

Revista Vasca de Economía Social Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria



Estudios: Reflexiones sobre la reforma de la fiscalidad de las cooperativas y sobre su compatibilidad con el Derecho comunitario **Prof. Dr. Marco Antonio Rodrigo Ruiz** • El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado? **Prof. Dr. Isaac Merino Jara** • Cooperativas y ayudas de Estado **Prof. Dra. M.^a Pilar Alguacil Marí** • La Economía Social en la vanguardia de la Responsabilidad Social de la empresa **Prof. Dra. Sofía Arana** • Una aproximación a la fiscalidad de la transformación en el seno de las sociedades cooperativas **Prof. Dra. Belén Bahía Almansa** • **Artículos:** La trascendencia del régimen fiscal cooperativo como instrumento de política económica **Prof. Dr. Juan Calvo Vérguez** • Adecuación al Derecho Comunitario de los incentivos fiscales a favor de la Responsabilidad Social de las Cooperativas. Una alternativa frente a la crisis económica actual **Prof. Dra. Mercedes Ruiz Garijo** • El tratamiento fiscal de las Sociedades cooperativas españolas desde la óptica del régimen comunitario sobre ayudas de Estado **Prof. Dra. Elena Manzano Silva**

2010

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

G E Z K I

INSTITUTO DE DERECHO COOPERATIVO Y ECONOMIA SOCIAL DE LA UPV/EHU
UPV/EHUko GIZARTE-EKONOMIA ETA ZUZENBIDE KOOPERATIBOAREN INSTITUTUA

Propuesta de artículos-Información para los autores

GEZKI acepta artículos o estudios no solicitados si bien no se compromete a su publicación. El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos dependiendo de criterios de calidad, espacio, oportunidad, etc. El mismo Consejo informará a los autores sobre la aceptación o no de los mismos.

Las normas para la remisión de artículos serán las siguientes:

1. Los artículos deberán ser enviados a la dirección de correo electrónico: gezki@ehu.es
2. Los artículos deben ser originales.
3. Las citas que aparecen a lo largo del texto irán entre paréntesis, incluyendo el primer apellido del autor o autores y el año de publicación y eventualmente las páginas. Ejemplo «de Euskadi, 2004: 30-45». Todas las citas deberán ir listadas al final del artículo o estudio, ordenadas alfabética y cronológicamente bajo el título Bibliografía. Se listarán conforme a los siguientes ejemplos:
 - Libro: ZABALA, H. (2005): Planeación estratégica aplicada a cooperativas y demás formas asociativas y solidarias, Univ. de Colombia. Editorial, Bogotá.
 - Artículo Revista: Puyo, A. (2007): «La Joint Venture como instrumento de cooperación en el comercio internacional», GEZKI-UPV/EHU Revista Vasca de Economía Social, n.º 3, págs. 111-132.
4. Los artículos se publicarán en Castellano o Euskera y en esas lenguas se deberán remitir los textos.
5. Los artículos deberán ir acompañados de un breve resumen cuya extensión será de unas 9 líneas (Times 10).
6. Los artículos deberán respetar los siguientes parámetros: Tipo de letra Times 12, pie de página a 10, interlineado sencillo.
7. El autor debe especificar los siguientes datos personales:
 - a) Nombre y apellidos, DNI (con letra).
 - b) Pertenencia a universidad, organización..., y puesto que ocupa.
 - c) Teléfono y e-mail de contacto.
 - d) Dirección.

Revista Vasca de Economía Social
 Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria
 2010, n.º 6, págs. 1-157
 ISSN: 1698-7446

Aurkibidea / Índice

Presentación	3
--------------------	---

Estudios

<i>Reflexiones sobre la reforma de la fiscalidad de las cooperativas y sobre su compatibilidad con el Derecho comunitario</i> Prof. Dr. Marco Antonio Rodrigo Ruiz	7
<i>El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?</i> Prof. Dr. Isaac Merino Jara	29
<i>Cooperativas y ayudas de Estado</i> Prof. Dra. M. ^a Pilar Alguacil Marí	59
<i>La Economía Social en la vanguardia de la Responsabilidad Social de la empresa</i> Prof. Dra. Sofía Arana Landín	71
<i>Una aproximación a la fiscalidad de la transformación en el seno de las sociedades cooperativas</i> Prof. Dra. Belén Bahía Almansa	93

Artículos

<i>La trascendencia del régimen fiscal cooperativo como instrumento de política económica</i> Prof. Dr. Juan Calvo Vérguez	123
---	-----

<i>Adecuación al Derecho Comunitario de los incentivos fiscales a favor de la Responsabilidad Social de las Cooperativas. Una alternativa frente a la crisis económica actual</i>	
Prof. Dra. Mercedes Ruiz Garijo	131
<i>El tratamiento fiscal de las Sociedades cooperativas españolas desde la óptica del régimen comunitario sobre ayudas de Estado</i>	
Prof. Dra. Elena Manzano Silva	143

Presentación

Con este número 6 de la Revista Vasca de Economía Social (REVES) que el lector tiene en sus manos, se cumple con el compromiso de acercar a la sociedad —con una periodicidad al menos anual— las investigaciones y reflexiones que se realizan sobre la Economía Social en nuestro entorno más cercano. Este compromiso se hace efectivo, por la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, y a través del Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social —GEZKI—, con la edición de esta revista, en la que se pretende que tengan encaje, de manera principal, dos tipos de aportaciones diferenciadas. Por un lado, los estudios y, por otro, los artículos, rubricados en ambos casos por autores, en la mayoría de los casos universitarios, de reconocido prestigio en la comunidad científica vinculada a la economía social.

El presente número de la revista, dedicado de manera monográfica a la Xscalidad de las cooperativas, tiene su origen en la Jornada que se celebró en la sede de GEZKI el 21 de abril de 2009 sobre «ayudas de Estado y régimen fiscal de las cooperativas y demás entidades de la Economía social».

La Xscalidad de las cooperativas, no obstante, continúa manteniendo el mismo grado de interés y de actualidad. Cabe destacar la obsolescencia cada vez mas acusada de su normativa reguladora, que ha venido perdiendo buena parte del nivel de protección que confirió en el momento de su aprobación, y requiere una urgente actualización. Además, esa normativa se encuentra cuestionada por las instituciones comunitarias, que están analizando si puede constituir ayuda de Estado prohibida por el Tratado de la Unión. El número 6 de la revista se dedica por tanto, incuestionablemente, a un asunto de plena actualidad, que preocupa seriamente al sector cooperativo, y que tiene también un evidente interés científico. Si a eso le unimos la cualificación académica de los autores, el acierto e interés del tema analizado queda fuera de toda duda.

GEZKI

Estudios

Reflexiones sobre la reforma de la fiscalidad de las cooperativas y sobre su compatibilidad con el Derecho comunitario¹

Prof. Dr. Marco Antonio RODRIGO RUIZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU)
Subdirector de GEZKI (Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social)

Sumario: I. Consideraciones críticas sobre el actual régimen tributario de las cooperativas. 1. Introducción. 2. Descripción y génesis de la regulación tributaria en vigor. 3. Efectos inmediatos causados por la Ley 20/1990 (y por las Normas forales vascas de 1997). 4. Otras consecuencias ulteriores derivadas de la regulación vigente. II. La reforma del régimen fiscal de las cooperativas. 1. Incidencia de la política comunitaria en materia de prohibición de las ayudas de Estado. 2. La adecuación de la normativa interna del Estado, común y foral, a los criterios de la Unión europea. Bibliografía.

Resumen:

La Ley 20/1990 que regula el régimen fiscal de las cooperativas en España, así como las Normas forales dictadas en el País Vasco durante 1997 sobre la materia, se encuentran en una delicada situación. Por un lado, las reglas técnicas o de ajuste que contienen estas disposiciones necesitan una adaptación y actualización, habida cuenta las modificaciones legislativas de todo orden (tributarias, contables, societarias) que se han venido sucediendo tras su aprobación. Por otro lado, las bonificaciones fiscales establecidas en ellas han perdido buena parte de su alcance, y pese a ello, paradójicamente, están siendo cuestionadas por la Comisión y los Tribunales de la Unión Europea. El presente trabajo analiza, desde una perspectiva crítica, las deficiencias de este régimen fiscal y su posible reforma.

Palabras clave:

cooperativas, fiscalidad, beneficios fiscales, ayudas de Estado.

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

Econlit:

H320 – Fiscal Policies and Behavior of Economic Agents: Firm H230 – Taxation and Subsidies: Externalities; Redistributive Effects; Environmental Taxes and Subsidies K340 – Tax Law D630 – Equity, Justice, Inequality, and Other Normative Criteria and Measurement.

I. Consideraciones críticas sobre el actual régimen tributario de las cooperativas

1. Introducción

El régimen fiscal de las sociedades cooperativas es, a día de hoy, un dechado de paradojas y contradicciones, que ofrece síntomas inequívocos de agotamiento, aunque, sin embargo, no resulta sencillo vislumbrar todavía pautas o criterios sólidos para su reforma. Esa reforma que parece conveniente y, a medio plazo, inevitable —pese a las comprensibles reticencias del sector, temeroso de que, como ya sucedió en 1990, implique un agravamiento de la tributación—, ha de acometerse atendiendo a los principios y singularidades del cooperativismo, debe observar también un escrupuloso e ineludible respeto al mandato constitucional de fomento que impone el artículo 129.2 de la Carta Magna, y se encuentra forzada a salvar el obstáculo que surge ante el riesgo de que ese sistema fiscal singular pueda ser considerado ayuda de Estado prohibida por la Constitución europea.

Esta necesidad de reformar la normativa fiscal ha sido expresada por el Parlamento Vasco, que en abril de 2008 aprobó por unanimidad 14 resoluciones sobre Economía social, de entre las cuales la número 9 dice textualmente: «el Parlamento Vasco insta a las instituciones forales de los territorios históricos vascos a que estudien la adopción de las medidas normativas precisas para actualizar el régimen de protección fiscal. Las cooperativas y el conjunto de la economía social se han visto mermadas en el tratamiento tributario y han perdido con el paso del tiempo ventajas fiscales, y es por ello por lo que urge, a la hora de hablar de protección y promoción de la economía social, efectuar un análisis y un impulso normativo y adoptar cuantas decisiones sean oportunas para compensar a una actividad económica que tiene, técnicamente, una segunda contribución, al considerar que deben dotar obligatoriamente fondos irrepartibles».

Sin embargo, esa relevante declaración institucional no ha tenido prácticamente reflejo todavía en la regulación vigente en el País Vasco, mas allá de la anecdótica rebaja en un punto del tipo de gravamen aplica-

ble en el impuesto de Sociedades a las cooperativas², y de alguna adaptación normativa de detalle y poco relieve³, por lo que la reforma de fondo que el Parlamento Vasco propugna se halla todavía pendiente de realización, sin que se observen iniciativas siquiera de las instituciones forales tendentes a llevarla a cabo.

El presente estudio pretende analizar la situación en que se encuentra actualmente la fiscalidad de las sociedades cooperativas, y reflexionar sobre las pautas y criterios que debieran orientar su reforma. A este propósito ha de partirse ineludiblemente del régimen tributario establecido por la Ley estatal 20/1990, de 19 de diciembre, todavía en vigor, por cuanto, siguiendo las líneas del Estatuto Fiscal precedente de 1969, es el texto que estableció las pautas básicas por las que se rige la fiscalidad de las cooperativas. Tomando como modelo de partida dicho texto legal, cuya estructura y filosofía general se conserva, las Juntas Generales de los diferentes Territorios Históricos del País Vasco aprobaron en 1997 sus respectivas normas forales sobre la materia⁴, en las que se introdujeron no obstante apreciables diferencias que afectan a algunos aspectos centrales de esa regulación común. Es necesario, por tanto, atender a lo dispuesto en ambos bloques normativos —estatal, de un lado, y foral del País Vasco, de otro—, de cara a realizar consideraciones sobre su modificación.

2. Descripción y génesis de la regulación tributaria en vigor

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, reguladora del vigente régimen fiscal de las sociedades cooperativas, constituye un raro prodigio de longevidad que contrasta con la variabilidad extrema y precipitada que asola por lo común a la legislación tributaria, haciendo que ésta corra un alto riesgo de perder —si no lo ha hecho ya— su carácter de sistema ordenado

² Tomando como referencia el ordenamiento foral guipuzcoano, la Norma Foral 8/2008, de 23 de diciembre (disp. final cuarta) ha fijado el tipo de gravamen en el 20 por 100 (frente al 21 por 100 anterior), mientras que para las cooperativas de reducida dimensión se establece un tipo del 18 por 100 (cuando antes era del 19 por 100). Idéntica medida habían adoptado con anterioridad los Territorios de Araba y Bizkaia, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 (disp. adicional novena de la N.F. de Araba 13/2007, de 26 de marzo y art. 7 de la N.F. de Bizkaia 6/2007, de 27 de marzo).

³ Como sucede, en Gipuzkoa, con las Normas Forales 3/2008, de 9 de julio (en particular art. 11); la ya citada 8/2008, de 23 de diciembre; y la 4/2009, de 23 de diciembre (art. 4).

⁴ Norma Foral de Gipuzkoa 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, Norma Foral de Araba 16/1997, de 9 de junio, y Norma Foral de Bizkaia 9/1997, de 14 de octubre.

y coherente, sustentado en principios comunes y armónicos, como exige el artículo 31.1 de la Constitución española.

Esa longevidad es aún mayor si se tiene en cuenta que la Ley 20/1990 resulta en realidad una prolongación del anterior Estatuto Fiscal aprobado en el año 1969 para las cooperativas, a través del Decreto 886/1969, de 9 de mayo⁵. La estructura y contenido de ambas disposiciones es muy semejante, limitándose el texto legal del año 90 a adaptar el Estatuto pre-constitucional e incorporarlo al nuevo régimen jurídico y político surgido de la Constitución de 1978. Esta adaptación, que acumuló un llamativo retraso⁶, tuvo un inicial propósito de acomodar el régimen tributario especial que nos ocupa a las radicales reformas normativas que, auspiciadas por el ministro Fernández Ordóñez, se introdujeron en el ordenamiento fiscal desde finales de 1977 y dieron lugar al establecimiento por primera vez, en 1978, de dos auténticos impuestos generales sobre la renta, destinados a gravar la obtenida por las personas físicas, el primero, y los beneficios de las sociedades y restantes personas jurídicas, el segundo. La tardanza en la elaboración del texto legal permitió, sin embargo —y es uno de los motivos que se adujeron para justificar la misma—, tener en cuenta también las importantes novedades que incorporó, en el ámbito societario o sustantivo, la Ley General de Cooperativas 3/1987, de 2 de abril⁷.

Por su parte, los Territorios forales del País Vasco acometieron también, en ejercicio de las potestades normativas que derivan del sistema de concierto económico, la regulación tributaria de las sociedades cooperativas. La elaboración de esa normativa foral específica fue liderada por el Territorio de Guipúzcoa y el Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi⁸

⁵ Del mismo modo que dicho Decreto de 1969 fue, a su vez, una mera adecuación del Estatuto Fiscal precedente, establecido por Decreto de 9 de abril de 1954.

⁶ La Ley 61/978, de 27 de diciembre, por la que reguló el impuesto de Sociedades, ya ordenó, en su disposición transitoria cuarta, la remisión por el Gobierno a las Cortes de un proyecto de ley sobre régimen fiscal de las cooperativas antes del 31 de diciembre de 1979, sin que este mandato fuera nunca revocado o prorrogado formalmente. Ocho años más tarde fue la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, la que reiteró la exigencia en su disposición final quinta, requiriéndose de nuevo al Gobierno a presentar el proyecto de ley en un plazo (otra vez rebasado con creces) de seis meses, contados desde la entrada en vigor de dicho texto legal.

⁷ La exposición de motivos de la Ley 20/1990 justifica precisamente su propia existencia invocando, en primer lugar, «las profundas modificaciones experimentadas por el régimen jurídico sustantivo de las cooperativas, después de la aprobación de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas,...».

⁸ Para una explicación más detallada de la génesis de esas Normas forales tributarias del País Vasco dedicadas a las cooperativas me remito a una anterior publicación sobre dicho asunto (Rodrigo Ruiz, 1998, pág. 125 y ss.).

y se aprobó en 1997 (en la nota 4 del presente estudio se mencionan las disposiciones que surgieron a raíz de esta iniciativa). Los motivos principales para dictar dicha regulación radicaban, por un lado, en el hecho de que el Parlamento Vasco, a través de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, había dotado a la Comunidad autónoma de una norma sustantiva que introdujo importantes singularidades (como, por ejemplo, la figura de las llamadas cooperativas mixtas), que han merecido atención destacada. Estos aspectos novedosos exigían que sus consecuencias fiscales fueran analizadas y recibiesen la regulación adecuada. Por otra parte, la aprobación asimismo, por cada Territorio Histórico, de Normas Forales reguladoras del impuesto de Sociedades (en Bizkaia, la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio; en Gipuzkoa, la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio; en Araba, la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio), desarrolladas también por sus respectivos Reglamentos, demandaba el establecimiento de ajustes, en consonancia con los criterios aplicables al resto de sujetos pasivos del impuesto. Además, desde el propósito de otorgar un tratamiento diferenciado a este impuesto, es lógico y congruente que este se sometieran también a revisión los regímenes especiales como el de las sociedades cooperativas, para introducir en los mismos las alteraciones que se juzgasen pertinentes. Finalmente, la implantación y trascendencia que el sector cooperativo tiene en el seno del País Vasco, y las características especiales del mismo, entre las que destacan sobremanera su relevante presencia en el sector industrial, justificaban también que fuera dictada una regulación tributaria propia.

3. *Efectos inmediatos causados por la Ley 20/1990 (y por las Normas forales vascas de 1997)*

La nueva normativa fiscal, tan largamente esperada, produjo una serie de consecuencias inmediatas que, desde la perspectiva crítica con la que se aborda el presente estudio, pasan a describirse muy a grandes rasgos.

Debe destacarse, en primer lugar, que algunas de las modificaciones o adaptaciones contenidas en la Ley 20/1990 condujeron, en comparación con el Estatuto de 1969, a un endurecimiento de esa regulación precedente, resultado que también generan las normas forales aprobadas en el País Vasco el año 1997. En esa línea se inscriben la supresión de la posibilidad de acogerse voluntariamente al régimen de transparencia fiscal, que había mantenido para las cooperativas, por vía de excepción, el artículo 3 de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, y resulta eliminada paradójicamente por la norma fiscal que persigue incentivar al sector; también la presencia, por primera vez, de cooperativas que, pese a cumplir sin tacha en su

constitución y funcionamiento la legislación sustantiva sobre dichas entidades, quedan sin bonificaciones tributarias de ningún género, porque en el artículo 13 de la ley se establecieron diversos supuestos de descalificación fiscal por motivos ajenos a la correcta observancia de la regulación cooperativa; o, de manera destacada, el gravamen de ciertos beneficios —los extracooperativos— al tipo general del impuesto de Sociedades, extremo éste del que vamos a ocuparnos de inmediato. Como he defendido en alguna oportunidad (Rodrigo Ruiz, 1989, págs. 60 a 63; y 2003, pág. 199 y ss.), esta agravación del tratamiento fiscal a las cooperativas bien pudiera ser considerada abiertamente contraria al mandato de fomento inserto en el artículo 129.2 de la Constitución.

Puede afirmarse, respecto a las reformas introducidas por la Ley 20/1990, que la mas trascendente fue, sin duda, la decisión de hacer tributar en el impuesto de Sociedades a los resultados extracooperativos conforme al tipo general fijado para el conjunto de las personas jurídicas (35 por 100 entonces). Esta medida supuso, sobre todo para las cooperativas simplemente protegidas (que, a diferencia de las especialmente protegidas, carecen de bonificación alguna en la cuota), un agravamiento excesivo de su tributación⁹, puesto que tales resultados extracooperativos, destinados necesariamente por imperativo legal a dotar los fondos irrepartibles de las cooperativas (Fondo de Reserva Obligatorio, Fondo de Educación y Promoción), soportan una carga económica añadida, derivada de las restricciones en el poder de disposición que la irrepartibilidad de dichos fondos comporta (situación que cobra máxima visibilidad en la disolución y liquidación de la sociedad, momento en que los activos integrados en dichos fondos tampoco pueden ser distribuidos entre los socios). Como he apuntado en un estudio anterior, esta importantísima limitación patrimonial distingue de modo esencial a las cooperativas de las sociedades capitalistas, desde el punto de vista económico, y supone para las primeras un peculiar mecanismo de contribución a la comunidad que demanda, en buena técnica fiscal, medidas correctoras, pues afecta y reduce la capacidad contributiva que en éstas puede ser gravada. Dicho de otro modo, ya que buena parte del patrimonio social obtenido con el esfuerzo particular de sus miembros termina revertiendo a la comunidad, parece lógico que las cooperativas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas destinando un menor porcentaje de sus beneficios regulares o periódicos al pago de impuestos. Es mas, mientras la menor contribución tributaria se limite a compensar o equilibrar el peso que a las

⁹ Solo mitigada por el hecho de que parte de las dotaciones a los fondos irrepartibles (arts. 16.5 y 19.1 y 7 de la Ley 20/1990) mantenga la consideración de gasto deducible.

cooperativas les supone esa peculiar prestación patrimonial que exige su regulación sustantiva específica, no cabe hablar, en puridad, de auténtica exención fiscal, sino de una simple norma técnica de ajuste para adaptar el régimen tributario común a las características propias de estas sociedades y a la auténtica capacidad contributiva que, por razón de las mismas, ponen de manifiesto. De ahí que la extensión del tipo general del impuesto de Sociedades a los resultados extracooperativos resulte una medida desproporcionada y rechazable.

Este importante incremento de la fiscalidad puede explicarse, sin embargo, como el peaje —excesivo, sin duda— que el sector cooperativo, todavía no repuesto de la fuerte batalla que libró con los poderes públicos para conseguir que las cooperativas pudieran realizar con habitualidad, aunque con límites, operaciones con terceros, tuvo que asumir en contrapartida. Esa reforma sustantiva que propició la Ley general de 1987, imprescindible para la pervivencia y viabilidad económica de muchísimas cooperativas, trajo aparejada una injustificada homologación fiscal¹⁰, que no tuvo suficientemente en cuenta las ya mentadas limitaciones patrimoniales impuestas a los resultados extracooperativos y las peculiaridades de las mismas. Una defensa más eficiente y unificada de los intereses cooperativos hubiera debido impedir, pues se contaba con sólidos argumentos para ello, ese desfavorable tratamiento.

Por otra parte, este inequitativo gravamen de los resultados extracooperativos produjo el quebranto de la base imponible en el impuesto de Sociedades y su desdoblamiento en dos clases de resultados —los cooperativos y los extracooperativos— sometidos a tipos de gravamen distintos. El actual régimen de tributación fragmentada, que conduce a la fijación de diversos compartimentos estancos, me ha parecido desde el primer instante, cuando tuve la ocasión de comentar el Proyecto de la vigente Ley 20/1990 (Rodrigo Ruiz, 1989, págs. 56 y 57), absolutamente criticable. Poco mérito hay en anticipar la desmedida presión fiscal indirecta que el sistema, con toda seguridad, estaba llamado a provocar, y las elevadas dosis de incertidumbre e inseguridad jurídica que un régimen tan complejo había de traer igualmente consigo. El tiempo ha confirmado tales augurios, eviden-

¹⁰ La conexión entre ambos asuntos resulta evidente. Poco antes incluso de que fuera aprobada la Ley General de Cooperativas, ya la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1987, ensayó en su artículo 45 con gran imprecisión el método de tributación desdoblada (lo que hizo que en esta primera oportunidad la norma no tuviera trascendencia práctica). Ese cambio normativo tuvo continuidad, con una redacción mucho mas precisa, en las Leyes de Presupuestos para 1988 (art. 94) y 1989 (art. 87), de manera que la Ley 20/1990 no hizo sino refrendar y consolidar, incorporándola a una disposición dotada de estabilidad temporal, una regla que surge a la par que la regulación sustantiva.

ciando las serias dificultades que padecen las cooperativas —por lo general tanto mas graves cuanto menor es la dimensión de la entidad— en atender la gestión contable de carácter tributario¹¹.

Al propio tiempo, sigo pensando que, pese a las razones que puedan argüirse para realizar este distingo, la separación de la base imponible en dos bloques supone un retroceso técnico considerable porque transforma a un impuesto directo con vocación de globalidad o generalidad como el de Sociedades en una simple adición de impuestos de producto que, al igual que los antiguos tributos a cuenta, grava cada uno de ellos una particular y específica fuente de renta. Nos situamos con ello en el estadio anterior al inicio de la reforma fiscal, antes de 1977 (donde paradójicamente, por las razones expuestas, no se contemplaba esta disociación entre unos ingresos y otros), de suerte que se prescinde de nuevo de la consecuencia inmediata ligada al principio subjetivo en que se sustenta no sin debate la tributación de las personas jurídicas, consistente en la tributación unitaria de todas las ganancias abstracción hecha de su procedencia. Conviene puntualizar no obstante que esa práctica normativa de disociar los resultados en distintos bloques o categorías, lejos de constituir una fórmula establecida exclusivamente para las cooperativas, fue implantada y se extendió también, sobre todo en el segundo quinquenio de los años 80, a otras diversas entidades de variado signo (por ejemplo, a las entidades parcialmente exentas comprendidas en el artículo 5 de la Ley reguladora del impuesto de Sociedades), causando también en esos otros casos un elevado número de problemas y complicaciones. Se olvida además en todas estas oportunidades que la capacidad contributiva de los sujetos no puede medirse o ser modulada en función de la distinta procedencia de sus rentas, sino por el uso o destino que de las mismas se haga, de manera que la medida termina produciendo una distorsión de este capital principio.

Afortunadamente, las Normas forales vascas dictadas en 1997 sobre la tributación de las cooperativas eliminaron este sistema de fragmentación de la base imponible y aplicación de dos tipos de gravamen distintos, lo que resuelve de raíz los inconvenientes y problemas expuestos. Hay que valorar por tanto positivamente esta importante alteración respecto a la regulación estatal, aunque pueden oponerse ciertos reparos a algunos de los tipos unitarios que en esa normativa foral fueron fijados (para un desarrollo

¹¹ Aun cuando la legislación sustantiva reclama también, cierto es, la disociación entre resultados cooperativos y extracooperativos, no puede desconocerse que resulta bien distinto realizar esa distinción a los meros efectos de acreditar la adecuada observancia de dicha regulación y el respeto a las reglas del cooperativismo, que hacer gravitar la fiscalidad y las potenciales regularizaciones tributarias a practicar por la Administración en esa complicada separación de resultados.

de esta cuestión, *vid.* Rodrigo Ruiz, 1998, pág. 131 y ss.). A este respecto cabe señalar que el tipo único general que se estableció para las cooperativas fue (como se ha indicado en la nota 2 del presente estudio) del 21 por 100, aunque para las cooperativas de pequeña dimensión se dispuso un tipo inferior del 19 por 100.

4. *Otras consecuencias ulteriores derivadas de la regulación vigente*

Paradójicamente, las acusadas dificultades técnicas que provoca el estricto cumplimiento de las reglas establecidas para las cooperativas en relación al impuesto de Sociedades, singularmente en la regulación estatal, se han convertido a la larga, *de facto*, en una eficaz e imprevista pantalla de protección para las mismas. En efecto, este régimen normativo ha propiciado una escasa atención o preocupación por parte de la Administración tributaria hacia el sector, debido a la carencia de técnicos en sus distintas dependencias con conocimientos suficientes sobre las particularidades propias de la regulación cooperativa. Es más que probable —cuando menos esa es mi opinión— que una de las razones de la prolongada pervivencia de la Ley 20/1990 sea precisamente esta acusada inactividad administrativa, porque un control riguroso del correcto cumplimiento de esa compleja normativa fiscal hubiera generado graves y constantes problemas que habrían forzado, sin duda, a su modificación. Interesa destacar, no obstante, que dicha inactividad o despreocupación no cabe atribuirla a una voluntad política explícita y consciente de los poderes públicos —aunque a veces habiendo tenido conocimiento de la situación no hayan intervenido para ponerle remedio—, sino a las dificultades propias del régimen aplicable y a las importantes diferencias que guarda respecto a la regulación general.

Del mismo modo, si bien ya de inicio suscitó cierto rechazo la concreción de los criterios legales que permitían acceder al máximo nivel de protección tributaria, reservada para las cooperativas especialmente protegidas¹², el paso del tiempo ha extendido notoriamente esa percepción ne-

¹² Desde el comienzo fue cuestionada la radical exclusión de ciertos tipos de cooperativas, algunas de amplia tradición (como las de vivienda, de enseñanza, de servicios en general, etc.), entre las susceptibles de obtener la consideración de especialmente protegidas, así como la rigidez y restricción de los requisitos impuestos, que en ocasiones llegan a cercenar el desarrollo y la eficiencia económica de la cooperativa o a conducirla a situaciones de marginalidad. En la normativa foral, en cambio, las cooperativas de enseñanza y de viviendas pueden acceder también al nivel de especialmente protegidas (*vid.*; como ejemplo, el art. 5.1 de la N.F. de Gipuzkoa 2/1997).

gativa, a la par que la rigurosidad, el progresivo desfase, y la completa ausencia de flexibilidad de los requisitos establecidos para disfrutar de esa calificación fiscal ha conducido cada vez en mayor medida a hacer inviable su estricto cumplimiento (sobre todo en ciertos sectores, como el de las cooperativas agrarias). Este desfase también puede predicarse de las normas forales vascas, puesto que si bien en el momento de su aprobación actualizaron y adecuaron mejor a la realidad existente los requisitos que siete años antes había establecido la legislación estatal para ganar la condición de cooperativa fiscalmente protegida, el tiempo ya transcurrido desde entonces genera también desajustes que requieren corrección. De nuevo hay que achacar a la permisividad y a la ausencia de efectivo control público el hecho de que muchas cooperativas puedan continuar aplicando la bonificación en la cuota del impuesto de Sociedades propia de las cooperativas especialmente protegidas, si bien con la correlativa incertidumbre e inseguridad jurídica que esa abierta inadecuación de la normativa vigente genera.

No obstante, la gran perdurabilidad de la Ley 20/1990 no significa que el texto legal mantenga a día de hoy idéntico alcance y efectos que cuando entró en vigor. Todo lo contrario, buena parte de los incentivos fiscales allí establecidos ha perdido con el paso del tiempo su trascendencia inicial. Así, la exención en el ITP para la adquisición de bienes, ya contemplada en el Estatuto fiscal de 1969, recortó manifiestamente su significado en cuanto la entrada en vigor del IVA (ya en 1986) declaró sujetas a este impuesto las primeras entregas de bienes inmuebles y dispuso a su vez la posibilidad de renunciar a la exención, bajo ciertas condiciones, en las segundas y ulteriores entregas de los mismos, evitando con ello el gravamen por ITP. También la extensión de la exención por operaciones societarias, en otras disposiciones fiscales, a múltiples y nuevos supuestos, o la generalizada exoneración tributaria establecida en el IAE, salvo para personas jurídicas con volumen de negocios superior a un millón de euros, relativizan muy mucho la virtualidad de las medidas insertas en la Ley 20/1990. Con todo, la merma más significativa que, desde un punto de vista comparativo, se produce en la fiscalidad de las cooperativas, obedece a la rebaja generalizada que en época bien reciente han experimentado los tipos impositivos del impuesto de Sociedades, pues dicha rebaja, sin justificación alguna, no se ha extendido a tales entidades —con la única excepción, ya comentada, de la reducción testimonial en un solo punto del tipo fijado para las cooperativas vascas por las normas forales de 1997—. Tal es el alcance de la antedicha merma que un número no desdeñable de cooperativas han declinado aplicar el régimen fiscal propio de las mismas, por considerarlo perjudicial, y cumplan sus obligaciones tributarias en el impuesto de Sociedades con arreglo a la regulación gene-

ral de este tributo¹³, en pie de igualdad por tanto con el resto de sociedades no cooperativas (aunque deban observar, en todo caso, las normas técnicas o de ajuste fijadas en la Ley 20/1990).

Respecto a esa pérdida de alcance de las bonificaciones fiscales, es abiertamente criticable que la reducción de tipos en el impuesto de Sociedades no haya alcanzado a las sociedades cooperativas. Pero de nuevo cabe reprocharle al sector que, enfrascado prioritariamente en otras lides legislativas, tendentes en esta ocasión a postular la introducción de reformas sustantivas (sobre todo en las distintas legislaciones autonómicas) que mitigasen el carácter irrepartible de los fondos sociales, no haya porfiado con la coordinación e intensidad necesaria por la obtención de una rebaja fiscal equivalente a la de las sociedades capitalistas.

II. La reforma del régimen fiscal de las cooperativas

Con estos antecedentes, es comprensible que en el cooperativismo existan temores y reticencias para abordar una modificación significativa de su régimen fiscal especial. De un lado, la reforma precedente, que se materializó en la Ley 20/1990 y en las normas forales vascas de 1997, no supuso, como ya se ha dicho, una ampliación de las bonificaciones fiscales, sino que, por el contrario, mermó algunas de las entonces existentes. De otro, tampoco la dinámica política de reducción generalizada de los impuestos directos a la que hemos asistido en los últimos años (opción, por lo demás, hartamente discutible y de resultados más que cuestionables, como la actual crisis económica se ha encargado de demostrar) ha llegado al régimen fiscal de las cooperativas. En el momento actual, suponer que se conseguirá contracorriente (ahora que la crisis obliga a revisar la política fiscal antedicha y a subir impuestos) lo que no se obtuvo con vientos favorables, esto es, una mejora en las condiciones tributarias de las cooperativas, resulta un planteamiento poco realista y que adquiere dimensiones cercanas a la pura utopía. No es de extrañar, por tanto, que se alcen voces que aboguen por conservar la regulación fiscal vigente todo el

¹³ Por lo común las normas tributarias, de carácter imperativo, impiden la renuncia voluntaria al régimen fiscal legalmente establecido. Sin embargo, en el caso presente no existe obstáculo para dicha renuncia, por cuanto la vigente Ley 27/1999, de 16 de julio, General de las Cooperativas, dispone, en su disposición adicional sexta, que «será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la falta de contabilización separada de las operaciones realizadas con terceros no socios», de modo que basta con presentar una autoliquidación sustentada en una contabilidad unitaria, que no diferencie entre los distintos resultados cooperativos, para poder prescindir del régimen fiscal específico dictado para las cooperativas.

tiempo que sea posible, ante el riesgo de que cualquier modificación agrave el actual *status*.

1. *Incidencia de la política comunitaria en materia de prohibición de las ayudas de Estado*

Por si fuera poco, las Instituciones comunitarias de la Unión Europea, como es bien sabido, se encuentran desarrollando diversas actuaciones contra ciertas medidas fiscales de protección a las cooperativas adoptadas por varios de sus estados miembros, por entender que podrían constituir ayudas de Estado prohibidas en la Constitución europea. Estas actuaciones, que de inicio se abrieron frente a aspectos tributarios particulares y específicos de estas entidades, han pasado a adquirir tintes mucho más preocupantes, pues amenazan con cuestionar en su globalidad el régimen fiscal especial que tienen las cooperativas en algunos estados miembros como España, Italia o Francia. Cualquier previsión de reforma de este régimen fiscal establecido por la Ley 20/1990 o por las normas forales vascas de 1997 no puede perder de vista, en consecuencia, las decisiones y sentencias comunitarias que puedan dictarse en el futuro, y los criterios que en dicho ámbito vayan sentándose sobre la materia. Ello nos obliga, para poder sugerir después algunas pautas o líneas de esa posible reforma, a hacer una referencia, aunque somera y general, a esta cuestión comunitaria, que en este mismo número de la revista es abordada con detalle por otros autores de prestigio reconocido.

En este último sentido, no puede omitirse la referencia a la reciente Decisión de la Comisión europea de 15 de diciembre de 2009 (Decisión 2010/473/CE), que corrobora las afirmaciones vertidas en el párrafo anterior, y causa además perplejidad extrema por diversas y poderosas razones. Esta decisión se pronuncia, por segunda vez, sobre un asunto planteado por agrupaciones empresariales de Estaciones de Servicios de las Comunidades de Madrid y de Cataluña contra el Decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre, que autorizaba a las cooperativas agrícolas la venta de gasoleo B bajo determinadas reglas. Pese que el problema tiene un alcance concreto y muy delimitado, la Comisión repasa y valora en su conjunto el régimen fiscal de las cooperativas establecido en la Ley 20/1990, con sus bonificaciones para el impuesto de Sociedades, el impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y la imposición municipal, fijando, aunque sea *obiter dicta*, posiciones muy preocupantes y desafortunadas sobre todas estas cuestiones.

