicios, agrícolas y de la pequeña pesca, son asimilados a los rendimientos del trabajo personal los retornos hasta un 120% del salario normal percibidos por los socios trabajadores.

36. Vid. Art. 15 ley 20/1990, en relación con el art. 20 de la misma ley, donde se establece el carácter no deducible del exceso de valor sobre la valoración de mercado a las operaciones de compra o pago de servicios a los socios. Considera éste un elemento clave de todo el régimen fiscal español de cooperativas MONTERO SIMÓ, M. “Análisis de los elementos esenciales del régimen tributario de las sociedades cooperativas”, Crónica Tributaria, n° 101, 2001, págs. 153 y ss.

37. Dentro del ámbito de las operaciones vinculadas las encuadra la mayoría de la doctrina española sobre el tema. Véase, al respecto, BARBERENA BELZUNCE, I., *Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen fiscal*, Pamplona, Aranzadi, 1992, pág. 205; y DE LUIS ESTEBAN, M. “El nuevo marco fiscal de las cooperativas españolas”, en *El nuevo régimen fiscal de las cooperativas*, cap. 2º, FUNDESCOOP, Madrid, 1991, págs. 77 y 78.

38. Remitimos al lector al epígrafe 2.2.2.3, “Otros instrumentos tributarios que fomentan la financiación”.

propia actividad empresarial de éstas constituirán, normalmente una parte mucho más importante en su operativa de lo que cabe esperar en las sociedades de capital, ya que se trata de su actividad típica; esto es, el objetivo de la cooperativa estribaría en la realización de dichas operaciones.

Veamos cómo opera la regla de valoración: dado que el retorno explícito (beneficio distribuido), en puridad, como ya hemos descrito, se corresponde con lo que podríamos calificar *grosso modo* como un “error de cálculo” de la cooperativa, en relación con los previsibles ingresos y gastos generados por las operaciones con los socios³⁹, la valoración de las operaciones con éstos resulta decisiva para que exista o el mismo.

Por poner ejemplos, en una cooperativa de distribución de productos de los miembros, la cooperativa pagará al socio por las mercaderías aportadas por éste un *anticipo* (a cuenta del retorno total) que responderá, teóricamente, a la previsión realizada por la cooperativa sobre los ingresos obtenidos en su venta, menos los gastos generados y las aportaciones a reservas, aunque no puede descartarse que influyan otros factores, como la liquidez de la cooperativa, etc. Posteriormente, cuando la comercialización se ha producido y se cierra el ciclo económico, la cooperativa repartirá el *excedente* entre los socios en forma de *retorno explícito*. La valoración, por tanto, relevante, será la de la compra al socio: si se aplica el valor de mercado, el excedente generado tendrá el mismo valor que si la operación se hubiera realizado con un no socio, y se gravará como renta de la cooperativa por dicho importe. Si la cooperativa aplicara un mayor valor estaríamos ante un *retorno implícito*, y ello se traduciría en un menor excedente contabilizado. La regla fiscal intenta impedir, precisamente, el no gravamen en la cooperativa del retorno implícito.

Lo mismo ocurriría, a la inversa, con las cooperativas de consumo y asimiladas, respecto del menor valor de venta a los socios de sus productos, respecto del valor de mercado, cuya consecución es precisamente el objetivo de su existencia. Sin embargo, en España este método de valoración no se aplica ni a las cooperativas agrícolas, ni a las de consumo y servicios⁴⁰, con lo que en la práctica, en éstas queda en manos de la cooperativa – y de la exactitud de sus cálculos – la forma de tributación del retorno. Si bien se establece una cláusula de salvaguardia – el coste de la operación actúa como mínimo de valoración – tendente a asegurar que no se reparte a los socios, camuflado como retorno implícito, ingresos obtenidos en operaciones con no socios, que es la parte de la renta cooperativa que la doctrina mercantil considera auténtico beneficio, distinguiéndolo del excedente. Debe recordarse, por otro lado, que tanto en Italia como en Portugal las cooperativas de consumo no tributan por este concepto; en el primero de los países porque deducen el retorno, en el segundo porque aplican el método de exención para este tipo de resultados.

39. Por todos, vid. COLANTONIO, G. “Cooperative e loro consorzi nel Diritto tributario”, Digesto 4^a ed. Sez. Commerciale, vol. IV Utet, Torino, 1989, pág. 142 y ss.

40. Art. 15.3 de la ley 20/1990.

La falta de relevancia fiscal de la diferente naturaleza del retorno se complementa o compensa con el tratamiento “beneficioso” en la base imponible de dos partidas: los intereses devengados por las aportaciones al capital social, y las dotaciones a Fondos irrepartibles. Pero, sobre todo, con un mecanismo que es considerado, normalmente, como un beneficio fiscal⁴¹: la aplicación a las cooperativas de un tipo de gravamen especial, e inferior, al resto de sociedades, para los excedentes, como ocurre en España y Portugal⁴². En otros sistemas⁴³, se establece para la generalidad de las cooperativas (esto es, no como un régimen especialmente beneficioso para un tipo) un tipo de gravamen inferior para todos los beneficios (País Vasco, Bélgica⁴⁴).

¿Podemos calificar de “normas de ajuste técnico” a estos regímenes? Se hace necesario, como premisa para el análisis observar someramente qué fines cumplen y qué efectos producen que resulten “diferenciadores” respecto del régimen general de tratamiento de las sociedades de capital.

1) Los regímenes de “transparencia” y deducción del retorno.

La mayoría de la doctrina considera que tanto la aplicación de la idea de “transparencia”, como la de deducción del retorno en la sociedad responderían a la idea de evitar la doble imposición, lo que eliminaría la posibilidad de considerarlo “ventaja fiscal”: se trataría de distintos mecanismos técnicos ordenados a este fin⁴⁵. Sin embargo, podrían aducirse dos cosas:

De un lado, y en un plano teórico, podría argumentarse que esta explicación se basaría en la idea de la necesidad de “integración total” entre el impuesto sobre sociedades y el que recae sobre la renta de las personas físicas, en cuya base estaría la premisa de que la capacidad económica manifestada por la sociedad sería un

41. Respecto al sistema español, el art. 33. 2 de la ley 20/1990, reguladora del tratamiento fiscal de las cooperativas, las califica de beneficio fiscal. En Portugal, en cambio, no se hace mención expresa de su carácter.

42. En efecto, el art. 7 del Estatuto prevé que el resultado se calcula antes de la participación económica de los miembros en los resultados. Por ello, la parte de los mismos correspondientes a la actividad típica consocios se grava al tipo del 20%, a diferencia del resto, que tributa al tipo general.

43. En Italia, la regla era que para las cooperativas que cumplían los “índices de mutualidad” para el tratamiento tributario “general” de las cooperativas, la cuota tributaria del IRPEG se reducía en un 25%, sin distinción entre distintos tipos de resultados hasta la modificación efectuada por la ley 388/2000 en el art. 12 DPR 601/73. Por el contrario, como se señala en el texto, se extiende el carácter deducible del retorno a todas las cooperativas, y no sólo a las de consumo.

44. Tributan al 28% por el primer millón de francos belgas, y al 36% hasta 3 millones seiscientos mil francos belgas.

45. ESPAGNE, F., op.cit., pág. 4, las considera una transposición de la lógica cooperativa al derecho fiscal. Respecto del régimen italiano de exención para las cooperativas agrícolas y de la pequeña pesca, la Commissione Tributaria Centrale, en Sentencia Sez II, dec. N. 479 del 21 enero de 1991 considera que no se trata de un beneficio fiscal, sino de evitar la doble imposición, ya que la renta excluida del impuesto siendo realizada mediante operaciones del ciclo agrícola ordinario, están ya a cargo de los socios. Respecto de las cooperativas de trabajo, la Cassazione Civile (Sez. I, sent n.555 del 21 enero 1994) también abunda en esta línea.

mero reflejo de la manifestada por el socio⁴⁶. Planteamiento que, asimismo en un nivel teórico, sería contradicho por quienes consideran que la sociedad manifiesta una capacidad para tributar distinta y autónoma de la derivada de los rendimientos obtenidos por el socio en relación con su inversión⁴⁷.

46. El representante más paradigmático de la Teoría de la integración entre la imposición sobre la renta de las sociedades y de las personas físicas sería el Informe Carter (CARTER, COMISIÓN, *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la Fiscalidad*, publicado en castellano por el IEF, Madrid, 1975. Sus argumentos serían: 1) la capacidad de pago estaría únicamente en las personas físicas (argumento más importante y que late en todos los defensores de la teoría); 2) se produciría una doble imposición IS/IRPF por los beneficios distribuidos; 3) el menor gravamen de los beneficios no distribuidos generaría maniobras para eludir el impuesto; 4) el IS produciría distintos efectos sobre la hetero y autofinanciación que dañarían la neutralidad y penalizarían el ahorro y la inversión. Por ello formula su propuesta de integración total de los beneficios sociales en el IRPF de los socios, gravando a la sociedad al tipo más alto de la escala de este último impuesto, para evitar la elusión. Otros informes como el BRADFORD, o el BROOKINGS, han seguido esta línea.

Desde los mismos planteamientos teóricos, sin embargo, se ha señalado que el sistema de integración total propuesto por CARTER puede resultar muy perjudicial para los pequeños accionistas de grandes sociedades. Por otra parte, no se ha seguido en ningún sistema tributario para la generalidad de sociedades, sí para algunas de carácter personalista. También se señala que, amén de otros objetivos, el impuesto sobre Sociedades cumple el del gravamen de los beneficios no distribuidos. Por ello, considerando que se produce un efecto de doble imposición con el IS, se proponen soluciones para evitarla por NEUMARK, *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE*, publicado en castellano en Documentación Económica n° 35, Madrid, 1965, y en *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1970, trad al castellano con el título *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974, donde parte de una integración "parcial", proponiendo que el impuesto recaiga únicamente sobre los beneficios no distribuidos. En un sentido parecido, DUE, J.F. *Análisis Económico de los impuestos*, pub. En castellano por El Ateneo, Buenos Aires, 1961, págs. 200 y 201 considera que si no se aplica el método de integración de CARTER, ni en el IRPF el concepto de renta extensiva de HAIG-SIMMONS, en cuyo caso las ganancias no realizadas se gravarían en éste, el IS es la única forma de gravamen de los beneficios no distribuidos. En cualquier caso, normalmente éstos tributan en IS de una forma más favorable que lo harían en la imposición personal sobre la renta, y así lo ponen de manifiesto los MUSGRAVE, R.A. y P.B. en *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, pub. En castellano por el IEF, Madrid, 1981, págs. 578 y 579, que proponen su existencia precisamente por esta razón, como forma de fomentar la autofinanciación.

47. Como señala GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Banco Exterior de España, tomo I, 1988, una constante en esta doctrina sería la independencia jurídica de la sociedad, y la existencia de una unidad económica propia, que hace que la renta de la sociedad no sea la renta de los socios. Por ello, precisamente, se admiten las soluciones integradoras con el impuesto personal cuando no existe dicha separación, en las entidades personalistas. En esta línea, GRIZIOTTI, B. "Nuovi orientamenti nei sistemi tributari" en *Festgabe für Georg von Schanz*, Tübingen, JCB Mohr (Paul Siebeck) 1928, t. II pág. 215; VANONI "L'imposta personale sul reddito e gli utii di società non distribuiti", en *Opere Giuridiche*, Milano, Giuffrè, 1962, II, págs. 470-471; MAFFEZZONI, F. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, UTET, 1970, págs. 127 y 131-132; en pág. 126; DORN, H. "Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung", *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, pág. 195; VAN DER TEMPEL, A. "El impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta en la Comunidad económica europea" en *Hacienda Pública Española* n° 9, IEF, Madrid, 1971; RUIZ GARCIA, J.R. *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, Civitas, 1991, págs. 29 y ss. Por su parte, GOODE, R. *The Corporation Income Tax*, Cap. V. Nueva York, John Wiley Sons, 1951 justifica el doble gravamen en la necesidad de progresividad, ya que la inversión en sociedades se da en sujetos pasivos con alto nivel adquisitivo.

Desde esta perspectiva, la corrección de la "doble imposición" se entiende, no como una corrección necesaria por razones de capacidad económica, sino, en todo caso, por razones de neutralidad en relación con las inversiones que suponen participación o no en el capital, así como en relación con la forma jurídica elegida para desarrollar una actividad empresarial. LOVISOLO, A. *Il sistema impositivo dei dividendi*, pág. 140, Padova, CEDAM, 1980, la considera un medio para corregir las disfunciones que el impuesto crea en el mercado de capitales. Desde esa perspectiva, se ha postulado que se pudieran deducir los intereses teóricos sobre la aportación a capital. En este sentido, SCHMIDT, L. "Die Körperschaftsteuer", *DSTR*, 1976, pág. 327. Véase, en general, sobre el tema RUIZ GARCIA, op.cit., pag. 42 y ss.

También se la ha calificado como beneficio fiscal por BENNANI, V. "Credito d'imposta e redditi esenti nel disegno di legge delega per la riforma tributaria" *RDFSFS*, 1969, pág. 739; COSCIANI, C. "La integración entre el impuesto sobre Sociedades y el que grava a los socios: la reforma italiana con el crédito de impuesto total", *HPE*, n° 52, págs. 28-29.

De otro lado, y ya en el terreno del Derecho positivo, parece cierto que la asunción de la conveniencia de la integración, especialmente en los sistemas tributarios continentales, entre ambos impuestos, no sólo no ha llevado en los mismos a una supresión del impuesto, aplicando en general un mecanismo de “transparencia”; sino ni siquiera se refleja totalmente en la configuración de los mecanismos de supresión de la “doble imposición” en relación con los beneficios distribuidos: esto es, no en todo caso se elimina completamente, en la ley, en sede del socio el impuesto pagado por la sociedad, o viceversa⁴⁸. Que este, por otra parte, es un efecto querido por el legislador – lo que parece especialmente evidente en relación con la imputación de la renta en sede de la persona física - se pone de manifiesto cuando, en algunos sistemas tributarios, se establecen mecanismos que sí la eliminan completamente en determinados casos: ya sea mediante sistemas de “transparencia”, ya sea a través de la aplicación de mecanismos tendentes a eliminar en el socio la “doble imposición”. En la medida en que en el resto de los supuestos se produciría un gravamen adicional sobre los beneficios distribuidos, podría plantearse el carácter de “ventaja” de un tratamiento que eliminara completamente la doble imposición. Si bien en este punto creemos que debería distinguirse entre los *regímenes de exención* y los de deducción del retorno.

En efecto, en el primero de los casos, no puede olvidarse que, en la medida en que el socio sea persona física, el método supondrá que la totalidad del beneficio (incluso el no distribuido) tributará por el gravamen progresivo aplicable a aquél, y no el proporcional operante en el Impuesto sobre Sociedades. Lo que constituye, por otra parte, la razón de que este régimen se aplique, en muchas ocasiones, a supuestos en que existen indicios de utilización de la forma societaria para evadir la aplicación de dicho tipo progresivo, mediante la no distribución de beneficios. Con lo que resulta dudoso que constituya siquiera una “ventaja” en relación con el régimen general.

Podría aducirse que en los diferentes países, el establecimiento de este régimen suele anudarse con el fin de proteger a las cooperativas sometidas a él⁴⁹, pero sin embargo, no parecería que dicho fin se consiguiera a través de un beneficio fiscal, sino de un tratamiento más acorde con su naturaleza. En efecto, ya no desde la pers-

48. Como señala GOTA LOSADA, op.cit., págs 214-215, en la actualidad se parte de la necesidad del impuesto sobre la renta de las sociedades, y de la necesidad de una cierta integración con el IRPF, pero parcial. Entre otros argumentos, se considera que la integración total podría constituir un beneficio fiscal (incluso entendiendo que sólo hay una capacidad económica) en la medida en que en cierta medida, el impuesto se repercute vía precios.

49. En Italia, el régimen de exención de los beneficios obtenidos con socios se encuadra entre las “agevolazione fiscale” a las cooperativas; si bien la Jurisprudencia suele considerar que se trata de una norma tendente, únicamente, a evitar la doble imposición. En Portugal, el régimen se considera especial en el Estatuto Fiscal cooperativo y se aplica a cooperativas a las que tradicionalmente se intenta proteger más intensamente. Así lo reconoce, por otra parte GOMES SANTOS, J.C. explicando el contenido de dicho Estatuto en el momento de su aparición en su artículo “Um novo estatuto fiscal cooperativo para uma velha aspiração do sector”, Boletín informativo do sector cooperativo, año 16, nº 5, dezembro 1997, donde lo justifica en objetivos de discriminación positiva y de apoyo las actividades y finalidades perseguidas.

pectiva de la teoría de la integración, sino desde incluso los planteamientos teóricos que defienden la no integración entre el Impuesto sobre Sociedades y el que recae sobre la renta de las personas físicas podríamos llegar a esta conclusión: éstos suelen recomendar el método de “transparencia” para las sociedades o entidades personalistas, en ocasiones aduciendo incluso que en estos casos, por sus especiales características, no existe una capacidad económica distinta de la de los socios⁵⁰. Esto ha quedado reflejado en los distintos sistemas tributarios, ya desde las formulaciones originarias del impuesto, y se mantiene, en muchos supuestos, en la actualidad. La directa participación del socio en la gestión de la actividad social y en las decisiones sobre el destino de los beneficios parecen los factores más importantes para considerar que el tratamiento más adecuado es la imputación directa al socio de los beneficios, distribuidos o no, en proporción a su aportación. Más específicamente, la especial estructura jurídica de las cooperativas se ha considerado relevante para estimar la dificultad en aislar un beneficio social distinto del de los socios.

Evidentemente, esto pone de manifiesto la necesidad de que en la cooperativa se encuentren elementos suficientes para poder predicar esta naturaleza: en este sentido, y dada la evolución de las cooperativas, asemejándose en el funcionamiento muchas de ellas a las sociedades de inversión, los requisitos de intensa mutualidad y de pequeño tamaño establecidos por las distintas legislaciones para la aplicación de este régimen aparecen, en línea de principio, y sin perjuicio de matices, como adecuados a tal fin.