Esta Decisión de diciembre de 2009, sin embargo, no debiera tomarse por el momento como un punto de referencia sólido sobre cuales pueden ser los criterios de la Comisión respecto a los beneficios fiscales al coope-

rativismo. Por un lado, porque el radical viraje experimentado por la Comisión desde que emitiera su Decisión inicial sobre el asunto, en la que avaló y consideró plenamente acorde al Derecho comunitario la norma del Decreto-ley cuestionada, impiden asegurar que no vaya a haber más variaciones de posición en futuras actuaciones. De cualquier modo, dice muy poco a favor de la Comisión el hecho de que, tras dictarse la sentencia del Tribunal de Primera Instancia —Sala Segunda— de 12 de diciembre de 2006 (asunto T-146/03), que únicamente le reclama que justifique o motive adecuadamente la resolución que ha emitido, se retracte de la misma y dé un inaudito giro de ciento ochenta grados al emitir el nuevo pronunciamiento. Aún cuando puede entenderse que con el paso del tiempo los criterios de cualquier órgano sobre un determinado asunto pueden ir modulándose y experimentar cambios significativos, una variación tan drástica, cuando además —como se dirá— se sustenta en una argumentación débil y en muchos casos errónea, da lugar a que la fiabilidad y firmeza de criterio de la Comisión en sus posiciones queden seriamente en entredicho.

Por otro lado, esa predicada carencia de solidez de la Decisión se asienta en que ésta se extralimita al enjuiciar aspectos del régimen fiscal, como los tipos de gravamen en el impuesto de Sociedades, que no habían sido denunciados ante la Comisión, ni, por consiguiente, habían sido objeto de debate ni de alegaciones por las partes intervinientes. Precisamente, esa ausencia de alegaciones de parte puede quizá explicar la desinformación, las imprecisiones y las incongruencias que se advierten con facilidad en la Decisión de diciembre de 2009, cuya falta de rigor mueve al sonrojo cuando surge de una institución tan relevante y dotada de poder como es la Comisión europea. Un análisis certero, agudo y completo de los defectos achacables a la Decisión, que comparto en lo sustancial, puede verse en la meritoria comunicación presentada por Sofía Arana Landín en el último congreso de la Red Rulescoop celebrado en Granada, y obra en la publicación surgida del mismo (Arana Landín, 2010).

Al margen de las flagrantes carencias de la Decisión mencionada, es conveniente remontarse también al instrumento jurídico utilizado por la Comisión para enjuiciar el régimen fiscal de las cooperativas establecido en algunos países europeos. Utilizar las normas de la Constitución europea que prohíben las ayudas de Estado (art. 107 en su actual redacción, art. 87 del anterior Tratado de la U.E.) como medio para armonizar la imposición directa de los estados miembros de la Europa comunitaria —y en particular para eliminar bonificaciones en el impuesto de Sociedades—, supone reconocer de manera implícita el fracaso actual de los intentos dirigidos específicamente a este fin, y su sustitución por una vía indirecta que, al establecerse para el logro de otros objetivos, posee cara a la homogeneización fiscal importantes deficiencias. Una de ellas, por ejemplo, consiste en que

los expedientes deban abrirse respondiendo a denuncias o reclamaciones de parte, lo que tiene su lógica cuando se trata de proteger la libre competencia, pero carece de sentido a la hora de armonizar legislaciones fiscales, y da lugar además a que se examinen cuestiones de muy dispar justificación y envergadura.

No obstante, a mi juicio la mayor crítica que puede realizarse respecto al empleo de las normas prohibitivas de ayudas de Estado para fines de armonización fiscal surge de las incongruencias a las que este instrumento conduce. Por este cauce es posible conseguir que, dentro de cada país comunitario, desaparezcan o se suavicen al menos las diferencias tributarias existentes entre sociedades de distinta naturaleza, o respecto a aquellas entidades que, sin razones suficientes, sean destinatarias de bonificaciones fiscales específicas. Una cooperativa española, por tanto, habrá de tributar como una sociedad anónima o limitada, e incluso es posible que se hagan desaparecer los más de quince regímenes especiales, muchos de ellos de exención total o cuasitotal (como el de las SICAV), y cuya justificación es en casi todos los casos más débil y difusa que la que pueden esgrimir las cooperativas (en algunos casos —vuelvo a las SICAV— solo responden a razones de mero pragmatismo o utilitarismo). Sin embargo, una cooperativa española deberá competir en el espacio europeo con cooperativas italianas, alemanas, irlandesas o austriacas, que pueden tener una fiscalidad manifiestamente distinta y, en algún caso, mucho más beneficiosa, sin que las instituciones europeas se molesten un ápice ni instruyan ningún procedimiento para corregir esa desigualdad, que es por esencia la que en el ámbito comunitario se debe combatir. Una rigurosa política conforme a la prohibición de ayudas de Estado podría alcanzar la máxima meta de lograr la uniformidad total, dentro de cada país comunitario, de la regulación propia del impuesto de Sociedades, para hacerla aplicable sin excepción a todo género de personas jurídicas, pero este resultado solo agudizaría y haría más patente y cognoscible la competencia fiscal entre los diferentes Estados, cuya normativa tributaria en este impuesto podría seguir siendo muy distinta de unos lugares a otros. Que esta práctica conduce a un resultado final absurdo parece, según lo expuesto, del todo punto evidente. Y no se arguya que una vez unificada internamente la legislación fiscal de cada país ya se acometerá, en un segundo paso, la armonización entre las normas de los diversos Estados miembros, porque, como la realidad demuestra tozudamente, ese no es el campo propio de las reglas sobre prohibición de ayudas y, además, para abordar esa tarea no hace falta aguardar a los resultados que puedan obtenerse en aplicación del artículo 107 del Tratado o Constitución. Al contrario, lo lógico es descender de lo general a lo particular, y no a la inversa, esto es, aproximar las diferencias de tributación entre estados, evitando situaciones de auténtico dumping fiscal (el caso de Irlanda,

sin ser el único, resulta paradigmático), y solo después abordar aquellos distingos, habitualmente de mucha menor dimensión, que se puedan dar internamente en los diferentes estados miembros.

Con todo, no cabe ignorar las actuaciones de las instituciones comunitarias a la hora de plantear o sugerir líneas de reforma en el ámbito de la fiscalidad de las cooperativas. Algunas consecuencias, siquiera provisionales y no exentas de crítica, se pueden extraer de ellas. Así, cabe inferir que, para la Comisión, salvo que varíe o introduzca matices en su criterio, la irreparabilidad de los fondos sociales de las cooperativas, y otras diferencias apreciables relativas a la ordenación de su capital societario, no constituyen razón suficiente para justificar un trato fiscal distinto y más favorable para las mismas, postura con la que nuestro completo desacuerdo¹⁴. En cambio, la observancia del principio mutual parece configurarse como el factor que permite un régimen más ventajoso, de modo que las operaciones entre sociedad y socios podrían acogerse a él y llegar incluso a quedar excluidos del impuesto de Sociedades, bajo un sistema de transparencia fiscal, o simplemente, como sucede en bastantes países europeos, estableciendo una regla de exención o de deducción de los retornos que no precise siquiera imputar a los socios aquella parte de los mismos que se deja sin distribuir. Destaca también la Comisión la importancia que posee el volumen o dimensión de la cooperativa para valorar la licitud de las ventajas fiscales existentes, e incluso la especial trascendencia de cierto tipo de actividades (bancarias, de seguros, etc.), circunstancias que llevan a considerar tanto más perniciosas y susceptibles de constituir ayudas prohibidas las bonificaciones arbitradas cuanto mayor sea la dimensión de la cooperativa afectada o relevante y estratégico (a juicio de la Comisión) el sector en que desarrolle su actividad.

2. *La adecuación de la normativa interna del Estado, común y foral, a los criterios de la Unión Europea*

En España la protección fiscal que reciben las cooperativas se anuda directamente al factor mutual existente en dichas entidades. Así, el artículo 13, número 10, segundo párrafo, de la Ley 20/1990 dispone que «ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente prote-

¹⁴ Esta posición parte de un grave error de planteamiento, tanto más evidente cuando se trata de someter a examen entidades de signo esencialmente mutual, como es el de establecer el punto o elemento de comparación exclusivamente en la regulación fiscal de las sociedades, en lugar de analizar conjunta o globalmente la tributación de la entidad y también la de sus socios.

gida», de manera que todas las ventajas tributarias establecidas en la regulación especial se reservan a las entidades que puedan considerarse, según expresión ya generalizada, de mutualidad prevalente¹⁵. Las normas forales vascas se limitan a señalar, en cambio, que se perderá la condición de cooperativa especialmente protegida por la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios fuera de los casos permitidos en las leyes¹⁶.

En idéntico sentido, las bonificaciones más relevantes, centradas con gran diferencia sobre las demás en el impuesto de Sociedades, se hallan también claramente vinculadas al principio mutual. Por un lado, solo los resultados cooperativos —los provenientes de operaciones o actividades con los socios— tienen establecido un tipo de gravamen reducido en el ordenamiento estatal. Por otro, las cooperativas especialmente protegidas, que disponen de una significativa bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra, han de cumplir también con reforzadas y rigurosas exigencias de carácter mutual en el desarrollo de su actividad para entrar en esta categoría y poder disfrutar de dicha reducción de cuota.

Desde dicha perspectiva, no debiera suscitar ningún problema el encaje de un régimen fiscal de este tenor con la normativa europea, cuando la propia Comisión reconoce capacidad a los criterios de orden mutual para provocar un trato tributario diferenciado. Sin embargo, la anterior conclusión no permite circunscribir a ese aspecto mutualista, en modo alguno, la justificación de un régimen especial, pues hay otros poderosos motivos que lo avalan, como la irrepartibilidad de los fondos sociales, con su efecto ya comentado de significar una segunda vía de contribución a la comunidad, o como los objetivos de orden económico y social que el cooperativismo atiende (participación de los trabajadores en la titularidad de medios de producción, democratización de la actividad económica, apuesta por la inversión productiva, arraigo territorial y un largísimo etcétera de idéntica relevancia).

En último término, si contra toda lógica la Comisión Europea se empecinase en mantener la valoración de la Ley 20/1990 que expresa en su Decisión de 15 de diciembre de 2009, las bonificaciones fiscales que en ella se contienen deberían ser consideradas ayudas existentes, pues su prolon-

¹⁵ La única excepción prevista en el texto legal, incluida por el ya mencionado Decreto ley 10/2000, de 6 de octubre, es la que autoriza a las cooperativas agrarias a rebasar el porcentaje del 50 por 100 en el suministro de gasóleo B a no socios sin perder la protección fiscal, asunto sobre el que, como ya sabemos, versa la Decisión de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2009, la cual, tras el correspondiente recurso con fecha 6 de abril de 2010, se halla pendiente de resolución ante el Tribunal General.

¹⁶ Art. 12.10 de la N.F. de Gipuzkoa 2/1997 y de la N.F. de Araba 16/1997, y art. 11.10 de la N.F. de Bizkaia 9/1997.

gada vigencia dobla el plazo de 10 años fijado en el Reglamento comunitario 659/99, y, además, en la medida en que ese régimen fiscal proviene del Estatuto Fiscal de 1969, que, como ya se ha dicho, era aun mas ventajoso, son también anteriores a la entrada de España en la Unión Europea, datada el 1 de enero de 1986. Sin olvidar que tampoco resultaría difícil, para justificar la validez y permanencia de varias de esas bonificaciones (como la que se refiere al IBI), demostrar que se hallan incluidas en el concepto o regla de *minimis*, que impide a su vez su anulación.

En cuanto a las formas técnicas mediante las que materializar, cara a una futura reforma, ese texto fiscal diferenciado al que las cooperativas son acreedoras, da toda la impresión, también en base a las propias categorías que utiliza la Comisión europea, de que el establecimiento de tipos reducidos con respecto al general, aplicables sin excepción al conjunto de los resultados obtenidos, suscita menores resistencias en orden a reconocer su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, siempre que, como es el caso, exista una justificación —ya admitida— para establecer un régimen particular. Es probablemente a través de esta vía, que el sector demanda insistentemente, por la que habría de discurrir una futura reforma de la legislación española, extendiendo y mejorando el camino emprendido por los sistemas forales del País Vasco a este respecto¹⁷. La multiplicidad de tipos de gravamen existentes dentro del impuesto de Sociedades en prácticamente todos los estados miembros, y la gran disparidad de tipos nominales existentes entre unos países y otros hace muy difícil a la Comisión cuestionar situaciones aisladas con olvido de todas las demás, por lo que en lugar de implantar reglas de atenuación en otros elementos del tributo —base imponible, cuota— es más conveniente situarlas en el tipo de gravamen.

En esta misma línea, cabe también precisar que, si bien una bonificación en la cuota o la minoración del tipo para una sola parte de los beneficios pueden conseguir mermas en la carga fiscal iguales o superiores a las que se logren con la fijación de un tipo único rebajado respecto al ordinario o general del impuesto, pueden detectarse ciertas diferencias entre esas variadas fórmulas. Por de pronto, la coincidencia de dos tipos de gravamen diversos, cada uno para una fracción del beneficio, así como la exclusión de la mitad de la cuota resultante, patentizan de manera muy evidente o visible que se está dispensando a la entidad beneficiaria un trato manifiesto de favor, por muy razonable que sea la medida. Constituyen previsiones legislativas cuya singularidad se aprecia de inmediato, de forma interna, sin necesidad de acudir a la comparación con el régimen general

¹⁷ Vid. el art. 26.2 de la N. F. de Gipuzkoa 2/1997, el art. 26.2 de la N. F. de Araba 16/1997, y el art. 25.2 de la N. F. de Bizkaia 9/1997.

del tributo. En cambio, el establecimiento de un tipo impositivo específico para el conjunto de los resultados, aunque sea distinto e inferior al que se aplica a otras sociedades, tiene otras connotaciones, pues puede revelar simplemente que la capacidad contributiva de unos y otros sujetos no es la misma. De cumplirse esta premisa —la existencia de diferentes niveles de capacidad—, la concreción en cada caso del tipo de gravamen correspondiente es una decisión libérrima (aunque dentro de unos límites razonables) del legislador, es un asunto de política fiscal¹⁸ donde los estados disponen de un alto grado de discrecionalidad (mas aun mientras no se logre armonizar la imposición directa), de manera que, como acaba de indicarse, el cuestionamiento por la Comisión europea de una medida de esta naturaleza es asunto altamente complejo.

Alternativamente, o —lo que me parece mucho mas apropiado— de manera simultánea (conjugándose entonces con un tipo único inferior al general), sería posible declarar exentos en el impuesto de Sociedades a los retornos cooperativos, por cuanto la Comisión europea parece reconocer que estas percepciones, en razón de su carácter mutual, pueden limitar su tributación a la que corresponda en la imposición personal de los socios receptores (donde en ningún caso debieran gravarse los retornos no distribuidos imputables al socio). De esta manera se tendrían en cuenta de un lado, por vía de exención, los rasgos específicos inherentes a la mutualidad, mientras el tipo de gravamen reducido compensaría, por otro lado, la carga patrimonial añadida que la irrepartibilidad de los fondos conlleva, a la par que permitiría introducir también, superando la mera compensación, una medida de auténtico fomento, en atención a los diversos y trascendentes valores de orden económico y social propios del cooperativismo.

Considero también que resulta obligado superar los obsoletos criterios establecidos para alcanzar la condición de cooperativa especialmente protegida, que a sus defectos iniciales ha sumado a día de hoy la práctica imposibilidad de poder respetarlos, situación que afecta muy directamente a algunas clases de cooperativa (como las agrarias). En esta línea, debería tenderse a la integración de todas las cooperativas en un único grado de protección fiscal, eliminándose por tanto una distinción entre protegidas y especialmente protegidas que en la actualidad ha perdido el significado que en otro momento pudo tener (incluso pudiera ser considerada, según los criterios comunitarios el uso, ayuda de Estado perjudicial para las cooperativas, como las de vivienda, enseñanza, servicios, etc., que tienen vetado en la regulación estatal el acceso a esa calificación y a

¹⁸ Ni siquiera en aquellos impuestos armonizados, como el IVA, los tipos de gravamen aprobados por los estados miembros han de ser coincidentes, como tampoco el ámbito de aplicación de los tipos reducidos tiene que coincidir con exactitud.

las ventajas inherentes a la misma). Esa homologación ha de hacerse sin embargo —he aquí el riesgo del cambio— al alza, esto es, extendiendo a todas las cooperativas un nivel de protección equivalente al que ahora disfrutaban las cooperativas especialmente protegidas, pues lo contrario lesionaría con claridad el mandato de fomento que el artículo 129.2 de la Constitución impone.

Es imprescindible también conservar en la futura regulación un precepto idéntico o equivalente al que contiene en la actualidad el artículo 15.2 de la Ley 20/1990, o el artículo 15.3 de la N.F. de Guipúzcoa 2/1997, conforme al cual las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o aquellas otras que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, computarán como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior el coste de tales servicios y suministros, o dicho coste en caso contrario. Esta regla especial que excepciona la aplicación de la normativa dedicada a las operaciones vinculadas, según la cual habría que computar a valor de mercado cualquier operación con los socios, ha de mantenerse inexcusablemente, porque de otro modo quedaría completamente desnaturalizada la función de dichas cooperativas y comprometida su propia subsistencia.

Al propio tiempo, convendría salvar la objeción que se formula en el sentido de que la distinta naturaleza de la sociedad no autoriza por sí sola a establecer distingos fiscales. A tales efectos cabe proponer, como medida congruente y perfectamente viable, que cualquier tipo bonificado que pudiera aprobarse no se constriñera a las sociedades cooperativas, sino que se extendiese a cualquier entidad, con independencia de su condición o naturaleza, que, por sus características y fines, cupiera calificar como integrante o perteneciente a la economía social, ahora que el Proyecto de Ley de la Economía Social (art. 5) introduce una delimitación legislativa del sector¹⁹. Es una proposición sin duda ambiciosa, y que no cabe pensar que pueda materializarse a corto plazo, pues implica la revisión conjunta de muchos regímenes tributarios singulares. Mas sin duda carece de toda lógica, y debilita la posición subjetiva de cada segmento o subsector de la economía social ante los poderes públicos, el hecho de que existan tantas especialidades o particularidades fiscales como componentes forman parte de la Economía social. Téngase en cuenta además que varias de las figuras insertas en este ámbito (según el artículo 5 del Proyecto se incluyen en el mismo las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lle-

¹⁹ Dicho Proyecto de Ley de Economía Social ha sido publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) de fecha 8 de septiembre de 2010.

ven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación, amén de otras que pueden añadirse también por respetar los principios comunes señalados en el art. 4 del propio texto) disponen ya de una exención completa para parte de sus rendimientos, y un tipo único inferior al general para el resto de ganancias, tal como aquí se propugna, lo que revela que no hay obstáculos de índole técnico para su consecución por las cooperativas. La apelación del Proyecto a medidas comunes de fomento contribuye a postular un régimen fiscal homogéneo —en la medida de lo posible— para todas ellas, objetivo cuyo logro requiere, claro está, una firme y sostenida voluntad política. De cualquier modo, resulta obvio que la extensión del trato a cualquier entidad que reúna caracteres objetivos comunes y verificables protege al régimen fiscal aprobado e impide que las instituciones europeas puedan enjuiciarlo en base a que las diferencias de regulación se sustentan en simples particularidades de naturaleza o tipología societaria.

Con independencia de lo hasta aquí expuesto, resta indicar que se echa de menos en Europa (pero también en España) la presencia de un lobby cooperativo poderoso y activo que, con la suficiente representatividad y de forma unificada, defienda los legítimos intereses del sector con el peso e influencia que, por su dimensión y trascendencia, a éste le corresponde. Pese a que en los últimos tiempos algo se ha avanzado en el reconocimiento de los valores propios del cooperativismo y en la asunción de que éste requiere protección y ayuda de los poderes públicos, es necesario intensificar las acciones emprendidas en esta línea para que textos comunitarios como, entre otros, el Informe 2008/2250 (INI) de 26 de enero de 2009 surgido en el Parlamento Europeo; la Comunicación de la Comisión (Doc. COM/2004/18 final) de 23 de febrero de 2004 al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa (comunicación que sin embargo resulta en algunos aspectos muy reticente); los dictámenes del Comité Económico y Social Europeo sobre Economía Social y mercado único (año 2000), o el último y de gran relevancia sobre «Distintos tipos de empresa», de 1 de octubre de 2009, no queden en papel mojado y la Comisión europea respete y sea congruente con lo que se dice en dichos documentos²⁰.

²⁰ El último Dictamen citado del Comité Económico y Social Europeo señala en sus apartados 1.12 (sobre conclusiones y recomendaciones) y 4.5.1 (sobre Derecho fiscal) que «el CESE pide a la Comisión que anime a los Estados miembros a que estudien la posibilidad de conceder medidas compensatorias a las empresas sobre la base de su utilidad pública comprobada o de su contribución constatada al desarrollo regional».

Bibliografía

- Alguacil Marí, M.P. «Tratamiento Fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado», *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 14, 2003.
- , *Fiscalidad de las cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado*, CCEA, Madrid, 2008.
- Arana Landín, S., «El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español», *V Congreso Rulescoop «El emprendimiento colutivo y la cohesión social»*, Granada, 2010.
- Barberena Belzunce, I., *Sociedades cooperativas, anónimas, laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1992.
- Calvo Ortega, R., «Entidades de Economía social. Razones para una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Ed. Thomson/Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 33 y ss.
- García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M., «Régimen tributario actual en el ordenamiento español», *Fiscalidad de las Entidades de Economía social, op. cit.*, pág. 73 y ss.
- 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*, núm. 196, 2001.
- Mateo Rodríguez, L., «Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas», *Primeros encuentros cooperativos de la Universidad del País Vasco*, Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, Vitoria-Gasteiz, 1989, pág. 159 y ss.
- Merino Jara, I., «Las cooperativas el régimen comunitario de ayudas de Estado», *Revista Vasca de Economía social*, núm. 3, 2007.
- , «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 66, Octubre 2009, págs. 109-126.
- Morales González, S., «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria», *CREDF*, núm. 132, 2006, pág. 825 y ss.
- Pérez Royo, F., «Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, octubre, 1987, pág. 63 y ss.
- Rodrigo Ruiz, M.A., «Análisis crítico del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Especial referencia a la tributación en el impuesto de Sociedades», *El Régimen Fiscal de las Cooperativas. VII Jornadas de Cooperativas de Euskadi*, Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, Vitoria-Gasteiz, 1989, pág. 45 y ss.
- , «Estado actual del régimen tributario de las sociedades cooperativas», *Actualidad en torno al cooperativismo vasco. XVI Cursos de Verano y IX Cursos Europeos de la Universidad del País Vasco*. CSCE. Vitoria-Gasteiz, 1998, págs. 121 y ss.

- , «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 47, noviembre 2003, pág. 199 y ss.
 - , «El régimen fiscal de la cooperativa», *Manual de Derecho de Sociedades Cooperativas*, CSCE, Vitoria-Gasteiz, 2008, pág. 465 y ss.
- Tejeriz o López, J.M., «El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», *Revista Vasca de Economía Social*, núm. 4, 2008, pág. 41 y ss.

El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?¹

Prof. Dr. Isaac MERINO JARA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UPV/EHU)

Sumario: I. Introducción. II. Ventaja y selectividad. III. La naturaleza y la estructura del sistema fiscal como excepción. IV. Interés general y compensación. V. El concepto de ayuda existente y el concepto de minimis. VI. Confianza legítima. VII. Conclusión.

Resumen:

El tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas españolas ha sido recientemente cuestionado desde la óptica de su adecuación al régimen comunitario sobre ayudas de Estado. En el presente trabajo, a la luz de recientes pronunciamientos de la Comisión europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se examinarán los criterios legalmente establecidos para que medidas fiscales como la referida sean declaradas contraria a la libre competencia junto a las causas y principios que excluyen tan consideración.

Abstract:

The tax treatment of Spanish cooperatives has been recently questioned from the from the viewpoint of its adequacy to the Community rules on State aid. In this paper, in light of recent rulings by the European Commission and the Court of Justice of the European Union, we will examine the legally established criteria for the said fiscal measures as may be declared contrary to free competition and the causes and principles that exclude this consideration.

I. Introducción

En los últimos tiempos se ha venido cuestionando la Xscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de las ayudas de estado, en distin-

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

tos Estados europeos². Aunque los regímenes fiscales de las cooperativas de los distintos Estados son diversos, trataremos de avanzar algunos criterios a la luz de los más recientes pronunciamientos, bien de la Comisión Europea, como es el caso de la Decisión de 14 de diciembre de 2009, bien del Tribunal de Justicia, como es el caso de las Conclusiones del Abogado General Jääskinen, presentadas el 8 de julio de 2010, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08. No parece que a nivel comunitario, la situación, con carácter general, esté decantada en contra de un tratamiento fiscal singularizado de las cooperativas³. La *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las Cooperativas en Europa* (Bruselas, 23-2-2004 COM (2004), 18^a), constituye buena prueba de la cautela con la que, de momento, se estaban conduciendo las instituciones comunitarias, pues en ella podemos leer, en el apartado relativo al tratamiento fiscal y otros beneficios, lo siguiente:

«Determinados Estados miembros (como Bélgica, Italia y Portugal) consideran que las restricciones inherentes a la naturaleza específica del capital de las cooperativas requieren un tratamiento fiscal diferenciado. Por ejemplo, el que las participaciones de las cooperativas no coticen en Bolsa (y, por tanto, no sean negociables) puede implicar que sea casi imposible materializar los beneficios. Además, el hecho de que las participaciones se reembolsen a su valor nominal (no tienen valor especulativo) y las plusvalías sean normalmente limitadas pueden disuadir a eventuales socios. Asimismo, las cooperativas a menudo están sujetas a requisitos estrictos en materia de dotación a reservas. Aunque puede aceptarse cualquier tratamiento fiscal específico, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas debe respetarse el principio que establece que cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula y no debe ser una fuente de competencia desleal. Además, cualquier otro “beneficio” no debe servir para que cooperativas ficticias aprovechen la fórmula cooperativa para escapar a sus obligaciones sobre publicidad y gobernanza empresarial. La Comisión invita a los Estados miembros a que, cuando estudien un tratamiento fiscal apropiado y proporcional para el capital social y las reservas

² M.^a P. Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», *Revesco*, núm. 102, 2010, pág. 10.

³ Vide R. Calvo Ortega, «Armonización fiscal en la Unión Europea y su reflejo en la Economía Social», *Anuario Iberoamericano de la Economía Social*, núm. 1, 2010, págs. 192-196.

de las cooperativas, velen para que dichas normas no creen situaciones que limiten la competencia⁴.»

En ese sentido, resultó muy positiva para las cooperativas españolas la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002 de la que recogemos algunos de sus considerandos:

«146) Pero los beneficios fiscales de los que disfrutaban las sociedades cooperativas han de considerarse en conjunción con las obligaciones que las normas de ajuste técnico producen en las cooperativas. Como señala la Confederación de Cooperativas Agrarias de España en sus observaciones, este beneficio fiscal no puede considerarse de forma desconectada con el coste fiscal de los retornos en la renta del socio cooperativista en el [impuesto sobre la renta de las personas físicas] que tiene unas características completamente distintas al dividendo en una empresa capitalista. La atenuación en la doble imposición efectuada en la relación sociedad capitalista-socio (dividendo empresarial) no tiene contrapartida en la relación sociedad cooperativa-socio cooperativista (retorno cooperativo), por lo cual el retorno tiene una mayor carga fiscal que el dividendo. El beneficio que pudiera obtener la cooperativa por la deducción en la cuota del impuesto de sociedades queda corregido por la doble imposición con respecto al [impuesto sobre la renta de las personas físicas] que se aplica al socio de la cooperativa y su incremento de tributación por esta vía.

147) La fiscalidad de las cooperativas agrarias debe analizarse en su conjunto y responde a elementos diferenciadores en cuanto a su estructura, conteniendo elementos beneficiosos a la par que obligaciones específicas (dotaciones a fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición).

148) Por consiguiente, a la vista de las informaciones que han sido facilitadas por España y por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España, la Comisión considera que las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley [...] en la legislación de las cooperativas agrarias, no ofrece a éstas una ventaja que aligere las cargas que gravan su presupuesto y no constituyen una medida fiscal selectiva que afecte a los recursos del Estado. Por lo tanto esta medida no es una ayuda de Estado a efectos del párrafo primero del artículo 87 [CE].»

⁴ En el marco del Derecho de la competencia, el concepto de «empresa» comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación. Constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado. Sobre el concepto de empresa en el marco del régimen comunitario de ayudas de estado, Vide L. Peverini, «La nozione di impresa», *Aiuti di stato in materia fiscale* (a cura di L. Salvini), CEDAM, Padova, 2007, págs. 157 y ss.

No obstante, dicha Decisión se anuló por la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia por falta de motivación. (Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (Asunto T-146/03). La sorpresa mayúscula se produce cuando se conoce la Decisión de 14 de diciembre de 2009 (Ayuda n.º C 22/2001) que sustituye a la anulada, contra la cual se ha interpuesto recurso, ante el Tribunal General, el 6 de abril de 2010, Confederación de Cooperativas Agrarias de España y CEPES/Comisión, (As. T-156/10) (2010/C 148/75) (DOUE 5-06-2010)

Las partes demandantes invocan cinco motivos de anulación:

- El primer motivo se basa en la violación por la Comisión del derecho de las partes interesadas en el procedimiento a ser oídas, al haber adoptado la Comisión la Decisión impugnada, que presenta conclusiones diametralmente distintas a las contenidas en la Decisión Inicial, sin haber reabierto el procedimiento formal ni dado a las partes interesadas ocasión de presentar sus observaciones.
- El segundo motivo censura que la Comisión se apartara del mandato de la sentencia dictada en el asunto T-146/03, que sancionaba únicamente la ausencia de motivación suficiente en ciertos aspectos de la Decisión Inicial. En lugar de corregir dichos extremos, la Comisión procedió a revisar elementos de su Decisión Inicial no cuestionados por el juzgador. Esta actuación de la Comisión infringe los principios de seguridad jurídica y confianza legítima de las partes interesadas.
- En tercer lugar, las demandantes contestan la calificación de la medida como ayuda de Estado, por considerar que no basta afirmar que, por una fiscalidad diferentes a las sociedades, las cooperativas agrarias que no realizan el 100 % de su actividad con sus socios (modelo cooperativo mutualista puro) disfrutaran de una «ventaja», ignorando que cooperativas y sociedades de capital no se encuentran en una situación fáctica ni jurídica similar. Además, incluso si se aceptarse esta comparación —*quod non*— el régimen fiscal de las cooperativas no supone una ventaja, sino diferencias justificadas por la economía y naturaleza del sistema fiscal español, como la propia Comisión había reconocido en la Decisión inicial, no cuestionada en este punto la sentencia de 12 de diciembre de 2006.
- En cuarto lugar, y con carácter subsidiario, las partes demandantes consideran que la Comisión no ha motivado suficientemente y ha errado en el análisis de compatibilidad de la medida, a la luz de lo dispuesto en el artículo 107, 3, letra c), del TFUE, y que dicha medida hubiera debido de clararse compatible.
- Por último, las partes demandantes contestan la orden de recuperación contenida en la Decisión impugnada.

Decíamos antes que las conclusiones del Abogado General Jääskinen, presentadas el 8 de julio de 2010, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, pueden ser útiles en la medida en que anticipan la existencia de una próxima Sentencia del Tribunal de Justicia, pero puede que no sea así, dadas las cautelas con las que se expresa el AG a la hora de pronunciarse sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial, que se bifurca en las tres siguientes:

«1) Las ventajas fiscales otorgadas a las sociedades cooperativas al amparo de los artículos 10, 11, 12, 13 y 14 del DPR [n.º 601/1973], ¿son compatibles con la normativa sobre la competencia y, en particular, pueden calificarse de ayudas de Estado con arreglo al artículo 87 CE, sobre todo en presencia de un sistema inadecuado de vigilancia y corrección de los abusos, como el establecido en el Decreto Legislativo C.P.S. n.º 157 [de 14 de diciembre de 1947]?

2) En particular, por lo que respecta al problema de la calificación de ayudas de Estado de las ventajas fiscales controvertidas, ¿dichas ventajas pueden considerarse proporcionadas en relación con los fines atribuidos a las empresas cooperativas? ¿La valoración de la proporcionalidad puede referirse, no sólo a cada medida considerada aisladamente, sino también a la ventaja que suponen las medidas consideradas en conjunto, con la consiguiente alteración de la competencia?

3) Para responder a las cuestiones anteriores, procede tener en cuenta que, posteriormente, el sistema de vigilancia ha resultado gravemente debilitado a causa de la reforma del Derecho de sociedades, principalmente en lo que respecta a las cooperativas de mutualidad preponderante, y no totalmente mutualísticas, con arreglo a la Ley n.º 311/2004.

4) Prescindiendo de la posibilidad de calificar de ayudas de Estado las ventajas de que se trata, ¿puede calificarse de abuso de derecho la utilización de la forma de sociedad cooperativa, no sólo en los casos de fraude o simulación, sino también cuando la utilización de dicha forma de sociedad se realice con el fin exclusivo o principal de obtener un ahorro fiscal?»

La respuesta que se propone por el Abogado General es la siguiente: que el Tribunal «declare inadmisibles las cuestiones prejudiciales planteadas por la Corte suprema di cassazione», o bien, que, «con carácter subsidiario, sólo declare admisible la primera cuestión prejudicial y la responda en el sentido de que un régimen fiscal de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo que, aunque se trate de una aplicación general, tenga por objeto declarar exento el rendimiento correspondiente al excedente social generado por el trabajo de los socios, como el establecido en el artículo 11 del DPR n.º 601/1973, en la medida en que resulta directamente de los

principios fundadores y reguladores del sistema Wcal aplicable en lo que respecta a la tributación de las sociedades cooperativas, no puede considerarse una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1»⁵.

II. Ventaja y selectividad

Como señala Manzano Silva, «intentar restringir el trato Wcal aplicable a las cooperativas y considerarlo ayudas de Estado, puede suponer a largo plazo la salida del mercado de esta forma societaria, situándolas en una desventaja competitiva real respecto a las sociedades de capital. Esto implicaría un efecto contrario al equilibrio en el mercado que se pretende defender desde la Dirección General de la Competencia, al eliminar un tipo de empresa que, con los beneficios Wcales referidos, consigue actuar en plano de igualdad respecto al resto»⁶.

No obstante ello, no podemos dar por zanjada la cuestión con estas palabras, vamos a repasar algunos elementos del concepto de ayuda de estado para tratar de fundamentar un tratamiento Wcal diferenciado para las cooperativas.

En el artículo 107 del Tratado de la Unión Europea se establece que «serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

En relación con el criterio de «ventaja» diremos que, según jurisprudencia reiterada, el concepto de ayuda es más general que el de subvención, dado que incluye no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones del Estado que, bajo distintas formas, reducen las cargas que suelen gravar el presupuesto de una empresa y que, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. En ese sentido, según la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DO C 384, p. 3), tal ventaja puede concederse mediante una reducción de la carga Wcal de la empresa de distintas formas, concretamente: mediante la reduc-

⁵ A partir del 1 de diciembre de 2009, como consecuencia de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, los artículos 87, 88 y 89 del Tratado CE se sustituyen, respectivamente, por los artículos 107, 108 y 109 del TFUE.

⁶ E. Manzano Silva, *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Thomson-Reuters, Pamplona, 2009, pág. 91.

ción de la base imponible (deducciones especiales, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.); mediante la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.), o mediante el aplazamiento, la anulación o, incluso, el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

Pues bien, como señalan las Conclusiones del Abogado General Jääskinen, presentadas el 8 de julio de 2010, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, para determinar si se trata de una ventaja ha de compararse la situación de la empresa beneficiaria en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión. Además, como señala después el AG, para calificar una determinada medida fiscal como ventaja no es suficiente realizar un planteamiento formal, el planteamiento tiene que ir a la sustancia, es decir, a los efectos económicos de las disposiciones cuestionadas. En efecto, pese a la identificación de un determinado tipo de ventaja, por ejemplo en forma de desgravación fiscal, ha de examinarse si éste no es un medio de excluir la aplicación de una disposición fiscal a favor de otra. A título ilustrativo, una exención fiscal puede dirigir la imposición de una determinada actividad hacia otro régimen⁷. El beneficio fiscal también puede ser equilibrado o justificado por las obligaciones que se derivan de la estructura jurídica de una determinada forma de persona jurídica, lo que excluye el carácter de una ventaja en sentido económico. El problema para el sector es que el Abogado General solo ve con buenos ojos el régimen fiscal aplicable a las cooperativas, cuando éstas cumplan los criterios derivados de las disposiciones estrictas sobre su carácter mutualista. Efectivamente desde un punto de vista económico, no considera que

⁷ Como apunta en nota el Abogado General Jääskinen «Éste parece ser el caso de la exención prevista en el artículo 10 DPR n.º 601/1973 con respecto a las actividades agrícolas. En efecto, (...) según las normas generales de fijación del *imposta sul reddito delle società* (IRES), el rendimiento efectivo de las sociedades cooperativas está sujeto íntegramente a tributación. De ello se desprende que el agricultor que aporta sus productos a una cooperativa sigue sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre la base de la renta catastral, por el mero hecho de que posee un terreno agrícola, como cualquier otro agricultor, y de que, además, la cooperativa —y, a través de ella, el socio— sigue sujeta al IRES sobre los rendimientos derivados de la transformación, de la venta, etc., de sus productos, mientras que el agricultor independiente no paga ningún impuesto sobre este tipo de rendimiento. Por consiguiente, la función de la exención controvertida es reequilibrar esta desigualdad de trato, que —si no se corrigiera— desincentivaría completamente el uso de la forma de la cooperativa como modalidad de asociación entre agricultores. Además, ha de añadirse que la fiscalidad de las sociedades personalistas se rige a menudo por el principio de la transparencia antes mencionado, según el cual la sociedad está exenta del impuesto, pero sus rendimientos son gravados a cargo de los socios con independencia del hecho de que el beneficio haya sido o no distribuido».

la exención prevista en el artículo 11, apartado 1, del DPR n.º 601/1973⁸ constituye una ventaja comprendida en el artículo 87 CE, apartado 1, pues, en su opinión «de los autos se desprende de que el régimen general de tributación de las personas jurídicas no está destinado a aplicarse a las sociedades que siguen el principio mutualista, sin perjuicio de algunas excepciones. En mi opinión, cuando las reglas generales relativas a la tributación de las personas jurídicas se aplican a las sociedades cooperativas, dichas reglas tienen por objeto regular los elementos pertinentes para la determinación de la base imponible y del cálculo del rendimiento imponible. Sin embargo, la tributación definitiva está sujeta a disposiciones excepcionales que se aplican bien a todas las cooperativas, bien a las cooperativas de determinados tipos o de determinados sectores. De este modo, el régimen general en su conjunto sólo es aplicable a una sociedad cooperativa cuando dicha sociedad no haya cumplido los criterios derivados de las disposiciones estrictas sobre su carácter mutualista, o en otras palabras, cuando no haya actuado de forma característica de las cooperativas». En la misma línea se sitúa la Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2009, pues considera que cuando una cooperativa lleva a cabo operaciones con no miembros, actúa en el mercado de la misma manera que cualquiera otra empresa y no existen justificaciones para tratarla de manera diferente en comparación con las demás empresas. Como señala Alguacil Mar í, la Comisión para aplicar el juicio de comparación o «*derogation test*», respec-

⁸ El Decreto del Presidente de la República n.º 601 de 29 de septiembre de 1973, por el que se regulan las ventajas fiscales, en su versión a la sazón, vigente (1984 a 1993) establecía en su artículo 11, dedicado a las Cooperativas de producción y de trabajo, lo que sigue:

«1. Los rendimientos de las cooperativas de producción y de trabajo y de sus consorcios estarán exentos del impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y del impuesto local sobre el beneficio si el importe de las remuneraciones efectivamente abonadas a los socios que aporten su trabajo de manera continua, incluidas las cantidades previstas en el último apartado, no es inferior al 60% del importe global de los costes restantes, con excepción de los relativos a las materias primas y suministros. Si el importe de las remuneraciones es inferior al 60%, pero no al 40%, del importe global de los costes restantes, el impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y el impuesto local sobre el beneficio se reducirán a la mitad.

2. En lo que respecta a las sociedades cooperativas de producción, las disposiciones del apartado anterior se aplicarán siempre que los socios cumplan todas las exigencias previstas con respecto a los socios de las cooperativas de trabajo por el artículo 23 del Decreto Legislativo [...] del Jefe provisional del Estado [n.º 1577] de 14 de diciembre de 1947, con sus modificaciones ulteriores.

3. Para calcular los rendimientos de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo y de sus consorcios, podrán deducirse los importes abonados a los socios trabajadores en concepto de complemento de las retribuciones hasta un límite de los salarios ordinarios incrementados en un 20%.»

to del régimen «general», se decanta por considerar «el régimen del que la tributación de las cooperativas constituye una excepción es el régimen general de los impuestos afectados, lo que equivale a decir que es el de las sociedades de capital», es decir, «la Comisión utiliza con claridad en el caso español un criterio que ya había usado para medir la compatibilidad en el caso italiano⁹, y que se apunta con más firmeza en la Decisión sobre la fiscalidad noruega: la única cooperativa que no está en la misma situación que una sociedad de capital es la que la Comisión califica de “mutualidad pura”: aquella que realiza operaciones únicamente con socios. Esto se expresa en la Decisión noruega, pero asimismo en la española, donde no queda claro si la cooperativa “con rasgos distintos a la sociedad de capitales” es la que opera con exclusividad con socios, o la de “mutualidad prevalente”; esto es, que opera con socios en más de un 50%¹⁰». La Comisión está anclada en el pasado, pues progresivamente se ha ido produciendo liberalización de las operaciones de la cooperativa con terceros y la crisis del principio de mutualidad¹¹, sin que, por ello, deban eliminarse toda suerte de medidas fiscales que se vienen aplicando a las cooperativas, en atención a los intereses generales, como después veremos. No estamos de acuerdo con que el funcionamiento mutuo sea el único fundamento del especial régi-

⁹ Ni que decir tiene que es de importancia fundamental, por tanto, diferenciar las cooperativas de mutualidad prevalente de las cooperativas de mutualidad no prevalente, esencialmente, porque los beneficios fiscales se reservan a las primeras. M. Travaglione, «Le agevolazioni tributarie delle cooperative ai fini delle imposte dirette», *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato* (a cura di M. Ingrassia y G. Tesaurio), Jovene editore, Napoli, 2009, pág. 472. En ese sentido, debe tenerse presente que el artículo 14 (Requisitos de aplicabilidad de las ventajas) del DPR n.º 601/1973 tenía, a la sazón, el siguiente tenor:

«1. Las ventajas fiscales previstas en el presente título se aplicarán a las sociedades cooperativas y sus consorcios que se rijan por los principios de la mutualidad previstos por las leyes del Estado y estén inscritas en los registros prefectorales o en el archivo general de la cooperación.

2. Las exigencias que caracterizan la finalidad mutualista se considerarán cumplidas si las condiciones previstas en el artículo 26 del Decreto Legislativo del Jefe provisional del Estado n.º 1577 de 14 de diciembre de 1948, y sus modificaciones sucesivas, están expresamente previstas en los estatutos, sin posibilidad de excepción, y si dichas condiciones han sido comprobadas efectivamente durante el período impositivo y en los cinco ejercicios anteriores, o en su caso durante el período de tiempo que haya transcurrido después de la aprobación de los estatutos, cuando éste sea inferior a cinco años.

3. La Administración tributaria, previa consulta con el Ministerio de Trabajo o los otros órganos de vigilancia, controlará las condiciones de aplicabilidad de las ventajas fiscales.»

¹⁰ M.ª P. Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores...», *op. cit.*, pág. 11.

¹¹ Vide E. Gadea, F. Sacristán y C. Vargas Vassero, *Régimen jurídico de la Sociedad Cooperativa del Siglo XXI. Realidad y propuestas de reforma*, Dykinson, Madrid, 2009, pág. 449 y ss.

men social de las cooperativas, pero esa es la visión que al día de hoy parece tener la Comisión.

Junto a la existencia de una ventaja, la consideración o no de una medida estatal como selectiva constituye sin lugar a dudas otro aspecto controvertido del concepto de ayuda de estado. Efectivamente, el artículo 107 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas de Estado que «favorezcan a determinadas empresas o producciones», es decir, prohíbe las ayudas selectivas. La concurrencia o no de la selectividad de una medida social requiere examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

Por ello, para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

Como afirma el Abogado General Sr. Jääskinen, a pesar de que existe una jurisprudencia muy abundante, el concepto de selectividad no es objeto de una calificación unívoca, en particular en lo que respecta a las medidas sociales, y puntualiza que «el hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas sociales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales», igualmente advierte que unas ayudas en forma de programa de ayudas pueden afectar a todo un sector económico y, no obstante, ser incompatibles con la libre competencia. Es cierto, por lo demás, añade, que el recurso a un determinado modelo de persona jurídica puede ser característico de un sector determinado o de una empresa determinada. En la Sentencia de 10 de enero de 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze* y otros, Rep.p.I-289) recuerda el Abogado General la Comisión sostenía que, al favorecer a determinadas empresas en función de su forma jurídica (fundaciones o personas jurídicas de Derecho público), así como a determinados sectores específicos (educación, sanidad pública, etc.) en los que éstas operan, la legislación nacional cumplía a primera vista el criterio de la selectividad, y el Tribunal de Justicia señaló, en cambio, que puesto que la medida controvertida no se aplicaba a todos los operadores económicos, no podía ser considerada como una medida general de política social o económica ya que el beneficio social en cuestión se otorgaba en función de la forma jurídica de la empresa, que ha de ser una persona jurídica de Derecho público o una fundación, y de los sectores en los que ésta ejerce su actividad. En esta línea argumental, el Tribunal de Justicia declaró que la excepción no estaba basada en la lógica de la medida ni en la técnica impositiva, sino que se derivaba del objetivo del legislador nacional de favorecer financieramente

a entidades consideradas socialmente útiles. Por consiguiente, concluye el Abogado General, «dicho criterio relativo a la forma jurídica de la empresa no debe ser considerado como una regla sin excepción alguna».

III. La naturaleza y la estructura del sistema fiscal como excepción

Usualmente a la hora de analizar las distintas normas de carácter fiscal en relación con las cooperativas se distingue entre normas «técnicas» o de «ajuste» y normas «incentivadoras». En ese sentido hablaríamos de las primeras en los casos siguientes: en primer lugar, aquellas 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 consecución de la igualdad y el gravamen conforme a la real capacidad económica del fenómeno (...) se trataría de las normas encaminadas a evitar las distorsiones que serían causadas por el propio sistema fiscal, si se aplicara el régimen general», en segundo lugar, también podemos catalogar como normas «técnicas» o de «ajuste», aquellas «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», exponente de lo cual son las dificultades de financiación de las cooperativas, así como la fragilidad de su capital social y nivel de operativas derivados del principio de puertas abiertas. Por su parte, hablaríamos de normas incentivadoras, cuando nos hallemos ante «aquellas que, otorgando un trato diferente respecto de otras formas sociales para los mismos casos, supusieran un gravamen conjunto inferior»¹²

Es cierto que el régimen fiscal de las cooperativas contiene diversas medidas fiscales (en relación con el impuesto sobre sociedades, con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y los tributos locales), pero, desde nuestro punto de vista, no puede perderse de vista el conjunto de su régimen jurídico, puesto que la fiscalidad de las cooperativas parte de la base de que estructuralmente se trata de entes singulares, y, por ello, deben recibir un trato fiscal en consonancia con sus peculiaridades¹³.

¹² M.^a P. Alguacil Marí, «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 14, 2003, 135-136.

¹³ Vide, I. Merino Jara y E. Manzano Silva, «Las sociedades Cooperativas de Crédito, en particular, en la Comunidad Autónoma de Extremadura», Comunicación presentada en el *ICA European Research Conference «Cooperatives contributions to a plural economy»*, Lyon, 2-4 septiembre de 2010 (*passim*).

El Abogado General Sr. Jääskinen si considera que la naturaleza o estructura, puede justificar la pervivencia de las medidas fiscales italianas a las que se refieren los Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, y ello es muy trascendente, como trataremos de demostrar.

En ningún artículo del Tratado de la Unión Europea se contiene una definición de qué es ayuda, lo cual conlleva, por un lado, que «la Comisión europea (tenga) una amplia discrecionalidad en la valoración de la licitud de las medidas dañinas dispuestas por los Estados miembros», y, por otro, que es «difícilmente eludible la prohibición de medidas idóneas para falsear la libre competencia, independientemente del *nomen juris* que se le otorgue a la misma en el seno del ordenamiento jurídico nacional»¹⁴

La Comisión disfruta de una amplia facultad de apreciación en cuanto a la aplicación de dicha disposición, facultad cuyo ejercicio implica complejas evaluaciones de orden económico y social que deben efectuarse en un contexto comunitario.

Indudablemente la ausencia de esa definición provoca inseguridad jurídica y, además, contribuye a incrementar el número de casos que tienen que resolver los tribunales comunitarios. La generosidad con la que la Comisión y el Tribunal de Justicia han interpretado los elementos que conforman el concepto de ayuda estatal, en particular, el requisito de la selectividad, es evidente. En consonancia con la amplitud con la que se ha interpretado el principio general de prohibición de ayudas de Estado se ha llevado a cabo «una valoración muy restrictiva de las excepciones que pudieran justificar la validez de este tipo de medidas», entre ellas, la excepción basada en la naturaleza y estructura del sistema tributario¹⁵. No hay que excluir su aplicación, aunque se trata de una excepción que no se aplica frecuentemente, en el ámbito que nos movemos, el de la fiscalidad, para tener un campo abonado para desarrollarse.

En ese sentido, dado que se trata de una excepción a la regla general de incompatibilidad de las ayudas, si un Estado miembro quiere hacerla valer frente a la Comisión tiene ante sí una ardua tarea. Efectivamente, habida cuenta del carácter excepcional y a priori selectivo de las diferenciaciones previstas con respecto al régimen fiscal común o «normal», corresponde

¹⁴ E. A. La Scala, «Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati membri», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n.º 1, 2005, pág. 38.

¹⁵ M.ª T. Soler Roch, «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006, pág. 22.; A. Dagnino, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, op. cit., pág. 151-158; G. Caputi, «Un caso di compatibilità di misure fiscali selettive giustificate dalla natura e dalla struttura del sistema: Le cooperative», *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato* (a cura di M. Ingrosso y G. Tesaurio), Jovene editore, Napoli, 2009, pág. 737 y ss.

al Estado miembro demostrar que dichas diferenciaciones están justificadas por la naturaleza y la estructura de su sistema \mathbb{W} cal en la medida en que se derivan directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema. En este contexto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen \mathbb{W} cal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema \mathbb{W} cal y necesarios para la consecución de estos objetivos (Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03 Rec. 2006, p. I-7115).

En ese sentido, tratando de encontrar la lógica inherente al sistema \mathbb{W} cal italiano, el Abogado General Jääskinen procede a examinar las medidas \mathbb{W} cales conferidas a las sociedades cooperativas, comenzando por llamar la atención sobre el carácter transversal de dichas sociedades, es decir la variedad de sectores en los que pueden operar, lo cual da pie para pensar que el carácter selectivo de la medida de que se trata podría debatirse, y en cualquier caso, suponiendo que el sistema de exenciones de dichas sociedades sea de carácter selectivo *a priori*, podría estar justificado por la estructura y la naturaleza del sistema.

A estos efectos, lo primero que procede resolver es la cuestión de si las sociedades cooperativas de \mathbb{W} alidad mutualista y el resto de las sociedades con ánimo de lucro se encuentran en una situación comparable. Posteriormente, será necesario comparar la situación de una sociedad cooperativa de producción y de trabajo con las otras sociedades con ánimo de lucro y el resto de las sociedades cooperativas.

La norma italiana cuestionada, el artículo 11 apartado 1 del Decreto del Presidente de la República n.º 601 de 29 de septiembre de 1973, por el que se regulan las ventajas \mathbb{W} cales, en su versión vigente de 1984 a 1993, tiene por objeto excluir del ámbito de aplicación de la exención en él prevista a las sociedades cooperativas de producción y de trabajo cuyo rendimiento imponible es generado por los factores de producción distintos del trabajo de los socios que tienen una obligación de participar en la actividad de la sociedad con una aportación consistente en el trabajo. Por el contrario, cuando el rendimiento de una sociedad cooperativa de producción y de trabajo pueda considerarse generado por las aportaciones de trabajo de los socios, dicho rendimiento no será gravado.

Este supuesto es difícil de concebir en relación con las personas jurídicas con ánimo de lucro sujetas a la regla general de tributación, dado, por una parte, que sus socios no tienen obligación de trabajar para la sociedad y, por otra, que los beneficios de dicha sociedad pueden distribuirse a los socios.

En el examen de la selectividad de la medida, el Abogado General Jääskinen llama la atención del Tribunal de Justicia sobre la problemática relativa a un aspecto de la comparabilidad entre las situaciones de las sociedades

de capital y las sociedades cooperativas de producción y de trabajo, aspecto que considera pertinente sobre todo en relación a la toma de posición de la Comisión, que sostuvo en la vista que puesto que el impuesto no grava al socio, debería gravar los beneficios de la sociedad para que la medida controvertida no sea calificada de ayuda de Estado.

Para ello, destaca como el precepto cuestionado establece una distinción general entre el rendimiento «interno» o mutualista generado por el trabajo de los socios y el rendimiento «externo», procedente del capital o de las relaciones con los no socios, de manera que la exención no es aplicable a este último.

A este respecto, señala que en la mayoría de los casos una aportación del socio al capital social en una sociedad de capital no constituye un rendimiento imponible a cargo de la sociedad, sino que son los beneficios los que, como el producto de ese capital, son gravados a cargo de la sociedad. Además, una aportación social en forma de aportación no dineraria, como el trabajo, suele estar excluida en el caso de la sociedad de capital.

A diferencia del resto de entidades, en una sociedad cooperativa de producción y de trabajo, una de las obligaciones principales que incumben a los socios es la de aportar su trabajo de manera continua. El valor añadido social general generado por el trabajo de un socio de la sociedad cooperativa que supere las remuneraciones que se le abone se queda en la sociedad. Desde el punto de vista económico, esta parte del excedente que no se remunera y que el socio debe dejar en el patrimonio de la sociedad tiene la naturaleza de una aportación al capital. Según esta lógica, dicha parte debe declararse exenta del impuesto a cargo de la sociedad.

Habida cuenta de lo anterior, el Abogado General Jääskinen asegura que «el régimen fiscal de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo, conforme se prevé en particular en el artículo 11 del DPR n.º 601/1973, no puede considerarse selectivo, ya que dichas sociedades no se encuentran en una situación comparable con respecto a las sociedades con ánimo de lucro, ni con respecto al resto de las sociedades cooperativas» y, en última instancia, concluye, «la normativa controvertida puede explicarse por la naturaleza o por la estructura del sistema nacional de fiscalidad aplicable en el contexto de las sociedades de producción y trabajo», pues, desde su punto de vista, «las reducciones fiscales destinadas a dichas sociedades cooperativas se derivan directamente de los principios fundadores y reguladores del sistema fiscal italiano».

Esta visión del Abogado General es muy positiva, sin embargo, no podemos decir otro tanto de la Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2009 (Ayuda C 22/2001), ya que descarta la aplicación de la excepción relativa a la naturaleza o estructura al caso concreto. Como ya se ha anticipado el recurso interpuesto contra dicha Decisión incluye entre sus alegaciones, pre-

cisamente, la relativa a esta cuestión. La Comisión considera que las cooperativas mutualistas puras (es decir, las que realizan intercambios comerciales exclusivamente con sus miembros, aunque eso no impida a los miembros de la cooperativa implicarse también en la producción) y las sociedades lucrativas no se encuentran en una situación jurídica y láctica comparable respecto a la tributación de los beneficios, y, por tanto, concluye las medidas fiscales que se aplican no constituyen ayuda estatal. No obstante, y ello es lo relevante:

«(...) la Comisión también reconoce que el Real Decreto-ley 10/2000 suscita elementos que alteran el modelo cooperativo mutualista puro, en particular por la posible supresión del límite máximo del 50% impuesto a las cooperativas agrarias para suministrar gasóleo B a terceros no socios sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida, es decir, pone en cuestión el principio del exclusivismo en favor de las cooperativas agrarias. En efecto, el simple hecho de que las cooperativas puedan sobrepasar el límite de 50% lacra el carácter "mutualista puro" de estas últimas puesto que una gran parte del volumen de negocios podrá generarse a través de no miembros de la cooperativa. La actividad de la cooperativa agrícola también podrá verse alterada profundamente y procede plantearse si los principios que caracterizan una cooperativa mutualista pura (como por ejemplo la participación activa de los miembros de la cooperativa en la gestión, en la toma de decisiones o incluso en su organización, o los principios de exclusivismo, altruismo, democracia) pueden mantenerse aun cuando los servicios de la cooperativa se abran ilimitadamente a los no miembros. Por lo demás, no puede ignorarse que la modificación de la naturaleza de los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas con terceros no asociados se aleja de la naturaleza cooperativista.

Por consiguiente, en el caso que nos ocupa, todo indica que el carácter mutualista puro de las cooperativas del sector agrario afectadas por la medida es, ante todo, puesto en entredicho por el Real Decreto-ley 10/2000 y que este carácter resulta, en efecto, dudoso. Por estas razones, y de acuerdo con la normativa española vigente, la Comisión no está en condiciones de constatar, de forma innegable, el carácter mutualista puro de las cooperativas agrarias españolas en cuestión. Estas últimas deben someterse a comparación, por tanto, con las sociedades de capitales.»

El tratamiento fiscal favorable a las cooperativas se extiende al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, al Impuesto sobre Actividades Económicas¹⁶ y al

¹⁶ Por lo que se refiere al Impuesto sobre Actividades Económicas hay que recordar que en estos momentos están exentas todas las personas físicas y las entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, en este último caso siempre que su volumen de operaciones sea inferior a 1.000.000 de euros, lo que origina que un buen número de cooperativas se encuentren exentas

Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La mayoría de los argumentos se refieren al primero de ellos, pero con respecto a todos los impuestos reseñados concluye que las diferencias favorables a las cooperativas, son ayudas de estado. Nos limitaremos a recoger sus argumentos en relación con el impuesto sobre sociedades, tras recordar, sintéticamente, las singularidades¹⁷, concluye la Comisión: dado que ambos tipos de sociedades generan beneficios y que éstos tributan con arreglo a los mismos principios unas y otras sociedades son comparables. Asegura que las reservas irrepartibles de las cooperativas son comparables a las reservas de las sociedades de capitales. Desde el punto de vista de la cooperativa, la dotación de beneficios a las reservas irrepartibles es básicamente comparable al caso de las sociedades de capitales que dotan sus reservas con beneficios, porque las reservas irrepartibles se utilizan en el transcurso de las actividades de la cooperativa de forma similar a los beneficios dotados a reservas en las sociedades de capitales. Ni siquiera el carácter obligatorio de las reservas irrepartibles de las cooperativas puede justificar el tratamiento fiscal diferenciado en su favor, porque también las sociedades de capitales poseen reservas legales obligatorias que, sin embargo, están sujetas a tributación. En suma, para la Comisión, cualquier

por la aplicación del régimen general del tributo, sin necesidad de acudir al beneficio fiscal previsto en la Ley especial. En estos casos la medida, según lo que hemos señalado, no tendría la consideración de ayuda de Estado.

Es más, cuando hay algún efecto beneficioso, es porque está relacionado con la constitución o inicio de actividad, como ocurre con la amortización de los bienes adquiridos en los 3 primeros años y en la exención de la modalidad de operaciones societarias para la constitución de la cooperativa, sin que, por lo tanto, puedan ser consideradas ayudas de carácter permanente, faltando la «distorsión en el mercado», dadas sus dimensiones, *Vide* I. Merino Jara y E. Manzano Silva, «La promoción de las sociedades cooperativas por las Haciendas Locales», Comunicación presentada al *V Congreso RULESCOOP y IV Jornadas técnicas El emprendimiento colectivo y la cohesión social*, Granada, 15-17 septiembre 2010, *passim*.

¹⁷ Como resume la Comisión, la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos (operaciones con los socios) se le aplica un tipo reducido del 20%, mientras que la base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos (operaciones con no socios o terceros) está sometida al tipo general del 35%. Además, existe una deducción del 50% de las dotaciones destinadas al fondo de reserva obligatorio y una deducción del 100% de los importes destinados al fondo de educación y promoción. Y, finalmente, existe una bonificación del 50% de la cuota íntegra (se trata de la suma de los importes resultantes de la aplicación de los tipos de imposición correspondientes a las dos bases imponibles, cooperativa y extracooperativa). También se benefician de una libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable adquirido en los tres primeros años a partir de la inscripción en el registro de cooperativas). *Vide* I. Merino Jara y E. Manzano Silva, «El régimen de las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades», Comunicación presentada a las *XIII Jornadas nacionales de investigadores en economía social. La Economía Social: un modelo de desarrollo sostenible y una alternativa para la salida a la crisis*, Zaragoza, 21-22 de octubre de 2010, *passim*.

medida en favor de las cooperativas relativa al impuesto de sociedades que contemple un tratamiento diferenciado de los beneficios en general, y de los beneficios destinados a las reservas indivisibles en particular, representaría una ventaja económica en favor de las mismas.

No nos queda sino decir que echamos en falta en esta Decisión de 14 de diciembre de 2009 consideraciones acerca de si las diferencias están justificadas o no por la economía y naturaleza del sistema fiscal español. Esta cuestión tiene tanto calado, que no puede despacharse, sin más ni más, necesita de un pronunciamiento expreso. Es más, la propia Comisión había reconocido en la Decisión inicial su aplicación, y la Decisión no había sido cuestionada en este punto por la sentencia de 12 de diciembre de 2006. Efectivamente la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, en su considerando 167 lo siguiente:

«A la vista de las informaciones que han sido facilitadas por España en sus comentarios, (...) las medidas de apoyo a las cooperativas agrarias (...) han de considerarse medidas justificadas por la naturaleza y economía del sistema fiscal y, por consiguiente, no cumplen los criterios para entrar dentro del ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 CE.»

IV. Interés general y compensación

Son la destacada función social y el interés público que persiguen los verdaderos fundamentos del tratamiento fiscal favorable concedido a estas entidades. De los siete principios contenidos en la Carta Cooperativa, hay uno especialmente importante para defender un régimen fiscal beneficioso, cual es el de «interés por la comunidad», que según la Declaración dada en 1995 por Alianza Cooperativa Internacional, exige que «al mismo tiempo que se centran en las necesidades y deseos de los socios trabajen para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades»¹⁸.

Ha de sopesarse que cualquier decisión que afectara negativamente a las cooperativas pondría en cuestión el compromiso del legislador con respecto al singular modelo de empresa que representa la cooperativa. No se trata solo de adoptar medidas de ajuste; si se entiende y nosotros así lo creemos, que las cooperativas cumplen fines de interés general, tienen que adoptarse también medidas de fomento. Existen razones para que la Unión Europea reconozca desde una normativa general una fiscalidad especial para las entidades de economía social, y particularmente para las cooperativas. Calvo Ortega señala las tres siguientes: «Primera, la Unión Europea está obligada

¹⁸ E. Manzano Silva, *Ayudas de Estado de carácter fiscal...*, op. cit., pág. 91.

por el Tratado a realizar una política social y a buscar la cohesión económica y social. Segunda, las citadas entidades realizan actividades de interés general que se inscriben en esas finalidades comunitarias. Tercera, los titulares del capital de estas entidades tienen importantes limitaciones en la gestión y disposición de los bienes en relación con el modelo de sociedad mercantil, normalmente, están obligados a la dotación de fondos irrepartibles»¹⁹.

El aludido interés general es el que impediría que pueda ser considerada ventajosa y selectiva la concesión de un especial tratamiento fiscal a favor de estas entidades, puesto que, en palabras de RENDA: «en el caso en que una intervención estatal sea considerada una compensación directa y represente la contrapartida de las prestaciones efectuadas por la empresa beneficiaria por desempeñar determinadas obligaciones de interés público, no existe para tales entidades una ventaja financiera, y la propia intervención no produce para dichos sujetos el efecto de situarlos en una posición competencial más favorable respecto de sus competidores»²⁰.

En este sentido es clave la Sentencia de 24 de julio de 2003, Altmark (C-280/00, Rec. p. I-7747), que recoge cuatro condiciones para que tal compensación no se le aplique, en un caso concreto, la calificación de ayuda de Estado, de suerte que la intervención estatal que no cumpla alguno de estos requisitos deberá considerarse una ayuda de Estado:

- 1) la empresa beneficiaria debe estar efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y éstas deben estar claramente definidas;
- 2) los parámetros para el cálculo de la compensación deben establecerse previamente de forma objetiva y transparente;
- 3) la compensación no puede superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones, y
- 4) cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública, el nivel de la compensación necesaria debe calcularse sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada para po-

¹⁹ R. Calvo Ortega, «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pág. 60.

²⁰ A. Renda, «Le prestazione di interesse pubblico rese da privati in favore dello Stato e l'insussistenza dell'aiuto», *Aiuti di Stato in materia fiscale* (a cura di L. Salvini) CEDAM, Padova, 2007, pág. 150.

der satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, habría soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones.

Por lo demás, también podría traerse a colación con provecho la Sentencia «BUPA» del Tribunal de Primera Instancia (Tribunal General, tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1 de diciembre de 2009), de 12 de febrero de 2008, As. T-289/03, en la medida en que aplica la doctrina sobre el marco jurídico de los SIEG (es decir, los servicios de interés económico general), a los servicios sociales de interés general (SSIG). Consagra, pues, una cierta intercomunicación entre los SIEG y los SSIG²¹.

El sector tiene depositadas esperanzas en la doctrina jurisprudencial del «interés general», de hecho con cierta asiduidad se pretende la aplicación de dicha doctrina a las ayudas de estado²², así, últimamente Conclusiones del Abogado General Sr. Jääskinen, presentadas el 24 de marzo de 2010, Asunto C-399/08 P, *Comisión Europea/ Deutsche Post AG*.

No se pronuncia, como hemos anticipado el Abogado General Jääskinen y tampoco lo hace la Comisión en su Decisión de 14 de diciembre de 2009 acerca del interés general y de la compensación. Si se pronunciaba, en cambio, el Proyecto de Decisión de la Comisión de 2008, relativo a la Ayuda n.º C 22/2001, si utilizaba este criterio pues pone en relación el elemento de proporcionalidad con el objetivo pretendido tanto en las características propias de las cooperativas que definen su especificidad y conforman su carácter particular, es decir, en los *principios mutualistas*, como en la incidencia que pueden tener sobre la competencia, recalándose que cualquier excepción que pudiera beneficiar a las cooperativas agrarias en relación con las ayudas estatales debería *primar* las acciones y medidas vinculadas directamente a sus principios mutualistas. Ello significaría, por tanto, según la Comisión que *debería circunscribirse a las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus miembros*, excluyendo cualquier operación realizada entre la cooperativa y terceros no socios; no obstante, ello sería desconocer la realidad, pues, la Comisión —y, esto es muy importante— no ignora que las transacciones extracooperativas desempeñan un papel clave en el desarrollo de las cooperativas agrarias. Sirven para garantizar la continuidad y diversificación de sus actividades económicas y, por consiguiente,

²¹ J. L. Buendía Sierra y J. A. Rodríguez Míguez, «Ayudas de Estado y servicios de Interés Económico General: ¿BUPA versus ALTMARK?», *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, núm. 9, 2009, pág. 49 y ss.

²² Vide M. Pellechia, «I servizi di interesse economico generale», *Aiuti di stato in materia fiscale* (a cura di L. Salvini), CEDAM, Padova, 2007, págs. 273 y ss.

contribuyen a preservar esta forma de empresa, lo que resulta esencial para el medio agrícola. Por ello, a la postre, la Comisión no se oponía a la existencia de medidas que sirvan para alentar tales actividades, siempre que se encuadren de tal forma que sólo puedan afectar débilmente a la competencia, es decir, que se limiten a las cooperativas de pequeño y mediano tamaño, entendiendo por PYME toda empresa que se ajuste a la definición dada en el Reglamento (CE) n.º 70/2001 de la Comisión relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas». Estas consideraciones han desaparecido de la Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2009, Ayuda n.º C 22/2001. En todo caso, no estamos de acuerdo con que el carácter mutual sea el único fundamento del especial régimen \mathbb{W} cal de las cooperativas, pero esa es la visión que al día de hoy parece tener la Comisión, y, no solo eso, sino que también parece querer distinguir a las cooperativas por su tamaño, de manera que si no se trata de una pequeña y mediana empresa, parece rechazar la aplicación de un régimen \mathbb{W} cal singular. Este planteamiento, «puede resultar muy perjudicial para el crecimiento de las cooperativas, así como desincentivar potenciales concentraciones, sin que resulte razonable, dado que las medidas \mathbb{W} cales vienen relacionadas con características que son idénticas sea cual sea su tamaño»²³.

No se ha afrontado, sin embargo, el tema desde otra perspectiva, cual es si las medidas \mathbb{W} cales son proporcionales al interés general tutelado, es decir, si la compensación es excesiva o es la adecuada, pues bien pudiera ocurrir que se llegara a la conclusión de que los beneficios \mathbb{W} cales son excesivos, en cuyo caso, la solución consistiría en reducir su importe, cuestión ciertamente compleja, pero que, sin duda habría que abordar.

V. Los conceptos de ayuda existente y de minimis

No se considerarán ayudas de Estado las ayudas a las cooperativas si reúnen los requisitos establecidos en el artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento n.º 659/1999. En ese sentido, es muy importante la diferencia entre ayudas nuevas y ayudas existentes. Como nos recuerda Alguacil Marí, en mayo de 2004, la DG Agricultura de la Comisión recibió una queja presentada por la Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional sobre el régimen \mathbb{W} cal de las cooperativas francesas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas.

²³ M.^a P. Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores», *op. cit.*, pág. 11.

La DG Agricultura inició un procedimiento de información para ayudas no notificadas (NN99/2005) que, al cabo del tiempo, ha sido calificado de procedimiento para ayudas existentes (E 1/2009)²⁴. Con ese mismo criterio, con carácter general, el régimen fiscal de las cooperativas españolas puede considerarse que es ayuda existente, pese a que su regulación se contenga en una Ley aprobada con posterioridad a 1986, siempre que se logre demostrar que esa disposición no hacen más que retomar las ventajas ya existentes antes de la adhesión a la CE. Probablemente, este argumento, sin embargo, no serviría para justificar la situación de las cooperativas agrícolas después del Real Decreto Ley 10/2000.

En las Conclusiones del Abogado General Sr. Jääskinen, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, se recuerda que según la jurisprudencia, el concepto de ayuda de Estado, existente o nueva, responde a una situación objetiva. Dicho concepto no puede depender del comportamiento o de las declaraciones de las instituciones. (Sentencia de 2 de diciembre de 2009, Comisión/Irlanda y otros (C-89/08 P, Rec. p. I-0000). No llega a pronunciarse expresamente el AG, por entender que ello le corresponde hacerlo al tribunal interno. No obstante ello, no nos resistimos a recoger algunos de sus considerandos en la medida que pueden arrojar luz al respecto, a la hora de enjuiciar la situación de las cooperativas españolas.

«117. En sus observaciones escritas, el Gobierno italiano, así como Paint Graphos y Adige Carni, alegaron que las medidas fiscales particulares destinadas a las sociedades cooperativas son “ayudas existentes” porque ya estaban previstas en la legislación italiana aplicable antes de la entrada en vigor del Tratado de Roma en 1957.

118. El Gobierno italiano señaló que la legislación aplicable antes de la entrada en vigor del Tratado de Roma en 1957 establecía un régimen fiscal que, en esencia, declaraba a las sociedades cooperativas totalmente exentas de la tributación normalmente aplicable a las sociedades con ánimo de lucro, exención que sólo obtenían naturalmente las cooperativas de finalidad mutualista, con arreglo al principio establecido en la época por la Ley Basevi (Decreto Legislativo n.º 1577 del Jefe Provisional del Estado de 14 de diciembre de 1947).

119. Como ha señalado también la Comisión, desde 1957 las sociedades cooperativas disponían en el ordenamiento jurídico italiano de la posibilidad de excluir de la base imponible la totalidad del porcentaje del beneficio anual, ventaja que, en términos globales, no dejó de disminuir desde dicha fecha. Los servicios de la Comisión señalaron además que las modificaciones

²⁴ M.ª P. Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores», *op. cit.*, pág. 11.

introducidas en las medidas controvertidas desde la entrada en vigor del Tratado CEE perseguían aportar modificaciones técnicas para adaptar el sistema de tributación de las cooperativas a la fiscalidad general modificada después de las reformas de 1973, 1986 y 2004.