En el régimen de *deducción del retorno*, en cambio, los beneficios no distribuidos tributarían por el Impuesto sobre Sociedades y al menos una parte de los distribuidos (los relativos a operaciones con socios) resultarían liberados de éste último, y resultarían gravados únicamente en sede del socio. Con carácter general, la deducibilidad del dividendo en sede social constituye un expediente técnico – si bien normalmente considerado tosco – para conseguir el objetivo de eliminar la “doble imposición” de los beneficios distribuidos, efecto que es cuestionado por quienes sostienen la existencia de una capacidad autónoma en la sociedad, y la no identificación con el socio⁵¹. En ese sentido, si se parte de la necesidad de tender a la máxima integra-

50. Precisamente, los MUSGRAVE, R.A. Y P.B. *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Madrid, IEF, 1981, partiendo de una postura opuesta a los teóricos defensores de la integración entre ambos impuestos (y que considera el crédito fiscal como un incentivo), sin embargo, proponen un tratamiento distinto para las sociedades colectivas respecto de las anónimas y limitadas. En el primer caso, propondrían la aplicación de un tipo más bajo y aplicarían la transparencia. También distingue entre sociedades pequeñas y cerradas y grandes y abiertas, en las primeras el beneficio social coincidiría con el de los socios, y no en cambio en las segundas SCHNEIDER, D. Voz “Körperschaftsteuer”, en *Handbuch der Finanzwissenschaft*, ed. Por F. NEUMARK, 3ª ed. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen, t. II, entrega 20-21. págs. 536 y ss. GRIZIOTTI, B., en “Nuovi orientamenti nei sistemi tributari” en *Festgabe für Georg von Schanz*, Tübingen, JCB Mohr (Paul siebeck) 1928, t. II pág. 215, diferencia entre entes colectivos con capacidad contributiva plena, como las sociedades comerciales, los que la poseen de forma atenuada, como las cooperativas, y los que carecen de ella, como las obras pías.

51. RUIZ GARCIA, J.R. *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, Civitas, 1991. pág. 60.

ción en ambos impuestos, dicho mecanismo no constituiría más que un tratamiento más acorde con la capacidad económica manifestada que la producción del efecto de doble imposición que podría eventualmente generarse en el resto de sociedades. Esto es, la “ventaja” podría producirse, dentro del sistema tributario concreto, si la eliminación de dicho efecto no fuera generalizada, por un lado, y si, por otro, el criterio para constatar la existencia de una ventaja – a efectos de considerarla ayuda de estado - fuera únicamente la igualdad, y no se tuviera en cuenta la adecuación a la capacidad económica manifestada.

En este sentido, las cooperativas se beneficiarían de un tratamiento más acorde con la capacidad contributiva manifestada que el resto (o una parte del resto) de sociedades. Esto supondría que podría ser considerada – en estas coordenadas - una “ventaja comparativa”, pero parece que no un “beneficio fiscal”, ya que el tratamiento no sería desacorde con uno de los criterios básicos de racionalidad del sistema: el gravamen acorde a la capacidad manifestada para contribuir. Sí, en cambio, podría ser considerada un beneficio fiscal, como punto de partida, si ésta fuera la calificación otorgada a cualquier mecanismo para aliviar o eliminar la doble imposición, desde un planteamiento que enfatizara la existencia de una capacidad contributiva propia de las sociedades, y la diferencia entre las rentas obtenidas por la sociedad y los socios.

Sin embargo, en el caso de las cooperativas, varias razones, que hacen referencia a su especificidad o atipicidad respecto de las sociedades de inversión, deben añadirse para considerar que este tratamiento no constituiría un beneficio fiscal, ya que respondería a la “naturaleza o economía “ del sistema:

Por un lado, su carácter, ya expuesto, de *sociedad personalista*. Ya hemos descrito cómo en los planteamientos teóricos que parten de la diferente naturaleza de la renta obtenida por la sociedad y por el socio, se excepciona el tratamiento propuesto (gravamen separado) en el caso de este tipo de entidades, y, en concreto, de las cooperativas. Este tratamiento, por otro lado, resultaría más apto que el de exención en sede de la sociedad, para ser empleado en la generalidad de las cooperativas, ya que evitaría, en aquéllas que no pudieran calificarse de muy pequeñas y muy personalistas, los inconvenientes que se han apuntado para los métodos de “transparencia”, respecto de la imputación de la renta no distribuida a los pequeños partícipes de grandes sociedades.

Debe tenerse en cuenta, en este orden de cosas, que se trata de entidades en que se produce una gestión directa y una participación personal del socio en la actividad empresarial desarrollada por la sociedad, lo que abunda en la idea de la obtención directa de la renta por el socio. Lo que es más relevante en aquéllas entidades en que rige el criterio de mutualidad, ya que la obtención de dicha renta se produce en proporción a la actividad realizada por el socio, y no en función del capital invertido. Esto es, la renta se obtiene porque el socio realiza, a través de la cooperativa, una actividad económica dada. Pero en cualquier caso, incluso para otro tipo de sociedades, esta utilización de la sociedad como instrumento y mera prolongación de la empresa para su actividad – y no como medio de inversión financiera – no

parece resultar indiferente en los distintos sistemas tributarios europeos, donde suele traducirse en la configuración de los mecanismos que tratan la “doble imposición”.

En efecto, no únicamente empleando expedientes técnicos basados en la idea de “transparencia”, como veíamos anteriormente, sino que en la articulación de los mecanismos para evitar la doble imposición en los supuestos en que la sociedad tributa por el impuesto sobre sociedades, no es infrecuente que se una la posibilidad de eliminar (y no meramente atenuar) dicho efecto con determinados requisitos de participación “cualificada” (en cuanto al porcentaje respecto al capital social, y/o en cuanto al tiempo de posesión de la participación) que normalmente responden a la idea de que dicha participación no constituya una mera inversión financiera, sino que intenta asegurar un control en la dirección y gestión de la empresa. Lo que es resultado de la premisa de que la necesidad de eliminar completamente la doble imposición sería una consecuencia del objetivo de un tratamiento neutral no sólo en cuanto a las formas de financiación de la empresa (vía capital social o préstamos), sino sobre todo respecto de la forma jurídica elegida para desarrollar la actividad empresarial. Esto es; que la “necesidad técnica” respondería también a las exigencias de evitar distorsiones en este sentido, tanto o más que al tratamiento equitativo – en el plano subjetivo- de la capacidad contributiva manifestada.

En realidad, el argumento que nos parece más importante, es que este tratamiento acusa recibo, de una forma más precisa, de la auténtica *naturaleza del retorno cooperativo* como mayor *input* o menor *output* de la cooperativa, y no como aplicación de renta de la misma. En efecto, la doctrina mercantil suele considerar que, dada la función de mero intermediario de la cooperativa, el beneficio ha sido siempre del socio, sin transmutar su naturaleza en rentas derivadas de una inversión de capital. Por ello, aun partiendo de la evidente autonomía calificadora de la norma fiscal, parece claro que un régimen que no desconozca esta calificación jurídico-patrimonial no puede considerarse con facilidad una “ventaja o beneficio fiscal”. Sólo para los beneficios derivados de operaciones con no socios sería necesario, pues, acudir al primer grupo de argumentaciones expuestas para considerar “técnica” la deducibilidad del beneficio distribuido a los socios.

2) Utilización de un tipo de gravamen inferior

No puede dejar de señalarse que la consideración como beneficio fiscal de este tratamiento resulta coherente con la previa calificación de dividendo del retorno, y el sometimiento de la cooperativa al impuesto por la totalidad de sus beneficios. Sin embargo, puede comenzarse señalando que en los regímenes español y portugués, la diferenciación de tipos de gravamen se traduce, a la postre, en una menor tributación de los beneficios no distribuidos, y en una menor producción del efecto de mayor imposición en los distribuidos, respecto del excedente. El beneficio obtenido por no socios tributa exactamente igual que en el resto de sociedades. Lo que, por una parte, no parece un régimen más beneficioso que el operante en otros países donde se deduce del retorno– si bien cabe anotar que su aplicación puede ser más generalizada que en algunos-, ya que precisamente, se suelen considerar equiva-

lentes, en la doctrina científica, los métodos de exención del beneficio distribuido a los socios y la aplicación de un doble tipo de gravamen⁵². Por otra, en relación con el ámbito interno de su sistema tributario, parece un tratamiento que no toma nota de la especial naturaleza del retorno, en relación con el dividendo. Resulta curioso que en ambos países se distinga, como en Alemania, entre ambos tipos de rendimientos, pero a diferencia de lo que se intenta en este último país (calcular un retorno “teórico” a efectos de no gravarlo en la sociedad), se traduzca en una rebaja del tipo de gravamen. Pero amén de que el régimen pueda resultar criticable por adecuarse en menor medida a la realidad jurídico-patrimonial sobre la que opera, quizá debería visualizarse que no produce un auténtico beneficio fiscal, al menos en el caso del retorno explícito o distribuido.

Diferente sería el caso en los sistemas que aplicaran tipos de gravamen inferiores o deducciones en la cuota a la totalidad de los beneficios de la cooperativa: en la medida en que recaen sobre rentas derivadas de operaciones con miembros, resulta visible que especialmente los beneficios no distribuidos tributan de una forma más favorable que en el resto de sociedades.

2.2.2. Las medidas “protectoras” frente a las distorsiones causadas por el mercado.

Seguramente, en un mercado ideal la forma social no determinaría ningún efecto en la competitividad. Sin embargo, lo cierto es que no funcionamos en dicho mercado, y las condiciones del mercado actual favorecen a las empresas con grandes acumulaciones de capital, en detrimento de las pequeñas y personalistas, de lo que es consciente la propia Comisión europea⁵³.

Centrándonos más específicamente en las cooperativas, ya hemos indicado que los principales *handicaps* de éstas ante el mercado estribarían en las dificultades de financiación propia y externa, y en directa relación, su fragilidad por la operativa del principio de puertas abiertas. Dado que las mismas provienen de su propia forma de funcionamiento, derivada de su régimen jurídico, dos alternativas parecen posibles: flexibilizar el mismo, dotándola de instrumentos más parecidos a la sociedad capitalista; o bien mantener una regulación estricta, pero con mecanismos compensatorios para asegurar su supervivencia, lo que incluiría beneficios fiscales⁵⁴. Una tercera posibilidad consistiría en una combinación de ambas.

52. GOTA LOSADA, op.cit., pág. 215. Vid. NEUMARK, F. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1970, trad al castellano con el título “Principios de la imposición”, IEF, Madrid, 1974. Asimismo MEADE, COMMISSION., “Estructura y reforma de la imposición directa”, Madrid, IEF, 1980.

53. Véase epígrafe 3.2. Compatibilidad: tratamiento como excepciones.

54. Como señala el Informe “Las cooperativas en la Europa...”, pág. 20, las ventajas fiscales de las que gozan las cooperativas en diez de los Estados miembros pretenden compensar las restricciones a las que se ve sujeta la forma cooperativa. Véase también ⁵⁴, Alto Consejo para la cooperación 2000, DIES, 30 de enero de 2001.

2.2.2.1. Flexibilización de los requisitos para el régimen fiscal especial.

Ya hemos señalado *supra* la existencia de dos tendencias en la regulación de las cooperativas en el ámbito europeo, especialmente en relación con el “principio mutual”, y que ello determinaría dos líneas en el tratamiento fiscal: una de ellas incidiría más en el carácter empresarial de estas entidades, que se distinguirían sobre todo por su forma de funcionamiento en la relación socio-sociedad, en tanto que la otra enfatizaría su consecución de objetivos de mutualidad y solidaridad, diferenciando netamente el “lucro cooperativo” del ánimo de lucro del resto de empresas. Ello se reflejaría, por supuesto, en el diseño de su régimen jurídico; y, en este sentido, las diferencias más relevantes estribarían, por un lado, en las posibilidades de operar con terceros; por otro (pero en íntima relación con ello) con las reglas respecto del destino de los beneficios. Sin embargo, las posiciones serían más cercanas en relación con otros aspectos del régimen, como la regla de reparto de beneficios a prorrata de las actividades desarrolladas, el principio una persona-un voto, y el de capital variable o de “puertas abiertas”⁵⁵.

Así, en algunos países, como Portugal y España, la protección de los principios cooperativos ha llevado a aplicar la “regla de exclusividad”, limitando fuertemente las operaciones con terceros no socios, así como a impedir que los beneficios derivados de dichas operaciones pudieran distribuirse a los socios, normalmente mediante la imposición de su destino a Reservas irrepartibles. Por otro lado, el nivel de beneficio repartible resulta muy disminuido en la medida en que se han establecido estrictas dotaciones obligatorias a algunas reservas o fondos, asimismo no distribuibiles a los socios, de promoción cooperativa, y se destina el patrimonio en liquidación a fines cooperativos o de interés social⁵⁶. Como contrapartida a este régimen, mucho más limitativo y encorsetado que el de la sociedad capitalista, se prevé normalmente un tratamiento fiscal más articulado y se califica a éste de favorecedor, o al menos protector, en la medida en que intenta compensar los inconvenientes que para la competitividad genera el mismo, en la línea señalada con anterioridad.

En cambio, en los países en que, como Alemania, Austria o los Países Bajos⁵⁷, el funcionamiento de las cooperativas se rige más intensamente por el principio de

55. Este último no se prevé en Alemania, y se restringe en Suecia y Finlandia. Véase al respecto, págs. 6 y ss. del Informe “Co-operative movements...”, op.cit.

56. Existen en este tema dos tipos de legislación: en Francia, Italia, España, Portugal, Finlandia y Suecia, el principio de no distribución de reservas se exige legalmente y se aplica con bastante rigor; en cambio, en Bélgica, Alemania, Países Bajos y Dinamarca, la ley regula la repartibilidad o no de las reservas, pero en caso de disolución o baja del socio queda en manos de los miembros o de los Estatutos su reparto.

57. Por ejemplo, en Alemania, se admiten libremente las operaciones con terceros. En los Países Bajos, (arts. 53 a 63 del Título III del Libro II del Código civil holandés), aunque los beneficios se deben distribuir a prorrata, no hay obligatoriedad de hacer reservas; no caben socios no miembros, pero puede operarse libremente con no miembros, y la liquidación de la cooperativa se hace como cualquier otra sociedad. En Austria, según la Ley de cooperativas de 9 de abril de 1873, cabe la participación de la cooperativa en entidades comerciales, para el beneficio de sus miembros; los beneficios se destinan a lo acordado por miembros en el Estatuto o Asamblea (art. 5 ley). No tienen reservas obligatorias ni son irrepartibles. En relación con el principio democrático, como regla general se aplica, salvo que los Estatutos dispongan otra cosa (art. 27.2 ley), y las operaciones con terceros están permitidas si se establece en los estatutos, lo que se da por supuesto en las agrícolas y de compras. Por último, en la liquidación, se distribuyen los resultados positivos según las reglas de los Estatutos.

libertad de pactos, se permite la operativa con terceros con carácter general, y no se determina (o se hace con poca intensidad) un destino obligatorio para los beneficios, así como para el patrimonio en liquidación, no se considera que el régimen fiscal de las cooperativas deba ir más allá de una mera adecuación técnica del impuesto sobre sociedades a sus particulares características.

En aquéllas naciones donde la tradición legislativa en materia de cooperativas ha establecido un régimen basado en un entendimiento más rígido de los principios cooperativos, y en el que predomina la aplicación de los mismos mediante normas de derecho necesario, se ha planteado con más intensidad el problema de la falta de competitividad de las empresas cooperativas, lo que ha motivado reformas legislativas más permisivas en relación con los factores más problemáticos para su capacidad de captar recursos financieros.

Los aspectos del régimen cooperativo de los que se postula una mayor flexibilidad⁵⁸, y donde los distintos ordenamientos han ido estableciendo medidas más permisivas serían:

1) Respecto del principio democrático, se prevé en ocasiones el uso del voto plural, bien en proporción al capital para los inversores no cooperadores, bien en relación a las actividades realizadas, bien para los socios personas jurídicas o cooperativas⁵⁹. Normalmente se establece un límite al número de votos, bien por socio, bien para la total categoría.

2) Respecto de la “doble cualidad” de socio-cliente derivada del principio mutual, se establece la posibilidad de socios no cooperadores sino de inversión, con derecho

58. Véase Dictamen del CES “Economía social y mercado único”(2000/C117/11).

59. En Francia, la ley 92-643 de 13 de julio de 1992 crea la figura del socio no cooperador (con remuneración de su aportación). Esta categoría tiene un número de votos proporcional a la participación en el capital con un límite del 35% para la categoría, o hasta un 49% si en ella hay otras cooperativas. En Italia, para los supuestos de inversores no cooperadores, se prevé votos en proporción al capital, con un doble límite: ningún inversor puede tener más de 3 votos, y el total de votos de miembros inversores no puede exceder de la tercera parte de los votos. En Portugal, el voto plural se prevé sólo para las Uniones, federaciones y confederaciones, en que las cooperativas socios pueden tener un número de votos proporcional al número de miembros, o a cualquier otro criterio compatible con el principio democrático.

En España la ley 27/99, estatal de cooperativas, (art. 26) prevé la posibilidad de voto en función al volumen de la actividad cooperativizada, para todas las cooperativas. También cuando hay distintas clases de socios (de trabajo, colaboradores, etc) se podrá atribuir un voto plural o fraccionado cuando sea necesario para mantener las proporciones que en cuanto a derechos de voto de cada grupo se prevean en los Estatutos. Por otra parte, se establece el voto plural ponderado, con límites, al volumen de operaciones para las cooperativas de servicios, agrarias, de transportistas y del mar (art. 26). En las Cooperativas de crédito (art. 9.2 ley 13/89) se permite el voto plural, entre otros criterios, en función de la aportación al capital. También en las Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, respecto de los socios cedentes de terreno se prevé el voto en función de la valoración de los bienes cedidos. En cualquier caso, la suma de votos plurales no podrá superar el 50% del número de socios.

a remuneración prioritaria y garantizada⁶⁰, en la misma línea que las recientes reformas del régimen de las sociedades anónimas. Aunque normalmente estas participaciones no acarrear derecho a voto, éste se prevé en ocasiones.