120. *En la vista, Adige Carni, Paint Graphos, el Gobierno italiano y la Comisión abogaron por una tesis según la cual las medidas controvertidas, sin perjuicio de que constituyan ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, son las ayudas existentes en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra b), inciso i), del Reglamento n.º 659/1999.*

121. *Por consiguiente, a primera vista parece fundado considerar que, en el supuesto de que cumplan los criterios del artículo 87 CE, apartado 1, las medidas controvertidas pueden constituir ayudas existentes.*

122. *Sin embargo, dado que, por un lado, el régimen de 1954 se caracterizaba por la imposición tanto del patrimonio como del rendimiento y, por otro, que en el régimen establecido en virtud del DPR n.º 601/1973 sólo estaba sujeto a tributación el rendimiento y existían determinados límites a la aplicación de las ventajas fiscales vinculadas al capital de la sociedad cooperativa, considero que sólo el órgano jurisdiccional nacional puede apreciar de manera global la continuidad eventual entre los regímenes indicados. En este marco, deberá verificar, en particular, si la reducción de la carga fiscal en la fecha de la entrada en vigor del Tratado de Roma fue comparable o más importante que la establecida en el DPR n.º 601/1973. Únicamente si ello fuera así, se trataría en el presente asunto de ayudas existentes.»*

Una última tentativa para mantener la aplicación de las medidas aplicables a las cooperativas es sostener que está amparada por el Reglamento (CE) n.º 1998/2006 de la Comisión de 15 de diciembre de 2006. En ese sentido, como recuerda en sus Conclusiones el Abogado General Jääskinen, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, la norma de *minimis* responde a exigencias de simplificación administrativa tanto para los Estados miembros como para los servicios de la Comisión, que debe poder concentrar sus recursos en los casos de importancia real en el ámbito de la Unión. (Sentencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión (C-310/99, Rec. p. I-2289), apartado 94.)²⁵

²⁵ Sobre la cláusula de *minimis*, Vide B. Pérez Bernabeu, *Ayudas de estado en la jurisprudencia comunitaria*, Tirant lo blanch, Valencia, 2008, pág. 75 y ss. A este respecto, como recuerda la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 2002, Asunto C-351/98, España/Comisión, «es preciso señalar que, aunque el Tribunal de Justicia haya declarado que la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen a priori la posibilidad de que se vean afectados los intercambios intracomunitarios (véase, en particular, la sentencia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión,

VI. Confianza legítima

La cuestión de fondo, desde nuestro punto de vista, quedó imprejuizada, y, por ello, no podemos aceptar la conclusión de la Comisión en su Decisión de diciembre pasado acerca de la operatividad del principio de confianza legítima, cuyo planteamiento explicita, sintéticamente, de la forma siguiente: uno, sólo puede aducirse dicho principio contra una norma comunitaria si la propia Unión ha creado previamente una situación que pueda engendrar confianza legítima; dos, el derecho a invocar dicho principio se extiende a todo justiciable al que una Institución comunitaria haya hecho albergar esperanzas fundadas a partir de garantías precisas que le haya dado; tres, en el presente caso, no hay ningún elemento que permita considerar que se ha engendrado en los beneficiarios de las ayudas en conflicto la seguridad de que éstas eran legales.

Evidentemente, la última afirmación es la más controvertida, de ahí que la desarrolle con cierto detalle, señalando, entre otras cosas, que «el hecho de que la Comisión haya adoptado una decisión precisando que las ayudas en conflicto no constituían ayudas de Estado susceptible de recurso y, por tanto, aún no definitivas, dado que cabe la anulación de dicha decisión por parte del Tribunal General, no puede generar confianza legítima en los beneficiarios», recordando, al efecto, que reiteradamente el Tribunal de Justicia ha declarado «que el hecho de que la Comisión decidiera inicialmente no plantear objeciones a ayudas objeto de recurso no puede considerarse que haya podido originar en la empresa beneficiaria una confianza legítima, ya que esta decisión se impugnó dentro de los plazos señalados para

denominada “Tubemeuse”, C-142/87, Rec. p. I-959, apartado 43), la modicidad de las ayudas otorgadas a una empresa en un período determinado excluye, en cierto número de sectores económicos, que se afecte a los intercambios entre Estados miembros. La Comisión podía pues considerar, en el marco de la facultad de apreciación de que dispone para evaluar los posibles efectos económicos de las medidas de ayuda, que, salvo en determinados sectores caracterizados por condiciones de competencia particulares y excepto en lo relativo a las ayudas a la exportación, a las ayudas inferiores a las cantidades precisadas en las Directrices comunitarias sobre las ayudas de Estado a las PYME, y más tarde en su Comunicación relativa a las ayudas de mínimos (DO 1996, C 68, p. 9), no afectan a los intercambios y, por tanto, no se les aplican los artículos 92 y 93 del Tratado. (...) Ahora bien, la Comisión está vinculada por las directrices y las comunicaciones que adopta en materia de control de las ayudas de Estado en la medida en que no se aparten de las normas del Tratado y sean aceptadas por los Estados miembros (sentencias de 24 de febrero de 1987, Deufil/Comisión, 310/85, Rec. p. 901, apartado 22; de 24 de marzo de 1993, CIRFS y otros/Comisión, C-313/90, Rec. p. I-1125, apartado 36, y de 15 de octubre de 1996, IJssel-Vliet, C-311/94, Rec. p. I-5023, apartado 43). Por tanto, la Comisión no puede negarse a aplicar la regla de mínimos a las ayudas concedidas a empresas de sectores que los distintos textos aplicables no excluyen de la aplicación de dicha regla».

la interposición de un recurso contencioso y fue posteriormente anulada por el Tribunal de Justicia», y, por tanto, «hasta que la Comisión adopte una decisión de aprobación, e incluso hasta que venza el plazo señalado para interponer un recurso contra dicha decisión, el beneficiario no tiene certeza alguna acerca de la legalidad de la ayuda prevista, que es la única que puede originar en él una confianza legítima». Por todo ello, concluye, dado que «en este caso, la Decisión 2003/293/CE de la Comisión que considera que las medidas no constituyen ayudas estatales ha sido objeto de un recurso en el plazo previsto», a la vista de la jurisprudencia contemplada, «no sería una decisión definitiva susceptible de crear una confianza legítima en el seno de los destinatarios de la presente Decisión». Para nosotros, si existe margen para apreciar la concurrencia de confianza legítima, como mínimo, si no desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 10/2006, si desde la fecha de la Decisión n.º 2003/293/CE hasta la fecha de la Decisión de 2009, pues la Comisión no solo no presentó objeciones sino que avaló las medidas controvertidas. En el Proyecto de decisión de 2008 no se exigía la recuperación de las ayudas por considerar aplicable el principio de confianza legítima. Efectivamente, se decía que la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, al declarar las ayudas en cuestión compatibles con el Tratado, generó una confianza legítima, principalmente en las autoridades españolas y en los beneficiarios de las ayudas. Por ello, se añadía, imponer la recuperación de las ayudas sería contrario a dicho principio de dicho comunitario, sin embargo, ~~W~~almente en la Decisión de 2009 si se exige la recuperación, descartando cualquier operatividad al principio de confianza legítima. No podemos dejar de reconocer la escasa operatividad el principio de confianza legítima. En el hipotético caso de que la Comisión Decisión de 2009 de la Comisión se confirma por los Tribunales comunitarios y, por tanto se exigiere su restitución, las beneficiarias, si alegaran el principio de confianza legítima, en la creencia de que el tiempo transcurrido sin que se haya instado su derogación/modificación puede interpretarse como una tácita admisión de su adecuación al régimen comunitario de ayudas de estado, se podrían encontrar con una desagradable sorpresa dado que su pretensión podría resultar desestimada. Lamentablemente el principio de confianza legítima está dando poco juego. Efectivamente, en la sentencia de 12 de febrero de 2008, CELF y ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, Rec. p. I-469; «sentencia CELF I» puede leerse (apartados 66 a 68):

«— (...) el Tribunal de Justicia ya declaró, en una situación en la que la Comisión había decidido inicialmente no plantear objeciones a las ayudas controvertidas, que no podía considerarse que tal circunstancia hubiera podido originar en la empresa beneficiaria una confianza legítima, ya que esta

decisión fue impugnada dentro de los plazos señalados para la interposición de un recurso contencioso y fue posteriormente anulada por el Tribunal de Justicia (sentencia de 14 de enero de 1997, España/Comisión, C-169/95, Rec. p. I-135).

— El Tribunal de Justicia ha afirmado, igualmente, que, hasta que la Comisión no adopte una decisión de aprobación, e incluso hasta que venza el plazo señalado para interponer un recurso contra dicha decisión, el beneficiario no tiene certeza alguna acerca de la legalidad de la ayuda prevista, que es la única que puede originar en él una confianza legítima (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-91/01, Rec. p. I-4355).

— Es preciso constatar que, de igual modo, cuando se ha interpuesto un recurso de anulación, el beneficiario no puede albergar tal certeza hasta que el juez comunitario no se haya pronunciado de forma definitiva.»

VII. Conclusión

A mediados de diciembre de 2009, nuevamente se ha pronunciado la Comisión Europea sobre la adecuación al derecho comunitario de determinadas regulaciones contenidas en el Real Decreto-ley 10/2006, de 6 de octubre de 2000, de medidas urgentes de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte. Como se sabe, en su momento se inició un procedimiento por la Comisión que concluyó con la Decisión 2003/293/CE, de carácter parcialmente negativo (DO L 111 de 6.5.2003, p. 24). Más tarde, sin embargo, mediante Sentencia de 12 de diciembre de 2006, Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid y Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Comisión, T-146/03, Rec.2003, p. II-98, el Tribunal de Primera Instancia (hoy Tribunal General)²⁶ anuló el artículo 1 de dicha Decisión, que estimó que las aludidas medidas de apoyo a las cooperativas agrarias no constituían una ayuda a tenor del artículo 87, apartado 1 del Tratado CE (hoy 107, apartado 1, del TFUE)²⁷. Como consecuencia de la Sentencia del Tribunal General la Comisión se ha visto en la obligación de dictar una nueva Decisión. No puede olvidarse que la anulación de la Decisión se basó en su falta de motivación (Cfr. considerandos 115 a 124 de la Sentencia de 12 de diciembre del Tribunal General).

²⁶ Con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1 de diciembre de 2009, el antiguo Tribunal de Primera Instancia (el pasado 25 de septiembre de 2009 se cumplieron 20 años de su puesta en marcha) es ahora el Tribunal General.

²⁷ A partir de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, los artículos 87 y 88 del Tratado CE se sustituyen, respectivamente, por los artículos 107 y 108 del TFUE.

Concretamente en este último considerando se afirma que «procede anular la Decisión impugnada por cuanto la Comisión incumplió la obligación de motivación que le impone el artículo 253 CE, *sin que sea necesario pronunciarse sobre los demás motivos y alegaciones de las partes*, ni sobre la solitud de las demandantes dirigida a que la Comisión aporte el expediente completo de instrucción del procedimiento de examen de las medidas controvertidas». La Sentencia del Tribunal nos privó, pues, de conocer un pronunciamiento sobre el fondo. No obstante, reinaba la incertidumbre en el sector, que era consciente de que en cualquier momento podía saltar la sorpresa. Lamentablemente, los malos augurios se han cumplido.

Lo lógico habría sido que la nueva Decisión hubiera ido en la misma línea que la primera y, por tanto, que se limitara a subsanar el error imputado a la Comisión por el Tribunal General cual es el, recuérdese, explicitar con el necesario detalle las razones que le llevaron a declarar que las medidas controvertidas, contenidas en el Real Decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre, no constituían ayudas de estado. Lo cierto es, sin embargo, que después de varios borradores ha acabado viendo la luz una Decisión que probablemente es incongruente con el fallo de la Sentencia de 2006, —ya veremos que dice el Tribunal General ante el recurso que interpuesto— pues aprovecha la ocasión para argumentar en sentido contrario a como inicialmente lo había hecho. Ese cambio de postura es, para nosotros, incomprensible, puesto que la situación no ha cambiado. Es más, la posición de la Comisión se ha ido endureciendo; las críticas que a los distintos borradores de Decisión se han formulado por España han tenido el efecto contrario al pretendido, y, así, por ejemplo, en el Proyecto de Decisión de 2008 se decía que la Comisión no se oponía a la existencia de medidas que sirvan para alentar la diversificación de sus actividades económicas por parte de las cooperativas agrarias, siempre que se encuadren de tal forma que sólo puedan afectar débilmente a la competencia, es decir, que se limiten a las cooperativas de pequeño y mediano tamaño, entendiendo por PYME toda empresa que se ajuste a la definición dada en el Reglamento (CE) n.º 70/2001 de la Comisión relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE (hoy 107 y 108 del TFUE) a las ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas. En su momento, esta declaración podía interpretarse como un mal menor. En la Decisión de diciembre de 2009 ni siquiera eso, pues esa acotación ha desaparecido. No parece que soplen vientos muy favorables pues, para las cooperativas, y, no solo en el ámbito de la Unión Europea. En el del Espacio Económico Europeo, las cosas no van mejor para el sector. En efecto, la Resolución del Órgano de Vigilancia de la AELC, fechada el 23 de julio de 2009, declara que determinadas medidas Xscales que pretender aplicarse por Noruega a cierto tipo de cooperativas no respetan el régimen de ayudas de estado. Y no tardan-

do mucho el Tribunal de Justicia de Unión Europea se tendrá que pronunciar sobre algunos aspectos del régimen fiscal de las cooperativas italianas, dado que la *Corte suprema di cassazione* ha planteado tres cuestiones prejudiciales (Asuntos C-78/08, 79/08 y 80/08). De momento, ya conocemos las conclusiones del Abogado General presentadas el 8 de julio de 2010, a las que nos hemos referido en las páginas anteriores. La Decisión de la Comisión de 2009 en este punto es igualmente contundente, más incluso que el Proyecto de decisión de 2008, pues declara que «toda posible excepción en materia de política de ayudas estatales destinada a las cooperativas agrarias debe favorecer las actuaciones y medidas directamente vinculadas a sus principios mutualistas. Además, debe circunscribirse a las actuaciones de la cooperativa con sus socios, es decir, allí donde los principios mutualistas cobran todo su sentido. En caso de que no se cumplan estas condiciones, tales medidas deber tener un efecto limitado sobre la competencia». Por este motivo, después asevera que «las ayudas contempladas en el artículo 1 del Real Decreto-ley 10/2000 prevén el mantenimiento excepcional del estatuto de cooperativa especialmente protegida en favor de las cooperativas agrarias incluso cuando aumenten el volumen de operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios por encima del 50%, así como la exención de constituir una entidad dotada de personalidad jurídica propia para la distribución de gasóleo B a los no socios, sometida al régimen fiscal general. Estas ayudas van contra las características de las cooperativas especialmente protegidas, tal como las definen las autoridades españolas». Se trata, insiste, «de medidas que se refieren únicamente a transacciones extracooperativas y están destinadas a actividades no directamente vinculadas con los principios mutualistas y no circunscritas a las actuaciones de la cooperativa con sus socios»; no puede concluirse, añade después, «que la ayuda tiende a contemplar situaciones donde el mercado no conduce a resultados económicos eficaces o a contemplar otros objetivos sociales o de equidad». En definitiva, para la Comisión, «al tratarse de medidas que se refieren únicamente a transacciones extracooperativas y están destinadas a actividades no directamente vinculadas con los principios mutualistas y no circunscritas a las actuaciones de la cooperativa con sus socios», no cabe sino declarar «que las ayudas no responden a los criterios de compatibilidad expresados».

Tampoco se comprende la Decisión de 2009 en lo relativo a la operatividad de la excepción basada en la naturaleza y estructura del sistema. Efectivamente, en el apartado 146 de la Decisión de 2003 se reconocía que los beneficios fiscales de los que disfrutaban las sociedades cooperativas han de considerarse en conjunción con las obligaciones que las normas de ajuste técnico producen en ellas; particularmente, decía en relación con un determinado beneficio fiscal, que éste «no puede considerarse de forma desconectada con el coste fiscal de los retornos en la renta del socio coo-

perativista en el [impuesto sobre la renta de las personas físicas] que tiene unas características completamente distintas al dividendo en una empresa capitalista. La atenuación en la doble imposición efectuada en la relación sociedad capitalista-socio (dividendo empresarial) no tiene contrapartida en la relación sociedad cooperativa-socio cooperativista (retorno cooperativo), por lo cual el retorno tiene una mayor carga fiscal que el dividendo. El beneficio que pudiera obtener la cooperativa por la deducción en la cuota del impuesto de sociedades queda corregido por la doble imposición con respecto al [impuesto sobre la renta de las personas físicas] que se aplica al socio de la cooperativa y su incremento de tributación por esta vía» Por ello, en el apartado 147, se decía, sin ambages, que «la fiscalidad de las cooperativas agrarias debe analizarse en su conjunto y responde a elementos diferenciadores en cuanto a su estructura, conteniendo elementos beneficiosos a la par que obligaciones específicas (dotaciones a fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición)». En la Decisión de 2009, sin embargo, la Comisión se desdice. Donde dije digo, digo Diego. ¿Qué ha cambiado para que la Comisión diga ahora lo contrario a lo que declaró en 2003?. Nada; y ninguna sentencia del Tribunal de Justicia, ni del Tribunal de Primera Instancia (ahora Tribunal General) se ha pronunciado después de su aprobación en sentido diferente sobre el fondo de la concreta cuestión. Siempre se ha dicho, y se ha dicho bien, que la Comisión tiene reconocidas amplias potestades en materia de ayudas de estado y que las utiliza de una manera discrecional, pero esta vez parece que ha ido mucho más allá.

El peligro de la apreciación de la Decisión de 2009 es que sus conclusiones pueden extrapolarse. La Decisión se refiere a una cuestión muy concreta, pero no cabe descartar que también se acaben poniendo en tela de juicio otros aspectos del régimen jurídico-fiscal de las cooperativas en su conjunto, o de alguna clase de ellas, en particular. Dicha Decisión ha sido recurrida, pero, en todo caso, el sector hará bien en tomar buena nota de la postura de la Comisión, con la vista puesta en una futura regulación del régimen fiscal general de las cooperativas, que más pronto que tarde tendrá que sustituir al actualmente vigente (que está obsoleto), no sea que vuelvan a producirse sorpresas.

El marcado carácter social de las Cooperativas, les ha hecho merecedoras de un tratamiento fiscal peculiar que las singulariza respecto del resto de sociedades mercantiles.

En la actualidad, se encuentran en tramitación el Proyecto de Ley de Economía Social. Se consideran entidades economía social las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades

agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios que rigen el funcionamiento de estas sociedades.

Esos principios reflejan el carácter especial de estas entidades, con un gran componente social que las singulariza frente al resto de sociedades:

«a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que conlleva priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad, que en relación a sus aportaciones al capital social.

b) Aplicación de los excedentes disponibles de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio realizado por los socios y, en su caso, al fin social objeto de la entidad.

c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la cohesión social y la sostenibilidad.

d) Independencia respecto a los poderes políticos.»

Es precisamente ese componente social el que les hace merecedoras de una legislación específica, y, asimismo, justifica el peculiar régimen jurídico y particularmente fiscal de estas sociedades y amparan la necesidad de su refuerzo. A nivel de la Unión Europea se han producido tímidos avances en el reconocimiento y despliegue de políticas favorables a la economía social, avances, que, sin embargo, chocan con dos asuntos que, actualmente, ocupan un lugar central en la política y agenda comunitaria: por un lado, las barreras procedentes de la política de la competencia, y, por otro, la revisión de la política de ayudas de estado²⁸.

En definitiva, serían la destacada función social y el interés público que persiguen los verdaderos fundamentos del tratamiento fiscal favorable concedido a esas entidades.

²⁸ AA.VV. (2009), *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, Monzón, J.L. (coordinador), Calvo Ortega, R., Chaves Ávila, R., Fajardo García, I.G. y Valdés Dal-Re, F., Ciriec, 106, *passim*.

Cooperativas y ayudas de Estado¹

Prof. Dra. M.^a Pilar ALGUACIL MARÍ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

Sumario: I. Introducción. II. El régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad cooperativa. 2.1. Los procedimientos en materia de fiscalidad cooperativa. 2.2. Criterios que se desprenden de dichos procedimientos. III. Conclusiones.

I. Introducción

Parece una opinión bastante extendida entre la doctrina especializada y los mismos operadores económicos, que, tras las últimas decisiones de la Comisión Europea y de la Alta Autoridad de la EFTA, declarando incompatibles algunos elementos del régimen Xscal de cooperativas, por razón del régimen «Ayudas de Estado», y por tanto, incompatibles con la libre competencia, se impone una reNexión sobre el régimen de tributación español de cooperativas. Ello es especialmente cierto, en nuestro caso, tras la Decisión de la Comisión de 14 de Diciembre de 2009.

Para ayudar a dicha reNexión, resultará útil conocer el alcance de los pronunciamientos y criterios enunciados al respecto por los órganos comunitarios. Intentaremos, pues, exponer la situación actual sobre dicha cuestión, y las conclusiones que de ella se desprenden.

II. El régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad cooperativa

Es común a muchos países europeos que las cooperativas disfruten de un régimen Xscal 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 es-

¹ El presente trabajo constituye uno de los resultados del proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación con el título «Las políticas públicas en el tratamiento fiscal y de ayudas públicas a las Entidades de la Economía Social», y con referencia DER2009-14462-C02-01, de la que la autora es investigadora principal.

pecíficas 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 o que esté fuera del mercado; las cooperativas constituyen auténticas empresas y participan activamente en el mercado, obteniendo beneficios en su actividad, que repercutirán en 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 mutual.

Por tanto, lo relevante de las cooperativas, a estos efectos, sería que en ellas se daría la conjunción de constituir entes empresariales (Barba, J. y Monzó, J.L.) —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 constitucional².

2.1. *Los procedimientos en materia de fiscalidad cooperativa*

Y, en efecto, precisamente por las razones expuestas, se han iniciado —y en ocasiones, concluido— varios procedimientos en el ámbito de la Unión Europea y en el del Acuerdo Europeo de Libre Comercio, en los que se pone en cuestión la naturaleza de ayuda de Estado incompatible con el art. 107 del TFUE (versión consolidada) de determinados elementos de los distintos regímenes fiscales cooperativos europeos. A nosotros, por supuesto, nos interesa especialmente la Decisión de la Comisión dictada en relación con las cooperativas agrarias españolas.

Con fecha 14 de Diciembre de 2009, la Comisión ha dictado una Decisión sobre la Ayuda de Estado española C 22/2001, referente a las medidas de apoyo al sector agrícola como consecuencia de la subida de los carburantes. De los pronunciamientos realizados por la Comisión en esta Decisión, no menos que del *iter* jurídico que ha llevado a la misma, y del contexto en el que se inserta, podrían derivarse importantes consecuencias

² 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.

para la compatibilidad del régimen Wcal español de cooperativas con las reglas comunitarias sobre Ayudas de Estado.

Aunque, por el momento, la Decisión no despliega efectos jurídicos directos importantes sobre dicho régimen Wcal, coloca a éste en una posición que podría calificarse de dudosa; lo que, por razones de la necesaria certidumbre jurídica, hace conveniente intentar la determinación de si el mismo constituye, o no, ayuda de Estado. Esta incertidumbre no afecta únicamente al régimen español: en efecto, por un lado, las conclusiones a las que se llegue respecto de éste afectarán a todos los regímenes Wcales europeos de cooperativas; por otro, la Decisión se inserta, como hemos indicado, en el contexto de la apertura de diversos procedimientos en los que se cuestiona la compatibilidad de algunos elementos de dichos regímenes Wcales con las previsiones europeas sobre Ayudas de Estado.

Así, en Italia, en primer lugar, existe un procedimiento de colaboración, con base en el art. 17 del Reglamento 659/1999 (E1/2008) resultado de la acumulación de: a) dos reclamaciones referidas a la banca cooperativa (en 2001 y 2005), en particular los Bancos cooperativos y los Bancos populares, y b) una reclamación relativa al sector de las cooperativas de consumo (en 2006); en particular respecto de las nueve más importantes, miembros del consorcio CoopItalia, iniciado el 18 de junio de 2008, y que aún está en marcha. En segundo lugar, la *Corte Suprema di Cassazione* italiana ha presentado en 2009 una cuestión prejudicial (Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08) ante el TJCE por considerar que el régimen Wcal de cooperativas italiano podría constituir una ayuda de Estado incompatible.

En Mayo de 2004, la Comisión (DG Agricultura) recibió una queja presentada por la CGI (Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional), acerca del régimen Wcal de las cooperativas francesas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas. La DG Agricultura inició un procedimiento de información para ayudas no notificadas (NN99/2005) que se ha calificado posteriormente de procedimiento para ayudas existentes³ (E 1/2009).

Además, en el marco del AELC (EEEA), el Organo de Vigilancia del Acuerdo, mediante Decisión n.º 719/07/COL, de 19 de Diciembre de 2007, inició un procedimiento para determinar el carácter de ayuda de Estado o no de la propuesta de régimen Wcal realizada por Noruega, en virtud del art. 61.1. del Acuerdo, con un contenido similar al art. 87.1 TCE (art. 107 en la versión consolidada). Con fecha 30 de julio de 2009 (Case No: 63768, Event No: 517/528 Dec. No: 341/09/COL) el Organo de Vigilancia del

³ Dado que la Comisión se pronunció en su día sobre la ayuda no notificada NN3/89 acerca del régimen fiscal de las cooperativas lecheras.

Acuerdo ha resuelto, no sorprendentemente, en el sentido de que dicha medida constituye una ayuda de Estado incompatible con dicho Acuerdo.

2.2. *Criterios que se desprenden de dichos procedimientos*

Intentaremos ahora extraer algunas conclusiones en relación con los límites que se desprenderían del Derecho de la competencia en relación con la ~~W~~calidad de cooperativas. En este punto, nos encontramos con la dificultad de la falta de un criterio uniforme de la Comisión y del Tribunal. Sin embargo, podemos llegar a conclusiones, aunque sean necesariamente de trazo grueso, sobre determinados núcleos de cuestiones:

2.2.1. APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE EMPRESA

No cabe ninguna duda sobre la aplicación a las cooperativas del concepto de empresa, y por tanto, en su sujeción al Derecho europeo de la competencia. En esta línea, son constantes las ocasiones en que el Tribunal ha considerado aplicable a esta forma social el régimen de derecho de la competencia derivado del Tratado, tanto en materia de acuerdos colusorios (Jacobi, B./Vestdorf, L., pág. 271) y abuso de posición dominante, como específicamente respecto de ayudas de Estado⁴. En este sentido, asimismo, se ha pronunciado la Comisión tanto implícitamente en la Comunicación de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la ~~W~~calidad de las empresas (punto 25), como explícitamente en la de fomento de las cooperativas⁵.

2.2.2. EL MARCO DE REFERENCIA: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Según la constante doctrina del TJUE, la ventaja o beneficio, aun no estando literalmente explicitada en el art. 107.1 TFUE, constituye un elemento necesario para la calificación de una medida como ayuda de Estado.

⁴ Es significativo en este sentido, el asunto C-278/00, *AGNO*, de liquidación de deudas agrarias por los poderes públicos. Véase la Decisión de la Comisión de 1 de marzo de 2002 (C(2000)686), y la Sentencia del TJCE, de 29 de abril de 2004.

⁵ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa, Bruselas, de 23/2/2004, COM(2004) 18: «3.2.7. *Normas de competencia aplicables a las cooperativas*: Las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran “empresas” con arreglo a los artículos 81, 82, 86, 87 y 88 del Tratado de Roma (CE). Por tanto, están sujetas a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas *de minimis*.»

En cuanto a su contenido, también es reiterada la doctrina jurisprudencial, seguida asimismo por la Comisión⁶, que considera que una medida encierra una ventaja cuando alivia las cargas que normalmente recaerían sobre una empresa⁷. La propia fórmula supone que la ventaja implica una excepción al tratamiento «normal»⁸, y requiere, por tanto, un marco de referencia⁹. Dicho tratamiento «general» o «marco de referencia»¹⁰ (*benchmark*) es esencial para determinar la existencia o no de ventaja. En lo que a las cooperativas concierne, la cuestión clave sería si el tratamiento *Wcal* que reciben es una mera adecuación del impuesto a sus características, y por lo tanto, no supone una excepción ni implica ningún beneficio, o si, por el contrario, implica una rebaja de la carga *Wcal* que le correspondería normalmente. Pero para ello es determinante qué se considera tratamiento «normal»; esto, el marco de referencia en materia de fiscalidad de cooperativas.

Parece evidente de los pronunciamientos de la Comisión que el marco de referencia para determinar si existe o no excepción al «tratamiento normal» es el régimen general del Impuesto sobre Sociedades (o cualquier otro impuesto implicado), lo que resulta bastante criticable, porque con un marco tan amplio, como se ha indicado por parte de la doctrina (Kurcz, B. Vallindas, D., pág. 179), es prácticamente imposible que no se considere ventaja cualquier minoración en el impuesto.

Ya en la Decisión del Órgano de Vigilancia sobre la medida noruega, y en relación con la selectividad de la misma, se afirma que el marco de referencia a considerar no es, como aducían las autoridades noruegas, el régimen de tributación de las aportaciones a sociedades, sino el Impuesto sobre Sociedades. En el caso italiano, en la valoración preliminar realizada en

⁶ En la Comunicación de 1998, relativa a la aplicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, punto 9, la Comisión sigue la línea exegética mantenida por la Jurisprudencia, según la cual la ayuda supone un alivio de las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de la empresa,

⁷ La primera formulación fue en el asunto *Italian textil* 27 julio 1974, República italiana v Comisión de las Comunidades Europeas, 173/3, s. 33, donde sienta la doctrina de que «la medida intenta aliviar a las empresas de las cargas financieras que se derivarían de la normal aplicación del sistema general de contribuciones obligatorias impuestas por la ley». *Vid.* Asimismo Sentencia de 29 de junio de 1999, DMT; C-256/97, de 5 de octubre de 1999, Francia contra Comisión, C-251/97, párrafo 35; TPI Sentencia 7 junio 2006, as. T-613/97.

⁸ STJCE Kimberley Clark Sopalin, de 26 de septiembre de 1996, as. C-241/94, Francia/Comisión, rec. P. I-4551.

⁹ En ese sentido se pronuncia el AG Cosmas en *Ladbroke*, C-353/93, señalando que esta parte del artículo 87 TCE tiene una cualidad elíptica: no puede considerarse ninguna ventaja si no se encuentra primero una referencia con la que comparar.

¹⁰ Véase sobre esta doctrina del «benchmark structure» el caso C-148/04, Unicredito italiano, párrafo 50.

la Comunicación de inicio del procedimiento E1/2008, de 18 de junio de 2008, la Comisión consideraba, asimismo, que «dado que las medidas consideradas constituyen derogaciones del Impuesto sobre Sociedades italiano (al que están sujetos tanto las Entidades lucrativas como las cooperativas), debe entenderse que el marco de referencia es el Impuesto italiano sobre Sociedades» (p. 55).

En la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, sobre las medidas españolas, la Comisión opina (puntos 166-167) que el marco de referencia debe evaluarse en función del objetivo perseguido por los impuestos afectados: Impuesto sobre Sociedades, cuyo objetivo sería el gravamen de los beneficios de las empresas; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados, en la que sería la tributación de la transmisión patrimonial y la firma de un acto jurídico documentado, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el gravamen del ejercicio de una actividad económica, y por último en el Impuesto sobre Bienes inmuebles, la imposición sobre el derecho que se tenga sobre un bien inmueble. Desde ese punto de partida, todas las reglas específicamente dirigidas a cooperativas constituyen una derogación del régimen general, y, en la medida en que suponen una menor tributación, pueden calificarse como ventaja.

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

Por otra parte, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, esto supone que, fundamentalmente, el marco de referencia en el que deben reflejarse todas las ventajas societarias es la sociedad de capitales (anónima o limitada) para quien está pensado y diseñado el «régimen general» del impuesto. Lo que se opone, precisamente, al principio de neutralidad en la forma de empresa.

Parecería que debería tenerse en cuenta como marco de referencia el tratamiento de actividades similares, o de Entidades con características similares (como el conjunto de las Entidades de la Economía social). Si, por ejemplo, se tomara en cuenta como marco de referencia la ubicación de las cooperativas entre las sociedades capitalistas y las Entidades sin ánimo de lucro, el régimen fiscal de las cooperativas resulta consistente con su carácter «intermedio» entre ambas.

2.2.3. LOS REQUISITOS O ELEMENTOS NECESARIOS PARA QUE LAS COOPERATIVAS MERITEN UN TRATAMIENTO ESPECIAL

Consideramos que en este punto el único elemento o criterio tenido en cuenta por la Comisión es la operatividad de la cooperativa con socios o

«principio de mutualidad». No tiene en cuenta ninguna otra característica justificadora de un tratamiento especial. En particular, los hándicaps que le produce su regulación (necesaria para cumplir las finalidades sociales que se le atribuyen) no han sido merecedoras de su atención en este sentido, y sólo de forma muy residual, para un eventual juicio de compatibilidad.

En esta línea, de no considerar los efectos producidos por la forma societaria para la colectividad, sino únicamente su forma de funcionamiento, se obvian asimismo las finalidades constitucionalmente atribuidas a las cooperativas; no se menciona en ningún momento, por ejemplo, que el régimen pueda quedar supeditado al cumplimiento de dichas finalidades, o a los costes que puedan suponer para estas Entidades. De hecho, se rechaza expresamente la medición de la posible internalización de costes sociales o la producción de «beneficios intangibles».

Por otra parte, además, la Comisión aquí adolece de falta de precisión en sus pronunciamientos. En efecto, no queda claro, especialmente a la vista de la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, si sólo meritan un tratamiento especial las cooperativas que operan únicamente con socios, o también aquellas que actúan prevalentemente con socios. La diferencia, sin embargo, es importante.

Ahora bien, de lo expuesto sí podríamos concluir en primer lugar, que en una eventual reforma del régimen fiscal de cooperativas, la aplicación de un régimen especial debería quedar reducida a aquellas que actuaran prevalentemente con socios. En segundo lugar, que las cooperativas que sólo operaran con socios podrían quedar exentas en el Impuesto sobre Sociedades, conclusión ésta que ya se desprendía de la Comunicación de la Comisión de 1998.

Hay otros elementos que la Comisión enumera en su Comunicación sobre promoción de las cooperativas en Europa, y que toma como base posteriormente en la Decisión de 14 de Diciembre de 2009 que también habría que tener en cuenta. Son muy razonables, por ejemplo, aquellas referidas al voto democrático y al reparto equitativo del excedente. Sin embargo, no pueden aceptarse como elemento propio de la cooperativa la existencia de una relación personal del socio con la cooperativa, que vaya más allá de una relación comercial, como aduce dicha Decisión.

2.2.4. LAS OPERACIONES CON SOCIOS Y CON TERCEROS

También parece poder desprenderse de los distintos pronunciamientos que el tratamiento de los rendimientos de las operaciones con socios podría ser merecedor (no es una conclusión que se deduce siempre de forma positiva) de un trato diferente, pero no así los derivados de operaciones con terceros; lo que parece imponer la necesidad de la separación entre ambos tipos de resultados.

En el régimen fiscal italiano (art. 12 del DPR 601/1973) las cooperativas pueden deducir como gasto el importe del retorno (o no incluir en sus ingresos el descuento o bonus) hecho a sus socios. La Comisión (p. 109-112) aceptó la argumentación del Gobierno italiano, y considera:

- a) que efectivamente es correcto considerar el retorno como un coste para la cooperativa, y que Italia había demostrado convenientemente que constituyen una alternativa al descuento;
- b) que en la medida en que provengan de beneficios derivados de operaciones con socios, suponen el reembolso de un precio excesivo para la consecución del principio mutual;
- c) que es posible aceptar que la deducción responde a la lógica de la integración del impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, ya que el retorno tributa en el socio. Y para ello se sirve de la aseveración realizada en el punto 25 de la Comunicación de 1998, donde dice que: «... podría estar justificada por la naturaleza del sistema tributario que cooperativas que distribuyen todos sus beneficios a sus socios estén exentas cuando el impuesto se grava a sus socios».

En la misma línea se pronuncia sobre el doble tipo de gravamen español, en la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, p. 138:

«Asimismo, conviene precisar que no se incluye entre los privilegios fiscales de dichas cooperativas el tipo reducido de 20% aplicado sobre la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos (porque están relacionadas con las actividades llevadas a cabo con sus miembros).»

El fundamento de esta distinción no queda claro, ya que parecería encontrarse en que se trata de un expediente técnico para evitar la doble imposición. Sin embargo, la base teórica de este planteamiento (la integración IS/IRPF) es negada en sede del tratamiento de las dotaciones a Fondos irrepartibles. De lo cual, cabe deducir que la razón real es que en la generación de estos rendimientos no se está compitiendo con otras empresas, sino que se está «fuera del mercado», lo que, por supuesto, técnicamente no es cierto. Y parece basarse, por tanto, en la misma idea de que las cooperativas no pueden tener un tratamiento distinto si son competitivas, no importa cuanto lo puedan merecer, o cuanto de justificado pueda estar.

Para el régimen fiscal español de cooperativas, esta postura de la Comisión parecería abogar por la conveniencia de mantener (al menos para las cooperativas más grandes) el régimen de separación de resultados, a pesar de las muchas críticas recibidas por parte del sector, que lo acusa de complicar extraordinariamente la liquidación del Impuesto.

2.2.5. EL TRATAMIENTO DE LAS DOTACIONES A FONDOS IRREPARTIBLES

A la vista de los pronunciamientos realizados en España y en Italia, es imposible llegar a conclusiones precisas más allá de lo siguiente:

Parece claro que para la Comisión dichos Fondos no se diferencian de las reservas obligatorias de las sociedades de capital, lo cual no puede por menos que parecer absurdo a la vista de la lógica de nuestro sistema de tributación de sociedades, en que impera la idea de integración. En efecto, en la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, y al igual que en el caso italiano, la Comisión considera que estas reservas no se diferencian de las reservas legales impuestas a las sociedades de capital (p.170). Y ello precisamente, porque el marco de referencia de la comparación es la sociedad, y no la tributación integrada sociedad-socio.

Pero además, en el régimen fiscal español de cooperativas la Comisión no es consciente de que la dotación deducible coincide con el porcentaje mínimo de operaciones con socios, con lo que teóricamente toda ella lo sería por tener dicha condición, y no por ir destinada al FRO.

A la vista del expediente sobre las medidas italianas, sin embargo, cabe plantearse si el papel que representa dicho Fondo en la supervivencia de la cooperativa como tal, y la erosión que implica en la formación del retorno, no podrían justificar un tratamiento especial. Según la Comisión, esto debe dilucidarse en sede no de la existencia de ayuda, sino de la compatibilidad de la misma. En nuestra opinión, por el contrario, ésta sería una cuestión de justificación por la naturaleza o economía del sistema, siempre que, como señala la Comunicación sobre promoción de las cooperativas en Europa, el tratamiento sea proporcional con el valor añadido o las limitaciones jurídicas de estas Entidades.

En cualquier caso, para un tratamiento de las dotaciones al FRO que vaya más allá de los rendimientos derivados de operaciones con socios, parece evidente que dichas dotaciones deben ser obligatorias, y el Fondo irrepartible entre los socios, puesto que estos son los argumentos que la Comisión utiliza en el caso italiano para justificar la compatibilidad de las mismas.

2.2.6. LOS INSTRUMENTOS DE CAPITALIZACIÓN DE LA COOPERATIVA A TRAVÉS DE LOS SOCIOS

En esta parte es donde cabe llegar a conclusiones más preocupantes para la viabilidad de las cooperativas. Se trata de las medidas incentivadoras de la financiación de la cooperativa a través de los socios, como en el caso de la exención de los beneficios llevados a capital (Noruega) o de la tributación favorable de los intereses del préstamo social (Italia). La cuestión es si estas medidas pueden escapar al concepto de ayuda al no suponer ventaja,

sino compensación de desventajas estructurales de las cooperativas, al estilo de la fundamentación de la política favorable a las PYME.

En efecto, como es sabido, y desde luego lo es por la propia Comisión, este tipo de Entidades tiene, con independencia de su tamaño, dificultades reales para el acceso a financiación propia y externa, derivadas de su propia mecánica de funcionamiento, a su vez necesaria para el cumplimiento de las externalidades positivas que generan. Es el ámbito propio para considerar razonables dichas medidas de acuerdo con la «naturaleza o economía del sistema» la existencia de incentivos. Y sin embargo, la Comisión aquí ha sido inflexible, tanto como el Órgano de Vigilancia de la EFTA. Ni siquiera se ha planteado la compatibilidad de la medida. Es, además, especialmente inconsistente si se compara con los pronunciamientos de la propia Comisión respecto de la necesidad de que tanto cooperativas como PYME vean facilitados su acceso al capital de riesgo.

III. Conclusiones

El actual régimen fiscal de las cooperativas en España, dadas las afirmaciones realizadas por la Comisión en su Decisión de 14 de Diciembre de 2009, y salvo que éstas sean invalidadas por el TJUE en la Sentencia emitida como consecuencia del recurso presentado contra la misma, está en la actualidad en una situación que podríamos calificar de precaria. Y ello en la medida en que si fuera cuestionado en sus elementos estructurales por algún otro competidor ante la Comisión, la opinión expresada por ésta es que, en algunos elementos, nos encontramos ante auténticos privilegios.

La posibilidad de una reforma, por tanto, parece una opción a considerar. Sin embargo, en ésta, el sector debe ser consciente de que sólo en la medida en que pueda justificarse una estructura societaria distinta, o unos efectos en el mercado diferentes a las sociedades de capital, las medidas de ajuste estarán justificadas. Asimismo, cada norma de incentivo deberá fundamentarse en el valor añadido por la institución, y medirse de forma proporcional a éste. Y dicho valor añadido se calificará en términos de valores europeos, y no sólo de aquellos pertenecientes al régimen jurídico español.

Bibliografía

Alguacil, P., «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado», publicado en *CIRIEC, Revista jurídica de Economía social y cooperativa*, n.º 4, 2003, y en *Ciencia e Técnica Fiscal*, número 415, Lisboa, 2005.

- , «Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato», *Rivista di Diritto tributario internazionale*, n.º 1, 2004, págs. 51-79,
 - , «Entidades de Economía social y ayudas de Estado», en la obra colectiva *Fiscalidad de las Entidades de la Economía social*, dirigido por Calvo Ortega, R., Thomson Civitas, 2005;
 - , *Fiscalidad de cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado*, CCAE, Madrid, 2007,
 - , «El cuestionamiento del régimen fiscal de cooperativas: razones y sujetos», en la obra colectiva *La Economía Social. Desarrollo humano y económico*, GEZKI-Marcial Pons, 2008, San Sebastián.
- Alonso Rodrigo, E., *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya, 2001.
- Barberena Belzunce, I., *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, 1992, Aranzadi.
- Barea, J. y Monzón, J.L., «La Economía social en España», en la obra colectiva dirigida por Defourny, J. y Monzón, J.L., *Economía social. Entre economía capitalista y economía pública*, CIRIEC-España, Valencia, 1992, págs. 131-156.
- , *Libro Blanco de la Economía social en España*, ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1992
- García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M., «Régimen tributario actual en el ordenamiento español», en la obra colectiva *Fiscalidad de las Entidades de la Economía Social*, (2005) dirigida por Calvo Ortega, R., Editorial Thomson/Civitas, Madrid.
- Jacobi, B. y Vesterdo, F.L., «Co-operative societies and the Community rules on Competition», *ELReview*, Agosto 1993.
- Kurcz, B. y Vallindas, D., «Can general measures be... selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition» *CMLR* 45, págs 159-182, 2008.
- Manzano Silva, E., «Régimen comunitario sobre Ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las cooperativas», *Quincena Fiscal Aranzadi* número 3/2009, así como en *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria número 55/2009, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009.
- Montero Simó, M., *Análisis jurídico tributario de la sociedad cooperativa*, (2005) Colección ETEA, EDDB.
- Merino Jara, I. «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, número 66, Octubre 2009, págs. 109-126.
- Rodrigo Ruiz, M.A., «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, n.º 47, 2003 (Ejemplar dedicado a: «Constitución y economía social»), págs. 199-219.
- Tejerizo López, J.M., «El Régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», *Revista Vasca de Economía social*, número 4, 2008, págs. 41 y ss.
- Pérez Bernabeu, B., *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

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

Prof. Dra. Sofía ARANA LANDÍN¹

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

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

1. Introducción

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

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

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

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

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

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

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

entidades dispongan de una menor capacidad contributiva, que en el fondo, es lo que se debe gravar. Como señala Larraña ga Zabal ³:

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

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

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

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

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

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

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

2. La Responsabilidad Social de la Empresa

Esta nueva dimensión del comportamiento socialmente responsable de la empresa plantea la necesidad de adoptar políticas que acojan una serie de principios donde se señalen unos objetivos o valores fundamentales y simultáneamente se asuman una serie de responsabilidades. Estos principios pueden ser considerados como «Códigos de Conducta» o «Decálogos». Hoy en día, la doctrina, por lo general, se posiciona a favor de entender que se trata de un plus de las empresas con respecto a los mínimos exigibles (*Vid.* Barrera Cereza⁴):

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

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

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

tando en estos últimos tiempos. Entre las mismas y de acuerdo con M. de Castr o⁵ cabe señalar las siguientes:

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.1. INSTANCIAS INTERNACIONALES

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

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

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

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

⁷ Los diez principios del Pacto Mundial de NU:

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

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

2.1.2. LA UNIÓN EUROPEA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3. LA ASUNCIÓN DE LA RSE POR PARTE DE ESPAÑA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

va, que conlleva priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad, que en relación a sus aportaciones al capital social. Su característica básica es su carácter democrático, de manera que, en el proceso de toma de decisiones, se aplica el principio de «una persona, un voto». Así, su utilidad social no se basa en la realización de una actividad económica determinada, que pasa a tener un carácter instrumental al servicio de un fin no lucrativo, sino que proviene de su propia finalidad y de los valores democráticos y participativos de su gestión.

- Aplicación de los excedentes disponibles de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio realizado por los socios y, en su caso, al fin social objeto de la entidad. La eventual distribución de beneficios o excedentes entre los socios usuarios, si se produce, no es en proporción al capital o a las cotizaciones aportadas por los mismos, sino de acuerdo con la actividad que estos realizan con la entidad.
- Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la cohesión social y la sostenibilidad.
- Independencia respecto a los poderes políticos.

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁰ Birchall, Johnston y Hammond, Lou. (2009), «Resilience of the Co-operative Business Model in Times of Crisis», OIT.

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Conclusiones

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Bibliografía

- Arana Landín, Sofía (2008), «Las necesarias reformas en tributación directa en cuanto a las cooperativas», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 septiembre 2008.
- Badás Cer ezo, José (2006), «Análisis de la Reforma: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio», *Revista de Información Fiscal*, número extraordinario de diciembre.
- Barr era Cer eza, Juan José (2008) «Responsabilidad Social de las Empresas: una apuesta de las empresas por el desarrollo sostenible», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 septiembre 2008.
- Cabaleir o Casal, María José, *et al.* (2008) «Responsabilidad Social Corporativa: marco conceptual para sociedades cooperativas», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 septiembre 2008.
- De Castr o Sanz, Marcos, (2005) «La Responsabilidad Social de las Empresas o un nuevo concepto de Empresa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 53.
- Larraña ga Zabal a, Juan (1987), «Cooperativas, mercado y fiscalidad», *CIRIEC, Revista de Economía Pública, Social, y Cooperativa*, número extraordinario octubre.
- Merino Jara, Isaac (2008), «Régimen fiscal de las cooperativas vascas y ayudas de Estado», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 de septiembre de 2008.
- Monter o Simó, Marta (2007), «El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 135.

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

Una aproximación a la fiscalidad de la transformación en el seno de las sociedades cooperativas

Prof. Dra. Belén BAHÍA ALMANSA

Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga
bbahia@uma.es

Sumario: I. Introducción. II. Algunas consideraciones generales en torno a la transformación de sociedades cooperativas. III. Efectos fiscales de la transformación en el ámbito de la imposición directa. III.A. Efectos fiscales sobre la sociedad que se transforma. III.A.1. Transformación de cooperativa en sociedad civil. III.A.2. Transformación de cooperativa protegida o especialmente protegida *en* sociedad mercantil. III.A.3. Transformación de cooperativa *en* agrupación de interés económico «AIE». III.A.4. Transformación de sociedad mercantil *en* cooperativa. III.A.5. Transformación de «AIE» o de asociación *en* cooperativa. III.A.6. Transformación de sociedad agraria de transformación (SAT) *en* cooperativa agraria, de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra. III.A.7. La transformación de sociedad civil (excepto la SAT) en una sociedad cooperativa. III.B. Efectos sobre los socios y asociados. IV. Efectos fiscales de la transformación en el ámbito de la imposición indirecta. V. La transformación en el seno de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE). VI. Traslado internacional de sede social de una sociedad cooperativa española a un país de la Unión Europea. Bibliografía.

I. Introducción

Desde el mismo nacimiento de la sociedad como forma de desarrollar los negocios, las distintas formas societarias han estado en continua evolución, adoptando nuevas formas y surgiendo otras distintas a las existentes.

Hasta la aparición de la figura jurídica de la transformación, las sociedades constituidas bajo una determinada modalidad debían disolver y liquidar el antiguo como paso previo e inexcusable para poder constituir el nuevo tipo social deseado. Esta operación, no solo entrañaba en la práctica una gran complejidad, sino también unos elevados costes para la empresa

que se disolvía y para la resultante del proceso. Nace de este modo la transformación como *Zgura* jurídica que permite el cambio de forma o tipo social permaneciendo la identidad de la sociedad.

La dinámica de los mercados globalizados actuales han avivado aún más la necesidad de que las estructuras empresariales sean más eficientes y competitivas de cara al logro de los *Znes* que se han marcado. Esto implica, en numerosas ocasiones, la necesidad de realizar complejas operaciones de reestructuración empresarial que implican ya no solo un simple cambio de forma o tipo social, sino un verdadero cambio en la naturaleza de la sociedad y, por tanto, del régimen jurídico y *Zscal* aplicable a las mismas, con las consecuencias que ello conlleva no sólo para la sociedad sino también para sus socios y accionistas.

Para las cooperativas, las operaciones de reestructuración —y en especial la de transformación— son fenómenos muy recientes, siendo éste el principal motivo de la escasa atención prestada al fenómeno transformador en el seno de esta *Zgura* societaria. Además, la transformación de las sociedades cooperativas no ha sido admitida en nuestro derecho hasta fechas muy cercanas en el tiempo, quizás por causas fundamentalmente políticas e ideológicas, en un intento por evitar la huida del cooperativismo.

Existía ciertamente una seria desconfianza hacia este tipo de transformaciones, tanto desde el lado del Derecho mercantil como del Derecho *Zscal*. En el aspecto sustantivo se señalaba la existencia de una barrera tipo que hacía imposible la transformación de la cooperativa en otra forma social, al no conciliarse bien con su esquema causal, y desde el punto de vista *Zscal* se alegaba que la transformación podría utilizarse como vehículo de fraude de ley para gozar de determinadas ventajas *Zscales* y *Znancieras* (Rosembuj, 1995).

La Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, y la Ley 3/1995, de 2 de marzo, de Cooperativas Valenciana, supusieron un importante avance en este proceso al reconocer por vez primera, de forma expresa, la posibilidad de la transformación¹. La Ley 3/1987, General de Cooperativas, sólo hacía referencia a ella en la Disposición Adicional Tercera, que contemplaba la transformación de la sociedad agraria de transformación «SAT», en cooperativas agrarias de explotación comunitaria de la

¹ El cambio de orientación pareció responder, según la doctrina, a diversas motivaciones. Por un lado, a la tendencia —tanto europea como española— por incrementar los supuestos de modificaciones estructurales permitidos por el legislador; por otro, al hecho de que comenzase a considerarse innecesaria la exigencia de la adscripción de los fines cooperativos a la forma cooperativa y al reconocimiento de las posibilidades de transformación entre sociedades cooperativas y de capital, por cuanto significaba abrir simultáneamente las vías a procesos de concentración empresarial mediante la fusión de estos tipos de sociedades.

tierra o de trabajo asociado². En el momento actual, salvo situaciones particulares, existe ya un amplio reconocimiento legal de las posibilidades de transformación de sociedades cooperativas, tanto a nivel estatal como autonómico³.

En el plano estatal, la Ley 3/2009, de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, regula en el artículo 7 tanto la transformación de una cooperativa en otro tipo social como el supuesto inverso, de otro tipo social en cooperativa, regulándose tales transformaciones en su aspecto sustantivo por la legislación que les sea aplicable. También admite la transformación de sociedades cooperativas en sociedades cooperativas europeas y viceversa, disponiendo que tales transformaciones se registrarán por lo dispuesto en el Reglamento 1435/2003 y por las normas que lo desarrollen. Por su parte la Ley 20/1990 General de Cooperativas —de aplicación en

² El verdadero cambio de tendencia legislativa viene provocado por la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, que admite y establece el régimen de la transformación de la sociedad limitada en cooperativa así como el inverso de cooperativa en sociedad limitada, completándose posteriormente dicho régimen en el Reglamento del Registro Mercantil.

³ En la actualidad, la mayoría de las leyes autonómicas regulan la transformación. Así, la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, modificada por la Ley 1/2000, de 29 de junio. El Decreto Legislativo 1/1992, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de Cataluña, modificado por la Ley 14/1993, de 24 de noviembre. La Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Cooperativas de Andalucía. El Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana. La Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra. La Ley 2/1996, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura. La Ley 5/1998, de 19 de diciembre, de Cooperativas de Galicia. La Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón. La Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid. En lo esencial, como es el procedimiento a seguir en la transformación, todas ellas coinciden —con pequeñas particularidades—, planteando algunas diferencias sustanciales en cuanto al requisito previo o presupuesto que se exige para llevar a cabo la transformación, así como la forma en que se van a transferir de la cooperativa a la sociedad transformada los fondos irreparables de aquella.

En cuanto a la admisibilidad de la figura, encontramos dos tendencias: las legislaciones autonómicas que tienden a admitir la transformación sin poner barreras, y aquellas que ponen algunos obstáculos, bien exigiendo una justificación apoyada en razones económicas (como ocurre con la LCPV o la LCCAT) bien exigiendo que el acuerdo de transformación sea autorizado, como ocurre con el Consejo Andaluz de Cooperación o del Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi.

Así, la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de SRL; el R.D. Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, que aprueba el TR de la Ley de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados (que regula las cooperativas de seguros) y su Reglamento, aprobado por R.D. 2486/1998, de 20 de noviembre; la Ley 12/1991, de 29 abril, de Agrupaciones de Interés Económico; la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito, y su Reglamento, aprobado por R.D. 84/1993, de 22 de enero.

aquellos territorios que no tengan legislación autonómica en esta materia— permite tanto la transformación en cooperativa, como la de la propia cooperativa. El artículo 69.1 establece que cualquier asociación o sociedad que no tenga carácter cooperativo y las agrupaciones de interés económico podrán transformarse en sociedad cooperativa y a la inversa, las sociedades cooperativas podrán transformarse en sociedades civiles o mercantiles de cualquier clase.

En el presente trabajo nos vamos a centrar únicamente en la problemática *Wcal* que presenta la transformación *de* las cooperativas. Estas entidades, —que gozan de gran importancia en el seno de las entidades de economía social por su valor social y económico— presentan una serie de problemáticas *Wcales* concretas que no se plantean en la transformación de otro tipo de entidades. En concreto nos referimos a los siguientes: los problemas *Wcales* que provoca la interrupción del periodo impositivo y el cambio de régimen *Wcal* sobre el gravamen de los beneficios las reservas acumuladas, la compensación de pérdidas, y los problemas de doble imposición que van aparejados a dichas transformaciones.

Antes de adentrarnos en el análisis de las implicaciones *Wcales* que presentan actualmente este tipo de transformaciones nos referiremos a algunas consideraciones de carácter general.

II. Algunas consideraciones generales en torno a la transformación de sociedades cooperativas

La transformación de sociedades cooperativas —como la transformación de cualquier otra sociedad—, es una operación social compleja, tanto por la diversidad de aspectos implicados (mercantil, *Wcal* o contable) como por la importancia de los intereses en juego (socios, acreedores y terceros).

Se desarrolla, como cualquier otro tipo de transformación, a través de un procedimiento perfectamente regulado, en orden a que queden garantizados todos los intereses afectados.

Pero la transformación de sociedades cooperativas plantea, además, algunas dificultades adicionales. Éstas derivan, por un lado, de cuestiones jurídico-societarias, ya que en este tipo de transformaciones no sólo se produce un cambio de forma, sino también —y lo que es más complejo— una modificación en la propia causa negocial. Por otro lado, de la complejidad y diversidad de las legislaciones implicadas en su regulación.

En el ámbito sustantivo nos encontramos una norma estatal específica, la Ley 27/1999, de 16 de julio, General de Cooperativas y un conjunto de normas autonómicas, entre las que no existe una total armonía. Así, mientras unas regulan el fenómeno de forma más o menos completa, otras ni

siquiera lo contemplan⁴. En el ámbito *W*cal la situación no es muy distinta, encontrándonos igualmente con una Ley *W*cal estatal, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante LRFC) y con las distintas leyes *W*cales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra: la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, de Régimen *W*cal de cooperativas de Guipúzcoa; la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, de Régimen *W*cal de cooperativas de Vizcaya; la Norma Foral 16/1997, de 18 de junio, de Régimen *W*cal de cooperativas de Álava y la Norma Foral 9/1994, de 21 de junio de Régimen *W*cal de cooperativas de Navarra. Si a todo ello unimos la existencia de una Ley Estatal del Impuesto sobre Sociedades⁵, y la existencia de tres normas del Impuesto sobre Sociedades aprobados en los Territorios Forales⁶ la regulación de los efectos *W*cales de la transformación se nos hace realmente compleja. Como las diversas normas forales *W*cales de cooperativas y las distintas normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades coinciden en lo esencial en el tema que nos ocupa, en adelante, y con objeto de simplificar, nos referiremos a todas ellas como «Norma Foral» de Cooperativas (NFFC) o del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), según se trate.

De cualquier forma, la internacionalización de las cooperativas, fruto de la internacionalización económica, exige —de cara a estimular su competitividad— reducir en la medida de lo posible el intervencionismo estatal sobre las mismas y, por tanto, en las operaciones que éstas puedan desplegar, entre las que se encuentra su transformación.

III. Efectos fiscales de la transformación en el ámbito de la imposición directa

Entrando de lleno en las implicaciones *W*cales de este tipo de transformaciones, en concreto de sus efectos en el ámbito de la imposición directa, y dentro de esta del Impuesto sobre Sociedades, —que es donde el trata-

⁴ Tan solo las leyes autonómicas de Navarra y Cataluña no contemplan las posibilidades de la transformación de sus cooperativas, planteándose la duda de si ante el silencio legal cabría la posibilidad de aplicación supletoria de la Ley General Estatal que si la regula. La jurisprudencia parece inclinarse por su admisión, y así el Tribunal Supremo, en una sentencia de marzo de 1999 admitió la transformación de una sociedad cooperativa andaluza en SRL bajo la vigencia de la hoy derogada Ley Andaluza 2/1985, que no contemplaba tal posibilidad

⁵ Aprobada por R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

⁶ Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (del Territorio Histórico de Bizkaia); la Norma Foral 7/1996 de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (del Territorio Histórico de Guipuzkoa) y la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (del Territorio Histórico de Álava)

miento ~~W~~cal de la ~~W~~gura plantea mayores problemas—, tenemos que señalar lo siguiente:

- Que los procesos de transformación, en base al principio de mantenimiento de la identidad social, no producen —por regla general— consecuencias fiscales para la sociedad que acuerda su transformación.
- Que, sin embargo, excepcionalmente, sí se producen efectos fiscales sobre la sociedad transformada en aquellos supuestos —como el que ahora analizamos de cooperativas— en los que concurren determinadas circunstancias: bien un cambio en el régimen de tributación, bien un cambio en el tipo de gravamen aplicable o bien el paso hacia un régimen especial dentro del propio ámbito del IS [circunstancias estas, reguladas en las letras *c*) y *d*) artículo 26.2 TRLIS] y en el artículo 27.2 de la NFIS. En tales casos se producen efectos fiscales, como son: la conclusión anticipada del periodo impositivo, el gravamen de las plusvalías latentes y otros, que señalaremos.

El primer supuesto es el contemplado en la letra *c*) del artículo 26.2 TRLIS y en la letra *c*) del artículo 27.2 de la NFIS, que se produce cuando la transformación determina un cambio en el régimen ~~W~~cal aplicable a la sociedad, de forma que una sociedad sujeta al IS deja de estarlo para pasar al régimen de atribución de rentas del IRPF. En este supuesto se encuentra, entre otros, el de «transformación de sociedad cooperativa de cualquier tipo (protegida, especialmente protegida o no protegida) en sociedad civil (excepto la SAT)»

El segundo supuesto es el contemplado en la letra *d*) del artículo 26.2 TRLIS y en la letra *d*) del artículo 27.2 de la NFIS, que se produce cuando la transformación determina, dentro del propio régimen del Impuesto sobre Sociedades, la modificación del tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial. Aquí se encuentran, entre otros, los supuestos de transformación de sociedad cooperativa protegida o especialmente protegida en sociedad mercantil; transformación de sociedad cooperativa del tipo que sea en AIE; transformación de asociación o AIE en cooperativa; transformación de SAT en cooperativa agraria, de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra.

Del tenor literal del artículo 26.2.*d*) TRLIS se desprende que en los supuestos de la letra *d*) el tipo de cambio que ha de producirse en el régimen de tributación tendrá que ser, siempre, del régimen general al especial o de uno especial a otro especial. Si se pasara de un régimen especial a otro general sin cambio de tipo de gravamen —como ocurre en el supuesto de transformación de una cooperativa no protegida en sociedad mercantil,—

no se configuraría el supuesto de dicha letra, y por tanto, no se producirá la interrupción del periodo impositivo.

Entendemos que hubiera sido más coherente con la finalidad perseguida por el legislador, al introducir la norma del apartado *d*), establecer como causa de interrupción la simple modificación de régimen dentro del propio ámbito del IS. La no ruptura del periodo impositivo podrá llevarnos (al menos para una parte de la renta, la generada antes de la transformación) a la aplicación de un régimen fiscal indebido como consecuencia de la transformación de entidades que disfrutaban de un régimen especial.

Una redacción más conforme con la finalidad de la norma es la que aparece en el artículo 27.2.*d*) *in fine* de la NFIS que añade una importante precisión al señalar que «lo dispuesto en el párrafo anterior también resulta de aplicación en aquellos casos en los que, sin transformación de la forma jurídica de la entidad, ésta haya aplicado regímenes diferentes de este impuesto a lo largo del tiempo de tenencia del elemento transmitido». Pensamos, pues, que para la Norma Foral basta un cambio en el régimen aplicable (aunque sea del especial al general) para que se produzcan los efectos del apartado *d*), es decir, la interrupción del periodo impositivo. Por tanto, en el caso de transformación de una cooperativa no protegida —sujeta a cualquiera de las normas forales— en sociedad mercantil, sí se produciría la interrupción del periodo impositivo.

III.A. *Efectos fiscales sobre la sociedad que se transforma*

III.A.1. TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA EN SOCIEDAD CIVIL

La LGC reconoce en su artículo 69.1 que: «las sociedades cooperativas pueden transformarse en sociedades civiles o mercantiles de cualquier clase». Por su parte, el artículo 85 de la Ley de Cooperativas de Euskadi reconoce también este tipo de transformación, pero condicionándola a la existencia de una causa objetiva que justifique el recurso a esta modificación estructural pudiendo ser aquella «por necesidades empresariales que exijan soluciones societarias inviables en el sistema jurídico cooperativo, a juicio de los administradores y, en su caso, de la Comisión de Vigilancia de la cooperativa, homologado por el Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi»⁷.

⁷ Con este requisito se trataba de dar un salto importante hacia la admisibilidad de este tipo de transformaciones, pero con precaución, a fin de evitar abusos en el uso de esta figura, y como señala la propia Exposición de Motivos «evitar que la transformación de cooperativas lleve a diluir o incluso a desnaturalizar la esencia cooperativista». La doctrina, sin embargo, ha

Es el supuesto regulado que quizás mayores problemas plantea. Sus consecuencias fiscales son similares a las de la transformación de una SRL en sociedad civil, produciéndose la salida del ámbito del IS de la sociedad transformada. El periodo impositivo, para la cooperativa que se transforma, concluirá el día en que se produzca la inscripción registral de la transformación. Ese mismo día comenzará un nuevo periodo impositivo para la sociedad civil resultante, que concluirá en la fecha normal de liquidación (fin del ejercicio económico).

La sociedad cooperativa transformada aplicará en su liquidación del IS correspondiente a ese primer periodo, el régimen especial al que están sometidas, que será el previsto en la LRFC para las cooperativas sujetas al régimen general, o en las NFEC para las cooperativas sujetas al régimen foral. Pero, en este supuesto de transformación, y en virtud de la «ficción de disolución» contenida en el párrafo 2, letra c), del artículo 26 TRLIS y del artículo 27 de la NFIS, tendrá que incluir en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos que integran el patrimonio de la cooperativa en el momento de la transformación y el valor contable de los mismos, lo que denominamos plusvalías latentes. Estas plusvalías tendrán que ser calificadas como «incremento patrimonial», y por ello, tratándose de cooperativas sujetas al régimen común, en base a lo dispuesto en artículo 22 LRFC, se integrarán en la parte de base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos, siendo gravados al tipo general superior del 30%. Tratándose de cooperativas sujetas al régimen foral, las plusvalías se integrarán en la base imponible, sin distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos. El gravamen de las plusvalías latentes producirá en cualquiera de los casos un importante efecto desincentivador para la transformación de este tipo de entidades.

Ahora bien, entendemos que esta regla relativa al gravamen de las plusvalías latentes al tiempo de la transformación debe ser matizada cuando de la transformación de una cooperativa se trate. Pensamos, por las peculiaridades propias de este tipo de entidades, que la citada regla será de aplicación no respecto del total patrimonio existente al momento de la transformación, sino únicamente respecto de aquellos elementos patrimoniales que continúen formando parte del patrimonio de la sociedad civil resultante y

criticado esta exigencia, pues ha sido tanta la precaución tomada que prácticamente niega la posibilidad de la transformación y resta credibilidad a un sistema que sólo autoriza la transformación porque deviene en incapaz de articular soluciones o atender las necesidades empresariales de las sociedades que regula (*vid.* Alfonso Sánchez, 1997, 185). Para T. Rosembuj, tal causa no deja de suscitar «cierta perplejidad», pues parece ser como «una disculpa por aceptar la transformación» (Rosembuj, 1995, 827)

puedan después ser objeto de reparto entre los socios. Recordemos que las cooperativas cuentan con unos fondos irrepartibles, materializados en una parte de su activo y que —tanto en caso de transformación como de disolución— van a tener que ser entregados al Organismo que cada Ley de Cooperativas determine⁸. No sería pues lógico que se gravasen las plusvalías de unos bienes que no van a quedar en la sociedad resultante de la transformación, sino en manos de un tercero o de quedar en dicha sociedad van a continuar siendo indisponibles. Esta es la interpretación que nos parece más conforme, a la vista: no sólo de la Walidad antielusiva perseguida por el legislador al establecer aquella norma, sino también de lo dispuesto en el apartado 3.º del artículo 15 TRLIS [al que remite el artículo 26.2.c)]. Este, establece la regla de incluir en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable, pero sólo para el supuesto de elementos patrimoniales transmitidos a los socios por causa de disolución (en nuestro caso como hemos señalado tales elementos nunca van a poder ser repartidos entre los socios)⁹.

Somos conscientes de que la regla del gravamen de las plusvalías al tiempo de producirse la transformación y no cuando efectivamente sean realizadas al transmitirse los bienes (regla del diferimiento), obedece a razones de política Wcal de orden técnico en un intento de evitar que, a través de este tipo de transformaciones se produzca un fraude tributario con el objetivo de tributar por esas plusvalías bajo a un régimen distinto del existente cuando se generaron. Pero como destaca el profesor Martín Delgado (1998, 649) «lógicamente, con el paso del tiempo, todos los tributos van generando conductas de elusión, o simplemente de defraudación, que aprovechan los resquicios que la técnica tributaria deja sin cubrir. Es lógico que cada reforma tributaria se proponga conseguir un mayor perfeccionamiento de los instrumentos tributarios y, como consecuencia, también lograr el mayor cumplimiento de la Ley y la disuasión o represión del fraude,

⁸ La Ley de Cooperativas de Euskadi, en su artículo 85.4, al regular la transformación de cooperativas señala que el valor nominal de las dotaciones al fondo de reserva obligatorio y de las reservas voluntarias irrepartibles se acreditará al Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi como títulos de cuenta en participación referidos a la sociedad resultante de la transformación. Todas las leyes autonómicas, con una u otra solución, tratan de resolver el problema del fraude de ley que supondría, en el caso de la transformación, la transferencia de fondos irrepartibles existentes en la cooperativa hacia otra forma social, que posibilitaría, tarde o temprano, su reparto entre los socios, dado que el significado de las reservas en la nueva sociedad resultante va a ser diferente.

⁹ El apartado 3 del artículo 15, al que también remite el art. 27.2.c) de la NFIS, se pronuncia en el mismo sentido de incluir en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable, pero sólo para el supuesto de elementos patrimoniales transmitidos a los socios por causa de disolución.

pero nunca en detrimento de otros principios fundamentales en el Ordenamiento tributario como son el de justicia tributaria e igualdad»¹⁰.

Otra cuestión problemática consiste en determinar si los efectos de la disolución Wgida se extienden a la sociedad civil resultante de la transformación. La Ley guarda silencio sobre este punto. Una interpretación apegada a la literatura legal limitaría los efectos a la sociedad que se transforma, pues la Wción legal está vinculada funcionalmente a determinar con respecto a ella la base imponible correspondiente al periodo impositivo que se cierra con la transformación. Quedan así excluidos de la Wción de disolución los efectos sobre la sociedad resultante de la transformación, que ha salido ya del ámbito del IS y los efectos sobre los socios, tanto personas físicas como jurídicas. Sin embargo, como apunta Sanz Gadea (2000, 63), esta interpretación dejaría sin resolver el problema de la valoración de los elementos patrimoniales en sede de la entidad resultante y por tanto generaría un problema de doble imposición.

Efectivamente, de no aplicarse a la sociedad resultante de la transformación el artículo 18 TRLIS (artículo 18 NFIS), dichas plusvalías tributarían dos veces, una primera en sede de la sociedad que se transforma, al ser incluidas en su base imponible del IS, y una segunda vez en sede de la imposición personal de cada socio, cuando después de operada la transformación fuesen transmitidos los elementos de que proceden aquellas plusvalías, ya que la nueva entidad (ahora bajo el régimen de atribución de rentas del IRPF) tendría que incluirlas en la cuantificación de la renta neta atribuible a los socios en función de su participación.

En nuestra opinión se aplicaría el art. 18 TRLIS (también artículo 18 NFIS) y de este modo la sociedad resultante de la transformación tendría que efectuar las correspondientes correcciones negativas al resultado contable en la forma que dicho precepto establece, en función del tipo de elemento de que procedan las plusvalías ya gravadas en la sociedad que se transformó. Si las plusvalías gravadas procedían de elementos del inmovilizado no amortizables, en el periodo impositivo en que los mismos se transmitan, y tratándose de elementos amortizables en los periodos impositivos que resten de vida útil.

Somos conscientes de que esta solución supone extrapolar reglas previstas para sujetos pasivos del IS a sujetos pasivos que lo estarían al IRPF, pero de no aceptarse esta interpretación se produciría esa doble imposición.

Esta es también la postura adoptada por la Administración en la Contestación a diversas Consultas, en las que viene a señalar que una vez realizada la transformación en sociedad civil, si se enajenan los activos que la

¹⁰ Compartimos la opinión de que el problema del fraude es un problema que puede solucionarse con una buena técnica tributaria pero ante todo es un problema de control de su descubrimiento y represión del mismo.

sociedad tenía al tiempo de la transformación —y a ~~W~~ de ~~W~~ la variación patrimonial en sede de la sociedad civil transmitente—, se considerará como precio de adquisición no el precio por el que tales bienes están contabilizados (valor de adquisición originario) sino el valor (de mercado) que sirvió de base para determinar la renta a integrar en la base imponible de la sociedad que se transformó¹¹.

De la misma manera se considerará como fecha de adquisición del bien para la sociedad civil, —y por ende para los socios a los que se atribuirá la renta generada— la fecha en que se ha producido la transformación, y no la fecha de adquisición originaria.

Ambas reglas nos parecen perfectamente lógicas y aplicables no sólo a los efectos de una posterior venta, sino a todos los demás efectos (como amortizaciones...), ya que:

- Si tomásemos como valor de adquisición, el valor de adquisición originario, se produciría una doble imposición no querida por el legislador.
- Si adoptásemos como fecha de adquisición del bien, la fecha de adquisición originaria y no la fecha de efecto de la transformación, podríamos generar una posible vía de fraude o elusión fiscal. Pongamos por ejemplo una sociedad cooperativa con socios personas físicas que posee un inmueble adquirido en 1982. Si lo vende antes de transformarse, la ganancia que puede originarse tendrá que integrarse en el resultado contable y, por ende, en la base imponible y tributar en el IS. Sin embargo, si esa sociedad se transforma en sociedad civil y se adopta como fecha de adquisición la originaria, la ganancia quedará en parte exenta de tributación por aplicación de los coeficientes reductores del régimen transitorio.

Una última cuestión, ciertamente problemática, lo constituye la pérdida del derecho a compensar las bases imponibles negativas pendientes al tiempo de la transformación que se produce en este tipo de transformaciones. Este hecho constituirá, en nuestra opinión, un importante obstáculo para la transformación.