3) Respecto del principio de exclusividad, se elevan los límites para operaciones con terceros⁶¹.

4) En relación con la “ausencia de ánimo de lucro” externo, se rebajan las dotaciones obligatorias a Fondos irrepartibles de los beneficios derivados de operaciones con terceros, y se permite la distribución de los mismos a los socios⁶².

5) También se elevan los límites de remuneración del capital social⁶³.

60. En Francia se prevé la creación de certificados de inversión por la ley de 17 de junio de 1987 (87-416), que otorgan derechos financieros sobre partes del capital, con el límite del 50% del capital operante al final del año financiero anterior. No tienen derechos de voto. La ley 92-643 de 13 de julio de 1992 crea nuevas categorías de participaciones en el capital (certificados cooperativos de asociados): con remuneración preferente, sin derecho a voto, etc. El art. 11 y 11 bis de la ley 1947 permite la inversión en la cooperativa a miembros y no miembros con participaciones remuneradas aparte de las participaciones en capital, sin derechos de voto añadido. Si en 3 años no se remuneran, dan derecho a derechos de voto. El importe de ambas, junto con las previstas en el art. 11 ley 1947, no puede superar el 50% del capital (regulado en art. 19 5 a 11 de la ley 1947).

En Italia existen las participaciones cooperativas y acciones de socios inversores (art. 5 ley 59/92), para cooperativas comprometidas en un plan multiannual de desarrollo y modernización, previstas para socios y no socios (al menos la mitad debe ofrecerse a los socios). No dan derecho de voto, pero sí un representante conjunto y una remuneración prioritaria, amén de que el límite establecido para las participaciones normales en capital se eleva en un 2%. El propósito confesado de la ley 59/92 es mejorar la situación financiera de las cooperativas. También se crea la figura de los inversores no cooperadores (art. 4 ley 59/92) que tienen derecho a : a) un cierto número de votos en relación a su participación en el capital social; b) tratamiento más favorable que los socios en caso de liquidación; c) límite a la remuneración igual a las participaciones cooperativas. Dicha figura no cabe para cooperativas de vivienda y de crédito. En Portugal las cooperativas pueden emitir certificados de inversión con remuneración en parte fija y otra parte variable, en relación a resultados, volumen de negocio, etc. (art. 26) El total no puede exceder de la cifra de capital (art. 27.4 Código). No tienen derecho de voto, pero sí a asistir a la Junta General y a elegir un representante (asimismo, sin derecho de voto).

En España la ley 27/99, en su art. 14 modifica el nombre de los antiguos “asociados” que pasan a denominarse “socios colaboradores”, que son socios que no realizan la actividad cooperativizada, o que han dejado de realizarla , pero no solicitan la baja. Las aportaciones de estos socios no pueden exceder del 45% del total del capital social, y el conjunto de votos a ellos correspondientes, no pueden superar el 35% de los votos.

61. En Francia, la ley de 1947 (art 3) establece rígidamente la exclusividad, aunque las leyes sectoriales autorizan hasta un 20% de operaciones con miembros. En Italia, en general, se entiende que deben funcionar principalmente con miembros, sin cifras exactas, excepto para cooperativas de crédito (art. 35,1 Decreto legislativo 385/93) y agrícolas (DPR 601/73). En Portugal, la regla general es la mayor importancia de operaciones con socios, pero ni el Código cooperativo ni el Estatuto fiscal establecen la exclusividad. En España ha habido un importante incremento de los límites para operaciones con terceros en la nueva ley 27/1999.

62. En España la nueva ley 27/1999 establece la no obligatoriedad del destino de la totalidad de los resultados extracooperativos a Fondos irrepartibles, sólo el 50%, con lo que se hacen distribuibles (art. 58.3); si bien en todo caso, en proporción a la actividad cooperativizada, en forma de retorno. También existe la posibilidad de no distinguir entre ambos tipos de resultados en la contabilidad (art. 57.4), pero ésta acarrea la pérdida del régimen fiscal.

63. En Francia, la ley 92-643 de 13 de julio de 1992 ha mejorado la remuneración del capital, dentro de los límites de los estatutos, más o menos al tipo de interés para largo plazo. En Italia, no se distingue entre beneficios y excedente, pero sólo puede remunerarse a los socios hasta el límite del interés de los bonos postales, más un 2.5 %. El resto se destina a reservas no distribuibles (que sí pueden destinarse a cubrir pérdidas, según ley de 18 de febrero de 1999, n. 28.). Aunque parte de los beneficios puede destinarse para la reevaluación de capital (art. 2518,9 Código civil, y arts. 4 y 5 de la ley 59/92). Este límite es dos puntos más alto para las participaciones cooperativas y para los inversores no cooperadores previstos en los arts. 4 y 5 ley 59/92 (vid. Nota anterior). También en la ley estatal española se eleva el límite (art. 48 de la ley 27/99), y se fija en 6 puntos sobre el interés legal del dinero, por encima de los 3 puntos de la legislación anterior. En el terreno tributario, esta elevación tiene directas consecuencias respecto de los requisitos para disfrutar del régimen especial, ya que el art. 13.5 de la ley 20/1990 se remite a la legislación cooperativa, con lo que el aumento del límite no supone pérdida de la condición de “protegida” de la cooperativa. Sin embargo, sí se establece un límite fiscal equivalente al régimen anterior para que resulten deducibles en sede de la cooperativa dichos intereses.

6) Se postula también la utilización de los Fondos de formación cooperativa para la Formación profesional de los socios cooperadores y los trabajadores de la cooperativa, sin pérdida de su tratamiento fiscal⁶⁴.

La reacción de los ordenamientos tributarios ha sido, normalmente, la de mantener el régimen fiscal especial, si bien, en ocasiones, establecer límites específicos para el disfrute del mismo cuando la cooperativa hace uso de algunos de estos instrumentos "capitalistas"⁶⁵. Desde esa perspectiva, debe señalarse que algunos de estos límites, especialmente los más estrictos, han sido tradicionalmente impuestos por las normas tributarias, y no por el régimen sustantivo de estas entidades. Lo que es especialmente cierto respecto de la regla de exclusividad de operaciones con miembros, que no forma parte, *strictu sensu*, de los principios cooperativos⁶⁶, y

64. Como se establece en Portugal, donde su objetivo pasa de ser de mera promoción del cooperativismo y la educación en éste para desempeñar finalidades de formación técnica y profesional (art. 70 del Código cooperativo). En España constituye una condición de pérdida del régimen fiscal especial el destino de las cantidades del Fondo de Educación y Promoción cooperativa a finalidades distintas de las previstas en la ley. En muchas de las leyes autonómicas, dichas finalidades son de promoción cooperativa exclusivamente. Sin embargo, la ley estatal 27/1999 prevé (art. 56.1) que quepa su destino a la formación y educación en "materias específicas de su actividad societaria o laboral", y otros fines sociales.

65. Ya hemos visto que en Francia existen requisitos específicos para las cooperativas exentas. En el resto, las cooperativas que tengan una participación en el capital de socios no usuarios, de certificados cooperativos de inversión, y de certificados cooperativos de asociados, superior al 50% perderán los beneficios fiscales. En Italia, los requisitos para el régimen fiscal (que se aplica a todas las cooperativas que los cumplen) están en el Art. 14 DPR 29 septiembre 1973, n°601, de beneficios fiscales, y consisten en el cumplimiento de los requisitos de mutualidad del art. 26 del DLCPS n° 1577 de 1947 (ley BASSI), que son: a) *Limitación a la remuneración máxima al capital social*: originariamente era el interés legal. Posteriormente, dicho límite se elevó en la Ley de 19 de marzo de 1983, n° 72 (art. 17) a los intereses de los bonos postales aumentado en 2,5 puntos; b) Prohibición de reparto de las reservas a los socios durante la vida social. Sí pueden destinarse a cubrir pérdidas pero en tal caso no pueden distribuir beneficios hasta que se reconstituya la reserva. Se prevé también la reversión, en caso de disolución, de todo el patrimonio social (deducidos las aportaciones al capital y los retornos devengados) a fines análogos. Posteriormente, el art. 11 de la ley 59/92, establece requisitos adicionales, ya que crea los Fondos Mutualísticos para la promoción y desarrollo cooperativo (art. 11). A estos Fondos deben destinar las Cooperativas: el 3% de sus beneficios netos anuales, y el patrimonio residual, deducidos el capital (incluso el revaluado según el procedimiento de la misma ley), y los dividendos devengados. Según el art. 3 de la ley de 18 de febrero de 1999 n°28, no deben realizar esta dotación si el importe supera las 20.000 liras. Además, para las cooperativas de trabajo, éstas deben, para estar exentas, deben tener un porcentaje de trabajadores miembros superior al 50%, y para beneficiarse de la reducción del 50%, un porcentaje no inferior al 25%

En Portugal, amén de los requisitos específicos del "régimen especial" (de exención) ya visto, para la generalidad de las cooperativas el art. 1 del Código fiscal cooperativo, se remite al cumplimiento de lo dispuesto en el Código cooperativo. En España, la ley 20/1990 distingue entre "cooperativas protegidas" (la generalidad de las mismas) y "cooperativas especialmente protegidas", que gozan de un tratamiento fiscal más beneficioso. Para las primeras, el art. 13 de la ley prevé unos requisitos para acceder al régimen consistentes, básicamente, en el cumplimiento de la normativa cooperativa, y en particular, no superar en ningún caso (aunque la legislación cooperativa lo permita) el límite del 50% de operaciones con no socios respecto del total de las de la cooperativa, el no reparto entre los socios de reservas irrepartibles y del patrimonio en liquidación, y la distribución del retorno en proporción distinta a las operaciones realizadas con la cooperativa o a terceros no miembros. Para las especialmente protegidas se establecen requisitos específicos en función del tipo de cooperativa.

66. Como pone de manifiesto PANIAGUA ZURERA, op.cit., pág. 222, en los Estatutos primitivos de la Sociedad de los Equitativos Pioneros de Rochdale, inscritos el 24 de octubre de 1844, se contempla como posibilidad normal la venta a no socios de los bienes ofrecidos por la entidad a los socios (véase pág. 267). La no consagración de dicha regla en los principios cooperativos es asimismo reconocida por FAJARDO GARCÍA, G., Op.cit., pág. 104.. En contra de su aplicación, además, Mercedes VERGEZ *El derecho de las cooperativas y su reforma*, Civitas, 1973, págs. 68 y ss.; BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., en "La revisión del concepto de sociedad cooperativa en el derecho positivo español", Hacienda Pública Española n° 94, 1985, pág. 201.

que, de hecho, siempre se ha entendido con cierta flexibilidad. En el resto, la legislación tributaria normalmente se remite, excepto para regímenes especiales, al cumplimiento de lo establecido en la normativa cooperativa.

La flexibilización de estas cláusulas supone ya, en sí misma, una actitud tendente a fomentar la competitividad de dichas Entidades y cuestiona, en alguna medida, el tratamiento fiscal especial, especialmente en cuanto éste se entienda como un régimen compensador de la situación de "marginalidad" en que las coloca su especial régimen jurídico. Sin embargo, una óptica más actual sobre la cuestión pone de manifiesto que dicho régimen fiscal puede, de un lado, complementar dichas medidas "permisivas" en el intento de neutralizar los factores nocivos para su competitividad⁶⁷; de otro, las normas de incentivo podrían estar justificadas por los fines conseguidos por este tipo de sociedades. En relación con ello, debe tomarse nota de que la necesidad de adoptar un criterio flexible en relación con estos requisitos - con ciertos límites - es postulada por los propios órganos comunitarios, e informa asimismo la regulación del Estatuto de la Sociedad cooperativa europea⁶⁸. Y ello desde la premisa de la dificultad de estas Entidades en materia de financiación y estabilidad, constatada por el Parlamento Europeo y la Comisión, así como por el Consejo Económico y social, y que han llevado a éste a postular medidas normativas flexibilizadoras, así como un tratamiento fiscal tendente a contrarrestar estos inconvenientes⁶⁹.

2.2.2.2. Instrumentos cooperativos protegidos por la legislación fiscal.

Por otro lado, la propia normativa cooperativa prevé algunos mecanismos destinados a neutralizar los efectos "secundarios" de las limitaciones derivadas de su régimen jurídico, mecanismos que en ocasiones reciben un tratamiento fiscal beneficioso en aquellos países donde dicho régimen resulta más rígido. Los más representativos serían los relativos a las dotaciones a Fondos irrepartibles, y la remuneración limitada del capital social.

67. Según el Informe "Las cooperativas en la Europa...", pág. 18 de la versión castellana, en determinadas circunstancias "...pueden justificarse en su favor ciertas concesiones especiales para garantizar que no sean puestas en situación de desventaja". Sin embargo, dado el riesgo de que se utilice la forma cooperativa como medio de evadir impuestos, considera que resulta desaconsejable en países donde las cooperativas no tienen un estatuto jurídico específico.

68. Así, en el Estatuto de la SCE se prevé que los Estatutos prevean la realización de operaciones con no socios (art. 1.4) sin establecer ningún límite; que las distintas categorías de participaciones confieran distintos derechos en lo que respecta a la distribución de resultados (art. 4.1), la transmisibilidad de las participaciones (art. 4.11), así como la emisión de títulos distintos de las participaciones y obligaciones, sin derecho de voto. También, en la medida en que lo permita la legislación del Estado miembro donde resida su domicilio social, podrán tener socios no usuarios (art. 14.1), la modulación del derecho de voto (art. 59), y determinar estatutariamente las reglas de reparto de los excedentes (art. 65.1), así como la adjudicación del activo neto de forma no desinteresada. En cambio, se establece taxativamente la formación de una reserva legal (art. 65.2).

69. Véase *infra*, epígrafe 3.2. "Compatibilidad: tratamiento como excepciones".

1) Tratamiento fiscal de los **fondos irrepartibles**.

En algunos países, se exonera total o parcialmente del Impuesto que grava la renta de la cooperativa, las dotaciones efectuadas a Fondos obligatorios irrepartibles, ya tengan éstos objetivos de promoción del cooperativismo, o se destinen a fines sociales, ya constituyan una reserva financiera. Dejando para más adelante los de la primera categoría, veamos ahora los de la segunda.

Un tratamiento general, en el ámbito tributario, de las dotaciones a este tipo de Fondos o Reservas obligatorios e irrepartibles lo encontramos en las legislaciones italiana, española y portuguesa. Por otro lado, una cláusula a tal fin también existe para las cooperativas de trabajo francesas. Yendo de la más beneficiosa a la menos, en Italia⁷⁰ se establece que no concurren a la formación de la Base imponible del IRPG las sumas destinadas a reservas que cumplan con las condiciones de no reparto ni durante la vida de la sociedad, ni en la liquidación, y en las cooperativas en las que la remuneración del capital no supere determinados límites. La reserva puede utilizarse para la cobertura de pérdidas, pero en dicho caso no cabe distribución de beneficios hasta su reconstitución⁷¹.

En España se deduce el 50% de las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio, previstas en la legislación cooperativa, tanto si provienen de operaciones con socios como con no socios⁷².

La legislación portuguesa, por el contrario, sólo considera deducibles el 20% de las dotaciones a la reserva legal, en la parte que exceda de la dotación obligatoria, hasta un máximo del 50% de la cuota del Impuesto. Este último límite es compartido con la deducibilidad, también del 20% de las subvenciones del Estado para inversiones en inmovilizado afecto al objeto social⁷³. La consideración global de ambas medidas, en su regulación y límites, así como el estar destinado a las cantidades adicionalmente dotadas respecto de las obligatorias, hacen pensar que en este caso, el fin de la ley es proteger el funcionamiento cooperativo, obviando la cuestión de la manifestación de una capacidad económica menor como consecuencia de su carácter obligatorio e irrepartible. El propio legislador no lo considera una norma “de adaptación”, al declarar que no puede acumularse a otros beneficios fiscales de “idéntica naturaleza”.

70. Art. 12 ley de 16 de Diciembre de 1977, n° 904. Por otra parte, el Código civil prevé una dotación no inferior al 20% de los beneficios netos anuales.

71. Art. 3 ley de 18 de febrero de 1999. La conjunción de esta medida con la de deducción del retorno hace que las cooperativas italianas, prácticamente, no tributen por el impuesto.

72. La dotación conforme a la normativa cooperativa constituye además un requisito necesario para disfrutar del régimen fiscal especial, así como su no reparto. Tradicionalmente, se dotaba a dicho Fondo con la totalidad de los beneficios derivados de operaciones con terceros, y una parte de los obtenidos con socios. Sin embargo, la ley estatal 27/1999 (aplicable subsidiariamente en defecto de norma autonómica, y a cooperativas operantes en un ámbito superior al autonómico) prevé una dotación de sólo el 50% de los rendimientos “extracooperativos”.

73. Art. 12 del Estatuto Fiscal cooperativo.

Más peculiar es el caso de las cooperativas de trabajo en Francia (SCOP), dado que el origen de la norma no es cooperativo⁷⁴, y su fundamento parece traído del principio general de fomento de la participación de los trabajadores en la expansión de las empresas, lo que por otra parte, es uno de los objetivos para los que la forma cooperativa resulta más idónea. En este supuesto, el retorno atribuido a trabajadores (socios o no⁷⁵) quede quedar "bloqueado" durante 5 años en virtud de un "acuerdo de participación" (salvo reembolsos anticipados previstos en la ley) , bajo la forma de participaciones en el capital social, o cuentas corrientes remuneradas transformables en participaciones en el capital social. Dichos retornos no sólo serían deducibles del beneficio cooperativo, sino que estarían exentos del IRPF y de la cotización a la Seguridad Social⁷⁶.