Si bien no se produce un cambio en la subjetividad jurídico mercantil por efecto de la transformación, sí se produce un cambio en la subjetividad tributaria (sujeto pasivo contribuyente). El sujeto va a dejar de tener la condición de sujeto pasivo de un impuesto (IS) para pasar a ser sujeto pasivo de otro diferente (IRPF). Esto comportará, dada la regulación y los

¹¹ Véase la Contestación a Consulta núm. 2068-03 de 4 de diciembre de 2003, Consulta núm. 1490-00 de 6 de septiembre de 2000 y Consulta 0746-00 de 31 de marzo de 2000.

principios que rigen actualmente esta materia, una restricción al derecho a la compensación.

La legislación fiscal española permite la compensación, con ciertos límites, dentro del ámbito del IS y dentro del ámbito del IRPF, pero no regula la compensación cuando se pasa de uno a otro régimen, por lo que parece que, en principio, dicha compensación de pérdidas no será posible de no existir una norma que expresamente lo autorice.

En el caso de otras operaciones de reestructuración, como en la fusión, cabe la transmisión del derecho a compensar cuando la operación se haya acogido al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VIII, Título VIII TRLIS, por expresa disposición del artículo 90.3 TRLIS, que destaca que las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente (en nuestro caso serían cuotas) podrán ser compensadas por la entidad adquirente. Si en estos supuestos en que se produce una auténtica transmisión existe en la nueva sociedad resultante la posibilidad de compensar, con más motivo tendría que admitirse esta posibilidad en el supuesto de la transformación.

En el momento presente, y hasta que no se produzca esa manifestación expresa del legislador en el sentido de su admisión, la sociedad que se transforma podrá integrar y compensar las pérdidas del ejercicio y las pendientes de ejercicios anteriores aún no vencidas, con los resultados de explotación y las plusvalías latentes existentes a la fecha de efecto de la transformación, pero caso de existir un remanente no podrá ser llevado a la nueva sociedad civil resultante del proceso. Con esta solución se está entorpeciendo la neutralidad que exige este tipo de operaciones¹²

Una última cuestión es la relativa a las reservas. Una de las particularidades de la transformación de la sociedad cooperativa y que puede llegar a constituir un importante obstáculo a la misma —por el coste económico—, es el destino de los fondos irrepartibles. La LGC regula este destino en el artículo 69.6, haciéndolo en términos similares a los previstos en las diversas legislaciones autonómicas, señalando que «en el supuesto de transformación de una sociedad cooperativa en otro tipo de entidad, los saldos de los fondos de reserva obligatorio, el fondo de educación y cualesquiera otro fondo o reservas que estatutariamente no sean repartibles entre los socios, recibirán el destino previsto en el artículo 75 de esta Ley para el caso de liquidación de la cooperativa».

Esto supone, en definitiva, que como consecuencia de la transformación se va a producir una modificación en la estructura del patrimonio

¹² Para profundizar en el problema que presenta la compensación de pérdidas en las transformaciones puede consultarse a Bahía Almansa (2007, 220 y ss)

neto de la sociedad transformada, pues los fondos irrepartibles (fondo de reserva obligatorio y fondo de educación y promoción, van a quedar en manos de un organismo ajeno a la cooperativa (ya sea la Confederación Estatal de Cooperativas, una Sociedad Cooperativa o Federativa...), o quedarán como títulos de cuenta en participación en el caso de las Cooperativas de Euskadi.

Pero son los fondos repartibles, cuya configuración no varía por mor de la transformación, los que plantean un verdadero problema desde el punto de vista *Wcal*. Cuando —como en nuestro caso— la sociedad transformada es una sociedad cooperativa cuyas reservas repartibles pasan y quedan como tales en la sociedad civil resultante de la transformación, nos surge inmediatamente la cuestión de si, al distribuirse esas reservas, tributarán en sede de los socios, siguiendo el régimen *Wcal* de reparto de beneficios propio de la sociedad civil que los reparte y, por tanto, exentos de tributación en el ámbito de su imposición personal o, por el contrario, se va a seguir el régimen *Wcal* propio de la entidad cooperativa que los generó y, por tanto, sujetos a tributación en la imposición personal del socio cuando sean repartidos. De aplicarse la regla que rige la distribución de beneficios para las sociedades civiles, no se producirá doble imposición, sino más bien un defecto de imposición. La razón está en que, aunque tales beneficios fueron ya gravados en sede de la sociedad cooperativa cuando fueron generados (y no en sede de los socios como en la sociedad civil), posteriormente, al ser distribuidos por la sociedad civil, no van a ser gravados en sede de los socios. Se produce por tanto una distorsión del régimen propio de los beneficios generados y repartidos por la sociedad cooperativa por el hecho de que la entidad que ahora los reparte ya no es cooperativa sino sociedad civil.

El legislador no se ha pronunciado sobre esta cuestión, pero a nuestro entender, la solución más correcta sería la de aplicar el régimen *Wcal* de distribución de beneficios del momento en que tales beneficios se generaron, y no el del momento en que se reparten. Implica, en definitiva, poner el acento no en la sociedad que los reparte, sino en el régimen fiscal de reparto de la sociedad que los generó. De este modo, los dividendos distribuidos procedentes de periodos impositivos en los que la entidad estuvo sujeta al régimen especial de cooperativas del IS, deberán computarse por los socios personas físicas en su respectiva imposición personal (IRPF) sin derecho a deducción por doble imposición. Caso del socio persona jurídica sujeto al IS, el beneficio repartido se integrará por su importe íntegro en la base imponible del socio, dando en este caso derecho a deducción por doble imposición de dividendos en los términos en el artículo 30 TRLIS.

Esta es la solución que nos parece más correcta. La única dificultad que presenta es que supondría extrapolar reglas del IS al ámbito de otro im-

puesto, como es el IRPF. Por otro lado también exigiría a la sociedad a llevar un control contable exhaustivo de tales reservas a efectos de poder conocer en todo momento su origen.

III.A.2. TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA PROTEGIDA O ESPECIALMENTE PROTEGIDA EN SOCIEDAD MERCANTIL

Cuando una cooperativa calificada ~~W~~calmente como protegida o especialmente protegida se transforma en sociedad mercantil, estamos ante uno de los supuestos de interrupción incluidos en la letra *d*) del artículo 26.2 TRLIS, pues el cambio de la forma jurídica de cooperativa produce, en estos casos, una modificación del tipo de gravamen aplicable. Para las cooperativas sujetas a la normativa ~~W~~cal de Territorio Común, se pasa de aplicar un tipo de gravamen reducido del 20 por ciento sobre la parte de base imponible correspondiente a los resultados cooperativos (para las cooperativas de crédito el tipo es el 25 por ciento), a un tipo general del 30 por ciento (25 por ciento si se trata de empresa de reducida dimensión¹³) sobre el total de la base imponible obtenida por la sociedad mercantil resultante de la transformación¹⁴. En el caso de las cooperativas sujetas al régimen de Territorio Foral, se pasaría de tributar de un tipo del 20 por ciento o del 18 por ciento (caso de pequeña empresa) sobre la totalidad de los resultados, sin distinguir entre cooperativos y extracooperativos, a tributar a un tipo general del 30 por ciento (24 por ciento si es pequeña empresa).

¹³ Se aplica el tipo del 25% sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros y al tipo del 30% sobre el resto (artículo 114 TRLIS).

¹⁴ A raíz de la reforma introducida por la Ley 26/2029, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado se añade la Disposición Adicional Duodécima en el TRLIS, que regula el «Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo».

En virtud de esta modificación, y con efectos retroactivo a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, se introduce una reducción en el tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011 sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, que creen o mantengan empleo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores tributarán con arreglo a la siguiente escala:

1. Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento.
2. Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento.

Para aplicar esta nueva escala, es necesario que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y además, que tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Así, en el momento que se produzca la inscripción de la transformación en el Registro de Cooperativas y, posteriormente, en el Registro Mercantil, concluirá un periodo impositivo para la cooperativa transformada y, desde ese momento, comenzará un nuevo periodo impositivo para la sociedad mercantil resultante de la transformación, periodo que concluirá en la fecha en que normalmente hubiese finalizado de no haberse efectuado la citada transformación.

La sociedad cooperativa que se transforma, aplicará el régimen especial en su liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las operaciones del primer periodo —el que se cierra con la transformación— sin tomar en consideración para determinar la base imponible las plusvalías que pudieran aflorar en el balance de transformación. La sociedad mercantil resultante de la transformación presentará liquidación por las operaciones realizadas en el segundo periodo (el que se abre con la transformación) siguiendo las reglas generales del IS.

En el gravamen de las rentas derivadas de la transmisión posterior que realice la sociedad mercantil de elementos patrimoniales existentes al tiempo de la transformación (plusvalías) será de aplicación la regla de imputación lineal recogida en el 2.º párrafo, letra *d)* del artículo 26 TRLIS. y también letra *d)* del artículo 27 NFIS. Esta regla especial de imputación consiste en dividir las citadas plusvalías en dos partes, tomando como referencia la fecha de la operación de transformación, gravando la parte generada anteriormente conforme al régimen tributario que hubiese correspondido a la sociedad de no haberse transformado y la parte generada posteriormente conforme al régimen tributario correspondiente a la sociedad resultante de la transformación. Se trata de una regla fácil de aplicar cuando la modificación se centra tan solo en el tipo de gravamen aplicable, pero se complica cuando nos referimos a un régimen tributario completo, con todo un conjunto de incentivos fiscales, diferimientos, deducciones por reinversión, régimen de amortizaciones y otros muchos más elementos de cuantificación del tributo cuya aplicación en muchos casos difícilmente resulta pacífica.

Por lo que respecta a la compensación de pérdidas en el caso de cooperativas sujetas al régimen fiscal común, el problema de este tipo de transformaciones no está en la pérdida del derecho a la compensación (que, a diferencia del supuesto anterior, sí se mantiene), sino en el cambio que se opera en la forma de aplicar la compensación. Así, en estas cooperativas, el procedimiento de compensación de cuotas (artículo 24 LRFC) sustituye al general de compensación de bases imponibles negativas previsto en el artículo 23 TRLIS. Entendemos que, al no existir un pronunciamiento legal expreso que dé solución a este problema, podría ser de aplicación la fórmula de conversión que la Disposición Transitoria Cuarta de la

LRFC aplica en el caso de que la cooperativa tuviese pérdidas pendientes de compensar en la fecha de entrada en vigor de la Ley, dada la similitud existente entre ambos supuestos. En definitiva se trataría de convertir las cuotas negativas pendientes de compensación en bases imponibles, mediante la aplicación de los tipos de gravamen que se utilizaron en el momento de su determinación¹⁵.

III.A.3. TRANSFORMACIÓN DE COOPERATIVA EN AGRUPACIÓN DE INTERÉS ECONÓMICO «AIE»

La posibilidad de transformación de una cooperativa en AIE no se encuentra expresamente reconocida ni en la Ley 20/1990 General de Cooperativas, ni en la Ley 4/1993 de Cooperativas de Euskadi. Estas leyes declaran simplemente que las cooperativas podrán transformarse en sociedades civiles y mercantiles de cualquier clase, sin mencionar, como en otros supuestos a la AIE.

La Ley 12/1991, de 29 de abril, reguladora de las AIE tan solo posibilita, en su artículo 19, la transformación de cualquier sociedad en AIE. Sin embargo, la Leyes de Cooperativas de la Comunidad Valenciana y la de Madrid sí contemplan expresamente la posibilidad de transformación de una cooperativa en AIE, y de forma más general, también la más reciente Ley 3/2009, de 3 de abril, de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles parece admitir este tipo de transformación, al referirse en su artículo 7.1 a la transformación de una sociedad cooperativa en otro tipo social.

La transformación de cooperativas —de cualquier clase que sea—, en AIE, conforma uno de los supuestos de la letra *d*), 2.º apartado del artículo 26 TRLIS, ya que por efecto del cambio de forma, la sociedad cooperativa transformada, sujeta a su régimen especial, pasa a tributar bajo otro régimen especial, el propio de la AIE resultante de la transformación, siempre dentro del ámbito del IS.

Así pues, en el momento de la inscripción de la transformación concluirá un periodo impositivo para la sociedad cooperativa transformada y, desde ese momento, comenzará un nuevo periodo para la AIE, que quedará sujeta en lo sucesivo al régimen tributario especial de imputación fiscal previsto en el Capítulo II del Título VII TRLIS.

¹⁵ En el caso de cooperativas sujetas a cualquiera de los regímenes fiscales forales no se plantea este problema, ya que se substituyó la compensación de cuotas por el régimen general de compensación de bases (Disposición Transitoria primera), por lo que el sistema de compensación se mantiene igual, antes y después de la transformación de la cooperativa en sociedad mercantil.

Será de aplicación la regla de imputación lineal para el gravamen de las rentas derivadas de la transmisión posterior de elementos patrimoniales existentes al tiempo de la transformación que ya hemos tenido ocasión de analizar anteriormente.

III.A.4. TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD MERCANTIL *EN COOPERATIVA*

La Ley 20/1990, General de Cooperativas, las diversas leyes autonómicas, La Ley 4/1993, de Cooperativas de Euskadi, así como la más reciente Ley 3/2009, de Modificaciones Estructurales, admiten la transformación de sociedad mercantil en cooperativa.

En el supuesto de que una sociedad mercantil, del tipo que sea, se transforme en cooperativa, estaremos ante uno de los supuestos de transformación de la letra *d)* del apartado 2, del artículo 26 TRLIS y del artículo 27 NFIS, que produce la conclusión anticipada del periodo impositivo en la fecha de efecto de la transformación, ya que como consecuencia de dicha transformación se pasa del régimen general del IS a la aplicación de un régimen especial. La sociedad mercantil transformada practicará liquidación del IS siguiendo el régimen general del Impuesto. La cooperativa resultante aplicará el tipo de gravamen y el régimen especial previsto para ella en su Ley Reguladora en función de que se trate de una cooperativa protegida, especialmente protegida o no protegida.

III.A.5. TRANSFORMACIÓN DE «AIE» O DE ASOCIACIÓN *EN COOPERATIVA*

La Ley 20/1990, General de Cooperativas, sí permite expresamente, en el artículo 69.1, que cualquier asociación o sociedad y las AIE se transformen en sociedades cooperativas¹⁶. La Ley 4/1993, de Cooperativas de Euskadi, en el artículo 85, también permite que las sociedades y las agrupaciones de carácter no cooperativo se transformen en cooperativas de cualquiera de las clases que regula la ley, siempre que no exista precepto legal que lo prohíba expresamente¹⁷.

La Ley 3/2009, de 3 de abril, de Modificaciones Estructurales, también permite en el artículo 4.2, que una AIE pueda transformarse en cualquier tipo de sociedad y, por tanto, en cooperativa

¹⁶ La LGC añade una importante novedad, al reconocer la posibilidad de que las asociaciones se transformen en cooperativas. No se especifica en la Ley el tipo de asociaciones a las que se refiere, por lo que en principio pueden ser de cualquier tipo.

¹⁷ Esta última precisión tiene su lógica en la necesidad de respetar —en tales casos— lo dispuesto en la normativa reguladora de la sociedad que se transforma.

El supuesto de transformación de una AIE o de una asociación en una cooperativa también puede encuadrarse en el supuesto de conclusión del periodo impositivo de la letra *d*), al pasarse de un régimen especial a otro especial dentro del ámbito del IS

III.A.6. TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN (SAT) EN COOPERATIVA AGRARIA, DE TRABAJO ASOCIADO O DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA

Se equipara, en cuanto a sus efectos fiscales, a la transformación de sociedad mercantil en cooperativa. Se produce, por tanto, la conclusión anticipada del periodo impositivo en la fecha de efecto de la transformación —conforme a lo dispuesto en la letra *d*) del artículo 26 TRLIS—, al quedar sujeta la sociedad resultante a un régimen tributario especial, el propio de las cooperativas. La SAT, que tributaba en el IS de acuerdo con el régimen general, va a pasar a tributar bajo un régimen especial como consecuencia de su transformación en cooperativa.

III.A.7. LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD CIVIL (EXCEPTO LA SAT) EN UNA SOCIEDAD COOPERATIVA

Es el supuesto que mayores problemas plantea. Se trata de un supuesto no regulado ni en el Texto Refundido Ley del IRPF ni en el TRLIS, ni en las Normas Forales reguladoras de tales Impuestos, pues no se produce ni un cambio en el régimen de tributación, ni en el tipo impositivo dentro del ámbito del propio IS ni tampoco la salida del ámbito de dicho impuesto. Muy al contrario, lo que se produce, es la entrada de la cooperativa en el ámbito del IS.

No se producirá, pues, la conclusión del periodo impositivo en el momento de efecto de la transformación, ya que la sociedad mantiene su personalidad jurídica, por lo que concluirá su periodo impositivo en la fecha normal, cuando finalice su ejercicio social.

Lo que no resulta tan claro —pues no lo explicita la Ley— es si debe imputarse a la nueva sociedad resultante del proceso (en nuestro caso a la sociedad cooperativa) la totalidad de la renta obtenida en dicho periodo impositivo (no interrumpido como hemos visto por la transformación) o, por el contrario, se imputará a la nueva sociedad tan solo la renta obtenida por ella a partir de la transformación, imputándose el resto (la generada antes de la transformación) a los socios de la sociedad civil que, bajo el régimen de atribución, la integrarán en sus respectiva imposición personal (IRPF, IS, IRNR).

En la primera opción, la sociedad cooperativa resultante de la transformación deberá practicar liquidación del IS por las operaciones realizadas

en todo el periodo, antes y después de la transformación, conforme al régimen *Wcal* especial aplicable. A tal efecto, y como es lógico, todas las rentas obtenidas antes de la transformación tendrán la consideración de resultados extracooperativos.

En la segunda, la sociedad cooperativa deberá practicar liquidación del IS, pero sólo por las rentas generadas a partir del momento en que empieza a operar como tal sociedad cooperativa (fecha de efecto de la transformación). Los socios integrarán, en sus respectivas imposiciones personales, la renta generada con anterioridad a dicha fecha.

Nuestra opinión se inclina por esta segunda opción, pues entendemos que, aun cuando no se produjese la conclusión del periodo impositivo, cada renta quedaría sujeta más adecuadamente al régimen fiscal bajo el cual se hubiese generado, quedando así excluida la posibilidad de que los sujetos, mediante el mecanismo de la transformación, puedan escoger el régimen *Wcal* —más o menos favorable— al que someter dichas rentas. Pensamos, además, que aun cuando la sociedad civil ya no exista como tal a la *W*alización del ejercicio económico, sí existen quienes fueron miembros de aquellas, que son, en definitiva, sobre los que recae el régimen de atribución. No se puede gravar, además, a un sujeto pasivo (sociedad cooperativa) por un hecho imponible (obtención de una renta) que no realizó. Estos son los motivos por los que nos parece esta última la solución más adecuada conforme a lo previsto en el último párrafo del apartado *d*) del artículo 27 de la NFIS.

De cualquier forma sería conveniente, en aras de la seguridad jurídica, un pronunciamiento expreso del legislador que ponga solución a este problema.

Una última cuestión es también la relativa a las reservas. En principio, la transformación no afecta *per se* en la cuantía e identidad de las reservas que posee la sociedad que se transforma, pues se mantiene con la transformación la identidad social y por tanto la configuración del patrimonio neto de la sociedad.

Sólo en el caso ya analizado de transformación de sociedad cooperativa en sociedad civil se produce una alteración de la estructura respecto de las reservas irrepartibles. En el primer balance siguiente se mantendrán las reservas contenidas en el balance anterior. Ahora bien, la transformación sí viene a incidir en las reservas que se nutren de beneficios no distribuidos por la sociedad, por cuanto que el régimen aplicable a las mismas variará sensiblemente al variar el tipo social, pudiendo generar problemas importantes de doble imposición.

El problema surge respecto de las reservas de una sociedad civil, procedentes de beneficios no distribuidos por los que ya se tributó bajo el régimen de atribución de rentas en el IRPF, y que se transforma en sociedad cooperativa, manteniéndose las mismas en una cuenta de «reservas repartibles» en la

sociedad cooperativa resultante de la transformación¹⁸. En el supuesto de que ésta, posteriormente, decida repartirlas, tendrán que tributar de nuevo en sede de los socios en sus respectivas imposiciones personales, produciéndose claramente una doble imposición no querida por el legislador.

Enfrentados a este problema, el principal escollo ha sido la insuficiencia en nuestro Ordenamiento de normas al respecto. El olvido del legislador en esta cuestión ha sido absoluto. En nuestra opinión, la solución a las reservas que proceden de beneficios que ya tributaron en sede de la imposición personal de los socios podría ser similar a la que regía en el ámbito del IS para los beneficios que procedían de sociedades patrimoniales antes de la reforma operada por ley 35/2006, por la similitud que encontramos entre ambos supuestos.

Lo esencial en estos casos —para aplicar un régimen *Wcal* a los beneficios distribuidos— no va a ser el carácter de la sociedad que distribuye el beneficio (que sea civil, mercantil, cooperativa...), sino su procedencia, es decir, tiene que tratarse de beneficios procedentes de resultados habidos en ejercicios en los que, como es nuestro caso, fue aplicable el régimen de atribución de rentas del IRPF y por tanto ya estuvieron sujetos a tributación¹⁹.

Para concluir, podemos señalar que los socios personas físicas de la sociedad —ahora cooperativa— que perciban beneficios que proceden de la sociedad civil transformada, y por los que ya tributaron en virtud del régimen de atribución, no tendrán que integrarlo en su imposición personal (IRPF). Si los socios de la sociedad, ahora cooperativa, fueran personas jurídicas o socios no residentes con establecimiento permanente, sí tendrán que integrar de nuevo esos beneficios en su imposición personal (por los que ya tributaron cuando esa sociedad era civil), y darán derecho a la deducción por doble imposición en la forma que establece el artículo 30.1 del TRLIS.

III.B. *Efectos sobre los socios y asociados*

Hasta aquí hemos analizado los efectos *Wcales* que la transformación produce sobre la sociedad que se transforma y sobre la que resulta del proceso, pero vamos a referirnos ahora a los efectos *Wcales* sobre los socios y asociados.

¹⁸ Si al transformarse la sociedad esas reservas hubiesen pasado a la cuenta de capital de la sociedad resultante de la transformación, no se produciría doble imposición, pues el coste de las nuevas participaciones se incrementará en esa parte del capital social y, al restituirse ese capital, no habrá ganancia sujeta a tributación.

¹⁹ Esta es la solución que adoptaba el hoy derogado artículo 62.1 *a*) LIS para el reparto de beneficios en ejercicios en los que hubiese sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales.

En ninguno de los supuestos descritos se genera en los socios una ganancia o pérdida patrimonial, como consecuencia de la transformación, siempre que se mantenga el mismo grado de participación en el capital o patrimonio de la entidad como consecuencia del cambio de forma²⁰.

Al no producirse ninguna variación patrimonial, la fecha de adquisición de las participaciones sociales recibidas en la nueva sociedad (consecuencia del canje de las participaciones en la cooperativa) será el que éstas tuviesen originariamente. Esto es, se mantiene la antigüedad de los títulos poseídos antes de la transformación. Esta interpretación viene avalada por la doctrina administrativa en numerosas Contestaciones a Consultas²¹.

Sin embargo, llama la atención lo dispuesto por la DGT, que en Contestación a Consulta núm. 2068, de diciembre del 2003, destacaba —en un caso de transformación de sociedad mercantil en sociedad civil— que: «si respecto a los socios como consecuencia de la transformación se canjean valores de distintos derechos políticos y económicos, se producirá en los mismos (de acuerdo con el artículo 35 LIRPF) una ganancia o pérdida patrimonial, que vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y titularidad de las participaciones canjeadas y el valor de mercado de los recibidos en la transformación en sociedad civil».

Parece que, para el citado Centro directivo, aunque no se produzca una variación en la participación en el capital, si se produjese en este tipo de transformaciones —o en cualquier otra— una variación en los derechos políticos o económicos, se entenderá realizada en el socio una variación patrimonial gravable conforme a lo establecido en el artículo 35.1.h) TRLIRPF y 15.2.f) TRLIS.

²⁰ La transformación no sólo implica la continuidad de la sociedad transformada, sino también continuidad en la proporción de la participación del socio en el capital social. Sin embargo, la Ley de Cooperativas de Euskadi en su artículo 84.5 prevé la posibilidad de que la Asamblea General pueda acordar la distribución de las nuevas participaciones utilizando un criterio especial, en proporción al derecho de voto que se ostentara, e incluso, combinando ambos criterios. Si esto ocurre sí se podría producir una ganancia o pérdida patrimonial en el socio como consecuencia de la transformación.

²¹ Véase Contestación de la DGT a Consulta núm. 0066-05, de 26 de enero, que en un supuesto de transformación de sociedad cooperativa en sociedad de responsabilidad limitada vino a señalar que la misma no provoca en el socio persona física una ganancia o pérdida patrimonial en los términos previstos en el artículo 31 del TRLIRPF. En la transmisión de las acciones recibidas como consecuencia de la transformación se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a las participaciones en la sociedad cooperativa objeto de transformación. En igual sentido se pronuncian en otro tipo de transformaciones la Consulta núm. 0425-05, de 18 de marzo, y otras anteriores, como la Consulta núm. 1024-97, de 21 de mayo; Consulta núm. 0098-97, de 23 de enero y Consulta núm. 2394-00, de 21 de diciembre de 2000.

Otras Contestaciones a Consultas anteriores y posteriores no hacen referencia alguna a la variación en los derechos de los títulos canjeados que pueda dar lugar a renta gravable en el socio. Esto nos plantea la duda de si el canje de títulos no homogéneos que se produce en el seno de una transformación, dará o no lugar a rentas gravables en los socios que sufren el canje.

La reciente Directiva 2005/19/CEE, que modifica la anterior Directiva sobre Fusiones, sí se ha pronunciado sobre esta cuestión en relación con el resto de las operaciones de reestructuración, y así —modificando el artículo 8 de la anterior— señala que «la atribución con motivos de una fusión, de una escisión o de un canje de acciones, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada, a cambio de títulos representativos del capital de esta última sociedad, no dará lugar por sí misma, a la aplicación de impuesto alguno sobre las rentas, las plusvalías o beneficios de dichos socios».

Parece pues que el simple canje de títulos que se opera en una transformación no será gravado.

Ahora bien, —y esto es importante— en los casos de transformación de una sociedad cooperativa en otra forma social (mercantil, civil, AIE) los socios y asociados sí van a poder quedar afectados por la transformación.

En el artículo 30, apartado c) de la LRFC y en el apartado c) artículo 24 de la NFFC²² existe una regla especial de valoración de las aportaciones sociales, a efectos de la determinación de la cuantía de las variaciones patrimoniales que se derivan de la transmisión o el reembolso de dichas aportaciones. Esta regla consiste en adicionar al coste de adquisición de aquéllas, las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas de las cooperativas que, habiéndose atribuido al socio conforme a la norma correspondiente —LGC o norma foral de cooperativas—, hubieran sido reintegradas por aquél en metálico o compensadas por la sociedad con retornos de los que sea titular el socio y que estuviesen incorporados a un Fondo Especial regulado por la asamblea general. Esta regla especial está prevista para ser aplicada a socios de una cooperativa y, por ello, nos planteamos si seguirá aplicándose a aquellos cooperativistas cuando dejen de serlo y se conviertan, por la transformación, en socios o partícipes de otra forma social.

Si nos atenemos a una interpretación literal de lo dispuesto en la norma tendríamos que concluir que no es posible la aplicación de esta regla a

²² En la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, del Territorio Histórico de Bizkaia sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, es el artículo 23.c).

los cooperativistas, ahora convertidos en socios de una sociedad del tipo que sea o agrupación, a efectos de la transmisión o del reembolso posterior de las participaciones recibidas a cambio de las antiguas aportaciones en la cooperativa transformada.

Hasta ahora la DGT no se ha pronunciado al respecto, por lo que desconocemos la postura de la Administración. Ahora bien, si tenemos en cuenta la Xnalidad prevista por el legislador al establecer esta norma, tendríamos que optar por seguir aplicándola en el caso de transmisión o reembolso de éstas después de la transformación. De no hacerse así, se produciría una doble imposición no deseada por el legislador.

Tengamos en cuenta que la imputación del retorno cooperativo al fondo especial no implica rendimiento del capital mobiliario. Sin embargo, la aplicación de este fondo a compensar las pérdidas sociales de la cooperativa que han sido imputadas al socio, sí es considerada para éste rendimiento del capital mobiliario sujeto a retención. No olvidemos, además, que para la determinación de la base imponible del socio cooperativo no se deducen, en ningún caso, las pérdidas sociales que les fueren atribuidas. Lógicamente, si ese importe tributa en sede del socio y no se deducen, en ningún caso, para la determinación de su base imponible, dicho importe se considera, a efectos Xscales, como mayor valor de las aportaciones de los socios a la cooperativa.

También es lógico que se sume al precio de adquisición el importe de las cuotas de ingreso satisfechas, teniendo en cuenta que éstas no pueden considerarse aportaciones (al no integrarse en el capital social) pero sí suponen indudablemente un mayor coste de la participación del cooperativista, ahora simplemente socio. El mismo razonamiento es aplicable a las nuevas participaciones que sustituyan a las antiguas aportaciones del socio en la cooperativa.

Por último sólo nos resta señalar que la transformación de una cooperativa de segundo grado en cooperativa de primer grado no tiene ninguna consecuencia Xscal en el ámbito del IS, ya que ambas tributan por este impuesto sometidas al mismo régimen especial.

IV. Efectos fiscales de la transformación en el ámbito de la imposición indirecta

En el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) la transformación de una sociedad cooperativa no presenta ninguna especialidad. Al igual que sucede en el resto de los supuestos de transformación, la operación no tributa por la modalidad de «operaciones societarias» en dicho Impuesto.

Tampoco tributa por la modalidad de «cuota gradual» de AJD, al haber sido anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 que declaraba ilegal tal regulación por lo que se refería a la transformación, al resultar incompatible con la Directiva 69/335/CEE. Quedará tan solo sujeta la escritura pública de transformación de cooperativa al gravamen de AJD en la modalidad de «documento notarial» de cuota fija.

V. La transformación en el seno de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)

El Reglamento (CE)1435/2003 del Consejo, de 22 de julio, que aprueba el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (en adelante RSCE) prevé que la SCE pueda constituirse mediante la transformación de una sociedad cooperativa constituida conforme al Ordenamiento jurídico de un Estado Miembro y con domicilio social y administración central en la comunidad, siempre que, además, exista un cierto vínculo transnacional (que haya tenido un establecimiento o una filial en otro Estado Miembro durante al menos 2 años)²³. No se prevé en cambio la transformación de una sociedad no cooperativa en SCE.

Por tanto, el RSCE exige para la constitución por transformación de una SCE la concurrencia previa de dos requisitos. Por un lado, el carácter europeo o comunitario de todos sus fundadores, que en el caso de ser personas jurídicas se traduce en su constitución conforme a la legislación de un Estado Miembro, y además que su sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad. Por otro lado se exige un elemento de internacionalidad comunitaria, es decir, que algunos de los sujetos partícipes en la constitución, estén vinculados al Ordenamiento jurídico de, al menos, dos Estados Miembros (Past or Sempre, 1997).

Se establece una importante limitación en el artículo 7 del RSCE, y es que el domicilio social de la SCE no podrá trasladarse de un Estado Miembro a otro en el momento de la transformación, limitación que ha sido muy criticada por la doctrina. Esta limitación carece de sentido, ya que tras la reforma de 2005, el artículo 2 letra j) de la Directiva permite a la SCE una vez constituida el traslado de su domicilio social a otro Estado Miembro, sin dar lugar a la disolución de la sociedad ni a la creación de una nue-

²³ La Ley 3/2009 de 3 de abril sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles también regula en su artículo 4.6 y 7.2 la transformación de una sociedad cooperativa en sociedad cooperativa europea, así como la transformación de una sociedad cooperativa europea en sociedad cooperativa.

va persona jurídica, aplicándose en tal caso el régimen fiscal de diferimiento previsto en el Capítulo viii del TRLIS (artículo 83.7)²⁴

La SCE se regirá por las leyes fiscales nacionales del Estado Miembro de su domicilio social y de su sede de dirección efectiva.

Por tanto, la transformación de una cooperativa en SCE no producirá, en principio, efecto fiscal alguno desde el punto de vista de la imposición directa (IS), ya que no existe cambio en el régimen de tributación. Tampoco en el ámbito de la imposición indirecta (ITP y AJD), ya que como el resto de las transformaciones no tributará por la modalidad de «operación societaria» ni por «cuota gradual» en dicho impuesto.

En el Reglamento de la SCE se deja sentir según Vicent Chuliá (2003) una importante mercantilización de la cooperativa por la gran influencia del régimen legal de la cooperativa germánica, caracterizada por un nivel muy inferior de incorporación de los principios cooperativos que el que está presente en el modelo de cooperativa de los países latinos, y en especial de España. Ciertamente, la influencia del modelo alemán en la SCE no sólo se manifiesta en la finalidad perseguida por la SCE «la satisfacción de las necesidades y el fomento de las actividades económicas y/o sociales de sus socios» sino también en algunos aspectos sustantivos típicos de aquel Ordenamiento, como es la supresión del límite máximo a la remuneración de las aportaciones al capital que pueden recibir los socios, la liberalización de las operaciones con terceros, y en general una amplia libertad estatutaria, que concede una amplia flexibilidad para permitir que se adapte a sus necesidades singulares

Esta separación de la SCE del modelo español se concilia mal por consiguiente con un régimen fiscal especial, el de las cooperativas internas, concebido para un tipo social que se rige por unos principios propios, distintos de los que rigen en las sociedades de capital. Ello podrá dar lugar a problemas en la aplicación a SCE con domicilio fiscal en España, de un régimen especial tanto común como foral que está configurado para otro tipo de cooperativas (las internas).

Pese a los problemas que pueden presentarse en el futuro, el Estatuto de SCE produce un efecto beneficioso, aunque sea indirecto, sobre el mundo cooperativo, presente y futuro (Calvo Ortega, 2005).

Por último se prevé la transformación de una SCE en cooperativa sujeta al Ordenamiento jurídico del Estado Miembro en que tenga su domicilio social, transformación que en ningún momento implicará disolución ni creación de una nueva persona jurídica. La decisión relativa a la transfor-

²⁴ El régimen especial está referido a la imposición que pudiera proceder en el Estado de origen.

mación no podrá adoptarse antes de que hayan transcurridos dos años desde su inscripción en el Registro ni antes de que hayan sido aprobadas las dos primeras cuentas anuales.

Este tipo de transformación tampoco producirá efecto alguno desde el punto de vista de la imposición directa (en el ámbito del IS), pues no se produce cambio alguno en el régimen fiscal aplicable, que continuará siendo el régimen común o foral especial de cooperativas.

VI. Traslado internacional de sede social de una sociedad cooperativa española a un país de la Unión Europea

El traslado internacional de sede social de una sociedad cooperativa española a otro país de la Unión Europea puede realizarse con mantenimiento de la personalidad jurídica, mediante la transformación de la sociedad cooperativa en sociedad extranjera.

Este supuesto se encuentra entre los regulados en los artículos 20, 160 y 161 del Reglamento de Registro Mercantil (RRM). De acuerdo con el artículo 20 RRM si el cambio de domicilio se efectuase al extranjero, en los supuestos previstos por la leyes, se estará a lo dispuesto en los Convenios Internacionales vigentes en España y a las normas europeas que resulten de aplicación.

Se exige por lo tanto para admitir el traslado la existencia de un Convenio Internacional entre los Estados implicados o bien una norma comunitaria que permita el traslado de domicilio al extranjero con mantenimiento de la personalidad jurídica de la sociedad que traslada su domicilio social.

Hasta la fecha no hay ningún Convenio Internacional en España ni tampoco ninguna norma comunitaria que autorice este «traslado de sociedades» con mantenimiento de la personalidad jurídica al margen de lo establecido para la SE, SCE y AEIE.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) se ha pronunciado sobre esta cuestión en dos Sentencias de extraordinaria importancia. La STJCE «asunto Daily Mail», de 27 de septiembre 1988, asunto 81/87 y la STJCE «asunto Cartesio», de 16 de diciembre 2008, asunto C210/06. En ambas ha mantenido la misma postura.

De acuerdo con el citado Tribunal, en el Fundamento Jurídico 112 y 113 de la STJCE «asunto Cartesio» que, la libertad de establecimiento recogida en el Derecho comunitario, no cubre el derecho de la sociedad a trasladar su sede social con conservación de la personalidad jurídica y con conservación de la ley aplicable. Para que ello fuera posible debería estar admitido por el derecho del país de destino. En efecto, el derecho de un Estado Miembro puede considerar que una sociedad que se rige por la ley de dicho Estado

Miembro pierda su condición de «sociedad» por trasladar su domicilio de un Estado Miembro a otro. En tal caso la sociedad ya no existe, ha muerto. Ahora bien, el derecho del «Estado Miembro de salida de la sociedad debe otorgar a dicha sociedad su derecho a “transformarse” sin previa disolución y liquidación de la misma, en una sociedad regida ahora, por el derecho nacional de otro Estado Miembro (Estado de destino) siempre que el derecho del “Estado miembro de destino” permita dicha transformación sin disolución de la sociedad extranjera. Lo contrario supondría un obstáculo a la libertad de establecimiento de una sociedad válidamente constituida con arreglo al Derecho de un Estado Miembro»²⁵.