¿Cuál sería la naturaleza jurídica de estas exoneraciones? Dependiendo del punto de partida teórico, cabe llegar a conclusiones muy diferentes:

Así, desde la premisa de que la capacidad económica manifestada realmente es únicamente del socio, se suele aducir que la irrepertibilidad de dichos Fondos niega la existencia de capacidad contributiva, ya que resulta imposible su disfrute por los socios⁷⁷. Desde una óptica diferente, se considera claramente un beneficio fiscal; pero incluso partiendo de la posición anterior se señala que dichos rendimientos no tributarán en sede del socio, por lo que se considera una forma de autofinanciación privilegiada. Sin embargo, por otra parte, la obligatoriedad de las dotaciones a estos Fondos - cuyo importe suele ser un importante porcentaje de los rendimientos obtenidos - disminuiría la rentabilidad de la cooperativa para los socios, lo que supone una clara desventaja para esta forma societaria en relación con su capacidad para captar aportaciones al capital social, que se añadiría a la forma de cálculo del retorno.

Un tercer punto de vista, más consciente de las especificidades de las cooperativas, permite considerar que se trata de medidas en que confluyen ambos aspectos. De un lado, se toma nota de la indisponibilidad por el socio de dichos fondos, así como del carácter obligatorio de su dotación, lo que legitimaría una cierta erosión del nivel de gravamen. Respecto de la no tributación en sede del socio, debe tenerse en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades capitalistas, las Reservas no pertenecen a los socios (que no verán aumentado por ellas el valor de

74. ESPAGNE, F., op.cit., pág. 10, señala que se trata de una adaptación de una disposición aplicable a todas las empresas, prevista en una ley de 1967. El régimen particular para las cooperativas está previsto en el art. 237 bis A.1. del Code des Impôts.

75. Recordemos que en las cooperativas de trabajo francesas el retorno se distribuye también a los trabajadores nos ocios.

76. Code du Travail, art. R 442-33 a 442-38. Por otra parte, esta exoneración se convierte en definitiva si se cumplen los requisitos de inversión previstos en la ley.

77. En ese sentido, GALLO, F. "L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della L. Nº 904 del 1977", en Rassegna tributaria nº 2/1977, págs. 413 y ss. ODOARDO, E. En "La fiscalidad cooperativa italiana", Rev. SIDEC, Madrid, 1996, lo basa en la renuncia a la propiedad individual.

su participación, por ejemplo) sino que constituye un patrimonio propio de la cooperativa. De otro lado, para justificar lo que el tratamiento pueda tener de incentivador, se aduce que con él se intenta proteger fiscalmente un mecanismo cooperativo concebido para conseguir los siguientes objetivos:

En primer lugar, contrarrestar los efectos negativos que sobre la capacidad de financiación - vía aportaciones a capital o mediante préstamos - de la cooperativa tiene la forma de reparto de beneficios, así como el principio de puertas abiertas, que acarrea el sistema de capital variable.

En relación con este último principio, asimismo, proteger la continuidad de las cooperativas ante los avatares de disminución coyuntural de miembros consecuencia de la doble cualidad socio- usuario⁷⁸; esto es, la baja de socios que no dejan de tener interés en la actividad de la cooperativa, dada la ausencia de una rentabilidad "competitiva" que permita concebir la participación como una inversión financiera.

Por último, y en cierta medida, preservar el carácter mutuo de la entidad, evitando el total reparto a los socios de los beneficios obtenidos de forma similar a las sociedades capitalistas; esto es, los rendimientos derivados de operaciones con no miembros. Y ello porque como hemos visto, suele preverse que o la totalidad estos rendimientos deban incorporarse a Reservas irrepartibles, o bien que dicha dotación sea mucho más importante para este último tipo de rendimientos que para los obtenidos en la actividad con socios⁷⁹.

2) La deducibilidad de la **remuneración limitada del capital** .

Es sabido que la finalidad de las normas cooperativas que permiten una retribución adicional del capital en forma de interés (normalmente limitado) consiste en contrarrestar los efectos de descapitalización que podrían generarse por el hecho que los beneficios se reparten en función de la actividad, y en muchas ocasiones, sólo se reparten los excedentes derivados de operaciones con socios, con lo que no existiría ninguna remuneración del capital en el retorno. En algunos supuestos, dicho interés se considera gasto deducible para la cooperativa en el impuesto que grava la renta de ésta.

Desde una perspectiva económica, en el análisis del funcionamiento del impuesto sobre la renta de sociedades, la deducción de un "interés teórico " se ha defendido, en algunas ocasiones, como una medida compensadora del gravamen de los dividendos⁸⁰. Si bien no se ha utilizado la misma con carácter general en los sistemas tributarios actuales, ello nos ayuda a encuadrar la norma, dado que, desde ese punto

78. Así, el Documento de Consulta del Consejo Económico y social de las Comunidades Europeas "Las cooperativas en la Europa de las empresas", de 7 de Diciembre de 2001, pág. 10 de la versión castellana, señala que "...el principio cooperativo de la no distribución de las reservas ha hecho posible que algunas cooperativas sigan existiendo pese a haber dejado de ser útiles a sus miembros."

79. Esta última característica, sin embargo, no es operante en los sistemas que, como el italiano, no distinguen entre ambos tipos de resultados, y se ha visto reducida en la ley estatal española.

80. Sobre la diferencia entre el beneficio de las sociedades medido por la ciencia económica y el extraíble de las normas sobre el impuesto sobre sociedades, en este aspecto, véase J.R. RUIZ GARCIA, *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, Civitas, 1991, pág. 42.

de vista, en el ámbito cooperativo, tiene tanto más sentido en cuanto que el retorno se considere dividendos y se trate como tal.

Este es el fundamento del tratamiento del interés (limitado) a los socios por sus aportaciones a capital o a un Fondo especial integrado por retornos no distribuidos, en el caso español⁸¹, ya que en este régimen se parte de que el retorno constituye, para la cooperativa, el equivalente del dividendo en las sociedades de capital. Por ello, se podría considerarse que si el tratamiento fuera otro, se haría de peor condición a las cooperativas que a las sociedades de inversión, dada la peculiar forma de reparto del retorno. Los intereses constituirían, así, un gasto necesario de la cooperativa para mantener un nivel aceptable de capital social, y, de hecho, es una norma considerada como "técnica" por el régimen.

A una lógica diferente, consistente en la genérica premisa de la no comercialidad de las operaciones entre cooperativa y socios, responde la deducibilidad, en el Reino Unido, de los intereses por el capital para las cooperativas acogidas a la *Industrial and Provident Societies Act*⁸².

Muy interesante, a este respecto, es el régimen danés de determinación de la base imponible en las cooperativas⁸³, donde la ley considera que lo que debe someterse al impuesto es precisamente la capacidad económica manifestada por la ausencia de necesidad de remuneración del capital, con lo que la base imponible estaría constituida por el interés teórico que se entienden producidos por los activos financiados por las reservas. La idea se traduciría en el siguiente régimen: tras la deducción del retorno, las cooperativas distintas de las de consumo (cumpliendo ciertos requisitos⁸⁴) reparten aritméticamente sus activos netos a prorrata de la participación de miembros y no miembros en la actividad. La parte correspondiente a miembros se multiplica por el coeficiente del 4%, y la de no miembros por el del 6%. La suma de ambas cantidades define la Base imponible.

2.2.2.3. Otros instrumentos tributarios que fomentan la financiación por socios

El objetivo de protección a las cooperativas frente a sus dificultades de financiación también constituye el objetivo de algunas medidas fiscales que incentivan, en sede del socio, las aportaciones realizadas por éste a la cooperativa. Así, en Italia, los intereses pagados a los socios por las aportaciones para la financiación de ésta se someten a una retención de impuesto (definitiva) del 12,5% cuando dichos intereses no superen ciertos límites⁸⁵. Además, cuando se asignan beneficios para

81. Art. 18.3 de la ley 20/1990.

82. *Taxation Act 1988*, section 486.

83. Véase ESPAGNE, op.cit., págs. 3 y 11.

84. Según el Informe "Co-operative Movements...", op.cit., la cooperativa debe tener, al menos, 10 empleados, y la participación en el capital de no miembros no debe ser superior al 25% del total.

85. Arts. 13 DPR 601/73, art. 20 del DL 95/1974, y art. 23 ley 49/1985. Las sumas abonadas por el socio deben serlo exclusivamente para la consecución del objeto social, y no deben superar determinadas cantidades, variables para las cooperativas agrícolas y de trabajo, y para el resto. Por su parte, los intereses no deben superar en más de 2,5 puntos los de los bonos postales. Estos límites han sido criticados por FANTOZZI, op.cit., pág. 429, quien, aun aceptando la finalidad de éstos de no desvirtuación del carácter mutuo, considera que no parecen coherentes con la finalidad perseguida, resolver el problema financiero de las cooperativas.

aumentar las aportaciones al capital de los socios, dichos beneficios no se incluyen en la Base imponible del IRPEG del socio, salvo devolución de los mismos⁸⁶. Un régimen similar se prevé en España para los retornos incorporados al capital social, a compensar pérdidas o a un Fondo especial, hasta el momento de disposición del mismo⁸⁷. Los socios personas físicas de cooperativas portuguesas, por su parte, pueden deducir en su IRS el 20% de las cantidades entregadas para aportaciones al capital social, en la parte que supere lo obligatorio legal o estatutariamente, así como para la subscripción de títulos de inversión por ellas emitidas, (con un límite), si no se reembolsan en un período mínimo de tres años y respetan íntegramente las previsiones del Código cooperativo⁸⁸. También participaría de esta idea el régimen francés, ya visto, de retornos “bloqueados” en las cooperativas de trabajo.

Es fácil ver la complementareidad de este tipo de medidas en relación con la exoneración de las dotaciones a Fondos irrepartibles, ya que responden a una lógica similar: incrementar el montante de financiación propia de las cooperativas exonerando los beneficios destinados a este fin, ya provengan directamente de éstas, ya se hayan asignado o distribuido previamente a los socios. De hecho, aunque puede aducirse que la incorporación al capital es muy distinta de la dotación a una Reserva irrepartible, debe tomarse nota del gravamen de los rendimientos cuando son disponibles para el socio.

2.3. LAS NORMAS CONSIDERADAS DE INCENTIVO

Italia, Portugal y España son los países europeos donde la identidad cooperativa es quizás más fuerte, y donde la legislación sobre las mismas aparece más organizada y con mayor énfasis en los principios cooperativos, cuyo cumplimiento no se deja a la voluntad de pactos⁸⁹. La tradición legislativa, más identificada con una caracterización “solidaria” del fenómeno, ha llevado a que la protección del mismo aparezca insertada en sus textos constitucionales, donde se la considera - y esto resulta particularmente explícito en la portuguesa - como una “tercera vía” entre capitalismo y socialismo; esto es, una forma empresarial alternativa a la de las empresas basadas en el ánimo de lucro.

Es, por tanto, en estos países donde encontramos más disposiciones con la finalidad confesada de protección e incentivación al fenómeno, sin perjuicio de su existencia en otros países. Es también en este terreno donde podríamos encontrar, en línea de principio, más medidas que podrían ser susceptibles de calificarse como “ayudas de estado”.

86. Art. 7 de la ley 59/1992. Esto supone, además, el no gravamen de la plusvalía en el socio.

87. Art. 29 ley 20/1990.

88. Art. 17.3 Estatuto Fiscal Cooperativo.

89. En general, vid. “Co-operative movements....,op.cit., pág. 5 y ss.

2.3.1. Los Fondos para fines cooperativistas, mutuales o de interés social.

Uno de los mecanismos para fomentar la promoción del cooperativismo, tanto en el ámbito interno como en el externo a la cooperativa, lo constituye la dotación a Fondos *ad hoc* para la formación cooperativa y de ayuda al cooperativismo. En este terreno encontramos algunas medidas fiscales exoneradoras, total o parcialmente, del gravamen de las dotaciones efectuadas. Debe tenerse en cuenta que dichas dotaciones suelen ser obligatorias, ya sea por virtud de la norma cooperativa, ya como requisito previo del tratamiento fiscal por la norma tributaria, con lo que pueden darse por reproducidos, parcialmente, los argumentos sobre el tratamiento de los Fondos irrepartibles. La característica peculiar de éstos sería su finalidad, de “solidaridad externa”, y no de financiación de la cooperativa, con lo que no resultan libremente disponibles para ésta: su afectación permite superponer otra perspectiva sobre su tratamiento, ya que su naturaleza es más próxima a la de las actividades de las Entidades sin ánimo de lucro.

Respecto del tratamiento fiscal de dichos Fondos, podemos traer a colación los regímenes español y portugués: en el primero, se considera gasto deducible íntegramente, a imputar a los “resultados cooperativos” (sometidos al tipo de gravamen especial) la dotación al Fondo de Educación y Promoción, hasta un límite del 30% de los excedentes de la cooperativa. Dado que resulta deducible la dotación, no lo son, posteriormente, los gastos realizados con cargo a dicho Fondo. La norma, por otra parte, es considerada de mero “ajuste técnico” por la ley reguladora, y es aplicable, por tanto, a la generalidad de estas entidades. En Portugal, el régimen es diferente: por un lado, son deducibles, no las dotaciones, sino los gastos realizados en ejecución de los fines de la Reserva para Educación y Formación cooperativa (lo que difiere en un ejercicio, al menos, la deducibilidad de los mismos), si bien dichos gastos se computan, a estos efectos, en un 120% de su importe real. En este grupo de medidas - en realidad, fomentando el asociacionismo cooperativo- podríamos encuadrar también la exención portuguesa para los rendimientos derivados de las cuotas pagadas por las cooperativas a las de grado superior⁹⁰.

Por otra parte, en Italia, uno de los requisitos que la ley 59/92 adiciona a los “indicios de mutualidad” genéricos para disfrutar del tratamiento fiscal especial, consiste en la dotación por la cooperativa a los Fondos mutuales para la promoción y desarrollo cooperativo, creados por las Asociaciones representativas del movimiento cooperativo de un importe anual del 3% de sus beneficios netos, así como de su patrimonio residual, deducido el capital, y los dividendos devengados⁹¹. Como contrapartida, se establece el carácter deducible en el impuesto de dichas dotaciones.

90. art. 7.6 del Estatuto Fiscal.

91. Según el art. 3 de la ley de 18 de febrero de 1999 n°28, no deben realizar esta dotación si el importe no supera las 20.000 liras.

2.3.2. Beneficios fiscales aplicables a las cooperativas.

Intentando esbozar una clasificación, aun a grandes rasgos, podríamos distinguir, por un lado, entre medidas que afectan al impuesto que grava la renta de las sociedades, de un lado, y otro tipo de impuestos. Desde otro punto de vista, también podría diferenciarse entre beneficios establecidos de forma “horizontal”; esto es, aplicables dentro de un mismo sistema tributario a todas las cooperativas o la mayoría de ellas, y beneficios “sectoriales”, que se refieren sólo a determinadas categorías de cooperativas, por razón de su actividad, u otras.

Uniendo ambos criterios, y en relación con el impuesto de Sociedades, ya hemos visto al describir las normas “técnicas” cómo en muchos países el régimen de exención de la cooperativa se considera un régimen “especial” para determinados tipos de éstas, ya sea en relación a la aplicación al resto de estas Entidades del régimen común para las sociedades, ya porque a la globalidad de las cooperativas se les aplique un régimen específico, pero distinto de éste. En particular, éste último es el caso de Italia, Portugal, Alemania, y Francia. El régimen “común” de las cooperativas en estos sistemas se configura fundamentalmente como de “adecuación técnica”, si bien, amén de las medidas ya descritas, encontramos algunos beneficios fiscales adicionales en las cooperativas portuguesas, que pueden aplicar una deducción del 20% en la Base imponible del IRC del importe de las ayudas recibidas del Estado para realizar inversiones⁹². En Italia existe un régimen especial para las cooperativas sociales⁹³, que es tomado como referencia por la Comisión para establecer sugerencias para el tratamiento de este tipo de entidades en Europa. Por no tratarse de entidades empresariales en sentido propio, no las haremos objeto de nuestro análisis.

Quizá el régimen español sea el más articulado, en este ámbito: dicho país aplica - al igual que Portugal⁹⁴, como hemos visto - un tipo de gravamen especial y más bajo para los rendimientos derivados de la actividad típica en operaciones reali-

92. Cfr. Art. 12 del Estatuto Fiscal, que establece un límite (junto aportaciones a Fondos obligatorios) del 50% de la cuota.

93. Las cooperativas sociales están reguladas por la ley 381/1991, donde se les añade, al requisito de mutualidad típicamente cooperativo, un fin solidario característico, y una actividad esencialmente social. La ley establece un régimen fiscal especial, que se condiciona al cumplimiento de los requisitos de mutualidad y registro comunes a todas las cooperativas, y además, se califican de tales a dos tipos de cooperativas (art. 1): Tipo a) Las que desarrollan servicios socio-educativos y/o socio-sanitarios; Tipo b) Las que desarrollan actividades agrícolas, industriales, comerciales o de servicios, dirigidas a la integración laboral de personas minusválidas. El régimen fiscal consiste en la exención en el ISD, en impuesto hipotecario e catastral de las donaciones realizadas a las Cooperativas sociales, así como la reducción de un 25% del Imposta hipotecaria e catastral en operaciones inmobiliarias de inmuebles afectos al fin social. También se aplica el tipo superreducido IVA (4%) para las operaciones de las Cooperativas de tipo a). Amén de ello, estas cooperativas, junto con las de voluntariado, reguladas en la ley 266/1991, se consideran ONLUS (reguladas en el art. 10 del DL de 4 Diciembre de 1997, n° 460), y pueden aplicarse, bajo el principio del “mayor favor”, alternativamente, el régimen de estas Entidades, establecido en los arts. 12 y ss. del mismo texto legal.

94. art. 7 del Estatuto Fiscal.

zadas con socios, para las cooperativas “comunes⁹⁵”, gravándose el resto de sus beneficios al tipo general para el resto de sociedades. Estas también tienen derecho a aplicar la libertad de amortización por sus activos fijos nuevos adquiridos en los 3 primeros años de existencia de la cooperativa⁹⁶.