Bibliografía

- Alfonso Sánchez, R., «Ámbito subjetivo de la transformación en la legislación cooperativa (algunos aspectos críticos)», *Revista de Derecho de Sociedades*, n.º 8, 1997, págs. 178-193.
- Bahía Almansa, B., *Análisis fiscal de la transformación de sociedades: estudio especial de determinadas figuras societarias*, La Ley, 2007.
- Calvo Ortega, R., *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Editorial Civitas, 2005.
- Martín Delgado, J.M., «Razones y sinrazones de la reforma del IRPF», *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, n.º 100, 1998, págs. 627-670.
- Martínez Rivas, F., «Traslado Internacional de sede social en la Unión Europea: del caso Daily Mail al caso Cartesio. Veinte años no son nada», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, marzo 2009, Vol. 1, núm 1, págs. 132-142.
- Pastor Sempere, C., «La sociedad cooperativa europea domiciliada en España» *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, n.º 97, 2009, págs. 117-144.
- Rosembuj Erujimovich, T., «La transformación de la cooperativa en la nueva Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada», *La Ley*, n.º 3880, 1995, págs. 1-4.
- Sanz Gadea, E., «Los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas: Modificaciones establecidas por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y por la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado», *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, n.º 204, 2000, págs. 3-86.
- Vicent Chuliá, F., «La Sociedad Cooperativa Europea», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 14, 2003, págs. 51-82.

²⁵ Véase sobre esta cuestión del traslado internacional de sede social, la obra de Martínez Rivas (2009).

Artículos

La trascendencia del régimen fiscal cooperativo como instrumento de política económica*

Prof. Dr. Juan CALVO VÉRGEZ

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

Sin lugar a dudas, al desarrollo de políticas sociales de creación de empleo estable y de mayor participación de los trabajadores sirven, entre otras, las llamadas cooperativas de trabajo asociado, caracterizadas por la existencia de un funcionamiento democrático (su régimen es de libre adhesión y baja voluntaria) y por la presencia de un régimen de derechos y de participación de los socios muy amplio. Estas características contribuyen a que la aproximación de los trabajadores a la toma de decisiones en la empresa sea máxima, con un aumento de la productividad, responsabilidad y estabilidad de los trabajadores mismos, lo que constituye un hecho muy positivo que se inscribe en la mejor política de empleo posible.

Las cooperativas de trabajo asociado participan de la tradición y el prestigio del mundo cooperativo. Su referencia moderna se inscribe en el desarrollo del cooperativismo en las últimas décadas del siglo xix. Posteriormente la Ley de 4 de julio de 1931 de la Segunda República, sobre la delimitación de este tipo de sociedad, contribuyó a Xjar sus condiciones legales. Especial trascendencia adquiere a este respecto la Constitución de 1978 y, en particular, el mandato contenido en su artículo 129.2, a cuyo tenor *«Los Poderes Públicos (...) fomentarán mediante una legislación adecuada las sociedades cooperativas»*.

Actualmente, como es bien sabido, el cooperativismo se rige por una Ley general de 16 de julio de 1999 así como por diversas leyes especiales en casi todas las Comunidades Autónomas. Su prestigio económico y social está fuera de toda duda apoyado en su funcionamiento democrático, en el principio de libre adhesión y baja voluntaria y en un grado de participación de los socios muy extenso. Se puede decir, por tanto, que los trabajadores

* Comunicación presentada a Congreso celebrado en el mes de abril de 2009 en la Universidad del País Vasco.

han hecho honor a esta confianza del legislador con una participación responsable y han constituido un mecanismo de arraigo de estos mismos trabajadores en su territorio, lo que resulta particularmente significativo en un momento como el actual, caracterizado por la existencia de una progresiva deslocalización empresarial que incide negativamente sobre el empleo y su estabilidad¹. En definitiva, las cooperativas de trabajo asociado han cumplido su función de alternativa a la empresa capitalista en cuanto a la creación de empleo estable y participativo se refiere.

A *priori*, los mecanismos de actuación de los Poderes Públicos en el fomento que ordena la Constitución siguen dos caminos diferentes. Primero, las subvenciones de la Administración General y de las Administraciones autonómicas con ocasión de situaciones diversas: creación, ampliación de puestos de trabajo, formación, inversiones y acciones de mejora de la competitividad, etc. La segunda vía es un régimen fiscal específico más favorable que el normal y cuyo principal exponente es una tributación bonificada en el Impuesto sobre Sociedades. Y, a este respecto, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, distingue entre cooperativas protegidas (con un tipo de gravamen reducido) y especialmente protegidas (con una bonificación, además, del 50 por 100 de la cuota íntegra)².

El contrapunto de la promoción estatal a las cooperativas no es solo la fidelidad a su naturaleza (funcionamiento democrático y, por ello, participación importante de los trabajadores). Es también la exigencia de un grado de solvencia específico a través del Fondo de Reserva obligatorio e irrepartible entre los socios que la cooperativa debe constituir con independencia de los que se establezcan con carácter imperativo en función de

¹ Dice Monzó n, J. L., que «en el actual contexto de globalización, donde los procesos de deslocalización de actividades productivas desafían constantemente a los territorios, los actores de la Economía Social sitúan en la sociedad civil las riendas del proceso económico (...) generando un mayor anclaje de las empresas y una mayor autonomía de los territorios para definir su propio modelo de desarrollo» («Economía Social y Sociedad de Bienestar: actores y ámbitos de actuación en España», en *Anuario de la Economía Social 2007-2008*, Cepes, Madrid, 2008, pág. 44).

² Las cooperativas especialmente protegidas son de trabajo asociado, agrarias, explotación comunitaria de la tierra y del mar. Son de personas físicas y están sometidas a determinados límites de diversa naturaleza, aunque orientados a una primacía de las cualidades personales sobre los elementos económicos. Por otra parte, los beneficios fiscales no se limitan al Impuesto sobre Sociedades. Se extienden, también, a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Actividades Económicas o Impuesto sobre Bienes Inmuebles (bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra). Un estudio de los motivos que han llevado al legislador al establecimiento de un régimen fiscal favorable para este tipo de entidades puede verse en De Luis Esteban, J. M., «Reflexiones sobre el futuro fiscal de las cooperativas» y especialmente en el capítulo «La función social como contrapartida», en *La Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (Dir.: Calvo Ortega, R.), Thomson-Civitas, Madrid, 2005, págs. 189 y ss.

su actividad o calificación. Igualmente, la constitución, también obligatoria, de un Fondo de Educación y Promoción destinado principalmente a la difusión del cooperativismo, a la promoción de las relaciones intercooperativas y al desarrollo profesional. En definitiva, una dotación que busca el fortalecimiento del espíritu cooperativo, las acciones asociativas y la promoción profesional de los socios. Objetivos, sin duda, del mayor interés y que han contribuido a un fortalecimiento de este tipo de empresa a que nos referimos.

Adicionalmente, en torno a la presente figura de empresa asociativa se han ido configurando diversos tipos de apoyo que presentan un interés innegable. El primero de ellos se concreta en la posibilidad de que las prestaciones de desempleo a favor de los trabajadores puedan acumularse y percibirse de una sola vez, lo que facilita que este importe sea destinado a la creación de una empresa asociativa (cooperativa de trabajo asociado o sociedad laboral). Se trata de una acumulación que facilita esta constitución, como acabamos de decir, y que supone una ventaja financiera para la Administración, que pasa a percibir una vez creada la sociedad de que se trate los tributos que se deriven de la actividad social correspondiente y que compensa ampliamente la desventaja financiera de adelantar el pago de las prestaciones.

La segunda medida de apoyo es la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de esta prestación de desempleo acumulada. Se exige para ello el mantenimiento de la acción o participación cuando el contribuyente (trabajador) se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado durante el plazo de cinco años, como mínimo³.

En resumen, las cooperativas de trabajo asociado representan una figura a través de la cual tiene lugar la integración y realización del Estado Social. Y ello debido a que contribuyen tanto a la realización de una política social como a la creación de un empleo estable y participativo que se basa, a su vez, en la aproximación de los trabajadores a la toma de decisiones en la empresa. Una política social que busca la realización del principio de igualdad, si bien en el presente caso en lo que se refiere al ejercicio de una actividad empresarial en forma asociativa.

Por otra parte, todo análisis que pretenda efectuarse de la realización de políticas sociales relacionadas esencialmente con el consumo y caracterizadas por el hecho de que su ejecución es llevada a cabo directamente por los propios interesados ha de referirse necesariamente a las cooperativas de viviendas y a las cooperativas de consumidores y usuarios.

³ Es la modalidad de pago único de las prestaciones regulada en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio. Su límite de este pago es de 12.020 euros. La exención se aplica también a los trabajadores autónomos. Además, cuando éstos son personas discapacitadas, no se aplica el límite de los 12.020 euros, aunque su el plazo de actividad de cinco años.

Con carácter general el Capítulo III, Título I de la Constitución establece, entre otros, dos mandatos concretos que constituyen dos políticas sociales determinadas: el acceso de los ciudadanos a una vivienda digna y adecuada y el fomento de la defensa de los consumidores a través de su propia organización. Más concretamente declara la Ley Fundamental en su artículo 47, refiriéndose al primero de ellos, que *«Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho (...)»*.

Pues bien en el presente caso nuestro ordenamiento jurídico, junto a medidas muy diversas de promoción del acceso a la vivienda (de carácter administrativo y legal, principalmente) utiliza la figura jurídica de la cooperativa para permitir que los propios interesados puedan realizar esta política. El mismo cuadro se repite en relación con los consumidores. Sin perjuicio de la existencia de numerosas normas y medidas de protección del consumo, la Constitución ordena a los poderes públicos que fomenten «sus organizaciones». También aquí concurren un conjunto de normas y de medidas diversas pero, además, se utilizan figuras y técnicas jurídicas ya establecidas por el ordenamiento para que los propios interesados puedan realizar estas políticas. Es la cooperativa de consumidores y usuarios.

La nota diferencial de estas entidades es que permiten que los propios ciudadanos realicen las políticas sociales que les interesan. Es cierto que esta doble vertiente se origina en algunas otras figuras de la Economía Social, pero aquí se da con una mayor nitidez y separación de otras finalidades.

Las cooperativas de viviendas buscan la realización por los interesados de la política de vivienda digna y adecuada establecida por el artículo 47 de la Constitución antes citado. Sin entrar aquí a estudiar en profundidad este tipo cooperativo⁴, sí resulta obligado resaltar sus aspectos esenciales. Primero, su flexibilidad, que en la práctica constituye un requisito esencial para su éxito. Se permite la construcción de instalaciones distintas que resulten obligadas, urbanización de terrenos, enajenación o arrendamiento a terceros no socios de locales comerciales y edificaciones complementarias, construcciones por fases o promociones dotando a cada una de ellas de autonomía de gestión y patrimonial y contabilidad independiente, Juntas especiales de socios y, por citar un último ejemplo, la posibilidad de transmisión de derechos por los socios de la cooperativa dentro de unos requisitos lógicos y proporcionados. En definitiva, esta flexibilidad debe ser destacada porque constituye un elemento esencial para el progreso de esta técnica de

⁴ Su regulación con carácter general se encuentra recogida en la Ley 27/1999, de 16 de junio, de Cooperativas.

acceso a la propiedad de la vivienda. Significa una adecuación a la realidad presente y a las futuras modificaciones que puedan presentarse, incluso la necesidad de transmisión de la vivienda misma⁵.

El segundo aspecto esencial de la cooperativa de viviendas es la seguridad jurídica del socio. También aquí la Ley 27/1999 citada incorpora mecanismos que contribuyen a este valor de la seguridad que se considera esencial. Entre otros, la exigencia de estatutos de la cooperativa, las medidas adicionales cuando la constitución se haga por fases o promociones, la prohibición de percepción de remuneraciones o compensaciones por el desempeño del cargo, la exigencia de autoría de cuentas en los casos que puedan presentar una mayor conflictividad y, en todo caso, cuando lo prevean los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General.

Todo ello, con independencia de la acción de la Administración General del Estado y, concretamente, de la calificación y registro de estas cooperativas y de la función inspectora que corresponde a la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

La contribución de estas cooperativas a la realización de la política social de vivienda establecida en la Constitución recibe el apoyo del ordenamiento jurídico en forma diversa. Así, la aplicación de un régimen fiscal especial (más favorable, lógicamente, que el normal) establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, con exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Además, las subvenciones que puedan establecerse por las distintas Administraciones y cesiones de terrenos estatales, entre otras medidas muy diversas⁶.

⁵ La transmisión de derechos es una necesaria y prudente medida antibloqueo. El artículo 92 de la Ley 27/1999 autoriza la transmisión de la vivienda pasados 5 años u otro plazo fijado por los Estatutos no superior a 10. Incluso antes de este plazo puede ponerla a disposición del Consejo Rector de la cooperativa, que puede ofrecerlos a los solicitantes de admisión como socios por orden de antigüedad y, a falta de solicitantes, puede transmitirlos *inter vivos* a terceros no socios.

⁶ El Plan estatal para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda, modificado por el Real Decreto 14/2008, de 11 de enero, es un ejemplo muy importante de una política de ayudas a las personas más necesitadas para el acceso a la vivienda. Se parte del concepto de viviendas protegidas y de actuaciones protegidas, se determinan los ciudadanos beneficiarios de las ayudas del Plan, las ayudas no financieras y financieras, las prohibiciones y limitaciones a la facultad de disponer y las medidas para impulsar la oferta de viviendas asequibles para los ciudadanos. Igualmente, las medidas para fomentar la urbanización del suelo para viviendas protegidas, así como para impulsar la rehabilitación. Las mismas líneas, esencialmente, se siguen en el Plan 2009-2012 (directrices de la política de vivienda) aprobado en el Consejo de Ministros de 12 de diciembre de 2008.

En resumen, promover y favorecer el acceso a la vivienda a los ciudadanos es una política propia del Estado Social que tiene como peculiaridad ser gestionada por los propios administrados. Su importancia cuantitativa no puede desconocerse⁷.

Por lo que respecta a las cooperativas de consumidores y usuarios, también aquí el punto de arranque está en la Constitución, como ya vimos, que ordena a los poderes públicos que fomenten las organizaciones de consumidores y usuarios.

El esquema es paralelo al que acabamos de ver en relación con la vivienda. Estos poderes pueden utilizar, y lo hacen, distintas técnicas y medidas de protección al consumo; pero permiten y apoyan que los propios consumidores y usuarios establezcan sus propias organizaciones gestionadas por ellos mismos.

Así la Ley 27/1999, ya citada, regula las cooperativas de consumidores y usuarios en su artículo 88. Aquí el legislador ha cuidado la amplitud del objeto de estas sociedades, al disponer que *«El suministro de bienes y servicios adquiridos a terceros o producidos por la misma cooperativa para uso o consumo de los socios y de quienes con ellos conviven»*. Amplitud, pues, en el origen de los bienes (adquiridos o de producción propia). También una tensión importante en la atribución de la cualidad de socio que resulta ampliada, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 88, *«a las personas físicas y las entidades u organizaciones que tengan el carácter de destinatarios ? nales»*. Se extiende, pues, el concepto de consumidor o usuario a los destinatarios Wiales, que pueden ser sujetos no personas físicas (entidades u organizaciones).

Esta extensión alcanza su expresión más nítida con el precepto del artículo 88 citado, según el cual *«Las cooperativas de consumidores y usuarios podrán realizar operaciones cooperativizadas con terceros no socios, dentro de su ámbito territorial, si así lo prevén sus Estatutos»*⁸.

Se trata de un régimen Nexible que favorece a estas cooperativas y, por tanto, al consumo. Sus límites son el ámbito territorial dentro del cual ope-

⁷ Según el Anuario de la Economía Social 2007-2008, el número de cooperativas de viviendas afiliadas a CONCOVI (única organización estatal del sector) es de 4.191.

⁸ La división entre operaciones cooperativizadas y las que no tienen este carácter es importante. Aquéllas se definen como las que son propias, objetiva y subjetivamente, de la cooperativa. Estas operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios deben ser objeto de contabilización separada según la Disposición Adicional Sexta de la Ley 27/1999. Por otra parte la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, dispone en su artículo 13.10 como causa de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida *«la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva obligatorio de los resultados obtenidos en su realización»*.

ra la cooperativa y lo dispuesto en los estatutos que \mathbb{W} uran en la escritura pública de constitución y que solo pueden ser modificados por la Asamblea General. En definitiva, un régimen de \mathbb{N} exibilidad que favorece la actuación de estas cooperativas y, por ello, a los consumidores.

La promoción de esta \mathbb{W} gura se lleva a cabo a través de los dos mecanismos anteriormente apuntados, a saber, concesión de subvenciones por las Administraciones estatal y autonómica y un régimen \mathbb{W} cal favorable. En este campo de la \mathbb{W} calidad, las cooperativas de consumidores y usuarios se incluyen en el grupo de las cooperativas especialmente protegidas que es, como ya indicamos, el más favorable para estas sociedades en su consideración como contribuyentes, aunque limitado a aquellas de entidad más reducida⁹.

En resumen, este tipo de cooperativas, con las ayudas indicadas, realiza una política social concreta prevista en la Constitución: fomento de las organizaciones de consumidores. También aquí estamos en presencia de una política propia del Estado Social.

⁹ El artículo 12 de la Ley 20/1990 lleva a esta conclusión. Solo se aplica esta calificación «a las cooperativas que asocien a personas físicas (...) que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo no supere un determinado límite (...) y que las ventas a personas asociadas no superen un porcentaje determinado en relación con las totales».

Adecuación al Derecho Comunitario de los incentivos fiscales a favor de la Responsabilidad Social de las Cooperativas. Una alternativa frente a la crisis económica actual*

Prof. Dra. Mercedes RUIZ GARIJO

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

Sumario: I. Introducción. II. La Responsabilidad Social de las Cooperativas. III. Justificación de los incentivos fiscales establecidos por el legislador español a favor de la Responsabilidad Social de las Cooperativas. IV. La adecuación al Derecho comunitario del régimen fiscal de las Cooperativas desde la perspectiva de su Responsabilidad Social. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

I. Introducción

La «Responsabilidad Social Empresarial» (RSE) representa una forma de socializar las estructuras empresariales y a los agentes económicos tanto a nivel nacional como en el ámbito internacional. En los últimos años se está gestando una nueva mentalidad empresarial que no es sino un redescubrimiento de algunos importantes principios de ética empresarial¹ y que

* Comunicación presentada a las Jornadas sobre «Ayudas de Estado y régimen fiscal de las cooperativas y demás entidades de la Economía social». Universidad de País Vasco, 21 de abril de 2009. Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación sobre «La responsabilidad social corporativa: políticas públicas y análisis jurídico-tributario» financiado por la Dirección General de Investigación del Ministerio de Educación y Ciencia (SEJ2006-02972/JURI) cuya investigadora principal es la profesora Dra. D.ª Yolanda García Calvente, de la Universidad de Málaga.

¹ Su plasmación oficial se produjo en el Foro Económico Mundial celebrado en Davos en 1999 en el que se consensuó un importante Pacto Mundial (Global Compact [GC]. <http://www.unglobalcompact.org>). Posteriormente, otras instituciones han ido haciendo suya la preocupación por la RSO. Este es el caso de la Comisión Europea, con la publicación del Libro Verde, de 18 de julio de 2001, para «Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas» (COM [2001], 366 final). Este Libro dio lugar a una Comunicación de la Comisión, de 2 de julio de 2002 (COM [2002], 347 final).

En España, se presentó una Proposición de Ley, la número 235-1, el 10 de mayo de 2002. El 15 de febrero de 2008 se creó el Consejo Estatal de RSE, encargado del impulso y fomento de las políticas de RSE.

consolida una nueva idea de empresa que debe convivir responsablemente con el entorno². De este modo, la RSE es entendida como «el conjunto de obligaciones y compromisos, legales y éticos, nacionales e internacionales, con los grupos de interés, que se derivan de los impactos que la actividad y operaciones de las organizaciones producen en el ámbito social, laboral, medioambiental y de los derechos humanos. Por tanto, la RSE afecta a la propia gestión de las organizaciones, tanto en sus actividades productivas como en sus relaciones con los grupos de interés»³.

En el Libro Verde de la Comisión Europea se señala que la RSE se proyecta en dos ámbitos. El primero, el **ámbito interno** y que se refiere a:

- la gestión de recursos humanos (formación, prácticas responsables de contratación, fomento de la participación de los trabajadores en la empresa y en sus beneficios; fomento de la igualdad);
- la salud y seguridad en el lugar de trabajo;
- la adaptación al cambio (ante procesos de reestructuración que afectan no solo a los trabajadores);
- la gestión del impacto ambiental y de los recursos naturales;
- la gestión económica de la empresa. La RSE se materializa en la necesidad de evitar que exista un conflicto entre la propiedad de la empresa y el control de la misma.

El segundo ámbito sobre el que se proyecta la RSE es el **ámbito externo** referido a la forma en que la empresa materializa su compromiso con la sociedad: bien directamente o indirectamente a través de otros agentes⁴.

² De Castr o Sanz, M., «La Responsabilidad Social de las Empresas, un nuevo concepto de empresa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005, página 36.

³ De la Cuesta Gonz ález, M. y Val or Mar tínez, C., «Responsabilidad social de la empresa. Concepto, medición y desarrollo en España», *Boletín ICE Económico*, núm. 2755, 2003, página 7; y River o Torr e, P., «Responsabilidad social corporativa», en la obra colectiva *Responsabilidad Social corporativa, Aspectos jurídico-económicos*, Universitat Jaume I, 2005, pág. 77.

⁴ En este ámbito se concretan las fórmulas de compromiso social con medidas diversas como:

- la integración de la empresa en su entorno local (contribuyendo a su desarrollo, fomentando el trabajo local, interactuando con el entorno físico local; colaborando con otras empresas locales, etc);
- la colaboración estrecha con socios comerciales, proveedores y consumidores;
- el cumplimiento estricto de los derechos humanos con independencia del país en el que se encuentren;
- la lucha contra la corrupción;
- la protección medioambiental (alzándose como sujetos activos en la defensa del desarrollo sostenible);
- la participación en la situación económica y social de los países en los que opera, etc.

La responsabilidad social (RS) no es ajena a las entidades de Economía Social. Todo lo contrario. La inquietud por la socialización de las estructuras económicas se ha gestado justamente en ellas. En especial, las Cooperativas son un ejemplo de RS. El propio Libro Verde de la Comisión Europea señala cómo «las Cooperativas de trabajadores y los sistemas de participación, así como otras formas de empresas (Cooperativas, mutualistas o asociativas) integran estructuralmente los intereses de otros interlocutores y asumen espontáneamente responsabilidades sociales y civiles». Esta idea nos permite fundamentar la primera parte del título de nuestra comunicación: que la defensa de una *W*calidad específica para las Cooperativas se justifica en su modelo de Responsabilidad Social.

Pero aún hay más. Como propuesta de futuro, la RS se alza como un valor que permite sanear el sistema económico y *W*anciero mundial, actualmente inmerso en una crisis económica⁵. Ahora más que nunca debe hablarse de RS. No solamente como nueva forma de gestión empresarial sino como premisa de cambio de las estructuras empresariales. El cooperativismo es un ejemplo paradigmático de modelo frente a la crisis económica, como fórmula que permite una total integración del interés colectivo con el interés empresarial. Ambos intereses, en el ámbito de las cooperativas, no son antagónicos sino totalmente complementarios.

II. La Responsabilidad Social de las Cooperativas

En la definición de Cooperativa y en los principios del cooperativismo hallamos presente su RS. Por un lado, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (LC) las define como «*una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales*». Igualmente, en la definición de Cooperativa contenida en la Declaración de Manchester, de 23 de septiembre de 1995, encontramos algunos valores que forman parte del contenido de la RS: «*Una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada*». La primacía del elemento personal frente al capital constituye, en este sentido, un rasgo distintivo de la RS. También es un elemento destacable de esta definición que las Cooperativas estén encaminadas a satisfacer las necesidades y aspiraciones económicas

⁵ Como indica Cor tina, «la RSE se ha convertido en un valor empresarial, en un factor de innovación humanizadora en la empresa». Prólogo al libro *Construir confianza. Ética de la empresa en la sociedad de la información y las comunicaciones*, Trotta, 2003.

y sociales de los asociados. Todo ello en base a una estructura y funcionamiento democrático.

Por otro lado, dentro de los principios cooperativistas recogidos en la Declaración de Manchester, también encontramos algunas notas que permiten establecer un paralelismo entre el Cooperativismo y la RS de suerte que, yendo más allá, es posible hablar incluso de una «Responsabilidad Social Cooperativa» (véase el cuadro número 1):

- Primer principio: *«Adhesión Abierta y Voluntaria: Las Cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas para todas aquellas personas dispuestas a utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades que conlleva la condición de socios, sin discriminación de género, raza, clase social, posición política o religiosa»*. Con este principio se permite, por tanto, la generación de empleo y el desarrollo del espíritu emprendedor, valores importantes dentro del ámbito interno de la RS así como el fomento de la igualdad.
- Segundo principio: *«Control Democrático de los Socios: Las Cooperativas son organizaciones democráticas controladas por sus socios, quienes participan activamente en la definición de las políticas y en la toma de decisiones»*. En efecto, la cooperativa se constituye por y para sus socios. Es decir, se explica exclusivamente por sus miembros, hacia quienes se dirigen las prestaciones o bienes desarrollados por la entidad⁶. De nuevo, se prima el elemento personal, la participación de los socios y la toma de decisiones de forma democrática, elementos también característicos de la RS. No existe, pues, conflicto entre la propiedad de la empresa y el control de la misma.
- Tercer principio: *«Participación Económica de los Socios. Los socios contribuyen de manera equitativa y controlan de manera democrática el capital de la cooperativa. Usualmente reciben una compensación limitada, si es que hay, sobre el capital suscrito, como condición de socio»*. Los socios asignan excedentes para cualquiera o todos los siguientes propósitos: el desarrollo de la cooperativa, mediante la posible creación de reservas, de las cuales al menos una parte debe ser indivisible; los beneficios para los socios en proporción con sus transacciones con la cooperativa; y el apoyo a otras ac-

⁶ Embid Ir ujo, J., «Perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 12, 2004, página 64. No obstante, advierte el citado autor que «nada hay en su naturaleza específica que permita hablar, fuera de las consideraciones que venimos desarrollando, de una particular adecuación de sus principios a los objetivos de la RSC. Sin perjuicio, por ello, de su diferente causa, la sociedad cooperativa se encuentra mucho más cerca de las sociedades mercantiles de capital en el tema que ahora nos ocupa».

tividades, según lo aprueben los socios». Este principio supone una importante limitación al ánimo de lucro y la gestión económica de la empresa por parte de los socios que, como también se ha visto, forman parte del ámbito interno de la RS.

- Cuarto principio: «*Autonomía e independencia*. Las Cooperativas son organizaciones autónomas de ayuda mutua controladas por sus socios». Este control se efectúa, especialmente, por los interventores quienes realizan informes de las cuentas anuales y los presentan a la Asamblea General. Este principio alza la transparencia como valor clave en el cooperativismo y, por tanto, de su RS.
- Quinto principio: «*Educación, Entrenamiento e Información*. Las Cooperativas brindan educación y entrenamiento a sus socios, a sus dirigentes electos, gerentes y empleados, de tal forma que contribuyan eficazmente al desarrollo de sus Cooperativas». Ya se ha visto, también, cómo la formación entra dentro del ámbito de la RS como forma de gestión responsable de los recursos humanos.
- Sexto principio: «*Cooperación entre Cooperativas*. Las Cooperativas sirven a sus socios más eficazmente y fortalecen el movimiento cooperativo, trabajando de manera conjunta por medio de estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales».
- Séptimo principio: «*Compromiso con la comunidad*. La cooperativa trabaja para el desarrollo sostenible de su comunidad por medio de políticas aceptadas por sus socios».

Este último principio resume todo lo que en estas líneas se trata de afirmar: que Cooperativas y RS son dos realidades que se relacionan, se entrelazan y se complementan. No es posible hablar de Cooperativismo sin hacer referencia, implícitamente, a su Responsabilidad Social. Ambos conceptos pertenecen a una misma realidad⁷. En definitiva, las Cooperativas están llamadas a ser pioneras en materia de RS.

⁷ Vargas Sánchez, A. y Vaca Acosta, R., «Responsabilidad social corporativa y cooperativismo: vínculos y potencialidades», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005; Belhouari, A., Buendía Martínez, I., Lapointe, M. y Tremblay, B., «La responsabilidad social de las empresas: ¿un nuevo valor para las Cooperativas?», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005 (formato electrónico); Pérez Sanz, F.J. y Gallardo Castel, A., «Gestión, desarrollo y aplicación de la responsabilidad social en entidades de economía social: el caso de las Cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005.

De esta forma, en los últimos años se viene impulsando la iniciativa de que las entidades solidarias efectúen anualmente su Balance Social «entendiendo por tal todos aquellos beneficios adicionales a los meramente económicos que las cooperativas transfieren a sus grupos de influencia: los asociados, los empleados y la comunidad en su conjunto. Gracias a este instru-

Cuadro n.º 1
Responsabilidad Social Cooperativa

Principio Cooperativo	Ámbito con el que se corresponde dentro del contenido de la RS según el Libro Verde de la Comisión
1. Adhesión Abierta y Voluntaria. No discriminación.	Ámbito interno: <ul style="list-style-type: none"> • la gestión de recursos humanos; • la salud y seguridad en el lugar de trabajo; • la adaptación al cambio; • la gestión del impacto ambiental y de los recursos naturales; • la gestión económica de la empresa.
2. Control Democrático de los Socios.	
3. Participación Económica de los Socios.	
4. Autonomía e independencia.	
5. Educación, Entrenamiento e Información a sus socios, a sus dirigentes electos, gerentes y empleados.	
6. Cooperación entre Cooperativas.	Ámbito externo: compromiso con la sociedad.
7. Compromiso con la comunidad.	

III. Justificación de los incentivos fiscales establecidos por el legislador español a favor de la Responsabilidad Social de las Cooperativas

La Constitución Española, en su artículo 129.2, establece la necesidad de que los poderes públicos promuevan eficazmente las diversas formas de participación en la empresa, y fomenten, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. Por tanto, en principio, la principal razón que justifica en la actualidad la existencia de un régimen fiscal especial para las Cooperativas es su previsión constitucional. Pero esto no es todo.

La segunda razón de que el legislador fiscal establezca una serie de beneficios fiscales a favor de las Cooperativas se encuentra en su RS que, como se acaba de ver, forma parte de la idiosincrasia de estas entidades. A partir de los principios cooperativistas, se establece un «plus» consistente en el establecimiento de importantes beneficios fiscales cuya aplicación, no obstante, no es incondicionada, tal y como veremos inmediatamente.

mento, las cooperativas contarán con un medio adecuado para medir el grado de acercamiento o alejamiento que tengan con respecto al cumplimiento de su misión como organización cooperativa, a la luz de sus principios y valores cooperativos». Mugarra Elorriaga, A., «Responsabilidad y Balance Social hoy en día: un reto para las Cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 39, 2001 (formato electrónico).

La Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC), justifica la existencia de un régimen especial en función de una serie de principios, especialmente «*en atención a su función social, actividades y características*», y al «*Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa*». En este mismo sentido, De Luis afirma que la existencia de un régimen especial para las cooperativas queda justificado no sólo por razones históricas o tradicionales, sino en base a su utilidad para el cumplimiento de fines económicos y sociales, que este caso, además, queda reflejado en nuestra Constitución⁸.

La LRFC establece, como es sabido, dos categorías de Cooperativas, con incidencia fiscal: las cooperativas protegidas y las cooperativas especialmente protegidas (cooperativas de trabajo asociado; cooperativas agrarias; cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; cooperativas del mar y cooperativas de consumidores y usuarios). En ambos casos, deben cumplirse una serie de requisitos, los del artículo 13 de la misma Ley. Es el cumplimiento de todos estos requisitos, junto al cumplimiento de otras normas, como por ejemplo, las reglas de adaptación técnica en el Impuesto sobre Sociedades, el que permite acceder a un régimen fiscal de incentivos. Como contrapartida, su incumplimiento determina la pérdida del derecho a los incentivos fiscales. En definitiva, fiscalmente se incentiva a las Cooperativas porque en su idiosincrasia o realidad, concretada a su vez en los requisitos fiscales a cumplir, queda patente su Responsabilidad Social.

IV. La adecuación al Derecho comunitario del régimen fiscal de las Cooperativas desde la perspectiva de su Responsabilidad Social

La siguiente pregunta que debemos hacernos, a la luz de todo lo anterior, es si la RS de las Cooperativas es explicación y tiene la entidad suficiente para que no sea necesario establecer límite alguno al establecimiento de incentivos fiscales.

La Comisión Europea se ha preocupado especialmente por la adecuación al Derecho comunitario de las ayudas estatales concedidas a las Cooperativas por los diferentes Estados miembros. En su Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa, de 23 de febrero de 2004 (COM(2003)18) ha señalado que «Las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran “empresas” con arreglo a los artículos 81, 82,

⁸ De Luis, J.M.: «Presente y futuro de la fiscalidad de cooperativas». Número extraordinario sobre Fiscalidad de Cooperativas, CIRIEC-ESPAÑA, Valencia, 1987. Ver también De Luis Esteban, J. M., «Presente y futuro de la Fiscalidad de las Cooperativas», *Hacienda Pública Española*, núm. 93, 1985, pág. 92.

86, 87 y 88 del Tratado de Roma (CE). Por tanto, están sujetas a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas de minimis».

Bien es cierto que la propia Comisión acepta el argumento esbozado por algunos Estados miembros (como Bélgica, Italia y Portugal) que consideran que las restricciones inherentes a la naturaleza específica del capital de las cooperativas requieren un tratamiento legal diferenciado. Sea como fuere, la Comisión indica que «aunque puede aceptarse cualquier tratamiento legal específico, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas debe respetarse el principio que establece que cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula y no debe ser una fuente de competencia desleal. Además, cualquier otro “beneficio” no debe servir para que cooperativas ficticias aprovechen la fórmula cooperativa para escapar a sus obligaciones sobre publicidad y gobernanza empresarial» (página 14).

Menos comprensivo se ha mostrado el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea que, en su Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (asunto T-146/03) declaró que las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario, tras el alza de los precios del carburante, eran constitutivas de ayudas de Estado incompatibles con el Derecho comunitario⁹. Todo ello a pesar de que la propia Comisión aceptó, en su Decisión de 11 de noviembre de 2002, la supuesta protección legal de las Cooperativas agrarias amparándose en «la naturaleza o economía del sistema». Sea como fuere, a partir de este momento, el régimen legal a favor de las Cooperativas está cuestionado, estando a la espera de un pronunciamiento definitivo de la Comisión europea, en el expediente iniciado contra el Reino de España con motivo del litigio al que acabamos de hacer referencia.

Creemos, sin embargo, que existen numerosas consideraciones que deberían llevar a la Comisión a declarar compatibles con el mercado común los incentivos legales a favor de las Cooperativas. La primera de ellas es que, como ha advertido la doctrina, alguna de las medidas que está siendo sometida a revisión no constituye una auténtica ventaja. Señala Alguacil Marí que los incentivos legales que se muestran especialmente conflictivos son los concedidos a favor de las cooperativas especialmente protegidas consistentes en la deducción del 50% de la cuota en el Impuesto sobre Sociedades

⁹ Entre estas medidas, incorporadas en el Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, se disponía la liberalización parcial de la distribución minorista de carburantes por las Cooperativas agrarias, exclusivamente para el gasóleo B, de modo que las mismas podían distribuir este producto también a terceros no socios. Tal medida liberalizadora motivó el correspondiente escrito de queja ante la Comisión por parte de diversas Asociaciones de Estaciones de Servicio.

y la libertad de amortización para los activos nuevos adquiridos en los tres primeros años. Sin embargo, alguna de estas medidas, como por ejemplo, la deducción del 50% de la cuota que las entidades pueden aplicarse, no supone una ventaja real ya que «el beneficio que pudiera obtener la cooperativa por la deducción en la cuota del impuesto de sociedades queda corregido por la doble imposición con respecto al IRPF que se aplica al socio de la cooperativa y su incremento de tributación por esta vía»¹⁰. En el mismo sentido, conviene tener presente que tras las reformas operadas en el ordenamiento tributario español, muchos de los incentivos fiscales a favor de las Cooperativas no son tan excepcionales (por ejemplo, el tipo de gravamen) con lo que el requisito de «selectividad» de la ayuda resulta discutible. Tal y como advierte Manzano Silva: «En el ordenamiento español, el acercamiento del régimen general contenido en la norma de algunos de los impuestos sobre los que recaen los beneficios fiscales referidos ha provocado la generalización del beneficio recogido en la Ley 20/1990, y con la extensión al resto de entidades, la imposibilidad de que sea considerada una medida selectiva. Ejemplo de ello es la regulación actual del Impuesto sobre Sociedades, y del Impuesto sobre Actividades Económicas»¹¹.