Pero, por otra parte, también existe una reducción en la cuota del 50% de ésta para determinadas cooperativas, las “especialmente protegidas”, para cuya calificación se conjugan requisitos relativos al tipo de actividad desarrollada, con mayores limitaciones - respecto de la normativa cooperativa - tendentes a preservar el carácter mutual de la entidad⁹⁷. Además, se establece un régimen especialmente beneficioso para cooperativas de trabajadores minusválidos y determinadas cooperativas agrícolas de explotación comunitaria de la tierra⁹⁸, consistente en reducciones del 90 y el 80%, respectivamente. Podemos observar, pues, cómo la falta de tratamiento específico de los rendimientos obtenidos con socios en la base imponible de la cooperativa, mediante su exención o la deducción del retorno, se compensa con el tratamiento de la cuota⁹⁹. Una diferencia fundamental en este tratamiento estribaría en que las reducciones calculadas sobre la cuota íntegra afectarían tanto a rendimientos derivados de operaciones con socios, como al resto.

Los beneficios fiscales en otros impuestos suelen afectar a los de timbre y registro, impuestos reales sobre la propiedad inmobiliaria (normalmente de carácter local), y los que se establecen por el mero ejercicio de la actividad económica. Se trata de fomentar no sólo el funcionamiento de la cooperativa, sino su misma creación y la

95. El tipo es del 20% (art. 33 ley 20/1990), excepto para las Cooperativas de crédito, que aplican el 25% (art. 40 del mismo texto legal).

96. Cfr. art. 33 ley 20/1990.

97. La ley 20/1990, en su art. 7, hace una enumeración cerrada de las cooperativas especialmente protegidas, a cuya calificación sólo podrán acceder las de las categorías enumeradas. Estas son: a) Cooperativas de Trabajo asociado; b) Cooperativas Agrarias; c) Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra; d) Cooperativas del Mar; e) Cooperativas de Consumidores y usuarios. Además, estas Cooperativas deben cumplir determinados requisitos específicos, que no tienen porqué coincidir con los establecidos en la norma sustantiva para su calificación, para poder acceder a la condición de especialmente protegidas. Estos requisitos (arts. 8 a 12 de la ley 20/1990) versan, normalmente, sobre: a) Los socios deben ser de una determinada clase (normalmente, coincidente con la naturaleza de la Cooperativa); b) Se establecen limitaciones a las retribuciones a los socios que aseguren la ausencia de ánimo de lucro; c) También se imponen limitaciones al número de trabajadores asalariados, y/o a las operaciones con terceros, que aseguren que son los socios los que realizan, fundamentalmente, la actividad cooperativizada; d) En ocasiones, se establecen limitaciones al valor del patrimonio de la Cooperativa.

98. Para las cooperativas de trabajo Asociado, en la D.A. 3ª ley 20/1990, a las Cooperativas de este tipo que sean fiscalmente protegidas (no especialmente protegidas) y que cumplan con los siguientes requisitos: a) Que integren, al menos un 50% de socios minusválidos, b) Que dichos socios se encuentren en situación de desempleo en el momento de constituirse la cooperativa, se les aplica una bonificación en el Impuesto sobre Sociedades del 90% de la cuota íntegra durante los 5 primeros años de actividad social, en cuanto se mantenga el porcentaje indicado.

Según el art. 14 de la ley 19/1995, las explotaciones agrarias asociativas prioritarias que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas gozan de una bonificación del 80% de la cuota íntegra del IS.

99. Esto era lo que ocurría también en el régimen italiano hasta la reforma del año 2000.

realización de operaciones sociales. En algunos países, como Italia¹⁰⁰, España¹⁰¹ y Portugal¹⁰², se suelen aplicar a la generalidad de cooperativas, aunque en ocasiones con distinta intensidad en relación con su actividad u otras características. En otros, como Alemania y Francia¹⁰³, se trata de beneficios aislados que sólo afectan a determinadas cooperativas.

100. Tras la reforma de 1972, se mantienen, en el art. 80 del DPR n. 634, de 26 de octubre de 1972, las exenciones y beneficios previstos en el imposta di registro para las cooperativas y sus uniones. Asimismo, siguen vigentes las relativas a la imposte ipotecarie e catastale (art. 24 DPR n. 632 , de 26 de octubre de 1972) y a la tasa sobre concesiones gubernativas (art. 14, 3 DPR 26 de octubre de 1972, n. 641). En el INVIM, la ley de 16 de diciembre de 1977, n. 904 excluye del gravamen decenal los inmuebles propiedad de las cooperativas agrícolas y sus uniones; y el art. 3 del DPR n. 643 de 23 de diciembre de 1974, excluye del mismo a los inmuebles construidos por las cooperativas de viviendas que se ajusten a la normativa sobre viviendas económicas y populares.

101. Las cooperativas protegidas disfrutan de una exención en ITP/AJD (salvo gravamen fijo por AJD) por: a) Actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; b) Constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones; c) Adquisición de bienes y derechos que se integren en el FEP en el cumplimiento de sus fines. Este beneficio es de aplicación también a las Cooperativas de crédito en virtud del art. 40.2 de la ley 20/1990.

En impuestos locales, las Cooperativas protegidas gozan de una bonificación del 95% en la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas, y en su caso, de los recargos (vid. art. 124 LRHL, que establece la posibilidad del recargo provincial), aplicable a toda la actividad económica de la Cooperativa. El beneficio es aplicable igualmente a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas (D.A. 29 de la ley 21/1993). En el impuesto sobre Bienes inmuebles gozan de una bonificación del 95% de la cuota, y en su caso de los recargos, respecto de los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra. A las Cooperativas especialmente protegidas se les aplica el régimen de las Cooperativas protegidas, además de beneficios fiscales adicionales. El plus de protección general se concreta en (art. 34 ley 20/1990): 1. Una bonificación del 50% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades (tanto la de resultados cooperativos como extracooperativos); 2. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se prevé la exención (art. 34.1) de las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. Es aplicable también a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas (art. 36.1 ley 20/1990).

102. Están exentas del impuesto de sello para todas sus operaciones, y sometidos a la tasa mínima en letras y títulos de crédito (art. 8 del Estatuto; del impuesto de sisa las adquisiciones de inmuebles destinadas al objeto social, así como de contribución autárquica los rendimientos derivados de los mismos (art. 10); de impuesto sobre sucesiones y donaciones (art. 9); de contribución autárquica los predios urbanos propiedad de cooperativas de viviendas y construcción cedidos a sus miembros en régimen de propiedad colectiva y los de las cooperativas de enseñanza destinados a la realización de sus fines.

También se aplica el tipo reducido de IVA (art. 15) para determinadas cooperativas de viviendas (viviendas sociales y propiedad colectiva).

103. En Francia eran muy numerosos los beneficios fiscales pero actualmente casi han desaparecido del Código. ESPAGNE ,op.cit., cita la exención de la taxe foncière sobre las propiedades de las cooperativas agrícolas (art. 1382-6 b, del Code general des impôts) y la de los derechos de timbre y registro para las cooperativas agrícolas cerealistas, de inseminación artificial y de utilización en común de materia agrícola (arts 1030 y 1031). También se establece exoneración de la taxe professionnelle (art. 1451) para las pequeñas cooperativas agrícolas, las de inseminación artificial, las de artesanos, las de barqueros y las de marinos (art. 1454), pescadores (art. 1455-3), y las obreras de producción (art. 1456). Se reduce a la mitad la de las cooperativas agrícolas no exentas (art. 1468.1). Se pierde por la excesiva posesión de capital o de portadores de certificados cooperativos, en la línea vista para el IS. También en Alemania se exoneran del impuesto equivalente (Gewerbesteueresetz &3 n.15) las cooperativas agrícolas, forestales, de alimentos y de alquiler.

3. COMPATIBILIDAD DEL TRATAMIENTO CON LA NORMATIVA EUROPEA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO

3.1. APLICABILIDAD DEL CONCEPTO DE “AYUDA DE ESTADO”

Vistas, aun de forma necesariamente general y sintética, las líneas básicas del tratamiento fiscal de las cooperativas en Europa, podemos adentrarnos en las posibilidades de calificación del mismo a la luz del Derecho europeo de la competencia¹⁰⁴.

3.1.1. El concepto de “empresa” en las cooperativas.

La primera cuestión que debemos plantearnos, en este terreno, sería la de la aplicación a las cooperativas de la noción de “empresa”, necesaria para la puesta en marcha del mecanismo de control de las ayudas de Estado, requerido por su propio fundamento, evitar las distorsiones del mercado¹⁰⁵. Esta característica, sin embargo, sólo podría encontrarse en la medida en que las cooperativas desarrollen una actividad económica de intervención en el mismo; esto es, en cuanto realizan operaciones con terceros, al menos, en la faceta “externa” de su operativa (p.ej. venta en el mercado de los productos de sus socios). No sería óbice para esta calificación el que se apreciara una “ausencia de mercantilidad” en las operaciones realizadas con socios (en el caso del ejemplo, las compras realizadas a éstos). Aunque no existe una definición en la normativa comunitaria de dicho concepto de empresa, a estos efectos, es doctrina común en la Comisión y en el TJCEE la ligazón del mismo a la mera realización de una actividad económica, aun sin ánimo de lucro¹⁰⁶, lo que privaría de contenido a las posibles objeciones que pudieran derivarse de la especificidad del “lucro cooperativo” respecto del resto de formas societarias. En esta línea, son constantes las ocasiones en que ambas instituciones han considerado aplicable a esta forma social el régimen de derecho de la competencia derivado del Tratado, tanto en materia de acuerdos colusorios¹⁰⁷ y abuso de posición dominante,

104. Véase la definición de ayuda de MATTERA en *El mercado único europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, Civitas, Madrid, 1991, como ventaja que supone un sacrificio financiero para el Estado sin contrapartida.

105. Como indica ARPIO SANTACRUZ, en *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*, Aranzadi, 2000, pág. 41, el objetivo de defensa de la competencia justifica que sólo se controlen las ayudas a empresas, no a Administraciones públicas o particulares.

106. Como señala asimismo ARPIO SANTACRUZ, en *Las ayudas...*, op.cit.pág. 121. En el mismo sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, A. “El concepto de ayudas de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 85.1 TCE”, *Noticias UE* n° 196, mayo 2001, pág. 104. En efecto, la Comisión incluye a las entidades in fin lucrativo en la medida en que a) desarrollen una actividad económica, y b) entren en competencia con otras. Por dicha razón, como señala FICHERA, F. En “Gli aiuti fiscali ne'll ordinamento comunitario”, *RDFSFS LVII*, 1, I, pág. 110 nota 53, no autoriza las ayudas a Cooperativas de sectores determinados, si entran en competencia con otras empresas.

107. Véase JACOBI, B./VESTERDOF, L., “Co-operative societies and the Community rules on Competition” *ELReview*, Agosto 1993, pag. 271, quien señala que “The EEC Treaty non distinguish between personally owned undertakings, limited liability companies or co-operative societies when stating that certain agreements may be in contravention of the prohibitions laid down in article 85 or article 86 EEC...” .

como específicamente respecto de ayudas de Estado “directas” o no fiscales. Y ello sin perjuicio de otras posibles consecuencias que ello pudiera tener sobre el concreto régimen fiscal de éstas.

Desde nuestro punto de vista, sería, por contra, más difícil apreciar esta característica en las cooperativas de consumo o servicios en la medida en que operaran con socios, ya que en estos casos no se aprecia con tanta facilidad la existencia de una actividad de intervención en el mercado, especialmente si los socios actúan como particulares; esto es, si la cooperativa no actúa como instrumento para la provisión de bienes o servicios utilizados en la actividad empresarial de sus socios. En el primero de los casos, dada la función de mera intermediación de la cooperativa para la satisfacción de necesidades privadas de los socios, parece que las eventuales ayudas concedidas tienen como beneficiarios a éstos, debiendo quedar, por tanto, excluidas del concepto de ayudas de Estado por ausencia de algunos de sus elementos: que el beneficiario sea una empresa, y que por tanto, exista el riesgo de distorsionar los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

Pero también en el segundo de los supuestos resultaría dudosa la existencia de una actividad económica inserta en el mercado y, por tanto, eventualmente perturbadora del funcionamiento de éste. Sin perjuicio de que la empresarialidad de las cooperativas, como categoría societaria, parece establecida en la doctrina, es en este punto donde la “ausencia de mercantilidad” que en ocasiones se apunta respecto de las relaciones con socios adquiere toda su relevancia, en la medida en que éstos constituyen el único “mercado” de la Entidad, que puede trabajar en “circuito interno”¹⁰⁸. Yendo más allá, incluso en el caso de que la cooperativa operara con terceros, la provisión de bienes o servicios a los socios es difícil de conceptualizar como una “intervención” en el mercado, y podría obviar la característica de empresa en relación con esta parte de su actividad. En esta medida, por tanto, la no tributación del retorno - implícito o explícito, distribuido o no- en sede de la cooperativa, podría no ser susceptible de encuadrarse en el concepto de ayuda de estado por razón de la falta de empresarialidad de dicha actividad.

3.1.2. Las normas fiscales que podrían considerarse “Ayudas de Estado”

Establecida la aplicación del concepto de empresa a las cooperativas, veamos qué medidas de su tratamiento fiscal podrían encuadrarse en el concepto de “ayuda de estado” del art. 87.1 TCE. Resulta un lugar común, en este terreno, subrayar que la ausencia de un concepto normativo claro ha generado un amplio margen de discrecionalidad en la Comisión, discrecionalidad favorecida, asimismo, por los pronunciamientos del TJCE en el control de su actividad. Amén de ello, también deben destacarse las especialidades que presenta dicha actividad en relación con la fisca-

108. En este sentido, resulta relevante la STJCEE Poncet, de 17 de febrero 93, C-159 y C-160/91, Rec. 1993, p. I-637. Las cajas mutuales de la Seguridad Social francesa, encargadas de recoger una serie de aportaciones obligatorias para la protección de los trabajadores no asalariados realizan “una función exclusivamente social, por lo que carecen de elementos de carácter económico o comercial”.

lización de normas tributarias, dado el carácter general¹⁰⁹ y perdurable¹¹⁰ de éstas, así como por constituir la materia fiscal una competencia exclusiva de los Estados, sujetas a la regla de unanimidad y al principio de subsidiariedad¹¹¹. Por dicha razón, a pesar de ser capaces de encuadrarse claramente en el concepto de ayuda¹¹², han sido objeto de un seguimiento menos intenso por parte de la Comisión, que sólo recientemente ha enfatizado su control, como instrumento alternativo a la armonización y/o coordinación de legislaciones¹¹³.

A efectos de nuestro análisis, agruparemos en dos bloques los requisitos para que la medida pueda ser considerada "Ayuda de Estado":

En primer lugar, debe tratarse de una "ventaja", lo que implica un tratamiento favorable para el beneficiario, y, además, debe ser "selectiva". En realidad, esta segunda nota parece una consecuencia lógica de la anterior, en la medida en que favorecer siempre implica un contraste o término de comparación con otros. En segundo lugar, dicha medida debe tener un efecto sensible sobre la competencia, distorsionándola, y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

109. En efecto, ya en la 1ª Encuesta sobre Ayudas Estatales se indica que el régimen fiscal y las contribuciones a la Seguridad Social suelen constituir medidas de carácter general. Sobre el concepto de medida general, puede consultarse SCHINA, D. *State Aids under the EEC Treaty*, arts. 92 a 94, Oxford, 1987, pág. 30 y ss. Como señala ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit., págs. 146-147, las medidas generales deberían someterse a los artículos 96 y 97 del Tratado, pero éstos resultan de difícil aplicación, por ello algunas se han sometido a los arts. 87-89. En el mismo sentido, DONY-BARTHOLME, M. "La notion d'aide d'Etat", *Cahiers de droit européenne*, vol. 29, 3-4, 1993, pág. 403; MARTÍN JIMÉNEZ, A. Op.cit., pág. 86.

110. Entre otros, PASCUAL GONZÁLEZ, M. "Las ayudas de estado de carácter regional: especial referencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal" *Revista valenciana de Economía y Hacienda* n° 1, pág. 71 y nota 30, pone de manifiesto el carácter perdurable de la mayoría de exenciones fiscales.

111. Véase SCHÖN, W. op.loc.ult.cit. De hecho FALCON Y TELLA, R. En la "Editorial" de QF n° 7, 2001, ante la enorme expansión del concepto de ayuda en la práctica de la comisión, señala que con ellas se está eludiendo la práctica de la unanimidad en el Consejo en materia tributaria. En el mismo sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, A. "El concepto de ayudas de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE" *Noticias UE* n° 196, 2001, pág. 86, quien considera que el art. 87 puede afectar al equilibrio de poderes dentro de la Comunidad.

112. El Tribunal ha considerado ayuda de estado a las exenciones entre otras, en el as. C-6/97 (TJCE 1999, 105) *Italia versus Comisión*; la Comisión, por su parte, también ha calificado de ayuda de estado, por ejemplo, la amortización acelerada de las compañías aéreas alemanas, en la Decisión 96/369/CE, de 13 de marzo de 1996. Sobre el tema, puede consultarse GIDE-LOYRETTE-NOUËL, *Le droit de la concurrence en la CEE*, 4ª ec. París, 1982, pág. 328; BELLAMY, C./CHILD, G. *Derecho de la competencia en el Mercado común*, edición española a cargo de E. PICAZO, Civitas, Madrid, 1992, págs. 787-794; SCHÖN, W. op.cit., pág. 920; ARPIO SANTACRUZ, op.cit., pág. 87. También BORRERO MORO, C. "Límites del Derecho comunitario a los tributos ambientales", *Noticias UE* n° 193, 2001, pág. 25, y nota 60; PASCUAL GONZÁLEZ, M. "Las ayudas de estado de carácter", op.cit., pág. 66, nota 14; MARTÍN JIMÉNEZ, A. "El concepto...", op.cit., p. 83 y 87.

113. En ese sentido, SCHÖN, W. "Taxation and State aid law in the European Union" *CML Review* n° 36, 1999, pág. 911. Véase también VILLAR EZCURRA, M. "Balance y perspectivas en fiscalidad comunitaria: nuevas prioridades de Política Fiscal" *Canarias Fiscal*, n° 21, 2001; y en "La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario" *RDFHP* n° 252, págs. 453-454, quien señala que la armonización indirecta, o aproximación en materia de fiscalidad directa se está realizando por la vía de ayudas de Estado y del Código de conducta; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. "Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario", *Noticias UE* n° 196, 2001.

3.1.2.1. Carácter de ventaja selectiva.

La ventaja supone un beneficio económico que favorece a determinadas empresas o producciones, con lo que debe constituir una excepción al tratamiento general, entendido éste con referencia al Estado miembro y no al conjunto de la Comunidad¹¹⁴. En efecto, las medidas generales que, aplicándose a todas las empresas de un Estado, distorsionaran la competencia no entrarían dentro del ámbito del art. 87, sino que quedarían encuadradas en los arts. 96 y 97¹¹⁵. En este sentido, la Comisión considera que no son ayudas de Estado, por esta razón, las medidas de pura técnica fiscal, así como los beneficios fiscales que son susceptibles de aplicarse a todas las empresas, como las deducciones por I+D, aunque de hecho beneficien más a unas que otras.

Sin embargo, sí podrían serlo, amén de las de carácter regional o sectorial, las que favorecieran a una determinada categoría de empresas por su forma jurídica, como las empresas públicas, lo que podría afectar a la existencia de un régimen especial para las cooperativas.

En general, el baremo para establecer si constituye una ayuda de Estado cuando existe un tratamiento diferencial ha consistido en aplicar al Estado el rasero de la conducta normal de mercado, a través del criterio de "inversor privado"¹¹⁶; en este sentido sería ayuda cualquier prestación del Estado que no supusiera una contraprestación adecuada al mercado. Evidentemente, dicho criterio no tiene sentido en el ámbito fiscal¹¹⁷, con lo que se utiliza el de si la medida responde o no a la "naturaleza o economía" del sistema¹¹⁸, o si son "necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal".

Como se ha señalado, en la aplicación que la Comisión ha realizado del criterio ha seguido un razonamiento similar a la utilización del juicio de razonabilidad en la

114. En caso de que se tuviera como referencia el ámbito de la comunidad, se interferiría en la soberanía fiscal de los Estados. Sobre el tema, vid. SCHÖN, W. "Taxation and state aid...", op.cit., pág. 923; MARTIN JIMÉNEZ, A. "El concepto...", op.cit., pág. 94

115. Por todos, vid. ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...* op.cit., págs 129 y ss.

116. Sobre el contenido de dicho criterio, véase ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit., págs 66 y 67; HERNÁNDEZ MARTÍN, V., *El control de las ayudas de estado en el Derecho europeo*, Colex, 1999, págs. 26 y ss.

117. SCHÖN, W. "Taxation and state aid...", op.cit., pág. 923.

118. Véase STJCE 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, asunto 173/73 Rec. 1974, pág. 709; STJCEE 21 marzo 1990, as. C-142/87. Según la Comunicación de la Comisión a los Estados miembros sobre Ayudas de Estado en fiscalidad directa, La excepción en la "naturaleza o economía del sistema" supone, previamente, que sea una excepción al régimen común. Después, que se derive directamente del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. También se ha interpretado en el sentido de medidas "necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal". (Decisión 96/369/CE de la Comisión, DO L 146, de 20 de junio de 1996, pág. 42) Si bien, su carácter diferencial hace necesario que el Estado lo justifique. Sobre las notas del criterio, véase BACON "State aids and General Measures", YEL, 1997, pág. 270 y 296 y ss; en relación con las medidas fiscales en la Comunicación de la Comisión, SCHÖN, W. Op.cit., págs. 929 y ss. Sobre su aplicación a las cooperativas, remitimos una vez más al lector a nuestro trabajo "Beneficios tributarios ...", op.cit., págs. 939 y ss.

aplicación del principio de igualdad por los Tribunales constitucionales nacionales; vetando los tratamientos desiguales sin justificación en los principios del sistema¹¹⁹.

La dificultad estriba, por un lado, en determinar qué fundamentos o criterios del sistema se consideran, según la Comisión, justificadores del tratamiento diferencial, dado que lo que se intenta evitar es, de forma explícita, el intervencionismo económico del Estado por razones sociales o regionales, y dichas razones pueden formar parte de los principios del sistema fiscal del Estado miembro. Sí parecería claro que la capacidad económica serviría para justificar la existencia de tratamientos diferentes¹²⁰- parece encuadrarse dentro de las medidas “técnicas”-, aunque no parece el único criterio manejado por la Comisión en la Comunicación relativa a la aplicación de ayudas estatales en la fiscalidad directa de las empresas¹²¹. De hecho, se incluyen no sólo medidas “estructurales”, sino asimismo de “política fiscal general”, y que se consideran amparados por la lógica del sistema, por ejemplo, los beneficios a las PYME. Parece, por tanto, existir cierta confusión entre las excepciones derivadas de la “lógica del sistema” y las resultantes de la política intervencionista de la propia Comisión.

En este orden de cosas, podemos considerar que con toda probabilidad, a la luz de la doctrina de la Comisión, no se considerarían ayudas de Estado - sino que constituirían “normas técnicas” – aquellas normas que hemos calificado como de *adaptación del régimen tributario* a la específica idiosincrasia de las cooperativas, para evitar las distorsiones que el régimen tributario general podría provocar, y que suponen regular de forma distinta la tributación de los resultados derivados de las operaciones con socios, en relación con las sociedades de capital.

119. En este sentido MARTIN JIMÉNEZ, A. “El concepto..., op.cit. pág. 92. quien añade que la similitud se acrecienta por el hecho de que el término de comparación se realiza dentro de un mismo ordenamiento, y no en razón de la nacionalidad.

120. De hecho, SCHÖN, W. Op.cit., pág 927 considera que la capacidad económica (como elemento común en los sistemas tributarios de los Estados miembros) es el criterio para determinar si existe ventaja. Así podría distinguirse entre aspectos relativos a la estructura del impuesto (medidores de capacidad económica) e incentivos (mecanismos de gasto público a través de los tributos). Sólo los segundos serían susceptibles de ser considerados ayuda de Estado. Sin embargo, ello obvia que la capacidad económica no es el único criterio o principio estructural de un sistema tributario. En cualquier caso, el mismo autor reconoce la dificultad en la distinción.

Amén de ello, como señala BRACCIONI, P. “Capacità contributiva e principi fondamentali dell’ordinamento comunitario” DPT 1988-I, pág. 1152, no existe ninguna referencia en el Derecho comunitario al tributo justo y menos a la capacidad contributiva. Algunos autores, sin embargo, lo consideran como el criterio de la igualdad, que constituiría el núcleo del principio de neutralidad que informa el derecho comunitario. En este sentido, GARCIA PRATS, A. “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho: (III) Principios de justicia vs. Derecho comunitario” RDFHP n° 261, 2001, pág. 745. Según este autor, la neutralidad implica también la ausencia de distorsiones por razones fiscales en el mercado: por tanto, la existencia de éstas debería medirse por el principio de igualdad, medida ésta de acuerdo con la capacidad económica.

121. Tanto SCHÖN, W. En op.cit., FICHERA, F. “Gli aiuti..., op.cit., pág. 107, como BAS SORIA “normativa comunitaria sobre ayudas de estado y medidas fiscales”, Palau 14, n° 33, 1998 consideran que ello evidencia la falta de un juicio general y definitivo de la Comisión sobre la cuestión.

Así, en las conclusiones del grupo Primaloro¹²² sobre conducta fiscal de los Estados, se revisaron dos medidas específicamente dirigidas a las cooperativas, ambas francesas, y ambas se calificaron negativamente: una de ellas consiste en la deducción o no imputación en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en determinadas cooperativas (de consumidores, productores y agrícolas) del retorno cooperativo distribuido¹²³. La calificación negativa se basa, precisamente, en la especificidad de este tipo de “dividendo” respecto del de las sociedades capitalistas¹²⁴, por razón de su origen y forma de distribución.

La segunda consiste en una exención del Impuesto sobre Sociedades en cooperativas agrícolas que cumplieran determinados requisitos de mutualidad y de ajuste a su finalidad típica: contribuir al desarrollo económico de los agricultores cooperativistas¹²⁵. La exención recaería sobre los rendimientos obtenidos de la actividad cooperativa con socios, sean o no distribuidos. Los rendimientos derivados de actividades realizadas con no miembros, o de actividades distintas de esta típica, no estarán exentos.

Desde este punto de partida, podríamos deducir que, si no constituiría una “ventaja” para las cooperativas el que su régimen fiscal estableciera un tratamiento que exonerara en sede de la cooperativa el retorno (distribuido y/o no distribuido), con mayor razón no lo sería la imposición de un tipo de gravamen inferior sobre los rendimientos obtenidos de operaciones con socios (base de ese retorno), como ocurre en Portugal o España.

122. El llamado “Grupo Primaloro” fue formado para cumplir lo establecido en el Código de conducta fiscal (Resolución del Consejo ECOFIN de 1 de Diciembre de 1997). Sobre el Código de conducta, puede consultarse PINTO 2EU and OECD to fight harmful tax competition: has the right path been undertaken?, *Intertax*, 1998, págs 386 y ss.; OSTERWEIL “The OECD and the EU : two approaches to harmful tax competition”, *EC Tax Journal*, 1999, págs. 89 y ss. Sobre los resultados de dicho informe, véase BAYONA JIMÉNEZ, J.J. “Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas “ Quincena Fiscal, 2000, n° 8; BOKOBO MOICHE, S. “Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión europea” *Crónica tributaria* n° 93; RUIBAL PEREIRA, L. “Código de conducta para la fiscalidad de las empresas “ *Noticias UE*, n° 179, 1999.

123. En el listado, es la medida CAM 046. Véase arts. 68-70 de la ley 92/643, de 13 de julio de 1992, sobre moderización de cooperativas.

124. En efecto, en el informe se señala que el carácter distintivo de estos “dividendos” proviene de su tipo, origen y método de distribución: debe ser una plusvalía de operaciones realizadas con miembros y debe distribuirse entre ellos a prorrata de las operaciones realizadas con la cooperativa. Por otra parte, se establecen determinadas salvedades: por un lado, los dividendos no son deducibles si el dinero vuelve a la cooperativa en los siguientes dos años como consecuencia de ciertos sucesos (formación de un grupo cooperativo, o abandono de la forma cooperativa). Por otro, desde 1993, los dividendos no son deducibles cuando más del 50% del capital social pertenece a socios sin forma cooperativa.

125. En el listado aparece con la referencia CAM050. Véase art. 207 del Code General des Impôts. Se aplica a cooperativas agrícolas que ofrecen servicios a sus socios, y/o realizan funciones de intermediación (producción, distribución, etc), cuando cumplen la normativa reguladora de estas Entidades y se somete a los siguientes requisitos: 1) Su actividad debe limitarse al sector agrícola, y, dentro de éste, a facilitar a los socios el incremento de beneficios u optimización de recursos; 2) La mayoría del capital debe estar en manos de miembros de la cooperativa (agricultores que realizan actividades con ella); 3) Sólo debe actuar con miembros; 4) La distribución de beneficios debe realizarse en función de la actividad cooperativizada desarrollada.

Además, y en relación con el método de “exención”, la Comisión ya se había pronunciado en su Comunicación sobre la aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado en la fiscalidad directa, señalando que dicho tratamiento podría justificarse en la naturaleza del sistema fiscal para ciertas cooperativas que distribuyen todos sus beneficios a sus miembros, si se exige el pago del impuesto a éstos. Por lo tanto, el sistema de “transparencia” no implicaría ventaja alguna para este tipo de cooperativas, y así se ha reflejado ya en alguna Decisión concreta¹²⁶. De hecho, en general, la Comisión califica como cuestión derivada de la “lógica del sistema” el tratamiento de la doble imposición.

La ubicación por la Comisión de estas normas en el ámbito de la doctrina de la “naturaleza o economía del sistema” resulta evidente. De este posicionamiento podría deducirse asimismo, creemos, el carácter de “norma técnica” - y se excluiría asimismo su calificación como “ventaja” - del tratamiento español de la deducibilidad de los intereses del capital, en la medida en que corrige o compensa el tratamiento fiscal del retorno como dividendo y su doble tributación, en sede de la cooperativa y del socio.

Por lo tanto, en el terreno del gravamen sobre el beneficio cooperativo, los supuestos donde no resulta indubitado que no exista una “ventaja” serían aquellos que suponen tratamiento específico (y más favorable) respecto de los beneficios obtenidos con no socios, en la medida en que el régimen se aplique de forma diferenciada; esto es, el establecimiento de un tipo inferior para la totalidad de los beneficios, y la deducción en la cuota para cooperativas especialmente protegidas en España.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, la calificación podría depender asimismo de que existieran determinadas “correcciones niveladoras” en el régimen jurídico de estas entidades, como hemos visto; ya fueran éstas establecidas por la normativa mercantil cooperativa, ya como requisitos del régimen fiscal. En este sentido, y en relación con la fijación de un tipo inferior (o de una deducción sobre la cuota total) podría resultar determinante la repartibilidad limitada, o aun la irrepartibilidad de estos beneficios a los socios, o las limitaciones del volumen de operaciones con no socios, circunstancias que concurren en los regímenes expuestos. Estas “diferencias objetivas”, en la medida en que fueran suficientemente significativas, podrían justificar el tratamiento excepcional.

Por último, 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 centrar sus esfuerzos en los beneficios aplicables en la determinación de la Base imponible¹²⁷.

126. Decisión de la Comisión de 1 de marzo de 2001, C (2000) 686 (pub. En DO L 159, II, p- 1)., relativa al régimen de ayudas establecido por Grecia para el pago de las dedudas de las cooperativas agrícolas en 1992 y 1994, en relación con el trato preferente fiscal contenido en las leyes griegas nº 2238/94 y 2269/93.

127. Como señala SCHÖN, W. Op.cit., pag. 929, es más fácil determinar el carácter de medidas sobre la base en relación con la capacidad económica, que del tipo.

3.1.2.2. Efecto sensible para la competencia, afectando a los intercambios comerciales entre estados miembros:

Dos aspectos de la doctrina de la Comisión y del Tribunal resultan relevantes para nuestro análisis, en este terreno:

En primer lugar, la distorsión de la competencia debe ser perceptible, lo que excluiría de fiscalización las ayudas de importancia muy modesta y con poca capacidad para generar dicha distorsión. En este sentido, consideramos que, con toda probabilidad, la mayoría de los beneficios fiscales establecidos en tributos locales y regionales a los que hemos hecho referencia, entrarían dentro de la regla “de minimis”¹²⁸, con lo que debería entenderse que no tendrían dicho efecto sensible para la competencia. En segundo lugar, respecto de la perturbación de los intercambios comerciales entre los Estados miembros, la doctrina común consiste en que, salvo en actividades estrictamente locales, dicho efecto puede producirse aun cuando la empresa no realice exportaciones a otros Estados miembros, si dicho intercambio existe en el sector y afecta a la competencia dentro del ámbito del Estado, en la medida en que puede obstaculizar la entrada de otros competidores en el mercado¹²⁹. Con lo que resulta difícil que algún beneficio fiscal a las cooperativas no cumpliera este requisito.

Además, la calificación de ayuda no requiere de un específico objetivo distorsionador de la competencia por parte del Ente otorgante: en efecto, es doctrina constante en materia de ayudas de Estado que la finalidad social de la ayuda no obsta para su incidencia en la competencia¹³⁰, incidencia que se mide, no por su *animus*, sino por sus efectos¹³¹; y tampoco sería óbice la existencia de desventajas objetivas en el mercado derivadas de la propia idiosincrasia de la empresa¹³².

A la vista de dichos criterios, parece difícil, en línea de principio, que pudieran excluirse del concepto las cláusulas tendentes a compensar las dificultades de adap-

128. Reguladas en el Reglamento (CE) n° 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero de 2001 (DO L10 de 13.1.2001, págs. 3-32, que fija el límite para las mismas en un importe bruto de 100.000 euros en un período de tres años. Sobre el tema puede consultarse ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit., pág. 178 y ss.

129. Como indica ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit. pág. 160, según el Tribunal, se distorsiona tanto si se produce entre competidores actuales, como si se dificulta la entrada de nuevos en el mercado. Así (págs 167 y ss), aunque el Tribunal maneja como indicios la existencia de intercambios a nivel comunitario y la participación de la empresa en los mismos, también en los supuestos descritos en el texto se ha considerado la existencia de afectación. En cambio, si en el sector no se producen intercambios las posibilidades son menores, aunque alguna vez también se ha considerado. En el mismo sentido, MARTIN JIMÉNEZ, A. Op.cit., pág. 110.

130. Así lo señala ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit., págs 60 y 122 y ss. Véase el asunto GAV, Decisión de la Comisión de 16 de septiembre 1997 (DOCE 3 junio 1998, L159, pág. 58). En el mismo sentido PASCUAL GONZÁLEZ, M. “Las ayudas de estado de carácter ...”, op.cit., pág. 66 nota 14.

131. En ese sentido, FERNÁNDEZ FERRERES, G. *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Civitas, 1993, pág. 49.

132. Esta es la postura de la Comisión y del Tribunal. Véase, al respecto, ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit., pág. 155 nota 6.

tación al mercado derivadas de la específica idiosincrasia de la cooperativa, así como los de promoción del cooperativismo. Si bien en el caso de las ayudas de Estado por servicios económicos de interés general parece tener cabida esta razón justificadora¹³³, dicho concepto no puede aplicarse a las cooperativas en general ya que éstas no realizan un servicio por encargo o imposición de un Ente público¹³⁴; aunque, ciertamente, añade un elemento al análisis, en la medida en que plantea que pueda medirse el “coste social” asumido por éstas dadas las peculiaridades de su régimen legal¹³⁵, y el *handicap* que el mismo supone.

De hecho, ninguna de ambas circunstancias ha sido tenida en cuenta para la calificación de ayudas “directas” a cooperativas, a quienes se ha aplicado el concepto de ayuda de Estado en los mismos términos que a cualquier otra empresa, considerando cómo únicas reglas de compatibilidad el ajuste a alguna de las Directiva de ayudas de Estado¹³⁶, y en particular, las relativas a las PYMES sin mayores palia-

133. Véanse las Comunicaciones de la Comisión en relación con los servicios de interés general en Europa de 1996 (OJ C281, de 26.9.1996) y de 2000 (OJ C 17, de 19.1.2001). En el Anexo II de esta última se definen como servicios de interés económico general “...los servicios de mercado a los que los Estados miembros imponen determinadas obligaciones de servicio público en virtud de criterios de interés general” Asimismo, puede consultarse el Informe de la Comisión sobre el estado de trabajo para las directrices sobre ayudas de Estado y servicios de interés económico general de 10 de junio 2002 (COM (2002) 280 final), así como ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit., pág. 76 y ss.

134. La cuestión, sin embargo, se ha planteado en el Asunto CELF. Se trata de una cooperativa creada en 1980 a iniciativa del Ministerio de Cultura y del Syndicat national de l'edition, para atender pedidos realizados por librerías de todo el mundo, para la exportación de libros en lengua francesa. Se comprometía a atender pedidos inferiores a 500 Francos (no rentables) y recibía una ayuda para compensar los costes de dichos pedidos, realizándolos al cliente a precio normal. La ayuda no fue notificada, y denunciada por la exportadora rival SIDE, que en 1991 quiso acceder a la ayuda y no la consiguió, por negarse a cumplir requisitos de transparencia requeridos por el Ministerio. La Decisión de la Comisión de 18 de mayo de 1993 (DO C 174, p. 6) la califica de ayuda de estado, pero compatible (art. 87.3.c), dada la situación específica de la competencia en el sector, y el objetivo cultural de las ayudas. Posteriormente, el Tribunal niega dicha calificación y no entra en su posible carácter de ayuda a servicio de interés general, que era alegada por el Estado francés, en la Sentencia de 22 junio 2000, As. C-332/98, República Francesa / Comisión.

135. En relación con las empresas públicas COCCIA “Le partecipazioni statali italiani davanti alla Corte di giustizia: Aiuti di Stato o aiuti di status? En Rivista di Diritto Internazionale, 1992, pág. 993, propone el criterio del “inversor público” para los supuestos de empresas públicas por los objetivos sociales de éstas.

136. Así, algunas Decisiones recientes de la Comisión en que no se ponen objeciones: Ayudas para el equipamiento cooperativas agrarias, Francia, ayuda 234/02, (DO C 246/2002); Régimen de investigación cooperativa, con objetivo de promoverla, Reino Unido, 856/01 (DO C 164/2002); Medidas para la integración, constitución o ampliación de las cooperativas, España (Cataluña) 324/01 (DO 157/2002); Ayudas a la inversión para pequeñas empresas de producción artesanal y cooperativas de trabajadores, Italia (Toscana) XS/70/01 (DO C133/2002); Ayudas a las cooperativas agrícolas por pérdidas debido a las malas condiciones climatológicas, Italia (Bolzano) 679/01 (DO C 75/2002); Ayudas para la fusión de cooperativas, Grecia 577/2000 (DO 374/2002); Ayudas para las inversiones de las cooperativas, Bélgica (Flandes) 501/2000 (DO 323/2001).

tivos, y haciendo abstracción de sus particulares desventajas y de los fines sociales que éstas pudieran cumplir¹³⁷.

3.2. COMPATIBILIDAD: TRATAMIENTO COMO EXCEPCIONES

En la medida en que puedan calificarse algunos aspectos del tratamiento de las cooperativas como beneficios fiscales, la cuestión debe centrarse en la posibilidad de su compatibilidad con el Tratado, al hilo de las excepciones elaboradas por la Comisión, por razón del cumplimiento de políticas comunitarias. En este sentido, resulta bastante evidente la voluntad de la Comisión y el Parlamento, y así se ha reflejado asimismo en los pronunciamientos del TJCE, de encuadrar el tratamiento de las cooperativas en el régimen permisivo relativo a las PYME¹³⁸, considerándolas, repetidamente, una categoría dentro del género¹³⁹. Por otra parte, en el caso de los beneficios fiscales a dicha categoría de empresas, la permisividad parece mayor que en otro tipo de ayudas, en la medida en que la Comisión, como hemos visto, ha llegado a considerar que éstos entrarían en la “lógica del sistema¹⁴⁰”. De forma

137. Y ello incluso cuando son expresamente alegados por el Estado otorgante, aplicando en todo caso el criterio del inversor privado. En este sentido, la Decisión de la Comisión de 1 de marzo de 2001 C (2000) 686 (pub. En DO L 159, II, p- 1),, relativa al régimen de ayudas establecido por Grecia para el pago de las deudas de las cooperativas agrícolas en 1992 y 1994, así como en el recurso a dicha Decisión (As. C-278/00 R, República Helena/Comisión) , en el que el Tribunal deniega la suspensión de la medida, a pesar de la alegación de que los miembros de las cooperativas podrían perder todo su patrimonio, mediante Auto de 12 de octubre de 2000.

La cuestión se ha planteado repetidamente respecto de ayudas italianas a las cooperativas. Así, la dificultad de las cooperativas para acceder a financiación propia es obviada por la Comisión en las Decisiones de 2 de febrero de 2000, relativa al régimen de ayudas aplicado por Italia a favor de las sociedades cooperativas de la región de Sicilia C(2000) 384 (DO L 129 de 30 de mayo de 2000, p. 21-25), establecido por el art. 55 ley regional 25/93, que añade un párrafo al art. 36 de la ley regional 23/86; y de 14 de octubre de 1998, relativa a las ayudas a favor de cooperativas previstas por Italia con arreglo a la Ley 49/85 C(1998) 2857 (DO L 096/1999, de 10 abril 1999), donde también se aplica el criterio del inversor privado, aunque indica que hubiera podido flexibilizarse “...habida cuenta del trato favorable del que se benefician las PYME en las Directrices sobre participación pública en el capital de las empresas...”. En la Decisión de la Comisión de 13 marzo 1996 (96/559 /CE) (DO L 244 , de 25 septiembre 1996), relativa a las ayudas concedidas por la Región Liguria a favor de las cooperativas agrarias, destinadas a enjugar deudas cooperativas, se deniega el argumento argüido por Italia respecto de que, en otro caso, entrarían en quiebra, aduciendo que éste es el efecto normal del mercado.

En cambio, la Decisión de la Comisión, de 10 de junio de 1998, relativa a las ayudas estatales que la región de Liguria prevé conceder a las cooperativas agrícolas C(1998) 1714 (DO L 117 de 5 de mayo de 1999), en forma de subvenciones de capital para inversiones, se consideran compatibles en cuanto se ajustan a la normativa sobre ayudas de carácter regional.

138. Véase la Regulación de la Comisión (EC) n° 70/2001 de 12 de enero de 2001 en la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de Estado para PYME (DO L10, 13.1.2001, pág. 33). Además, el constituir una PYME supone un aumento del “techo” para las ayudas en otros terrenos, como en I+D, empleo, formación, etc.

139. Sobre la definición de PYME, véase la Recomendación 2003/361/CE, (DO L124/36).

140. Véase, además, la Recomendación de la Comisión de 25 de mayo de 1994 (94/390/CE) relativa al régimen fiscal de las PYME.

muy paradójica, no se considera “ventaja” lo que realmente es una excepción por razones intervencionistas; esto es, una ventaja “compatible”¹⁴¹”.

Así las cosas, la probabilidad de que los beneficios tributarios existentes para las cooperativas se consideren ayuda de estado incompatible parece baja, y máxime tras haber “pasado” la fiscalización del grupo Primaloro sin dificultad. Sin descartarlo absolutamente, sin embargo, la cuestión puede plantearse, especialmente en la creación de beneficios fiscales nuevos, para los supuestos en que éstos establezcan un tratamiento para las cooperativas más favorecedor que para el resto de PYMES, o en la medida en que puedan disfrutarse por cooperativas que no cumplan - o no deban cumplir- los requisitos para ser considerada PYME.

En los Estados miembros donde se establecen estos beneficios tributarios - más allá de las normas de mera “adecuación técnica” -, su articulación está basada en la idea de protección de las mismas. Protección justificada por los objetivos sociales que cumplen y que van más allá de los que motivan el apoyo a las PYME¹⁴². De forma quizá paradójica, estos fines sociales son conseguidos, en gran medida, por la estructura mutua de estas Entidades, y es precisamente esta idiosincrasia específica la que hace que presenten flancos débiles frente al mercado que requieren de dicha protección.

Debe tenerse en cuenta, que el complicado régimen de excepciones instrumentado por la Comisión responde a su propia política intervencionista, en la protección de objetivos y políticas comunitarias¹⁴³; y, según su propia doctrina, no por intereses nacionales. De hecho, supone un fuerte límite a la política promocional de los Estados¹⁴⁴. Sin embargo, cabe plantearse si en la protección al fenómeno cooperativo se produce alguna divergencia entre ambos tipos de intereses: sin entrar en la complicada cuestión de las relaciones entre principios de las Constituciones nacio-

141. En ese sentido, SCHÖN, W. Op.cit., pág. 928-929, quien además, critica la identificación que realiza la Comisión entre el tratamiento de las PYME y la estructura progresiva de un impuesto; FERNÁNDEZ FERRERES, G. *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Civitas, 1993, pág. 74.

142. En España e Italia, se suelen agrupar en dos las razones justificadoras de la protección (y así lo pone de manifiesto BARBERENA, op.cit., pág. 129): de un lado, se aduce que por razón de su carácter mutua y cooperativo, las cooperativas son capaces de lograr objetivos de igualdad real y de solidaridad. La protección sería, por tanto, a la propia cooperación. En este sentido, BASSI, *Le società cooperative*, UTET, 1995, págs. 89-90; BUQUICHIO, en “La funzione sociale della cooperazione alla luce dei principi costituzionali”, Rco, 1983, págs 76 y ss. De otro lado, se basa en el cumplimiento de principios y objetivos de política social y económica de la Constitución: así MATEO RODRÍGUEZ, en “Aspectos fundamentales...”, op.cit., pág. 164, VERRUCOLI, op.cit., pág. 108; GALGANO “La cooperazione nel sistema costituzionale”, en NDA, 1977, pág. 414. En nuestra opinión, ambas razones confluyen en la justificación del régimen fiscal, y podrían calificarse de “mutualidad cualificada”. En ese sentido, asimismo, CASTIELLO, *Tutela costituzionale della cooperazione e cooperazione di credito*, Padova, 1984, pág. 10.

143. En este sentido, BELLAMY, C./CHILD, G. *Derecho de la competencia en el Mercado común*, Civitas, 1992, pág. 797. Como señala FERNÁNDEZ FERRERES, G. *El régimen de las ayudas...op.cit.*, págs 15 y ss. no puede prescindirse de la intervención en la economía, y de ahí el complejo régimen de excepciones. En el mismo sentido, HERNÁNDEZ MARTÍN, V. “El control de las ayudas de estado en el Derecho europeo” Colex, 1999, pág. 35, considera que el art. 87.3 pretende dejar abierta la vía de las ayudas de Estado cuando se justifiquen por razones de carácter redistributivo o por los efectos externos positivos derivados de las actividades correspondientes.

144. Así, FICHERA, F. “Gli iuti fiscali...”, op.cit., págs. 84 y ss.

nales y Derecho europeo¹⁴⁵, que podría plantearse en los países que han constitucionalizado el objetivo de promoción de las cooperativas, consideramos que las razones para los tratamientos nacionales protectores pueden encuadrarse perfectamente en los principios y objetivos explicitados en el Tratado.

En este sentido, cabe indicar que el establecimiento de un mercado común, y en general, las acciones y políticas comunes de la Unión constituyen únicamente un medio para la consecución de los objetivos específicos de alto nivel de empleo y protección social, así como de elevación del nivel y calidad de vida de los euro-

145. La cuestión se plantea en relación con la legitimidad del Derecho comunitario; esto es, si ésta se sostiene en las Constituciones de los Estados miembros, o por el contrario, tiene una legitimidad propia. Así, GERKRATH, J. "L'émergence d'un droit constitutionnel pour l'Europe", ed. De l'Université de Bruxelles, Etudes européennes, 1997, pág. 287, señala al respecto que el punto de partida actual es el dualismo de ordenamientos. Aunque se ha planteado la teoría del poder constituyente derivado de la ratificación del Tratado de Maastricht, en casi todos los países se atribuyen competencias al Derecho europeo, pero se limita con "reservas de constitucionalidad", reservas que según DE WITTE, B. *Droit communautaire et valeurs constitutionnelles nationales*, Droits, n° 14, 1991, tienen como objetivo preservar la identidad del sistema constitucional interno. En cambio, considera que el Tratado tiene elementos constitucionales VAN GERVEN, W. "Toward a coherent Constitutional System within the EU", EPublic Law, vol. 2, issue 1, 1996, pág. 89.

El TJCE, sin embargo, considera que existe un único sistema jurídico. De la doctrina la Sta COSTA-ENEL caso 6/64 acerca de la regla de supremacía, el Tribunal ha derivado que dicha regla se aplicaría a las Constituciones (véanse las Sentencias de 17 de Diciembre de 1970, as. 11/70, Internationale Handelsgesellschaft, y de 13 de julio de 1972, as. 48/71, Comisión vs. Italia).

Sin embargo, los Tribunales alemán e italiano le han opuesto resistencia en materia de derechos constitucionales y estructura fundamental de la Constitución, que sólo renunciarían al control de los actos referidos a los mismos en el caso de que la Unión europea asegure una prestación "sustancialmente equivalente". La Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 22 octubre 1986 expresa el contenido de esta "reserva de constitucionalidad" y ha llevado a formular el nuevo art. 23, donde se asigna a la UE el objetivo de garantizar los principios democráticos, solidaridad, del Estado de derecho, el principio de subsidiariedad y garantizar la protección de los derechos fundamentales. Asimismo, la sentencia del mismo Tribunal de 12 de octubre de 1993, relativa al Tratado de Maastricht, señala que la legitimidad de la UE viene de los pueblos de los EM a través de sus Parlamentos y que la integración no podrá atentar contra los principios fundamentales del orden constitucional alemán, y se considera revisor de los actos que puedan afectarlos. Señala la unidad en la doctrina de ambas Sentencias del Tribunal Alemán PETERS-MANN, E. U. "Building-blocks for a constitutional theory and constitutional law of the E. U." CML Review, vol. 32, n° 5, 1995, pág. 1144. SCHWARZE, J. "Towards a Common European Public Law", European Public Law, vol. 1, issue 2, 1995 pág. 229, nota 3 y p. 237. También LOUIS, J. V. *L'ordre juridique communautaire*, 6° ed. OPOCE, Luxembourg, 1993, pág. 192, considera que la primacía del Derecho comunitario no está asegurada sobre las Constituciones nacionales, así como que para la integración, si se mantiene la regla de supremacía, sería necesario que la Unión respetara las reglas constitucionales comunes de los Estados Miembros, para una mínima cohesión.

Efectivamente, una de las vías de conciliación sería la asunción de los principios constitucionales comunes por parte de la Unión, a través de la técnica de los "principios generales de los Estados miembros" basada en el art. 215,2 del Tratado. Sobre el tema, véase SCHWARZE, J. "Towards a Common European Public Law", págs 228-232; HÄBERLE "Derecho constitucional común europeo", Revista de Estudios Políticos, n° 79, 1993, págs. 8 y ss. Sin embargo, FERNÁNDEZ ALLES, J. J. "Reflexiones sobre la teoría constitucional de la integración europea", Noticias UE n° 169, 1999, pág. 16-17, opina que a pesar de la frecuente repetición de la doctrina de los principios comunes, el TJCE no ha considerado prioritarias las tradiciones constitucionales comunes, prefiriendo proteger los fines de la Unión, especialmente las libertades comunitarias.

peos¹⁴⁶. Y ello en el marco del objetivo general de progreso económico y social, así como del fortalecimiento de la cohesión en los mismos terrenos. Por ello, aunque el derecho de la competencia se dirige a preservar el funcionamiento libre e igualitario del mercado- considerado uno de los pilares fundamentales de la Unión-, el propio establecimiento de excepciones en la incompatibilidad de algunas ayudas pone de manifiesto que éste puede producir distorsiones respecto de los objetivos que constituyen el mismo interés común protegido por el Tratado¹⁴⁷. Aun parece mayor el énfasis puesto en los aspectos sociales en el Proyecto de Tratado para una Constitución europea¹⁴⁸, donde se basa el objetivo de la Unión de desarrollo sostenible en una economía *social* de mercado, tendente al pleno empleo y al progreso social (art. 3.3).

En ese sentido, aun cuando la política social ha generado mucha menor intensidad de acción *positiva* que la relativa a la competencia- en el marco de la diferente configuración jurídica de ambas¹⁴⁹, sí parece un criterio idóneo para modular la discrecionalidad de la Comisión, en este último terreno, en su aplicación del

146. Sobre los objetivos y medios comunitarios véase MATTERA *El mercado único europeo. Sus reglas, su funcionamiento*. Civitas, Madrid, 1991. En efecto, como señala NIETO SOLIS, J.A. *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*, ed. Siglo XXI, 1995, (p. 13) ya en los objetivos generales enunciados en el art. 1 del Tratado de la Unión se encuentra el de "promover un progreso económico y social equilibrado y sostenible mediante...el fortalecimiento de la cohesión económica y social...", constituyendo objetivos específicos (art. 2) un alto nivel de empleo y de protección social, y la elevación del nivel y de la calidad de vida. Son medios para conseguir estos objetivos el establecimiento del mercado común y la unión monetaria, así como las acciones y políticas comunes de los arts. 3 y 3-A.

En esa misma línea, GARCIA PRATS, A. "Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero : (I) La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo", RDFHP nº 259, 2001, pág. 300, subraya que a pesar del modelo económico liberal que subyace, el Tratado puede ser interpretado desde perspectivas más liberales o más intervencionistas, dada la enumeración de los fines últimos de la Comunidad en el art. 2, especialmente en lo relativo a cohesión social.

Sobre la idoneidad de la Unión Europea para realizar una política social, precisamente HABERMAS, J. En "Comment on the Paper by Dieter Grimm: "Does Europe need a Constitution?", en ELJ vol. 1 nº 3, 1995, págs. 304-305, considera (contestando a GRIMM sobre la inadecuación de una mayor integración europea), que la globalización se está pagando con la marginalidad de un sector social en aras de la competitividad y que la única forma de mantener los niveles de bienestar social son las organizaciones supranacional como la Unión europea. En esa línea, señala que el euroescepticismo no garantiza el mantenimiento del Estado del Bienestar, ni los sistemas democráticos y sociales de los Estados miembros. Se trataría pues, de introducir esos elementos en la Unión.

147. Así lo pone de manifiesto ARPIO SANTACRUZ, en *Las ayudas públicas...*, op.cit., págs. 32 y ss., quien señala, bajo la premisa del carácter instrumental del mercado para los objetivos del art. 3, que los mismos pueden justificar ayudas de Estado. Indica asimismo la capacidad del mercado para asignar de forma ineficiente los recursos en relación con los bienes públicos y servicios públicos, ya que el mercado funciona mediante opciones de coste/beneficio individuales y no colectivos. También FICHERA, F. "Gli iuti fiscali...", op.cit., págs. 84 y ss., señala que intervencionismo no es extraño tampoco a la Comunidad, a la luz del art. 2 del Tratado. Por ello, la vía escogida en ayudas de estado entre incompatibilidad de principio y derogaciones singulares compatibiliza la libre competencia y la promoción de intereses comunes.

148. CONV850/03

149. Como señala NIETO SOLÍS, J. En *Fundamentos y políticas...*, op.cit., pág. 14, debe distinguirse entre : a) Políticas comunes, donde la unión tiene una capacidad amplia de acción (PAC, competencia, etc.); b) Políticas de la Comunidad, donde sólo se aspira a aproximar las políticas de los Estados Miembros (p.ej. política social).

régimen de Ayudas de Estado¹⁵⁰. En la medida en que su adecuación a dichos objetivos es superior al de las PYME, también parecería que deberían ser objeto de una política de protección más intensa.

Por otra parte, ambos aspectos del funcionamiento de las cooperativas han sido puestos de manifiesto, de forma reiterada, por el Parlamento europeo en varias Resoluciones, señalando no sólo que cumplen objetivos que se enmarcan en varias políticas comunitarias, como el desarrollo local y regional¹⁵¹, la igualdad de las mujeres¹⁵², la cohesión social, y, sobre todo, el empleo; sino también la necesidad de evitar que las fuerzas de un mercado que favorece a las empresas que concentran capitales obstaculicen el desarrollo de las mismas, y postulando la adopción de las medidas oportunas, entre las que se encontrarían las fiscales¹⁵³.

En la misma línea se ha pronunciado el Consejo Económico y social, que, a la vista de las específicas ventajas ofrecidas por las cooperativas para el cumplimiento de objetivos comunitarios más allá de su condición de PYME, y de los particulares handicaps que tienen estas Entidades para adaptarse a las circunstancias del mercado común, ha recomendado, amén de la adopción de medidas fiscales “correctoras” de dichas distorsiones del mercado¹⁵⁴, la elevación del techo permisivo para

150. Véase SLOTBOOM, M. “State aid in community Law: a Broad or Narrow Definition”, ELReview, Abril 1995, pág. 290. También ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit., señala el margen de apreciación de la Comisión sin criterios en el Tratado para ejercerlo. HERNÁNDEZ MARTÍN, V. “El control de las ayudas de estado en el Derecho europeo”, Colex, 1999, pág. 55, señala que las competencias de la Comisión se desarrollan de forma parecida al ejercicio de la discrecionalidad técnica.

151. Véanse las Resoluciones de 13 de abril de 1983, sobre el movimiento cooperativo en la Comunidad europea (DO C128 de 16.5.1983, pág.51) y de 9 de julio de 1987 sobre la contribución de las cooperativas al desarrollo regional (DO C 246 de 14.9.1987, pág. 94), donde, tras constatar la contribución de estas Entidades al desarrollo regional, y a la creación de empleo, pide a los Estados miembros políticas de fomento, y a la Comisión la concesión de ayudas comunitarias. En la Resolución sobre la contribución de las cooperativas al desarrollo regional (doc. A3- 0039/94, pub. En DO C 61/231), de 11 de febrero de 1994, se toma en consideración las dificultades que sufren frente al mercado y el importante papel en la recuperación de regiones menos favorecidas, por lo que piden la plena participación de estas Entidades en las políticas de apoyo a las PYMES. Véase también la Resolución del Parlamento europeo de 6 de mayo de 1994 sobre la economía alternativa y solidaria (DO C205 de 25 de julio de 1994, pág. 481). En todas ellas se hace hincapié en su capacidad para generar empleo de calidad y favorecer la cohesión social.

152. Véanse las Resoluciones del Parlamento europeo de 26 de mayo de 1989 sobre el papel de la mujer en las cooperativas y en las iniciativas locales para el empleo (DO C158 de 26 de junio de 1989, pág. 380), y sobre el papel de las cooperativas en el crecimiento del empleo femenino (doc. A4- 0270/1998), de 18 de septiembre de 1998.

153. En ese sentido, CHAVES AVILA, R. “Análisis del régimen fiscal del sector empresarial de la economía social: cooperativas y sociedades laborales”, Palau 14, n° 26 .

154. El Dictamen del Consejo Económico y social sobre “Economía social y mercado único” (2000/C117/11) pone de relieve la importancia de la economía social en Europa , así como que “...el sector requiere soluciones a la medida en lo referente a fiscalidad, contratación y normas de la competencia, entre los que se encuentran los beneficios fiscales, debidos a que la economía social difiere de los sectores económicos tradicionales...por ello, el Comité considera que la aplicación de soluciones específicas permite una igualdad de actuación entre las empresas de la economía social y las empresas privadas.” Véase también el Dictamen del CES sobre “Las empresas de la economía social y la realización del mercado europeo sin fronteras”(SEC(89) 2187, DO C332 de 31 diciembre 1990, p. 81).

las ayudas a cooperativas, en relación con el resto de PYME¹⁵⁵. Y, en esa línea, aboga por evitar la confusión entre ambas entidades, señalando la necesidad de apoyar las cooperativas que no pudieran calificarse de PYME¹⁵⁶.

De la documentación manejada o emitida por la Comisión - quien ha sostenido, por otra parte, una débil política de fomento del fenómeno cooperativo¹⁵⁷ - parece desprenderse un punto de vista similar: se parte de las ventajas aportadas por dicha forma social para la consecución de objetivos comunitarios; se constatan, de otro lado, los puntos que las hacen frágiles ante el mercado único, de forma más intensa cuando los principios cooperativos se siguen más rígidamente en la legislación del Estado¹⁵⁸. Por último, y así se explicita en el Libro Verde "Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas", especialmente para estos últimos supuestos, se postula la posibilidad de un trato especial que compense dichas desventajas¹⁵⁹. Por otro lado, desde la perspectiva de la política de empleo se ha

155. Así, en Dictamen del Consejo Económico y social en el "Borrador de la Regulación de la Comisión de la aplicación de los arts 87 y 88 del Tratado a Ayudas de Estado para el empleo" (2002/C241/27) En el punto 3.3., el Comité propone aumentar el "techo" de ayudas en el art. 4 del Borrador hasta un 20% para las empresas y organizaciones del sector social.

156. Dictamen del CES sobre la propuesta de decisión del Consejo relativa al programa plurianual (1994-1996) de trabajo a favor de las cooperativas, mutualidades, asociaciones y fundaciones de la Comunidad (DO C3888, de 31 Diciembre 1994, p. 22).

157. La Dirección 23 tenía una Unidad de Economía Social, desde 1989 a 2000, que sostenía una política para fomentar las cooperativas, y preparaba , con base en la Conferencia de Bolonia por ella patrocinada sobre "empresa y cooperativa en Europa", del 30 de noviembre al 1 de Diciembre de 1998, un Libro Blanco sobre Cooperativas. Se preparó un programa multianual (1994-1996) a favor de las CMAF, adoptado por la Comisión en 1994, informado favorablemente por el CES, y con resolución favorable del Parlamento, muy poco dotado económicamente y que nunca se ejecutó. Fue retirado por la Comisión en 1997. Actualmente (desde julio 2000) la Unidad se ha integrado, dentro de la DG de Empresa en la Unidad B3 "Crafts, Small Enterprises, Co-operatives and Mutuals" y se concentra sobre todo en los aspectos empresariales. Se creó (13 de marzo de 1998) un Comité consultivo para CMAF por Decisión de la Comisión 98/215/EC. (Previamente, desde 1994 hasta esa fecha, funcionaba un Comité consultivo informal, que entre otras cosas, estudió la relación entre CMAF's y las reglas sobre competencia). Entre las cuestiones estudiadas por el Comité deben destacarse: a) las reglas de IVA, posibles discriminaciones y la necesidad de medidas especiales o exenciones; b) el estatuto de las CMAF's. En noviembre de 2000 se reestructura la DG Empresa y se crea el Grupo de política de Empresa, disolviéndose el Comité, y dos representantes de las CMAF's se integran en él. Además, se constituye, por los miembros del Comité, una autónoma Conferencia permanente europea de CMAF's.

158. En ese sentido, véase el Documento de consulta de la Comisión, de 7 de Diciembre de 2001 "Las cooperativas en la Europa de las Empresas", preparado por la Unidad B3 de la DG Empresa, pág. 15. "Por su parte, HANSMANN, H "The Ownership of Enterprise" The Berknep Press of Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts-Londres, Inglaterra, 1996, pone de relieve el importante papel que tienen en el crecimiento económico, al indicar que la participación global de las cooperativas en la actividad económica es mayor en las economías avanzadas que en las menos desarrolladas.

159. En ese sentido, COMISION, Libro verde "Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas" (COM(2001) 366 final de 18.7 2001, pág. 7 señala asimismo que las ventajas fiscales de los Estados Miembros actualmente existentes, de los que considera cuyo objetivo es favorecer la formación de capital en la empresa, pretenden compensar adecuadamente las restricciones a las que se ve sujeta la forma cooperativa. En el propio Preámbulo del reglamento regulador de la SCE se hace referencia a la necesidad de emitir instrumentos jurídicos adecuados para las cooperativas, sobre la base de la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas en su 88 sesión plenaria, el 19 diciembre de 2001 (A/RES/56114) , en que insta a todos los Estados a asegurar un entorno propicio en que las cooperativas puedan participar en igualdad de condiciones con otras formas de empresa.

puesto de manifiesto la conveniencia de ciertos incentivos fiscales específicos para las cooperativas que internalizaran costes sociales¹⁶⁰.

En cualquier caso, una política de la Comisión encaminada a establecer un nivel de permisividad específico para las cooperativas no podría escapar a las exigencias que impone el Derecho de la competencia en torno a la proporcionalidad de la medida y su mínima incidencia distorsionadora en el mercado¹⁶¹. Por lo tanto, dicha política será previsiblemente más intensa en cuanto las medidas fiscales protectoras e incentivadoras de cooperativas más se ajusten a los criterios generales manejados por la Comisión para calificar de compatibles las ayudas. En ese sentido, algunas de las líneas que podrían orientar las Decisiones de la Comisión podrían ser:

En primer lugar, partiendo de que las medidas protectoras serán tanto más compatibles cuanto mayor sea el problema y cuanto más contribuya la medida a solucionarlo, parece que caben más fácilmente en relación con cooperativas en que su régimen jurídico establece limitaciones más fuertes, o un tratamiento más apegado a los principios cooperativos, y así se manifiesta el CES, que propone el tratamiento incentivador en los países en que dichas Entidades tienen una regulación específica¹⁶². Y

160. Propuesta de la Comisión para líneas de empleo para 1999, línea 12 ("Explotando nuevas oportunidades de creación de empleo"). El Dictamen del CES sobre el "Libro Verde- Cooperación para una nueva organización del trabajo" (98/C73/29), de 11 de Diciembre de 1997, considera que mejora la productividad una forma de organización de la empresa con mayor participación de los trabajadores y cooperación de éstos en la gestión. En el Informe- síntesis sobre "Tercer sistema , empleo y desarrollo regional" (Agosto 1999) encargado por el Parlamento y realizado por Mike Campbell (en el marco de la acción piloto "Tercer Sistema y empleo"), se pone de manifiesto que dada la imperfección del mercado, las empresas del Tercer sector pueden internalizar externalidades negativas y producir externalidades positivas. La mayor contribución de las cooperativas al desarrollo social, respecto del resto de PYMES, es puesta de manifiesto por el Dictamen del CES sobre la "Propuesta de directrices para las políticas de empleo de los Estados miembros en el año 2000" (1999/C368/12) de 21 octubre de 1999, que considera que el incremento, del número de PYMES no es por sí solo un indicador de éxito en la política empresarial de los EM , ni que los trabajadores se vean obligados a trabajar por cuenta propia. También pone de manifiesto la existencia de una relación directa entre las estructuras de trabajo cooperativas y abiertas a la participación y los incrementos de productividad y mejoras de la calidad.

161. ARPIO SANTACRUZ, *Las ayudas...*, op.cit., págs. 197 y ss.

162. El Dictamen del Consejo Económico y social sobre "Economía social y mercado único" (2000/C117/11) sugiere a la Comisión que cree unos criterios de ayuda a la economía social . Criterios que deben ser "...claros, transparentes y basados en los rasgos fundamentales de la economía social". La Comisión, en el Libro verde "Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas" (COM(2001) 366 final, de 18.7.2001, pág. 18, considera que..."En determinadas circunstancias pueden justificarse en su favor ciertas concesiones especiales para garantizar que no sean puestas en situación de desventaja ". Considera que existen dos vías : a) un régimen legal más flexible; b) una regulación estricta con ventajas o excepciones si la cumplen. La primera puede desvirtuar la condición cooperativa, la segunda puede ser "...acusada de crear ventajas desleales o, lo que es peor, de inducir a que al forma cooperativa se utilice con el solo fin de evadir impuestos. Por ello, las ventajas o excepciones que se concedan no deben ir más allá de lo que sea adecuado para compensar las restricciones inherentes a la forma cooperativa. En todo caso, esta segunda vía no parece idónea en aquellos países donde no existe para las cooperativas un estatuto jurídico específico." Tomando nota de las recientes modificaciones legislativas de los Estados miembros para fomentar su competitividad, postula la aplicación flexible del principio democrático y de la regla de exclusividad, si bien señala que la flexibilidad permitida no debe nunca alcanzar un nivel que ponga en entredicho su naturaleza.

ello sin perjuicio de la flexibilización de algunos de tales requisitos, pero en cualquier caso sin llegar a desnaturalizar su forma de funcionamiento. Asimismo, cuanto más adecuadas sean técnicamente dichas medidas en relación con los *handicaps* que sufren las cooperativas.

En segundo lugar, y en relación con las normas incentivadoras, en particular, serán más admisibles en la medida en que persigan objetivos que puedan enmarcarse en las políticas comunitarias¹⁶³. En este sentido, parece que resultarán más aceptables los beneficios fiscales destinados a promover la constitución e inicio de estas Entidades que las de destinadas a apoyar su actividad. En efecto, por un lado, dichos beneficios suelen tener una duración limitada en el tiempo, con lo que dificultan su calificación como ayudas “de funcionamiento”¹⁶⁴, aplicable sin embargo a las exenciones fiscales de carácter permanente. Por otra parte, además, dicho objetivo se enmarcaría en la política de apoyo a la creación de empresas, y, en particular, de PYMES¹⁶⁵.

En segundo lugar, lo mismo podría decirse en relación con los beneficios que no se establecieran para el conjunto de cooperativas, sino con carácter sectorial o regional¹⁶⁶, ya que salvo en los supuestos en que las mismas pudieran encuadrarse en una política de fomento comunitaria, éstos últimos podrían incidir con más intensidad en la distorsión de la competencia¹⁶⁷.

163. Como pone de relieve ARPIO SANTACRUZ, op.cit., pág 226 y ss.

164. Sobre la resistencia opuesta por el Tribunal y la Comisión en relación con la compatibilidad de las “ayudas de funcionamiento”, por razón del principio de proporcionalidad, puede consultarse ARPIO SANTACRUZ, op.cit., pág. 218.

165. Véase, en este sentido, la Carta Europea de la Pequeña empresa, aprobada en Feira, Portugal, los días 19 y 20 de junio de 2000. Así, en la línea 7 se recomienda que “Deberán adaptarse los regímenes fiscales para recompensar el éxito, estimular a las empresas debutantes, favorecer la expansión de la pequeña empresa y la creación de puestos de trabajo, y facilitar la creación y la sucesión de las pequeñas empresas. Los Estados miembros deberían aplicar las mejores prácticas a la fiscalidad y a los incentivos para el rendimiento personal”. Puede consultarse asimismo, el Libro Verde “El espíritu empresarial en Europa”, COM(2003) 27, de 21 enero 2003, Publicaciones de la DG Empresa, Bruselas, 21 de enero 2003, donde se hace referencia a los fines sociales cumplidos por las empresas cooperativas en pág. 25 de la versión castellana.

166. Sobre las ayudas de estado de carácter fiscal sectoriales y regionales, véase PASCUAL GONZALEZ, M. “Las ayudas de estado de carácter regional. Especial referencia ...”, op.cit.; MARTIN JIMÉNEZ, A. Op.cit., pág. 90, nota 55.

167. Así, los beneficios sectoriales son criticados, por obstaculizar el desarrollo económico y no impulsar los intereses de las cooperativas por HAGEN, H “Guidelines for Co-operatives Legislation”, Review of International Co-operation, vol. 94, nº 2/2001, Nueva Delhi, p. 55. Por su parte, BOTELLA, en “La revisión del régimen fiscal de cooperativas vigente”, OP.CIT., la protección debería centrarse en la forma social (por el principio mutal) y no en la actividad económica desarrollada, por razón del principio de neutralidad (arts. 85 y ss y 92 y ss. Del Tratado CEE). Según FICHERA, F. “Gli aiuti...”, op.cit., pág. 110 nota 53, las medidas a favor de cooperativas no son siquiera ayudas si establecen para todas las cooperativas. En cambio, sí lo serían las sectoriales, geográficas, etc.