Pero quizás el argumento más poderoso es la RS de las Cooperativas, entendida como la suma de los siete principios cooperativos que se resumen, a su vez, en la existencia de un compromiso con la sociedad. En este sentido, no debemos perder de vista el fundamento de los incentivos fiscales sometidos a revisión. El profesor Calvo Ortega ya se refirió a esta poderosa razón de la siguiente forma: «primera, la Unión Europea está obligada por el Tratado a realizar una política social y a buscar la cohesión económica y social. Segunda, las citadas entidades realizan actividades de interés general que se inscriben en esas finalidades comunitarias. Tercera, los titulares del capital de estas entidades tienen importantes limitaciones en la gestión y disposición de los bienes en relación con el modelo de sociedad mercantil, normalmente, están obligados a la dotación de fondos irrepartibles»¹².

Los incentivos fiscales a las Cooperativas no pueden desligarse de su finalidad y de sus bondades para el sistema económico y el bienestar social

¹⁰ «Entidades de economía social y Ayudas de Estado», en la obra colectiva *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Civitas, 2005, ISBN 84-470-2354-0.

¹¹ «Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas», *Quincena Fiscal*, número 3, 2009 (BIB 2009\26).

¹² «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pg. 60. De la misma opinión es Merino Jara, I., «Las Cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado», *Revista vasca de economía social*, número 3, 2007.

de un país¹³. Bien es cierto, no obstante, que lo deseable es que la propia Comisión reconociese expresamente el interés general de las Cooperativas planteándose la necesidad de incluir los incentivos a favor de las mismas dentro del ámbito de aplicación del Reglamento (CE) número 994/98 del Consejo, de 7 de mayo. Este Reglamento, en virtud de la autorización contenida en el artículo 89 del Tratado, permite a la Comisión adoptar reglamentos por los que se exima a determinadas categorías de ayudas de la obligación de notificación contenida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. De esta forma, se declararían expresamente compatibles con el mercado común los incentivos fiscales de fomento a las Cooperativas. Quizás la actual crisis económica y la necesidad por apostar en estructuras empresariales socialmente responsables anime a la Comisión a realizar esta apuesta.

V. Conclusiones

1. Las Cooperativas son un ejemplo de Responsabilidad Social Empresarial. El propio Libro Verde de la Comisión Europea señala cómo «las Cooperativas de trabajadores y los sistemas de participación, así como otras formas de empresas (Cooperativas, mutualistas o asociativas) integran estructuralmente los intereses de otros interlocutores y asumen espontáneamente responsabilidades sociales y civiles».

2. La Responsabilidad Social de las Cooperativas se concreta tanto en su concepto como en los principios cooperativistas. No es posible hablar de Cooperativismo sin hacer referencia, implícitamente, a su Responsabilidad Social. Ambos conceptos pertenecen a una misma realidad.

3. La Responsabilidad Social de las Cooperativas justifica el establecimiento de un régimen de incentivos fiscales a favor de las mismas. En efecto, esta fiscalidad no puede desligarse de la fiscalidad de las Cooperativas y de sus bondades para el sistema económico y el bienestar social de un país. Este es el principal argumento y la principal razón de peso que debería llevar a la Comisión a declarar compatibles con el mercado común, sin ningún atisbo de duda, los incentivos fiscales a favor de las Cooperativas.

¹³ Recogiendo esta idea, la Comisión, en la Comunicación de 10 de diciembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (COM 98/C 384/03) indicaba que el carácter selectivo de una medida puede estar justificado por la naturaleza o la economía del sistema. Con esta justificación, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el Tratado.

VI. Bibliografía

- Alguacil Marí, P., «Entidades de economía social y Ayudas de Estado», en la obra colectiva *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Civitas, 2005.
- Belhou ari, A., Buendía Mar tíne z, I., Lapointe, M. y Tremblay, B.: «La responsabilidad social de las empresas: ¿un nuevo valor para las Cooperativas?», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005 (formato electrónico).
- Calvo Ortega, R., «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005.
- Cor tina, A., «Prólogo» al libro *Construir confianza. Ética de la empresa en la sociedad de la información y las comunicaciones*, Trotta, 2003.
- De Castr o Sanz, M., «La Responsabilidad Social de las Empresas, un nuevo concepto de empresa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005.
- De la Cuest a Gonz ále z, M. y Val or Mar tíne z, C., «Responsabilidad social de la empresa. Concepto, medición y desarrollo en España», *Boletín ICE Económico*, núm. 2755, 2003.
- De Luis Esteban, J.M., «Presente y futuro de la Fiscalidad de las Cooperativas», *Hacienda Pública Española*, núm. 93, 1985.
- , «Presente y futuro de la fiscalidad de cooperativas». Número extraordinario sobre Fiscalidad de Cooperativas, CIRIEC-ESPAÑA, Valencia, 1987.
- Embid Irujo, J., «Perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 12, 2004.
- Manz ano Sil va, E., «Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas», *Quincena Fiscal*, número 3, 2009.
- Merino Jara, I., «Las Cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado», *Revista vasca de economía social*, número 3, 2007.
- Mugarra El orria ga, A., «Responsabilidad y Balance Social hoy en día: un reto para las Cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 39, 2001 (formato electrónico).
- Pér ez Sanz, F.J. y Gar gall o Castel, A., «Gestión, desarrollo y aplicación de la responsabilidad social en entidades de economía social: el caso de las Cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005.
- River o Torr e, P., «Responsabilidad social corporativa», en la obra colectiva *Responsabilidad Social corporativa, Aspectos jurídico-económicos*, Universitat Jaume I, 2005.
- Vargas Sánche z, A. y Vaca Acost a, R., «Responsabilidad social corporativa y cooperativismo: vínculos y potencialidades», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005.

El tratamiento fiscal de las Sociedades cooperativas españolas desde la óptica del régimen comunitario sobre ayudas de Estado

Prof. Dra. Elena MANZANO SILVA

Doctora en Derecho. Facultad de Derecho de Cáceres
Universidad de Extremadura

Sumario: 1. Introducción. 2. La adecuación del tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas al régimen comunitario sobre ayudas de Estado. 3. Conclusión. Bibliografía.

1. Introducción

Las sociedades cooperativas españolas se rigen por un régimen Xscal singular que las distingue del resto de modalidades societarias. Este peculiar tratamiento Xscal ha sido recientemente cuestionado por la Comisión europea desde la óptica de las disposiciones comunitarias sobre ayudas de Estado. En este contexto, han de ser retomados los motivos que fundamentan los beneficios Xscales conferidos con la intención de justificar la necesidad de un régimen fiscal especial para unas entidades especiales.

2. La adecuación del tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas al régimen comunitario sobre ayudas de Estado

Una característica fundamental de la economía de libre mercado es la existencia de una competencia real y efectiva entre los distintos operadores jurídicos, con escasas y nulas restricciones o controles gubernamentales, que deriva en un aumento de la actividad productiva, en un incremento de la calidad del producto que se ofrece y en una disminución de los precios que permite acceder a una mayor cantidad de consumidores y usuarios a los distintos bienes y servicios.

Como garantía del correcto funcionamiento del mercado común, la libre competencia goza de una especial protección en el ordenamiento comunitario, regulándose en el Tratado constitutivo un conjunto de disposiciones aplicables a los dos grandes sujetos que pueden romper esa libertad: las empresas y los Estados miembros.

Las ayudas estatales pueden suponer importantes distorsiones de la competencia al favorecer a determinadas empresas o producciones que ven mejorada su posición en el mercado en detrimento de sus competidoras. Por este motivo y con la finalidad de garantizar el correcto funcionamiento de los intercambios comerciales en territorio comunitario, en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹, se dispone que «serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

La amplitud de esta definición supone que, en la práctica, puedan ser consideradas ayudas tanto las prestaciones positivas a cargo de la administración correspondiente, a través de la concesión de préstamos y subvenciones, como la reducción de las cargas fiscales que debe soportar la empresa beneficiaria.

Sin embargo, en algunas ocasiones, un tratamiento diferenciado y fiscalmente más favorable a favor de ciertas formas mercantiles encuentra justificación en el texto constitucional del Estado miembro, pudiendo entonces plantearse un conflicto entre el cumplimiento del mandato constitucional que obliga a la promoción de determinadas sociedades y el régimen comunitario sobre ayudas de Estado que pretende, salvo contadas excepciones, limitar la intervención estatal en el funcionamiento del mercado común.

Tal es el caso de las sociedades cooperativas españolas, que amparadas en el artículo 129.2 de la Constitución española disfrutan de algunos beneficios fiscales cuya legalidad ha sido recientemente cuestionada por la institución encargada de velar por el control de las ayudas estatales, la Comisión Europea.

La necesaria promoción de las sociedades cooperativas deriva de su condición de figura societaria singular, concebida como «una entidad asociativa que interviene en el proceso productivo, pero cuya base organizativa gira en torno al control social y no al control capitalista, que es el eje central de las sociedades mercantiles»².

Este importante componente social que rige el funcionamiento especial de las cooperativas, es el que justifica que tradicionalmente se les haya

¹ Los artículos 87, 88 y 89 del Tratado Constitutivo en los que se regulaba el régimen comunitario sobre ayudas de Estado, pasan con la nueva numeración a ocupar los números 107, 108, 109, en la versión consolidada a 9 de mayo de 2008.

² Crespo Miegimolle, M., *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 33.

otorgado un tratamiento fiscal peculiar y el que las distingue del resto de entidades empresariales, distinciones que Sanz Jarque especifica en las siguientes:

- Sumisión o sometimiento de la cooperativa y de los socios o miembros que la integran a los principios y valores cooperativos, desde su constitución a su extinción y en toda la actividad societaria y empresarial de la misma.
- Prevalencia, en la constitución y funcionamiento de las sociedades cooperativas del grupo humano, los socios, las personas físicas sobre los demás elementos. Primacía del *Intuitu personae* sobre el *intuitu pecuniae*.
- Participación activa de los socios en la dinámica societaria y empresarial de la cooperativa, en su organización y gobierno, y en la acción empresarial de la misma, conforme a los principios y a la voluntad estatutaria.
- Continuada vinculación de los socios con los resultados y efectos de la acción empresarial de cada cooperativa, sin que el atributo de la personalidad jurídica reconocido a éstas como instrumentación formal al servicio de sus fines, pueda desvincular a aquéllos de los resultados y efectos empresariales de la cooperativa, ni perjudicarles en sus intereses, ni romper la razón causal por la que se agruparon y constituyeron en cooperativa.
- Voluntariedad en la constitución y en la permanencia en la cooperativa.
- Autogobierno y autonomía empresarial.
- Carácter privado, propiedad privada y libertad empresarial, en las relaciones, en el patrimonio de las cooperativas y en la gestión empresarial, en armonía con el interés público de las mismas³.

Estos y otros rasgos que confluyen en este tipo de entidades permiten al Tribunal Supremo afirmar que «lo fundamental no es el ánimo de lucro, sino la realización de cualquier actividad económico-social lícita para la mutua y equitativa ayuda entre sus miembros y al servicio de éstos y de la Comunidad»⁴.

La destacada función social de las cooperativas les ha hecho merecedora de especial protección constitucional y de obligada promoción por los poderes públicos, lo que ha derivado en el establecimiento de un régimen fiscal más favorable, pese a que, a diferencia de lo que sucede en el ar-

³ *Sociedades cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho cooperativo*, Comares, Granada, 1994, págs. 47 y ss.

⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1991.

título 85.2 de la Constitución portuguesa⁵, no haya una mención expresa en el referido precepto al ámbito tributario.

La omisión de nuestra Constitución no permite excluir a la materia tributaria de la obligación de promoción. La llamada constitucional al conjunto de la legislación, a todo el ordenamiento jurídico, ha de ser atendida, sin ningún género de dudas, también por el legislador tributario, con la intención de configurar el régimen tributario de las cooperativas con la única limitación del «respeto a las características esenciales de este instituto jurídico y el deber de fomentarlo»⁶.

El legislador estatal responde al mandato constitucional del artículo 129.2 con la promulgación de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, establecido conforme a los siguientes principios:

1. «Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
2. Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
3. Reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa.
4. Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.
5. Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.»⁷

De acuerdo con los valores señalados, se distinguen dos tipos de normas entre distintas disposiciones contenidas en la Ley, de una parte, existen normas técnicas, de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias, son las contenidas en el Capítulo IV del Título II, «reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades», a las que hay que añadir las contenidas en el Título III, «de los socios y asociados». De otra parte, normas incentivadoras, ubicadas en su Título IV, que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas, «en cuan-

⁵ En el que, tras afirmar que el Estado debe estimular y apoyar la creación y la actividad de las sociedades cooperativas, se dispone lo siguiente: «la ley definirá los beneficios fiscales y financieros de las cooperativas, así como las condiciones más favorables para la obtención de crédito y ayuda técnica».

⁶ Barber ena Belzunce, I., *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 1992, pág. 135.

⁷ Vide la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre.

to que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad»⁸.

Las reglas de adaptación técnica se juzgan necesarias para acomodar las normas fiscales de proyección general a las singularidades propias de las sociedades cooperativas. A estas normas se suman un conjunto de beneficios fiscales que, en atención al tipo de cooperativa de que se trate, pasamos a describir a continuación:

A) *Cooperativas protegidas*

Las cooperativas protegidas son aquellas que se ajustan a las disposiciones de la Ley General de Cooperativas y que no han perdido la condición de cooperativa fiscalmente protegida, por incurrir en alguna de las circunstancias que enumera el artículo 13 de la Ley 20/1990. En este precepto se recogen, en una exhaustiva enumeración de las faltas que una cooperativa puede llegar a cometer, dieciséis supuestos muy diversos relacionados con la violación de los principios y normas que regulan la vida de estas entidades, tales como la falta de las dotaciones a los fondos obligatorios, las retribuciones a los socios en cuantías inadecuadas, la existencia de participaciones excesivas en entidades no cooperativas, la realización de actividades con terceros que no reúnan la condición de socios, el empleo de trabajadores por cuenta ajena por encima de los límites establecidos, la existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, o de una cifra de capital inferior al legal, etc.

La pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida sólo afecta a los beneficios tributarios, no a las normas que tienen por finalidad el respeto a las peculiaridades de las cooperativas, que se aplican a todas ellas, incluso a las no protegidas.

Los beneficios fiscales reconocidos a estas cooperativas son los siguientes:

En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se prevé la exención respecto de:

- Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- La constitución y cancelación de préstamos.
- Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.

En el Impuesto de Sociedades, consisten en la aplicación de un tipo reducido del 20% aplicable a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, mientras que el resto de operaciones realizadas con terceros no socios tributan al tipo general de este Impuesto, el 35%, recibiendo

⁸ *Ibidem*.

el mismo tratamiento que el resto de sociedades. Junto al tipo reducido del 20%, gozan de libertad de amortización de los elementos del activo ~~V~~o nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas laborales de la Comunidad Autónoma.

En los tributos locales, disfrutan de una bonificación del 95 por 100 de la cuota resultante del:

- Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

B) *Cooperativas especialmente protegidas. Primer grado*

Son cooperativas especialmente protegidas de primer grado aquellas que pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.

Estas cooperativas disfrutan —además de los beneficios tributarios que acabamos de reseñar en relación con las cooperativas protegidas— de una exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus ~~V~~nes sociales y estatutarios, en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y de una bonificación del 50% de la cuota íntegra en el Impuesto sobre Sociedades.

C) *Cooperativas especialmente protegidas. Segundo y Ulterior grado*

A las cooperativas de segundo y ulterior grado se les reconocen los beneficios fiscales atribuidos a las cooperativas protegidas.

Si se asocian exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas, disfrutarán además de los beneficios ~~V~~cales previstos para éstas últimas, de manera que son tratadas como si fuesen cooperativas especialmente protegidas de primer grado desde el punto de vista ~~V~~cal. Sin embargo, cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, (además de los beneficios ~~V~~cales previstos para las protegidas), sólo disfrutarán de la bonificación del 50% en el Impuesto sobre Sociedades sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas exclusivamente con las cooperativas especialmente protegidas.

D) *Uniones, Federaciones y Confederaciones de cooperativas*

Junto a las protegidas y especialmente protegidas, la ley prevé un tratamiento fiscal específico a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de cooperativas, reconociéndoles los beneficios fiscales siguientes:

- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para los mismos actos, contratos y operaciones que las cooperativas especialmente protegidas.
- Exención del Impuesto sobre Sociedades, en los términos establecidos en los artículos 120 a 122 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, relativo al régimen de las entidades parcialmente exentas.
- Bonificación del 95 % de la cuota, y, en su caso, de los recargos, del Impuesto sobre Actividades Económicas.

E) *Cooperativas de crédito*

Estas cooperativas, constituidas con arreglo a la Ley 13/1989 de 26 de mayo, tienen por objeto social servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las Entidades de Crédito. Se les reconocen los beneficios fiscales atribuidos a las cooperativas protegidas, con la salvedad de que en el Impuesto sobre Sociedades, la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos se grava al tipo reducido del 25 %, un 5% más elevado que el que resulta de aplicación a éstas, y no se les otorga la libertad de amortización de activo nuevo adquirido en el plazo de tres años desde la constitución.

El régimen fiscal favorable de las cooperativas que acabamos de describir brevemente encuentra fundamento, como hemos avanzado, en el peculiar funcionamiento de las mismas, orientadas a la realización de los principios cooperativos reflejados en un beneficio e interés común que repercute directamente en beneficio de la sociedad.

Este hecho se refleja en la imposición a las cooperativas de unas obligaciones específicas, previstas en la Ley 27/1999, a las que no están sujetas el resto de empresas. Tal es el caso de la constitución de fondos sociales obligatorios, gestionados de acuerdo con un minucioso régimen legal y estatutario, como son el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y el Fondo de Educación y Promoción (FEP), cuyas dotaciones no pueden repartirse entre los socios, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa.

La razón de ser del FRO coincide con la que justifica la existencia de una reserva legal en otras sociedades, cual es el fortalecimiento patrimonial de la cooperativa, su consolidación, desarrollo y garantía. Se trata de una

obligación que la ley tradicionalmente impone a la cooperativa por su especial naturaleza de sociedad con capital variable y con el fin de dotarle de mayor credibilidad y seguridad frente a los terceros⁹. Las partidas que lo integran no pertenecen a nadie en particular, no son objeto de redistribución, característica que para Morillas Jarillo y Feliú Rey se explica «por la proyección social que persiguen las sociedades cooperativas: el patrimonio colectivo se destina a hacer efectivo el principio de solidaridad entre sus socios actuales y futuros, o respecto a personas ajenas a la cooperativa que experimenten las mismas necesidades, porque, si llega a disolverse la cooperativa, el remanente del Fondo se destina a la promoción del cooperativismo»¹⁰.

A diferencia del FRO, la finalidad del FEP no es económica, sino que se destina a la realización de actividades que repercuten directamente en beneficio de la comunidad, y en la consecución del interés general. Pueden ser agrupadas en tres categorías:

a) *Actividades relacionadas con el cooperativismo:*

- La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.
- La difusión del cooperativismo.
- La promoción de las relaciones inter-cooperativas.

b) *Actividades relacionadas con la sociedad:*

- La formación y educación de los socios y trabajadores en materias relativas a la actividad societaria, laboral y demás relacionadas con la sociedad.
- La formación y educación de los socios en técnicas empresariales, económicas o profesionales.
- La formación en la dirección y control empresarial adecuada a los miembros del órgano de administración o los interventores.

c) *Actividades de interés general:*

- La promoción cultural profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario.
- La promoción de acciones de protección medioambiental y desarrollo sostenible.
- La realización de objetivos de incidencia social y de lucha contra la exclusión social.

⁹ Crespo Miegimolle, M., *Régimen fiscal de las cooperativas...*, op. cit., pág. 164.

¹⁰ *Curso de cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002 pág. 439.

La condición de inembargables y no repartibles de los fondos descritos provoca que el excedente máximo distribuible en las cooperativas sea inferior al que se genera en otro tipo de sociedades de capitales, de este modo se asegura el cumplimiento de los fines referidos y el cumplimiento de los valores y principios que guían el funcionamiento de estas entidades.

Pese a las peculiaridades que presenta su régimen fiscal, hay que precisar —siguiendo al profesor Rodrigo Ruiz— que «en la inmensa mayoría de ocasiones, las cooperativas, se rigen por la regulación tributaria general sin particularidades de ningún género, no solo en cuanto a los tributos a los que se encuentran sujetas, sino también en cuanto a las otras obligaciones y deberes que el ordenamiento fiscal impone (de retener, de repercutir, de suministrar información de las operaciones que realizan con los socios o con terceras personas, etc.)¹¹».

No obstante, en puridad, las sociedades cooperativas disfrutan de algunos beneficios fiscales que por su posible condición de excepción al régimen al que se someten el resto de entidades mercantiles, son, para la Comisión europea, susceptibles de distorsionar la libre competencia.

La aptitud de la Comisión frente al tratamiento fiscal favorable de las cooperativas, ha sido en general, muy positiva, reconociendo la importancia y la valiosa contribución de las cooperativas a la economía y a la sociedad. En la referida Comunicación sobre el fomento de las cooperativas en Europa, se señala que dadas las peculiaridades jurídicas de las mismas, puede aceptarse un tratamiento fiscal específico que suponga protección o beneficio, si bien, este debe ser proporcional a «las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha forma societaria».

En virtud de esta doctrina, la Comisión en su Decisión de 11 de noviembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes (2003/293/CE), consideró que los beneficios fiscales de las cooperativas españolas especialmente protegidas debían entenderse amparados por «la naturaleza o economía del sistema», dado que como consecuencia de las dotaciones obligatorias a fondos irrepartibles, y el tratamiento diferenciado de la doble imposición, el retorno soportaba una mayor carga fiscal que el dividendo de las sociedades de capital.

Frente a la postura de la Comisión, se presentó recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de la UE, que en Sentencia de 12 de diciembre de

¹¹ «El régimen fiscal de la cooperativa», *Manual de Derecho de sociedades cooperativas*, Merino Hernández, S. (dir.), Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 2008, pág. 465.

2006 (asunto T-146/03) declaró las medidas constitutivas de ayudas de Estado contrarias al mercado común.

Dicha resolución ha provocado que la Comisión europea haya iniciado, a principios de este mismo año, una investigación formal del régimen fiscal de las sociedades cooperativas en el ordenamiento español, coincidente con la que tiene lugar en otros Estados de la Unión, como es el caso de Francia¹² e Italia¹³, en la que se cuestiona la generalidad de la medida tras apreciar indicios de su carácter selectivo, al entender que puede suponer una derogación parcial o total del régimen que se aplica al resto de entidades empresariales.

En el ordenamiento español, el acercamiento del régimen general contenido en la norma de algunos de los impuestos sobre los que recaen los beneficios fiscales referidos ha provocado la generalización del beneficio recogido en la Ley 20/1990, y con la extensión al resto en entidades, la im-

¹² En mayo de 2004, la Comisión europea recibió una queja presentada por la Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional, acerca del régimen fiscal de las cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas. En atención al requerimiento, la Dirección General de Agricultura de la Comisión inició un procedimiento de información (NN99/2005), en tramitación a día de hoy.

¹³ A mayor abundamiento sobre la controversia surgida con las cooperativas italianas, Vide Quattrocchi, A., «Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, 2008, pág. 1093 y ss.; Salvini, L., «Le misure fiscali per la cooperazione», *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Salvini, L. (dir.), Cedam, Padova, 2007, págs. 487 y ss.; Graziano, F., «Agevolazioni tributarie per la società cooperative e aiuti di Stato», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 2, 2006, págs. 465 y ss.; Sarti, A., «Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato», *Rassegna Tributaria*, núm. 3, 2006, págs. 938 y ss.; Di Pietro, A., «Le cooperative sul mercato italiano», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, conjuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 11 settembre 2008; Carinci, A., «Imprese lucrative ed imprese cooperative. comparabilità dei regimi fiscali e carattere strutturale delle agevolazioni», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, conjuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 12 settembre 2008; Münkner, H., «Taxation of Co-operatives and in some EU Member States», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, conjuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 12 settembre 2008; Parisotto, R., «L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, conjuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 11 settembre 2008.

posibilidad de que sea considerada una medida selectiva. Ejemplo de ello es la regulación actual del Impuesto sobre Sociedades¹⁴, y del Impuesto sobre Actividades Económicas¹⁵.

En el Impuesto sobre Sociedades, rigen unas reglas de valoración de las operaciones realizadas entre las sociedades y sus socios (operaciones vinculadas) que son prácticamente idénticas a las que establecidas por la Ley de 1990 para valorar las operaciones entre las cooperativas y sus socios. El tipo de gravamen de las sociedades de mediana y pequeña dimensión se ha reducido hasta el 25% para los beneficios inferiores a unos 120.000 euros anuales, lo que ha supuesto equiparar su gravamen, por ejemplo, al aplicable a los resultados cooperativos de las cooperativas de crédito. Además, el tipo general se ha visto reducido hasta el 30%.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Actividades Económicas hay que recordar que en estos momentos están exentas todas las personas físicas y las entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, en este último caso siempre que su volumen de operaciones sea inferior a 1.000.000 de euros, lo que origina que un buen número de cooperativas se encuentren exentas por la aplicación del régimen general del tributo, sin necesidad de acudir al beneficio fiscal previsto en la Ley especial. En estos casos la medida, según lo que hemos señalado, no tendría la consideración de ayuda de Estado.

Pero incluso de no ser así, de no haberse generalizado la exención y el tratamiento fiscal favorable a ciertas empresas, parece como mínimo cuestionable que la promoción de entidades que no son iguales al resto de sociedades dada su propia naturaleza y los fines que persiguen, pueda incurrir en la prohibición prevista en el artículo 87. 1 del Tratado.

El Tribunal de Justicia ha interpretado que en el concepto de ayuda no tienen cabida las medidas que introducen una diferenciación entre empresas cuando ésta resulte de la naturaleza y estructura del sistema de cargas que éstas soportan y en el que se enmarcan¹⁶. En el ámbito de las cooperativas, no cabe ninguna duda de que las obligaciones que éstas asumen son considerables y no se presentan en el resto de empresas societarias, lo cual

¹⁴ Contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁵ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹⁶ Vide entre otras, las STJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 33; de 20 de septiembre de 2001, Banks, C-390/98, Rec. p. I-6117, apartado 3 y de 26 de septiembre de 2002, España/Comisión, C-351/98, Rec. p. I-8031, apartado 43.

precisa y justifica cierto trato favorable en determinadas obligaciones tributarias.

Es más, debería instarse un reconocimiento comunitario de la importante labor que éstas realizan en el cumplimiento de los fines perseguidos por la Unión que conlleve la aceptación de una fiscalidad y tratamiento especial, amparadas —en opinión del profesor Calvo Ortega— en las siguientes razones: «primera, la Unión Europea está obligada por el Tratado a realizar una política social y a buscar la cohesión económica y social. Segunda, las citadas entidades realizan actividades de interés general que se inscriben en esas fiscalidades comunitarias. Tercera, los titulares del capital de estas entidades tienen importantes limitaciones en la gestión y disposición de los bienes en relación con el modelo de sociedad mercantil, normalmente, están obligados a la dotación de fondos irrepatriables»¹⁷.

Son la destacada función social y el interés público que persiguen los verdaderos fundamentos del tratamiento fiscal favorable concedido a estas entidades. De los siete principios contenidos en la Carta Cooperativa a los que nos referimos con anterioridad, hay uno especialmente importante para defender un régimen fiscal beneficioso, cual es el de «interés por la comunidad», que según la Declaración dada en 1995 por Alianza Cooperativa Internacional, exige que «al mismo tiempo que se centran en las necesidades y deseos de los socios... trabajen para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades».

En interés de la comunidad y empresa europea, y con la intención hacer frente a las dificultades por las que atraviesa la economía en estos momentos, la Comisión europea ha elaborado un Reglamento, el número 800/2008, de 6 de agosto, por el que se aprueban nuevas ayudas estatales que se declaran automáticamente compatibles con el mercado común cuando sean destinadas al crecimiento y al empleo¹⁸.

Las categorías de ayudas autorizadas por el Reglamento son de muy diversa índole y categoría¹⁹, con ellas se permite a los Estados miembros

¹⁷ «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pág. 60.

¹⁸ Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea con fecha de 9 de agosto de 2008.

¹⁹ Las ayudas compatibles recogidas en el Reglamento 800/2008 de la Comisión son las siguientes:

- La inversión y el empleo en favor de las PYME.
- Las pequeñas empresas recientemente creadas por mujeres empresarias.
- Los servicios de consultoría de las PYME.
- La participación de las PYME en ferias.
- La aportación de capital de riesgo.
- La investigación y el desarrollo.

—afirma la Comisaria de Competencia, Neelie Kroes— «conceder ayudas específicamente destinadas a crear empleo, impulsar la competitividad y mejorar el medio ambiente sin necesidad de intervención alguna de la Comisión, en consonancia con el Plan de acción de ayudas estatales y la Ley de la Pequeña Empresa»²⁰.

De este modo considera la Comisión que está cumpliendo sus compromisos de facilitar y acelerar la concesión de ayudas estatales por los Estados miembros en las formas más adecuadas con el desarrollo del mercado comunitario y la libre competencia. Un conjunto de ayudas nuevas que van destinadas a lograr objetivos que precisamente constituyen algunas de las metas y principios del movimiento cooperativo, tales como la creación de un empleo de calidad, la inversión en formación de los recursos humanos o el desarrollo sostenido de las comunidades en que se asientan en su faceta económica, cultural y social, lo cual resulta cuanto menos sorprendente a la luz de los procedimientos de investigación formal referidos.

-
- Los estudios técnicos de viabilidad.
 - Los costes de los derechos de propiedad industrial de las PYME.
 - La investigación y el desarrollo en los sectores agrícola y pesquero.
 - Las empresas jóvenes innovadoras.
 - Los servicios de asesoramiento y los servicios de apoyo a la innovación.
 - La cesión de personal muy cualificado.
 - La formación.
 - La contratación de trabajadores desfavorecidos en forma de subvenciones salariales.
 - El empleo de trabajadores discapacitados en forma de subvenciones salariales.
 - La compensación de los costes adicionales del empleo de trabajadores discapacitados.
 - La inversión y el empleo regionales.
 - Las pequeñas empresas recientemente creadas en regiones asistidas.
 - Las inversiones para superar las normas comunitarias de protección del medio ambiente.
 - La adquisición de vehículos de transporte que superen las normas comunitarias de protección del medio ambiente.
 - La adaptación anticipada de las PYME a las futuras normas medioambientales.
 - La inversión en medidas de ahorro energético.
 - La inversión en la cogeneración de alta eficiencia.
 - La inversión en el fomento de las energías renovables.
 - Los estudios sobre el medio ambiente.
 - El medio ambiente, en forma de desgravaciones fiscales.

²⁰ Opinión recogida en Nota de Prensa de 7 de julio de 2008 (IP/08/1110), disponible en http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/reform/reform.cfm.

A este respecto, coincidimos con la profesora Alguacil Marí cuando pone de relieve «la conveniencia de plantear a la Comisión la emisión de unas Directrices de ayudas para las Entidades de Economía Social, que tuvieran en cuenta el valor añadido de éstas en relación con las PYME» («El cuestionamiento del régimen fiscal de las cooperativas españolas: razones y sujetos», *La economía social. Desarrollo humano y económico. III Congreso de la Red RULESCOOP*, Servicio de Publicaciones de la Universidad del País Vasco, Guipúzcoa, 2008, págs. 424 y 425).

3. Conclusión

Intentar restringir el trato fiscal aplicable a las cooperativas y considerarlo ayudas de Estado puede suponer a largo plazo la salida del mercado de esta forma societaria, situándolas en una desventaja competitiva real respecto a las sociedades de capital. Esto implicaría un efecto contrario al equilibrio en el mercado que se pretende defender desde la Dirección General de la Competencia, al eliminar un tipo empresa que, con los beneficios fiscales referidos, consigue actuar en plano de igualdad respecto al resto.

Beneficios fiscales que, no olvidemos, obedecen al mandato constitucionalmente previsto en el artículo 129.2, mediante el que se lleva a cabo la obligada promoción de las sociedades cooperativas con la finalidad de lograr el mayor provecho posible para la comunidad, el ansiado interés general, máxima que informa el nacimiento y funcionamiento de la Unión Europea, cuando el artículo 2.º del Tratado constitutivo determina que la Comunidad tendrá por misión: «un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros».

Bibliografía

- Alguacil Marí, P., El cuestionamiento del régimen fiscal de las cooperativas españolas: razones y sujetos», *La economía social. Desarrollo humano y económico. III Congreso de la Red RULESCOOP*, Servicio de Publicaciones de la Universidad del País Vasco, Guipúzcoa, 2008.
- Barberena Belzunce, I., *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 1992.
- Calvo Ortega, R., «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005.
- Crespo Miegimolle, M., *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- Graziano, F., «Agevolazioni tributarie per la società cooperative e aiuti di Stato», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 2, 2006.
- Carinci, A., «Imprese lucrative ed imprese cooperative. comparabilità dei regimi fiscali e carattere strutturale delle agevolazioni», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizzato da Euricse, con-

- giuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 12 settembre 2008.
- Di Pietro, A., «Le cooperative sul mercato italiano», Atti del convegno: *L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizzato da Euricse, congiuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della cooperazione, Trento, 11 settembre 2008.
- Münkner, H., «Taxation of Co-operatives and in some EU Member States», Atti del convegno: *L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizzato da Euricse, congiuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 12 settembre 2008.
- Parisotto, R., «L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo», Atti del convegno: *L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizzato da Euricse, congiuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 11 settembre 2008.
- Quatrocchi, A., «Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, 2008.
- Rodrigo Ruiz, M., «El régimen fiscal de la cooperativa», *Manual de Derecho de sociedades cooperativas*, Merino Hernández, S. (dir.), Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 2008.
- Salvini, L., «Le misure fiscali per la cooperazione», *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Salvini, L. (dir.), Cedam, Padova, 2007.
- Sanz Jarque, J.J., *Sociedades cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho cooperativo*, Comares, Granada, 1994.
- Sarti, A., «Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato», *Rassegna Tributaria*, núm. 3, 2006.

Propuesta de artículos-Información para los autores

GEZKI acepta artículos o estudios no solicitados si bien no se compromete a su publicación. El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos dependiendo de criterios de calidad, espacio, oportunidad, etc. El mismo Consejo informará a los autores sobre la aceptación o no de los mismos.

Las normas para la remisión de artículos serán las siguientes:

1. Los artículos deberán ser enviados a la dirección de correo electrónico: gezki@ehu.es
2. Los artículos deben ser originales.
3. Las citas que aparecen a lo largo del texto irán entre paréntesis, incluyendo el primer apellido del autor o autores y el año de publicación y eventualmente las páginas. Ejemplo «de Euskadi, 2004: 30-45». Todas las citas deberán ir listadas al final del artículo o estudio, ordenadas alfabética y cronológicamente bajo el título Bibliografía. Se listarán conforme a los siguientes ejemplos:
 - Libro: ZABALA, H. (2005): Planeación estratégica aplicada a cooperativas y demás formas asociativas y solidarias, Univ. de Colombia. Editorial, Bogotá.
 - Artículo Revista: Puyo, A. (2007): «La Joint Venture como instrumento de cooperación en el comercio internacional», GEZKI-UPV/EHU Revista Vasca de Economía Social, n.º 3, págs. 111-132.
4. Los artículos se publicarán en Castellano o Euskera y en esas lenguas se deberán remitir los textos.
5. Los artículos deberán ir acompañados de un breve resumen cuya extensión será de unas 9 líneas (Times 10).
6. Los artículos deberán respetar los siguientes parámetros: Tipo de letra Times 12, pie de página a 10, interlineado sencillo.
7. El autor debe especificar los siguientes datos personales:
 - a) Nombre y apellidos, DNI (con letra).
 - b) Pertenencia a universidad, organización..., y puesto que ocupa.
 - c) Teléfono y e-mail de contacto.
 - d) Dirección.



**ENPLEGU ETA GIZARTE
GAETAKO SAILA**

Gizarte Ekonomiaren, Enpresaren Erantzukizun
Sozialaren eta Lan Autonomoaren Zuzendaritza

**DEPARTAMENTO DE EMPLEO
Y ASUNTOS SOCIALES**

Dirección de Economía Social, Responsabilidad
Social Empresarial y Trabajo Autónomo

eraman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea