

Revista Vasca de Economía Social **Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria**

7

Estudios: Globalización y autogestión **Dr. Antxon Mendizábal** • Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales? **Dra. Mercedes Ruiz Garijo** • El Acta de Mercado Único como medio para alcanzar una economía social de mercado competitiva: especial referencia a las cooperativas **Dr. Ignacio Cruz Padial** • El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español **Dra. Sofía Arana Landín** • Acerca de la revisión del régimen fiscal de las cooperativas: entre las necesidades internas y las exigencias comunitarias **Dr. Juan José Hinojosa Torralvo** • La incidencia de las ayudas de Estado en las cooperativas vascas **Dra. Susana Serrano Gazteluurrutia** • **Artículos:** Surgimiento de las Micro y Pequeñas Empresas (MYPE) e impacto de los Microcréditos sobre la reducción de la pobreza. El caso de Lima Metropolitana (Perú) **Pamela del Rocío Ávila Rosel y Joan Ramón Sanchís Palacio** • Problemática fiscal de la transformación en el seno de la Sociedad Cooperativa Europea **Dra. Belén Bahía Almansa**

2011



Universidad
del País Vasco

G E Z K I

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

**Revista Vasca de Economía Social
Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria**

CONSEJO DE REDACCIÓN

Directora:

Sofía ARANA LANDÍN, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU

Coordinador

Gurutz BOZAL URANGA, Abogado, colaborador de GEZKI

Vocales

Pilar ALGUACIL MARÍ, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Valencia

Joseba AZKARRAGA ETXEGIBEL, Profesor de LANKI de Mondragon Unibertsitatea
Baleren BAKAIKOA AZURMENDI, Catedrático de Economía Aplicada I de la UPV/EHU
Aitor BENGOETXEA ALKORTA, Profesor Agregado de Derecho del Trabajo de la UPV/EHU
Carlos DÍAZ-AGUADO JALÓN, Profesor Titular de Derecho Civil de la UPV/EHU
Silvia GAY HERRERO, Profesora Colaboradora de Derecho del Trabajo de la UPV/EHU
Isabel HERNANDO COLLAZOS, Profesora Titular de Derecho Civil de la UPV/EHU
Juan José HINOJOSA TORRALBA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Valencia

Alejandro MARTÍNEZ CHARTERINA, Profesor de la Universidad de Deusto
Antxon MENDIZABAL ETXABE, Profesor Titular de Economía Aplicada I de la UPV/EHU
Isaac MERINO JARA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UPV/EHU
Santiago MERINO HERNÁNDEZ, Letrado Asesor del Consejo Superior de Cooperativas
de Euskadi
Annie PUYO ARLUCIAGA, Profesora Titular de Derecho Mercantil de la UPV/EHU
Marco-Antonio RODRIGO RUIZ, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la UPV/EHU

Revista Vasca de Economía Social
Gizarte Ekonomiaren Euskal Aldizkaria
2011, n.º 7, págs. 1-194
ISSN: 1698-7446

Aurkibidea / Índice

Presentación	3
Estudios	
<i>Globalización y autogestión</i>	
Dr. Antxon Mendizábal	7
<i>Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?</i>	
Dra. Mercedes Ruiz Garijo	29
<i>El Acta de Mercado Único como medio para alcanzar una economía social de mercado competitiva: especial referencia a las cooperativas</i>	
Dr. Ignacio Cruz Padial	51
<i>El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español</i>	
Dra. Sofía Arana Landín	77
<i>Acerca de la revisión del régimen fiscal de las cooperativas: entre las necesidades internas y las exigencias comunitarias</i>	
Dr. Juan José Hinojosa Torralvo	99
<i>La incidencia de las ayudas de Estado en las cooperativas vascas</i>	
Dra. Susana Serrano Gazteluurrutia	111

Artículos

<i>Surgimiento de las Micro y Pequeñas Empresas (MYPE) e impacto de los Microcréditos sobre la reducción de la pobreza. El caso de Lima Metropolitana (Perú)</i>	
Pamela del Rocío Ávila Rosel y Joan Ramón Sanchís Palacio	157
<i>Problemática fiscal de la transformación en el seno de la Sociedad Cooperativa Europea</i>	
Dra. Belén Bahía Almansa	179

Presentación

Cumplo, como nueva Directora de la Revista Vasca de Economía Social, con el compromiso de presentar el número anual, si bien de forma previa tenemos que congratularme por el recibimiento que han tenido los números anteriores en los diferentes entornos en los que éste ha sido distribuido. Han sido muchas las felicitaciones transmitidas por el desarrollo de este proyecto de GEZKI que refleje, desde una perspectiva científica y universitaria, la economía social con carácter general, si bien incidiendo esencialmente en lo que acontece en la realidad vasca. Dicho esto, si quiero afirmar que el mérito de todo este proyecto, y por ende los destinatarios de las felicitaciones, recaen, sin duda, en los investigadores cuyos trabajos publicamos y los errores, cuando los haya, tan sólo serán del equipo que participa en la Revista. Asimismo, como Directora de REVES quiero expresar mi reconocimiento más sincero a los dos directores que me precedieron: Santiago Merino y Baleren Bakaikoa que gracias a ellos la revista ha podido consolidarse.

Entrando ya en el contenido de este número, se ha querido establecer en la Revista dos secciones. Así, podemos encontrarnos con estudios en donde se tratan de manera pormenorizada cuestiones relacionadas con la globalización en la que operan las empresas de la Economía Social; este análisis se realiza desde la perspectiva autogestionaria, de la responsabilidad social empresarial y competitividad, así como las respuesta que se da al fenómeno de la pobreza, agudizada con la globalización, con el surgimiento de micro y pequeñas empresas. La segunda sección trata del régimen fiscal de las cooperativas.

El primer estudio se titula «*Globalización y autogestión*» cuyo autor es Antxon Mendizabal. El segundo estudio lleva por título «*Más de diez años de responsabilidad social empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?*» de Mercedes Ruiz Garijo. El tercer estudio se titula «*El Acta de Mercado Único como medio para alcanzar una*

economía social de mercado competitivo: especial referencia a las cooperativas» de Ignacio Cruz Padial. El siguiente se titula «*El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español*» de Sofía Arana Landín. El quinto estudio lleva por título «*Acerca de la revisión del régimen fiscal de las cooperativas: entre necesidades internas y exigencias comunitarias*» cuyo autor es Juan José Hinojosa Torralvo. El sexto estudio se titula «*La incidencia de las ayudas de Estado en las cooperativas vascas*» de Susana Serrano Gaztelurrutia. A continuación vienen dos artículos y el primero lleva por título *Surgimiento de las micro y pequeñas empresas (MYPE) e impacto de los microcréditos sobre la reducción de la pobreza. El caso de Lima Metropolitana (Perú)*» de Pamela del Rocío Ávila Rosel y Joan Ramón Sanchís Palacio, luego viene el artículo de Belén Bahía Almansa titulado «*Las repercusiones mercantiles y fiscales de la transformación en el seno de la sociedad cooperativa europea*», trabajo que cierra el número 7 de REVES correspondiente a 2011.

Donostia-San Sebastián
Junio de 2011.

*Sofía Arana Landín
Directora de la Revista Vasca de Economía Social*

GEZKI

Estudios

Globalización y autogestión

Antxon MENDIZÁBAL

Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social (GEZKI)
UPV/EHU

Sumario: I. Introducción. II. Las premisas teóricas. Los aspectos concretos. La capacidad de asociación. La territorialidad. El desarrollo social. El desarrollo comunitario. La propiedad comunitaria. El desarrollo sostenible. La participación. La gestión del conocimiento. La flexibilidad. La financiación. La dimensión. La política industrial. La internacionalización. La capacidad de mantenimiento y creación de empleo. La actitud de ofensiva socio-económica. III. Los aspectos generales. Bibliografía. Fuentes Electrónicas.

Resumen:

Con la denominación «globalización y autogestión» nos proponemos abordar la interacción de dos realidades extremadamente complejas y contradictorias. El proyecto-realidad de la autogestión nos muestra sus nuevas relaciones laborales, su relación capital-trabajo y su reubicación dialéctica con el mercado. Del mundo dominador de la globalización resaltamos su carácter multidimensional, integral e histórico-estructural, haciendo referencia expresa a tres bases de la actual acumulación que inciden en nuestro objeto de estudio. En este contexto, la hipótesis fundamental de esta Ponencia expresa que el carácter autogestionario de estas unidades productivas y/o experiencias, encierra potencialidades para el desarrollo alternativo o para adecuarse con éxito a las exigencias y retos planteados por la actual globalización. Culminamos la Ponencia con reflexiones de orden más general que articulan la autogestión con cuestiones estratégicas como la promoción de la clase trabajadora, la defensa de los intereses populares y el diseño de sociedad y civilización.

Palabras clave:

globalización, autogestión, mercado, dialéctica, proyecto.

Abstract:

With the denomination «globalization and self-management» we set out to approach the interaction of two extremely complex and contradictory realities. The project-reality of the self-management shows its new labour relations to us, its relation capital-work and its dialectic relocation with the market. Against the dominating world of the globalization we stand out his multidimensional, integral and historical-structural character, alluding it expresses to three bases of the

current accumulation that they affect in our object of study. In this context, the fundamental hypothesis of this Paper expresses that the character of the self-management of these productive units and/or experiences, it shuts potentialities up for the alternative development or to be adapted successfully to the requirements and challenges raised by the current globalization. We reach the Paper with reflections of order more general that articulate the self-management with strategic questions as the promotion of the hard-working class, the defence of the popular interests and the design of society and civilization.

Key words:

globalization, self-management, market, dialectics, project.

ECONLIT

D200,G320,J150,J240,J540,P320.

I. Introducción

Con la denominación «Globalización y Autogestión» nos proponemos abordar la interacción de dos realidades extremadamente complejas y contradictorias. El carácter sociológico y analítico del estudio realizado nos desvela una vez más el carácter profundamente dialéctico de la interacción estudiada. Nos sumergiremos así en el océano de la globalización y en las aguas de la autogestión, para desvelar un rico y abigarrado mundo de vidas colores y sabores, que se mezclan, entrecruzan e interactúan.

Hemos dividido la ponencia en tres apartados. En el primer aportado abordamos «las premisas teóricas», a través de los elementos que construyen la diferencialidad de la autogestión, sus nuevas relaciones laborales, la relación capital-trabajo en estas experiencias y su reubicación en la explosiva articulación entre mercado y autogestión. Buscamos también insertar este mundo en una aproximación nada convencional de la globalización. Resaltamos de éste último su carácter multidimensional, integral e histórico-estructural, haciendo referencia expresa a tres bases de acumulación de la actual globalización, que inciden de manera fundamental en nuestro objeto de estudio.

No obstante, el carácter autogestionario de estas unidades productivas y/o experiencias, encierra potencialidades y problemáticas para el desarrollo alternativo o para adecuarse con éxito a las exigencias y retos planteados por la actual globalización (Lipietz, 2001). Este será el objeto del segundo apartado. Realizaremos aquí una aproximación sociológica y analítica de «aspectos concretos» como la capacidad de asociación, la territorialidad, el desarrollo social, el desarrollo comunitario, la propiedad comunitaria, el desarrollo sostenible, la participación, la gestión del cono-

cimiento, la flexibilidad, la financiación, la dimensión, la política industrial, la internacionalización, la capacidad de mantenimiento y creación de empleo y la actitud de ofensiva socio-económica.

En el tercer apartado realizamos reflexiones de orden más general, que entroncan la actividad autogestionaria en su proyecto estratégico. Así, con la denominación de «aspectos generales» tratamos de articular la autogestión con cuestiones como la promoción de la clase trabajadora, el diseño de sociedad y civilización, la relación con el movimiento popular, el desarrollo endógeno, la defensa de los intereses populares, y la respuesta al «sistema de necesidades».

II. Las premisas teóricas

Cuando hablamos de la autogestión hay que considerar dos niveles. A nivel de la unidad productiva la autogestión se identifica con la cooperación, o en su concepción más amplia con la economía social. A nivel de la articulación de las unidades productivas y del conjunto social, la autogestión se identifica con la democracia social. La autogestión engloba el conjunto de los dos niveles. No obstante, cuando hacemos referencia a la autogestión en este trabajo nos referimos exclusivamente a uno de sus pilares: la autogestión en las unidades productivas; que como hemos aclarado, no es más que un componente de la autogestión. En determinadas circunstancias y en algunas ocasiones, nos referiremos también a la comunidad.

La esencia de las relaciones laborales en la empresa autogestionaria se modifica, adecuándose a una nueva relación, la categoría: socio-trabajador. Es decir, los trabajadores de la empresa autogestionaria son trabajadores y empresarios a la vez. La elementalidad de esta afirmación no elude la dificultad de su comprensión, durante demasiados años, por el movimiento sindical. La relación capital-trabajo imperante en las Sociedades Anónimas no desaparece en la empresa autogestionaria, sino que se mantiene aquí en el interior de las mismas personas; y se manifiestan tendencias diferentes. En la medida en que el socio-trabajador es también empresario y se sumerge en la práctica empresarial tiene tendencia a anteponer los intereses de su empresa particular sobre cualquier otra consideración. En la medida en el socio-trabajador es también trabajador y tiene conciencia de clase, tiene tendencia a anteponer el proyecto de transformación social y política de la sociedad. Se conforma así una dialéctica que abarca sucesivamente períodos de confluencia con otros de contradicción.

La relación entre mercado y la autogestión es explosiva. En efecto, la empresa autogestionada es autogestionaria pero debe ser empresa y esto último es la condición material de su existencia. La necesidad de ser empresa en una economía de mercado conlleva a su vez la necesidad de im-

plementar, al menos históricamente, la organización científica del trabajo, al objeto de garantizar su rentabilidad y supervivencia. No obstante, la organización científica del trabajo es la magna expresión de las relaciones capitalistas de producción. Dicho de otra manera, la autogestión debe implementar la organización empresarial anti-autogestionaria como condición de supervivencia de la autogestión. Ahora bien, la implementación en el sistema productivo de este sistema organizacional conlleva la existencia de grupos sociales diferentes, diferenciados en su remuneración, condiciones laborales, protagonismo y cualificación. Estos diferentes grupos sociales mantienen también posiciones socio-políticas dispares respecto al proyecto autogestionario. Y sintetizando diremos que el resultado de cada experiencia cooperativa (o de economía social) es el resultado de la confrontación dialéctica, en cada caso concreto, de al menos dos líneas fundamentales¹.

Cuando hablamos aquí de globalización, nos estamos refiriendo a la globalización actual, es decir, a la cuarta globalización de la historia del capitalismo (Mendizábal, 1998). En sus quinientos años de existencia el capitalismo ha estado globalizado siempre y ha reflejado, en cada fase de acumulación, una globalización que no ha sido solo económica sino también social, política, cultural, lingüística, ecológica y ética. Cada fase de globalización capitalista representa una época de dominación y explotación, que incluye sus elementos de legitimación². Esta globalización no es homogénea, e incide irregularmente en los diferentes países, áreas y continentes; casi excluye zonas enteras; pero refleja hegemonías concretas y bases de acumulación que inciden, directa o indirectamente sobre el conjunto de las sociedades del planeta. En lo que respecta a la cuarta globalización del capitalismo, remarcaremos aquellas bases de acumulación que inciden de manera signi-

¹ Cada línea tiene un sector objetivo (aunque no exclusivo) que le respalda. Así la vía que representa los intereses de los socios como trabajadores tiene detrás por lo general al sector de trabajadores/as que está en los niveles inferiores en la escala de remuneración y no controla los procesos de producción. A su vez, la vía que representa los intereses de los socios como empresarios tiene detrás al sector «tecnocrático». Este sector social, que controla la información y los procesos de producción, se desarrolla profesionalmente, acumula cualificación y está en los niveles más altos de la escala de remuneración.

² Fundiendo los grandes ciclos de acumulación de capital estudiados por I. Wallerstein, las grandes fases del sistema mundo de G. Arrigí y las aportaciones de otros autores, distinguimos cuatro fases en la historia del capitalismo. La primera comienza con el desarrollo de las ciudades del Norte de Italia en la segunda mitad del siglo xv, dura más de tres siglos y corresponde a la fase de desarrollo y dominación del capital comercial; la segunda hace referencia a la dominación del capital financiero de la primera época y corresponde a la industrialización de Europa; la tercera hace referencia a la fase de la dominación del capital financiero de la segunda época y corresponde al proceso de descolonización. La cuarta fase, generada a partir del nuevo paradigma tecnológico de la microelectrónica, comienza entre los años 70-80 del siglo xx y corresponde a la globalización actual.

ficativa sobre la evolución de la empresa autogestionaria (Mendizábal, Zurbaro, Sarasua, Udaondo, 2005).

Consideraremos en primer lugar el proceso de internacionalización de la producción y de los mercados. Dicho de otra manera, el paso de la economía del Estado-Nación a la hegemonía del mercado mundial, que mediatisa a los proyectos económicos que se vehiculan en su seno. Este proceso de hegemonización del mercado mundial se manifiesta hoy a través de la evolución multipolar de la economía mundial en al menos tres grandes polos económico-político-militares de dominación: el proceso de construcción europeo dirigido por Alemania, el proyecto de integración americano dirigido por Estados Unidos y el proceso integradorio asiático dirigido por Japón. Estos tres ejes mantienen una relativa distribución de la hegemonía económica y político-militar mundial, que no obstante, se mantiene hoy en lo fundamental en los Estados Unidos de América.

Consideramos en segundo lugar el nuevo paradigma tecnológico derivado de la implantación en el sistema productivo de las nuevas tecnologías derivadas de la revolución de la microelectrónica. Ello se manifiesta en el paso, en los segmentos dominantes de la producción industrial, de la producción de series largas y estandarizadas contra almacén características de la época fordista a la producción de series cortas y sofisticadas contra cliente, basadas en las nuevas tecnologías. Nos referimos al «just in time», que marca la tendencia en los segmentos dominantes de la producción industrial.

Consideramos en tercer lugar la utilización de las diferencias salariales y las diferencias socio-laborales en diferentes lugares del planeta como base de la nueva acumulación empresarial mundial. Asistimos así a una situación en que no solamente las multinacionales, sino que centenas de millares de grandes y medianas empresas abordan en este momento su proceso de internacionalización. No obstante, son las empresas multinacionales los reyes del proceso y sus decisiones de inversión e implantación modelan muchas veces el nivel de empleo y tecnología de regiones y países enteros. En este contexto las multinacionales chantajean a los trabajadores/as europeos para que acepten sus reconversiones y condiciones socio-laborales puesto que en caso contrario trasladarán sus producciones a Brasil. Y chantajean a los trabajadores/as brasileños para que acepten sus más que restrictivas condiciones salariales y laborales como condición de su implantación en el país.

Los aspectos concretos

Aclaradas las premisas teóricas, trataremos de exponer las potencialidades, problemáticas fundamentales y limitaciones de la autogestión en el contexto de la actual globalización.

La capacidad de asociación

Esta se manifiesta en la enorme vitalidad de la economía social, para implementar procesos de agrupación empresarial (federaciones empresariales, grupos comarcales, grupos sectoriales) y para la creación de servicios y entidades de cobertura que le permiten desarrollar economías de escala e iniciativas de racionalización en terrenos como la planificación, la gestión, el I + D, la innovación, la especialización, la diversificación, la comercialización, la financiación, y la defensa de intereses comunes; superando así las limitadas posibilidades que cada unidad productiva tiene individualmente.

La nueva situación exige un nuevo sujeto orgánico-logístico que por una parte esté capacitado para responder al reto de la especialización-diversificación y por otra permita vehiculizar economías de escala en los diferentes ámbitos de la vida empresarial. En nuestro caso concreto ello solo es posible, para las empresas cooperativas, a través de las diversas modalidades de asociación empresarial. Ello hace que se deba considerar aquí el «desarrollo logístico» como una base estratégica de adecuación exitosa a las exigencias de la actual economía de mercado y como fuente de importantes sinergias económicas y sociales. Hay que considerar que el mercado mundial exige hoy a las empresas especialización y a su vez diversificación. La pequeña empresa no puede responder al reto planteado.

La territorialidad

La territorialidad se deriva aquí de la enorme dispersión de la propiedad del capital social en esta clase de empresas, haciendo impracticable la política de trasvase territorial de producciones enteras que (por razones económicas y políticas) se ha convertido en una práctica corriente del capital privado. Los trabajadores-empresarios de estas empresas son generalmente hombres y mujeres enraizados en su territorio y que a menudo militan para desarrollar su país y vivir en él.

Así, contra la actual tendencia mundial a la internacionalización del capital y en consecuencia a la creación de un proletariado desterritorializado (que conlleva a la desintegración imperialista de las pequeñas naciones, de las culturas diferenciadas y de las comunidades indígenas) la economía social plantea una contra tendencia de este proceso creando un desarrollo «controlado por la base» y enraizado en una territorialidad concreta. Este desarrollo económico enraizado, autocontrolado y autosostenido es por lo tanto clave para las comunidades indígenas, para los quilombos, para las culturas diferenciadas, y para todos aquellos que quieren hacer país o cohesionar su comunidad.

El desarrollo social

El desarrollo de lo social se plantea aquí a partir de elementos inherentes a la economía social como es el hecho de que la Asamblea de socios-trabajadores sea el órgano jurídico supremo, la implantación en el mundo empresarial de una democracia representativa en el que cada persona tiene un voto, el objetivo de la apropiación de los medios de producción, la cultura de la participación social, la existencia de una mayor democracia remunerativa, la exigencia de información y de transparencia en la gestión y la importancia estratégica que toma en estas empresas la formación de los/las socios trabajadores. Ello supone la introducción progresiva de elementos de utilidad social en el nuevo desarrollo económico.

Es importante también remarcar las potencialidades estratégicas inherentes a este desarrollo social. Remarcaremos en primer lugar que puede ser un eslabón socializador hacia la propiedad social-comunitaria o simplemente propiedad social (Bettelheim, 1971), concebida como aquella forma de propiedad asociativa que delega una parte del derecho de propiedad en la comunidad, o dicho de otra manera, aquella forma de propiedad estatista descentralizada que redistribuye los diferentes derechos de propiedad entre diferentes colectivos que los ejercen y usufructúan. Es preciso considerar en segundo lugar las potencialidades derivadas de una democracia socio-productiva en la creación de un mundo más social y de una democracia más participativa. En tercer lugar hay que remarcar que este desarrollo significa también abordar una redistribución más integral, que afecta a la concentración de poderes, haberes y saberes. Todo ello sin menoscabar su aportación a la generación progresiva de una cultura autogestionaria por la que hombres y mujeres asumen su responsabilidad social, tomando en sus manos las riendas de su destino.

El desarrollo comunitario

El proceso de acumulación de una unidad productiva autogestionaria no solo depende de los propios trabajadores-empresarios sino que tiene un innegable carácter social que supera el ámbito de la empresa concreta (Andreani, 2001) (por la utilización de maquinaria y tecnología que es el resultado de un trabajo pasado; por la utilización de infraestructuras viarias y de comunicación que proceden del trabajo social; por el hecho de que en una economía de mercado los precios no corresponden a los valores). Así, las legislaciones de algunos de nuestros países recogen adecuadamente la «obligatoriedad» de vehiculizar cerca de un 10% de los excedentes a obras sociales, educativas o sanitarias.

De esta manera, el desarrollo comunitario se genera aquí a partir de una política que vehiculice una parte de la plusvalía producida para financiar todo un desarrollo industrial, educativo, asistencial y de investigación, controlado por la base, que permita incidir en la comunidad concreta en forma de crecimiento económico, desarrollo de la autogestión y de la propiedad social, democratización de las estructuras comunitarias y promoción material, social, política y cultural³. Además, la experiencia empírica nos está demostrando que la organización de la producción sobre una base cooperativa se revela como un vector de desarrollo regional endógeno y auto dinámico, ayudando a desbloquear la capacidad creativa y el potencial humano de una zona determinada.

En las comunidades del Tercer Mundo la autogestión comunitaria es una gestión de la comunidad que transforma la espiral descendente de la pobreza en espirales ascendentes de desarrollo. La fuente de la autogestión comunitaria es la superación de una visión fatalista de la pobreza, la dependencia y la marginación, tomando en sus propias manos la tarea de resolver sus necesidades, y transformando la actitud de los miembros de la comunidad hacia si mismos y hacia los demás. Se genera así un espacio propio de representación, defensa y coordinación que se manifiesta gradualmente en los niveles económicos, sociales y políticos. En coordinación con los intereses y acciones de otros grupos, este concepto de autogestión comunitaria lleva implícito el de planificación, democracia participativa y desarrollo sostenible.

La propiedad comunitaria

Un aspecto particular del desarrollo comunitario ya mencionado cuando tratábamos el tema de la territorialidad hace referencia a la «propiedad comunitaria». Poco estudiada por prejuicios ideológicos y políticos, es una forma de propiedad consustancial a la autogestión. La propiedad comunal ha sido un elemento decisivo en las sociedades de muchos pueblos europeos (entre ellos los cantábrico-pirenaicos) para mantener el ecosistema propio en el período previo a la industrialización capitalista. Se trata por lo tanto de priorizar las diversas modalidades de esa propiedad comunitaria, que en

³ No podemos sin embargo obviar las derivaciones perversas del corporativismo inherente a muchas experiencias cooperativas; marcada por las prácticas endógenas en la nueva contratación de personal. Ello se manifiesta en una tendencia muy generalizada a limitar las nuevas contrataciones de trabajo a los hijos/as y familiares de los socios de trabajo. Y cuando el desarrollo cooperativo tiene peso específico o significación económica en una zona determinada, como es el caso del Grupo de Mondragón en su comarca de implantación, reproduce una dualidad social en los miembros de la comunidad que manifiesta una regresión en el desarrollo comunitario respecto a las pautas conquistadas en el proceso capitalista tradicional.

función de las posibilidades políticas puede ser municipal, comarcal, provincial, de una parte del territorio o del conjunto de la nacionalidad. Ello permitiría acceder de una manera racional, en cada sociedad concreta, a la planificación de los recursos y cohesionar el territorio y la sociedad.

La propiedad comunitaria tiene una importancia decisiva en todos los proyectos de desarrollo sostenible y/o simplemente desarrollo, aplicados en las comunidades campesinas y pueblos del tercer mundo. Y ello tiene una especial significación para las culturas diferenciadas y para las comunidades indígenas⁴. La referencia americana es en este caso extrapolable al conjunto de las sociedades del tercer mundo, afectando a la gran mayoría de la biodiversidad socio-cultural de la humanidad.

Frente a la mundialización de la mercancía en todos los órdenes de la vida humana, impuesta por la actual globalización, está la desmercantilización de la propiedad comunitaria. Para sobrevivir en la globalización, de la comunidad hacia fuera desarrolla la especialización y las categorías mercantiles. De la comunidad hacia adentro, la reciprocidad, la identidad y la solidaridad (Lemoine, 1997). De esta manera, la comunidad deviene una fuerza vital, regeneradora de voluntades y energías, que impulsa un nuevo estilo de desarrollo en el que los afectados deciden su destino.

El desarrollo sostenible

Si el concepto de crecimiento autosostenido se puede aplicar a las cooperativas industriales, el concepto de desarrollo sostenible es particularmente adecuado para las comunidades indígenas⁵. En efecto, si hacemos referencia a la definición general de desarrollo sostenible diciendo que «es un proceso que permite satisfacer las necesidades de la población actual sin comprometer la capacidad de atender a las generaciones futuras», el desarrollo promovido por las comunidades indígenas satisface esta condición añadiendo además las exigencias de justicia, democracia, equidad y auto-gestión en este proceso (Ibarra Illanes, 1967).

⁴ Así, si las sociedades teocráticas estructuradas en base a un centro social, reflejaron una gran fragilidad que se evidenció en la rapidez de su desfondamiento y conquista, la comunidad campesina en cambio, basada en la propiedad colectiva y el trabajo comunitario, ha sido generadora de una gran capacidad de resistencia, como lo evidencia el proceso seguido y su actual pervivencia (de la que el ayllu de la sociedad incaica es una referencia significativa).

⁵ Hay que considerar que la diversidad biológica, fuente de materias primas de la biotecnología, se concentra en América Latina, el Centro de África, el Sudeste Asiático, Filipinas y Polinesia; y son las comunidades rurales e indígenas las que tienen el conocimiento de su uso. En el caso de América Latina el 80% de la biodiversidad existente se ubica en los territorios actualmente utilizados por las comunidades indígenas.

Estas comunidades afianzan el principio de una «cultura ecológica» que moviliza y guía los procesos sociales hacia el desarrollo sostenible arraigado en racionalidades culturales representadas por las diferentes formas de producción, organización material y organización simbólica de los pueblos indios y de las comunidades campesinas. Se integran aquí un dilatado sistema de conocimientos, tecnologías adaptadas, sistemas de valores y estilos de vida, desarrollados a lo largo de la historia, que representan sus diversas fases de adaptación a cada ecosistema (Paymal, Sosa, 1993).

Este mundo se enfrenta de manera frontal a una globalización que permite la bioprospección y luego la biopiratería, las nuevas disposiciones sobre propiedad intelectual y la entrada de organismos genéticamente modificados. Así, a partir del principio de la «conservación de la biodiversidad»⁶ participan en esta ofensiva las grandes corporaciones como Novartis, Monsanto, Aventis, DuPont, y otros, junto con universidades, sectores del Estado y determinadas organizaciones no gubernamentales (Mendizábal, 2000). La única respuesta efectiva es aquí política y está en la base del resurgimiento de las nacionalidades indo americanas del Ayba-Yala, que en nombre de la «diversidad cultural» protegen sus conocimientos y saberes milenarios y defienden sus derechos territoriales, políticos y culturales; así como la autogestión de sus recursos productivos.

La participación

Es preciso hacer referencia a la participación. Sin ésta, no hay democracia real. La apropiación por minorías especializadas de tecnócratas y burocratas de las diferentes modalidades de propiedad en la economía social, vacía de contenido a estas últimas. Se trata de transformar la propiedad jurídica de los trabajadores de las cooperativas y/o experiencias autogestionarias en propiedad real. Dicho de otra manera, se trata de generar una dinámica que transforme la propiedad formal en propiedad real. Y esto último exige abordar aspectos tan definitivos como las relaciones sociales y técnicas de producción, el tema de la transparencia del poder, el tema de la autoridad y de la sumisión, el tema del saber y de la decisión, el tema del control por la base y la dimensión y el tema de la rotación, cuando ello sea posible, en las funciones de dirección.

⁶ Con el argumento de la conservación de la biodiversidad se plantean las áreas naturales protegidas que expropian la tierra a las comunidades indígenas; de manera que estas últimas ya no pueden hacer uso de los recursos. En este contexto las corporaciones agroalimentarias instalan un sistema mundial de bioprospección y propiedad intelectual que disuelve política y culturalmente las comunidades y les permite a ellos apropiarse de la diversidad biológica de esos territorios.

Se trata de generar, en el proceso de la transformación de la propiedad jurídica en la propiedad real, una democracia productiva que transforme las relaciones sociales y técnicas, permitiendo el dominio de la organización del trabajo y el control de la empresa por los trabajadores (Aryon, 1985). Impulsada hacia la sociedad, esta opción hacia la participación tiene también su concepción del mundo y abarca a la sociedad entera. Se trata así de superar la democracia formal del funcionamiento cívico-social, pulsando por el protagonismo y la participación de los diversos actores sociales. A partir de estas coordenadas democráticas y autogestionarias, se trata también de combatir por un mundo que supere el Estado-Nación y toda clase de dependencia; garantizando el protagonismo de los pueblos, la universalización de los derechos colectivos y la democracia entre las culturas.

La gestión del conocimiento

Las nuevas tecnologías de la microelectrónica y de la biotecnología derivadas de la presente globalización han conformado la sociedad del conocimiento. En cierto sentido, el conocimiento rediseña y transforma el concepto clásico del capital. Y la gestión del conocimiento se convierte aquí en un eje estratégico y central para la perdurabilidad y desarrollo de los actuales procesos productivos. Así, en la nueva literatura empresarial, la gestión del conocimiento aparece como un sistema que articula y vehiculiza las ideas, el pensamiento estratégico, el trabajo en equipo, la experiencia compartida y los nuevos valores.

El objetivo fundamental radica en conseguir una organización que sea capaz de perfeccionar los procedimientos de trabajo funcionando en equipo. Se trata de implicar la inteligencia y la experiencia humana en los procesos productivos y para ello es vital el sentimiento de propiedad. Ahora bien, en las empresas cooperativas este sentimiento de propiedad se asienta en la nueva relación: socio-trabajador característica de estas empresas. En efecto, los trabajadores-empresarios de estas empresas adquieren naturalmente este sentimiento de propiedad, por su condición de tales.

No obstante, también en estas empresas se plantean cambios socio-organizacionales (como la configuración de mini compañías)⁷, que tienen como objeto incrementar todavía más la identificación de los trabajadores con la empresa y ahondar ese sentimiento de propiedad. El resto de varia-

⁷ La primera organización de mini compañías se basa en la relación: producto-cliente, de manera que la empresa aparece dividida en «negocios». La segunda manera de organización de mini compañías corresponde a «la fracción del proceso de producción», funcionando con el concepto de cliente interno y de proveedor interno.

bles como «la carta de valores» de la empresa, el moderno sistema empresarial de innovación, y el nuevo sistema de gestión, están subordinados a este sentimiento de propiedad que se particulariza materialmente en las cooperativas y en la economía social (Lertxundi, 2004).

La flexibilidad

La flexibilidad deriva de una mayor identificación con la empresa por parte de los trabajadores de la economía social, que se concreta en la existencia de recursos específicos como la mayor disponibilidad de los trabajadores a aceptar las exigencias empresariales, la capitalización sistemática de los excedentes y otros. Las empresas de economía social son las únicas en el mundo en que se puede bajar los salarios al objeto de mantener los puestos de trabajo o enfrentarse a las exigencias de la coyuntura económica.

No obstante, esta flexibilidad tiene un doble aspecto, puesto que no debe pasar el límite que ubica a los trabajadores/as en la auto explotación, por las connotaciones negativas que de ello se derivan para los propios trabajadores, para las empresas del entorno y para el conjunto de la economía social. Por lo tanto, esta flexibilidad debe ser, a nuestro juicio, equilibradamente evaluada considerando tanto los aspectos negativos (autoexplotación) como los positivos (consolidación y desarrollo de la experiencia autogestionaria). Es también evidente que estos recursos permiten maniobrar a estas empresas para mejor adaptarse a las exigencias de competitividad que requiere el mercado en una situación de crisis.

La financiación

Es conocido el carácter estructural de la problemática de la financiación en las empresas cooperativas y/o experiencias autogestionarias, derivado de la limitada capacidad de financiación de los socios-trabajadores/as de estas empresas. Así, las condiciones de la acumulación capitalista plantean un problema de financiación y esto en la medida de que a partir de un cierto grado de desarrollo la acumulación propia no basta para realizar el nivel de inversión necesario. Llegado a un cierto grado de desarrollo, la empresa autogestionaria tiene necesidad de créditos y cae con relativa facilidad en la dependencia de los bancos. La actual globalización agudiza esta problemática por la creciente significación de los movimientos de capital en los procesos empresariales y por el fuerte incremento de la inversión/puesto de trabajo que caracteriza en los países industrializados a los procesos productivos cada vez más intensivos en capital.

Hay que considerar además que de una manera general estamos tratando con pequeñas y medianas empresas. Y ello significa encontrarse en una situación marcada por el bajo nivel de autofinanciación, altos tipos de interés y fuerte peso de endeudamiento bancario. Todo ello explica también que a pesar de la enorme fecundidad de las asociaciones cooperativas, su peso relativo en la sociedad no aumenta, debido a la fuerte mortalidad que caracteriza a estas experiencias.

En estas condiciones, la empresa o experiencia autogestionaria necesita enfrentarse al problema de la financiación en un mundo globalizado abordando dos grandes temas:

- En primer lugar la necesidad de delimitar el nivel de inversión en inmovilizado por puesto de trabajo. Ello afecta a las reestructuraciones productivas y nuevas promociones empresariales. La concepción propia de la empresa autogestionaria como propiedad de sus socios trabajadores exige aquí fijar el tiempo de trabajo necesario (número de años en condiciones normales) para la autofinanciación de las inversiones realizadas⁸.
- En segundo lugar la empresa cooperativa o experiencia autogestionaria debe adoptar frente a la globalización un proceso propio y específico de capitalización⁹. Ello exige la puesta en funcionamiento de medidas específicas de capitalización empresarial y la generación de estructuras financieras en coordinación con otras empresas y/o experiencias que comparten la misma problemática¹⁰. Hay que considerar también la opción autogestionaria con propiedad estatal o bancaria-estatal, en el escenario diseñado por Tony Andreani (Andreani, 2001), que exige

⁸ Esta autofinanciación representa aquella situación que reconoce que la cobertura del Inmovilizado (Medios de Producción Inmovilizados) a partir del Capital y Reservas de la cooperativa debe superar la unidad, destinándose el exceso a financiar el Circulante. Es evidente que en las actuales circunstancias el acceso a esta situación de equilibrio financiero-social (desde la consideración de que los medios de producción sean propiedad de los socios/as que trabajan en la empresa) no se logra actualmente hasta después de bastantes años.

⁹ Hay que considerar esta necesidad incluso para realidades empresariales con grandes carencias. Así, las cooperativas agrarias del tercer mundo no realizan por lo general una política de acumulación que reinvierte sus excedentes. En consecuencia, no se supera el ámbito de la pura autosubsistencia.

¹⁰ Es toda una referencia en este sentido el proceso de capitalización cristalizado en el Grupo de Mondragón. Está asentado en primer lugar en «cuotas de entradas» para los socios-trabajadores, medidas de control de los niveles salariales, imposición de nuevas Reservas estatutarias y capitalización casi sistemática de los excedentes empresariales. El Grupo de Mondragón ha abordado también esta problemática con la creación de un banco propio que ha permitido captar recursos financieros en la comunidad y reinvertirlos en las empresas cooperativas.

un profundo cambio político e institucional y una decidida apuesta de los poderes públicos a favor de la autogestión; que evidentemente, no es factible en las actuales coordenadas socio-políticas.

La dimensión

De una manera general, la dimensión de una empresa viene dada hoy por el mercado internacional y el programa de fabricación elegido¹¹. Ello impone una serie de límites objetivos: técnicos (instalaciones, inversión en el espacio), laborales (personal, cuadros técnicos, nivel profesional) y financieros. Aquí, el carácter autogestionario de la empresa puede y debe poner un límite a este crecimiento derivado de las imposiciones técnico-económicas; reestructurando las unidades productivas, al objeto de crear las condiciones para el control de la gestión por la base y los canales para la superación democrática de las divergencias y conflictos¹².

La dimensión referencial para las empresas autogestionarias es aquella que permite la mejor satisfacción y convergencia de diversos factores. En primer lugar los factores técnicos que conciernen a las exigencias del proceso productivo. En segundo lugar los factores empresariales que exigen flexibilidad y agilidad en el ejercicio de las decisiones empresariales. En tercer lugar los factores sociales inherentes a la participación de los trabajadores/as en el gobierno de la empresa.

Estos mismos criterios pueden aplicarse a la estructura organizacional de los grupos empresariales, a las empresas cooperativas internacionalizadas o a las estructuras supra empresariales, al objeto de articular mejor el control por la base y la toma de decisiones de los socios-trabajadores.

La política industrial

La globalización capitalista mediatiza la naturaleza de la política industrial en las empresas autogestionarias. Dicho de otra manera, la diferencia-

¹¹ Aunque las experiencias de los distritos industriales en países como Italia, Perú y otros, así como la utilización de la flexibilidad socio-productiva como una base de la competitividad internacional, introducida por la actual globalización, permiten cristalizar medianas empresas especializadas y flexibles que compiten de manera eficiente con las multinacionales.

¹² La estructura del Grupo cooperativo de Mondragón, funcionando como grupo empresarial con sus propias subdivisiones, mientras articula con su propia representación a mas de una centena de empresas cooperativas que mantienen su autonomía es aquí una referencia valiosa.

lidad de la economía social mediatiza aspectos importantes de esta política, de manera que la implementación de una política industrial en las empresas autogestionarias exige un tratamiento específico y diferenciado Citaremos en este sentido:

- La selección de las nuevas actividades productivas, tratando de que se adapten a las necesidades sociales y prohibiendo aquellas producciones que incidan negativamente en el ecosistema o la comunidad (productos contaminantes, producciones para el sector armamentístico, y otros).
- La utilización de la técnica, de manera que además de asegurar la eficiencia socio-productiva permita en lo posible la humanización de la persona. Ello exige tratar de modificar en lo posible esa realidad actual que hace de la empresa un centro de explotación y alienación.
- La promoción de la formación. Se trata de una cuestión inherente tanto al carácter autogestionario de la empresa y/o experiencia, como a la sociedad del conocimiento que marca la impronta de la actual globalización. Ello exige la impartición de una formación integral e interactiva, tanto técnica como socio-empresarial y autogestionaria, en todos los ámbitos de la vida de la empresa.
- El desarrollo de la innovación, en consonancia con un cambio tecnológico que se manifiesta a gran velocidad afectando a los productos, a los procesos productivos y a los sistemas organizativos. La implicación socio-productiva y el mayor protagonismo de los socios-trabajadores/as de las empresas y/o experiencias autogestionarias, debe vehiculizar una mayor motivación, iniciativa y creatividad, posibilitando a estas empresas una opción tecnológica más activa, social e innovadora, que permita desarrollar nuevas formas de sinergia entre innovaciones sociales e innovaciones técnicas.
- La evaluación del valor añadido, en la medida en que delimita las condiciones económico-financieras impuestas a la actividad productiva por la actual globalización. El valor añadido es el factor determinante de la naturaleza del producto y proceso productivo elegido, ubicando el límite de la autoexploración. Se convierte por lo tanto en un factor limitativo en la elección del producto, en la tecnología empleada, en su diseño y en sus formas de financiación.

La internacionalización

Estamos asistiendo, con la actual globalización, a la generalización de los procesos de internacionalización empresarial. Estos no proceden

exclusivamente de las antiguas empresas multinacionales, sino de cientos de miles de medianas y grandes empresas. Ello se refleja también en la aceleración de los procesos de deslocalizaciones productivas. Aquí, la utilización de diferentes «economías de escala» va pareja con la aparición de una nueva clase de empresa internacionalizada que funciona con criterios de «rentabilidad global». La relación salario/productividad decide las nuevas ubicaciones empresariales y éstas son hoy utilizadas por el capital para desmantelar los derechos socio-laborales en los países industrializados.

Desde una perspectiva histórica Hay que recordar las deslocalizaciones productivas de la década de los años 60 y 70 que ubicaban un centro con altos salarios, sistemas toyotistas y cualificación y una periferia con bajos salarios y descalificación. Era la referencia a la «nueva división internacional del trabajo», propio de los últimos años del modelo fordista-keynesiano. Nos encontramos actualmente en una nueva situación en que la estrategia de subcontratación se aplica en casi todas las actividades empresariales; incluyendo también las de alto contenido tecnológico y las de alta cualificación. A ello se añade que la estrategia de «subcontratación converge con la de externalización»¹³.

La economía social en general y la empresa cooperativa en particular tienen la potencialidad de generar un proceso de internacionalización que, a diferencia de las multinacionales, considere también los elementos políticos, ecológicos y sociales. Dicho de otra manera se trata de generar un proceso de internacionalización que considere aspectos de solidaridad internacional y mantenga las características sociales de la entidad cooperativa.

La primera consideración de orden general en este sentido hace referencia a la necesidad de cuestionar aquellas políticas y deslocalizaciones que bajan nuestros niveles salariales, crean paro y aumentan nuestras horas de trabajo. Estas se nos presentan como una consecuencia inevitable de la competencia de los países en vías de desarrollo o de los países de reciente introducción en la nueva Europa, como Polonia, Chequia o Eslovaquia, que tienen niveles salariales cinco veces inferiores a los nuestros. Es decir, si reducimos una tercera parte de nuestros salarios, todavía tendremos salarios tres o cuatro veces superiores a los de Polonia.; luego no habremos solucionado el problema (Husson, M., 2005). En este sentido es mucho más racional ponerse de acuerdo con los trabajadores de estos países para generar una dinámica que levante sus niveles salariales y mejore sus condiciones

¹³ Con este último término nos referimos a la subcontratación de actividades no dirigidas al cliente sino relacionadas con el funcionamiento de la empresa matriz (sistemas de selección de personal, resolución de conflictos, procesos de informatización, etc.).

socio-laborales. En el caso contrario se generará una ola de regresión social que afectará negativamente a todos; creando paro y empeoramiento de las condiciones laborales en los países industrializados y explotación acompañado del mantenimiento de las malas condiciones laborales en los países en vías de desarrollo.

Una segunda consideración de orden general derivada de la anterior, plantea la necesidad de ser solidario con el movimiento obrero y sindical que presiona en el interior de Europa contra las deslocalizaciones contribuyendo a la «no aceptación» de perdidas de puestos de trabajo en los países industrializados como consecuencia de este proceso. En el caso de las cooperativas se trataría de utilizar sus potencialidades de flexibilización socio-productiva y socio-laboral para aplicar medidas del reparto del trabajo o de trabajo/salario en el interior de la empresa cooperativa, antes de la pérdida de un solo puesto de trabajo.

La economía social puede implementar un proceso de internacionalización diferenciado del resto empresarial, que remarca la particularidad y potencialidad del proceso cooperativo. Una orientación precisa en este sentido plantea abordar en los países de destino:

- La necesidad de neutralizar las lógicas del actual proceso de internacionalización exigiendo el cumplimiento de las exigencias socio-laborales dictadas por la OIT para estos casos.
- La necesidad de cuestionar la doble moral y las lógicas de explotación, planteando el establecimiento de niveles salariales nunca inferiores a los salarios medios interprofesionales vigentes en esos países en los sectores correspondientes.
- La necesidad de cuestionar las dinámicas de descapitalización y explotación financiera de países terceros exigiendo la aplicación del principio de que las plusvalías generadas en los países de destino se reinvertirán siempre en el interior de sus límites territoriales.
- La necesidad de cuestionar la lógica explotadora de una periferia capitalista planteando la apertura de fórmulas que permitan acceder a los trabajadores de esos países a la propiedad de sus empresas.
- La necesidad de cuestionar la distribución cognoscitiva de los procesos de internacionalización exigiendo la implantación en esos países de sistemas de gestión y procesos de innovaciones similares o equivalentes a los existentes en las cooperativas de origen.
- La necesidad de integrar en el nuevo proyecto empresarial una estructura organizativa social y/o sindical que permita a los trabajadores de esos países reconducir las tendencias tecnocráticas y no

democráticas de las nuevas plantas productivas; así como la comunicación y la articulación en el interior de la empresa global con los organismos sociales de las cooperativas ubicadas en los lugares de origen.

La capacidad de mantenimiento y creación de empleo

La capacidad de la economía social para el mantenimiento y creación de empleo está ampliamente demostrada en todos los lugares. En este sentido, la economía social manifiesta una gran adaptación, estabilidad y resistencia a la crisis. Valga como exponente el hecho de que las cooperativas de producción se hayan sextuplicado en Europa Occidental desde la década de los setenta y que las Sociedades Anónimas Laborales hayan viabilizado en el Estado Español cerca de 70.000 puestos de trabajo, que la iniciativa privada había decidido eliminar. Las más de 200 empresas en crisis ocupadas actualmente por los trabajadores en la República Argentina refuerzan una vez más lo aquí afirmado.

Ello se traduce en el mantenimiento de un patrimonio económico y tecnológico (que frena la tasa de paro, desarrolla servicios y mantiene el tejido industrial) y en la constatación de que (en un momento en el que la iniciativa privada ha hecho dejación de sus responsabilidades) una gran parte de los nuevos empleos han sido creados por empresas de economía social (con favorables efectos en el tejido económico de las economías locales y regionales).

La actitud de ofensiva socio-económica

Esta actitud ofensiva en el campo de la iniciativa económica es uno de los aspectos más novedosos en el análisis de la autogestión y la economía social; y ello en la medida en que ésta rechaza la pasividad y no acepta la lógica de la marginación. Así, la experiencia de la economía social frente a la crisis representa una alternativa de autoorganización y de supervivencia «ofensiva», que no se resigna a la situación (particularmente reflejada en la experiencia de las SS.AA.LL.) y que exige a la administración y a la sociedad medidas «económicas» y «socio-políticas» para solucionar su problema.

Es importante considerar que esta línea de no resignarse a la marginación y pasar a la ofensiva en el terreno de la iniciativa socio-económica puede ser un referente para otros sectores afectados por el actual proceso de globalización: sectores de la economía sumergida, parados, mujeres, co-

munidades indígenas, y otros; pudiendo tener considerables implicaciones económicas, sociales, políticas y culturales.

III. Los aspectos generales

Plantear las potencialidades y limitaciones de la autogestión en el contexto de la actual globalización exige también abordar algunas cuestiones de orden mas general.

- *En primer lugar se trata de conseguir que la economía social sea realmente un instrumento de promoción de la clase trabajadora*, que se convierte de este modo en protagonista en el terreno económico (producción, distribución, servicios y educación) y en la gestión (es decir, dirección, organización, y administración de sus empresas) (Defourny, 1988). Conviene recordar en este sentido que somos todavía tributarios de la cultura del modelo anterior: el modelo fordista. La aplicabilidad de este modelo exigía dejar en manos del capitalista tanto la organización de la producción como el contenido y el destino de la plusvalía. De esta manera tanto la derecha política como la izquierda política, tanto la derecha sindical como la izquierda sindical coincidían en adecuar sus reivindicaciones y valores (incluyendo lo que se entendía como «posiciones de clase») a las exigencias del modelo. En la nueva realidad postfordista no tiene sentido mantener los valores que lo sustentaban y la economía social reaparece económicamente liberada para vehiculizar la nueva cultura asentada en el protagonismo de los trabajadores, tanto en los procesos tecnológico-productivos como en la marcha empresarial.
- En este sentido, *el proyecto de los trabajadores/as de la empresa autogestionaria no se limita a la lucha por el dominio de las diferentes áreas que cubren la realidad de ésta, sino que se extiende al diseño de sociedad y civilización* que se construye en interrelación con otras unidades productivas (Laville, 2001). Ello exige en primer lugar la articulación de las empresas de economía social en un frente dinámico, susceptible de ser integrado en el proyecto socio-político del movimiento popular. La orientación de este frente dinámico debe realizarse de manera que suponga la articulación equilibrada de lo económico con lo social, político, e ideológico, en la búsqueda de un modelo integrador que conjugue la eficacia económica con el desarrollo social, político y cultural de los trabajadores y la población..
- Conviene recordar en este sentido que *la noción de desarrollo* la impulsaron, con un doble sentido, las grandes potencias. Por una parte

conseguían integrar, de esta manera, a las regiones y países del Tercer Mundo en la economía mundo capitalista que se incluía en un orden marcado por su hegemonía. Por otra parte, esta concepción identificaba desarrollo a capitalismo industrializado ocultando las relaciones de dominación, la miseria material y espiritual y las grandes marginaciones inherentes a esta realidad.

- Es preciso también *considerar la economía social en su articulación con el movimiento democrático y popular*. Así, las dos grandes líneas que definen la dialéctica de la empresa autogestionaria se manifiestan a su vez tanto en posiciones poderosamente corporativistas como en presiones para su articulación con el movimiento democrático y popular. Conviene recordar, no obstante, que la posición de clase de los trabajadores autogestionarios en su articulación con el movimiento popular se identifica para muchos autores con el socialismo autogestionario; y a ello debe orientarse, a nuestro juicio, el proyecto de los militantes autogestionarios.
- *En el interior de este modelo integrador anteriormente planteado, la economía social aparece como un conjunto de empresas y proyectos alternativos* que trata de articular la relación entre la lucha por la participación y la autogestión en el interior de las unidades productivas, y la lucha por la gestión democrática y participativa en el conjunto de la sociedad.
- De esta manera, *la economía social puede formar una esfera propia de desarrollo y autónoma del conjunto* (aunque sin obviar los condicionamientos y las determinaciones que le impone la economía de mercado) que impulse sus mecanismos internos de representación, control y participación, para orientar sus recursos humanos y materiales en la lógica del desarrollo alternativo (actuando así como factor de presión en el interior del modelo de acumulación capitalista).
- Es importante *la consideración de la economía social como un vector de desarrollo endógeno*. Hay dos modelos fundamentales de desarrollo: el modelo endógeno y el modelo exógeno. El modelo exógeno ubica las fuentes de desarrollo en el exterior de la comunidad: la ayuda internacional, las inversiones de las multinacionales y las ayudas del gobierno central. El modelo endógeno, a su vez, trata de vehicular las energías y potenciales materiales y espirituales de una comunidad, de manera constructiva. La construcción de esa cohesión interna de la comunidad exige conquistas sociales, derechos democráticos, y amplios canales de participación. Es evidente que aquellas regiones o países con proyecto e identidad tienen también facilitada su labor; y que aquellas comunidades que consiguieran implementar con éxito ese modelo endógeno tienen el futuro asegurado.

—En las regiones, comunidades y nacionalidades ubicadas en el interior de los países industrializados, *se trata de utilizar el espacio de desarrollo de la economía social como eje de una nueva política económico-social que defienda los intereses sociales*. La economía social debe orientar aquí sus esfuerzos y potencialidades tratando de *responder al «sistema de necesidades»* (económico, tecnológico, social, político, cultural, lingüístico, ecológico) conformado en el proceso histórico concreto.

Bibliografía

ANDREANI, T. (2001), *Le socialisme est à venir*. Syllepse. Paris.

ARYON, H. (1985), *L'autogestion*. Que Sais-Je?. Paris.

BETTELHEIM, C. (1971), *Calcul économique et formes de propriété*, Maspero, Paris.

CAPALDI, N. (2005), «Corporate social responsibility and the bottom line». *International Journal of Social Economics*; vol. 32, n.º 5. Emerald Group. Loyola University. New Orleans.

DEMSETZ, H. (1998), *L'entreprise dans la théorie économique*. la Documentation Française, Paris.

DEFOURNY, J. (1988), «Coopératives de production et entreprises autogérées: une synthèse du débat sur les effets économiques de la participation», *Mondes en Développement*, tome 16, n.º 61. Centre d'économie sociale. Lieja,

DIETERICH, H. y CHOMSKY, N. (2004), *La Aldea Global* Txalaparta, Tafalla.

DUMENIL, G. y LEVY, D. (1998), *Rapports de Production et Structure de Classe du Capitalisme, 150 ans après*. Cahiers Marxistes Paris.

FAVREAU, L. y LACHAPELLE, R. (1998), *Economía solidaria y cooperación Norte-Sur: el reencuentro internacional de Lima*. Universidad, Québec. Montreal.

FAVREAU, L. y LACHAPELLE, R. (2001), *Otra mundialización: resistir y construir*, Universidad Québec. Montreal.

GIL DE SAN VICENTE, I. (2004), «Autoorganización, autogestión, autodeterminación», www.lahaine.org. 20/12/.

JUN, C. (1986), *Workers self-management in the United States*. Cornell University Press. New York.

HENWOOD, D. (2003), *Alter the New Economy* The New Press, New York.

IBARRA ILLANES, A. (1967), *Población Indígena y Desarrollo Amazónico*. Abya-Yala. Quito.

HOLMSTRÖM, M. (1989), *Industrial democracy in Italy*. Avebury. R.U.

LAM, A. (2002), »Los modelos sociales alternativos de innovación en la economía del conocimiento», *Revista Internacional de Ciencias Sociales*, n.º 171. O.E.I.

LAVILLE, J.-L. (2001), «Un projet d'intégration sociale et culturelle», *Le Monde Diplomatique*, Octubre, Paris.

LEMOINE, M. (1997), *Pueblos indios de América Latina*. Abya-Yala. Quito.

LIPIETZ, A. (2001), *Pour le tiers secteur, L'économie sociale et solidaire: pourquoi, comment*, La découverte-La documentation française, Paris.

LOWE, A. (2004), «Post social relations: Toward a per formative view of accounting knowledge». *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 17. University of Waikato, New Zealand.

MASSARI, R. (1977), *Teorías de la Autogestión*. Zero. Bilbao.

MENDIZABAL, A.; ZURBANO, M.; SARASUA, J. y UDAONDO, A. (2005), *Globalización eta Autoeraketa*. HUHEZI. Eskoriatza.

MENDIZABAL, A. (2000), «Comunidad Campesina Kichwa y Cosmovisión Indígena en el Ecuador». *Cooperativismo y economía social*, n.º 21-22, Universidad de Vigo. Vigo.

MENDIZABAL, A. (1998), *La globalización*, HIRU, Hondarribia.

MENDIZABAL, A. (2002), «Nueva economía y procesos de acumulación». *IV Reunión de Economía Mundial*. A Coruña.

NASCIMENTO, C. (2000), *Autogestao e Economia Solidária*, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

PAYMAL, N. y SOSA, C. (1993), *Mundos amazónicos*. Fundación Sinchi Sacha. Quito.

POLANYI, K. (1983), *La grande transformation. Aux. origines politiques et économiques de notre temps*. Gallimard, Paris.

RAJENDAR, K. y GARG, J.M. (2005), «Benchmarking culture and performance in Chinese organizations». *Benchmarking: An International Journal*, vol. 12, n.º 3, Emerald Group.

SÁNCHEZ PARGA, J. (1997), *Globalización, gobernabilidad y cultura*. Abya-Yala. Quito.

SEVE, L.; TEXIER, J. y SAMARY, C. (2004), «Socialización, democracia, autogestión», *El Viejo Topo*.

STIGLITZ, J. (1991), *Whither socialism?* MIT Press, Cambridge.

TOME, E. (2004), «Intellectual capital, social policy, economic development and the world evolution». *Journal of Intellectual Capital*, volume 5, n.º 4, Instituto Superior de Servicio Social, Beja-Portugal.

WALLERSTEIN, I. (1998), *Utopistics: Or historical choices of the twenty-first century*. The New Press, New York.

YEATTS, D. y HYTEN, C. (1998), *High-performing self-managed work teams*. Sage. California.

Fuentes electrónicas

LERTXUNDI, J. (2004), «La autogestión (socialista) es la solución», [www.lahaine.org 23/12/](http://www.lahaine.org/23/12/).

HUSSON, M. (2005), «A propos des délocalisation», <http://hussonet.free.fr/mondiali.htm>

Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?

Mercedes Ruiz Garijo

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

Sumario: I. Introducción. Los más de diez años de responsabilidad social empresarial (RSE). II. RSE y fiscalidad. 1. Paraísos fiscales y crisis económica. 2. RSE y ética fiscal. 3. Los incentivos fiscales a la RSE. A. Introducción. B. Idoneidad de los incentivos fiscales frente a las ayudas directas. C. Algunos precedentes en el establecimiento de incentivos fiscales a favor de la RSE. a) Primer precedente: las deducciones en el IS y en el IRPF. b) Segundo precedente: el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos. c) Tercer precedente: los incentivos fiscales específicos a favor de la RSE en la Comunidad Autónoma de Extremadura. 4. Algunas cautelas en el establecimiento de incentivos fiscales a favor de la RSE. A. Regulación jurídica y establecimiento de mecanismos de control. B. Análisis de la adecuación de los incentivos fiscales a las normas de Derecho Comunitario. En particular, con el art. 87 del TUE. III. Conclusiones.

Resumen

La Responsabilidad Social Empresarial (RSE) se ha convertido en un valor empresarial en los últimos años. Se ha afianzado la idea de que las empresas, para generar beneficio, además de tomar decisiones adecuadas, deben comportarse de forma ética. Esta idea se manifiesta con mayor intensidad ante la actual crisis económica. La RSE se hace ahora más necesaria que nunca.

De acuerdo con los intereses públicos en juego, es necesario que existan políticas públicas de incentivos a favor de la RSE. Uno de los temas que más dudas suscita en el debate sobre la RSE es la posibilidad de establecer incentivos fiscales a favor de las empresas socialmente responsables. Se trata de una cuestión importante cuyo establecimiento debería abordarse una vez que se regulara de forma previa el marco legal de dicha responsabilidad; que se aclararan algunos aspectos importantes como su concepto o sus perfiles; y que se diseñara un modelo público de acreditación de la RSE. No tendría mucho sentido establecer un incentivo fiscal a la RSE sin definir, previamente, su contenido. Igualmente, debería existir una institución encargada de velar por la RSE y de certificar su cumplimiento por parte de las empresas.

Una vez abordada y culminada la tarea de regular el marco legal de la RSE creamos que el legislador fiscal podría establecer incentivos fiscales en los diferentes impuestos estatales, autonómicos y locales que en la actualidad recaen sobre la empresa.

En el artículo que se presenta tratamos de analizar los posibles incentivos fiscales a la RSE teniendo en cuenta también su adecuación al Derecho Comunitario, en particular su adecuación al límite contenido en el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea. Para profundizar sobre esta cuestión, hemos observado que la RSE aglutina diversas facetas que concretan el compromiso de las empresas con el bienestar social; 1) Inversiones empresariales en investigación y desarrollo, 2) Inversiones en protección del medio ambiente, 3) Empleo y formación profesional, etc. En todos estos casos, la Comisión Europea ha declarado que los incentivos fiscales a favor de estas inversiones socialmente responsables son compatibles con el mercado común.

Abstract

Corporate Social Responsibility (CSR) has become a business value in the last years. There is a settled idea that business, to generate profits, in addition to taking appropriate decisions, must behave ethically. This fact turns out to be even more important in the setting of the current economic crisis. RSE becomes now more necessary than ever.

In accordance with public interests in game, it is necessary that public politics enhance RSE. One of the issues that is today on debate is about how convenience is to establish some fiscal incentives for socially responsible companies.

This is an important matter, and its setting should be addressed once the legal framework for this responsibility is previously regulated. Some other important aspects such as its concept or profiles, or a new design for a public accreditation model of RSE must be also taken into account. It would not make too much sense to establish a tax incentive to RSE without previously defining its content. Moreover, there should be an organization that, in one hand, could be responsible for CRS, and on the other hand, could certify its fulfillment by the companies.

After this regulation was reached we believe that legislature could establish some tax incentives.

In the present article, we try to analyze the possible tax incentives to RSE, also bearing in mind its relevance to European Union law, in particular its relevance to the limitations contained in article 87 of the European Community Treaty. For study in depth this issue, we have observed that RSE encompasses many facets that imply the commitment of companies to social welfare: 1) Business investment in research and development, 2) Environmental protection, 3) Employment and vocational training, etc. In all these cases, European Commission has stated that tax incentives for socially responsible investments are compatible with single market (with some requirements).

ECONLIT

G390 y M140.

I. Introducción. los más de diez años de responsabilidad social empresarial (RSE)

La plasmación oficial de la RSE se produjo, por primera vez, en el Foro Económico Mundial celebrado en Davos en 1999 en el que se consensuó un importante Pacto Mundial. Posteriormente, otras instituciones hicieron suya la preocupación por la RSE. 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)¹.

En España, los trabajos sobre RSE se plasmaron en la Proposición de Ley de 10 de mayo de 2002 presentada en el Congreso de los Diputados español. Posteriormente el 17 de marzo de 2005 se creó un Foro de Expertos que concluyó aprobando el documento sobre «Las políticas públicas de fomento y desarrollo de la RSE en España». Igualmente, el Congreso de los Diputados creó una Subcomisión el 31 de julio de 2006 que elaboró el Informe «para potenciar y promover la Responsabilidad Social de las Empresas». El 15 de febrero de 2008 se creó el Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas encargado de impulsar y fomentar las políticas de Responsabilidad Social de las Empresas². Por último, el art. 39 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible declara la necesidad de los poderes públicos de promover la RSE³.

¹ Posteriormente, también en el seno de la Unión Europea se han dictado otros documentos, como los siguientes:

- Comunicación de la Comisión, de 22 de marzo de 2006 sobre «Poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer de Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas». COM/2006/0136 final.
- Dictamen de 30 de diciembre de 2006, del Comité Económico y Social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer de Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas. COM (2006) 136 final.

² Real Decreto 221/2008, de 15 de febrero, por el que se regula el Consejo Estatal de Responsabilidad Social.

³ Este precepto dispone lo siguiente: «con el objetivo de incentivar a las empresas, organizaciones e instituciones públicas o privadas, especialmente a las pequeñas y medianas y a las empresas individuales, a incorporar o desarrollar políticas de responsabilidad social, las Administraciones Públicas mantendrán una política de promoción de la responsabilidad social, difundiendo su conocimiento y las mejores prácticas existentes y estimulando el estudio y análisis sobre los efectos en materia de competitividad empresarial de las políticas de responsabilidad social»

También algunas Comunidades Autónomas han trabajado sobre la materia. Extremadura ha sido la primera Comunidad Autónoma que ha aprobado una Ley de Responsabilidad Social (Ley 15/2010, de 9 de diciembre) en el que se define con detalle el ámbito de la RSE. La RSE se define como «la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores» (art. 1). En este sentido, se crea el estatuto de «Empresa socialmente responsable» que es aquella que debe cubrir cinco ámbitos de responsabilidad: 1) Ética y valores de la empresa; 2) Recursos humanos y relaciones laborales; 3) Medioambiente; 4) Relación social de la empresa; 5) Tratamiento responsable de la información y de la comunicación (art. 4).

Siguiendo a la doctrina, aunque debamos asumir la inexistencia de un catálogo general de buenas prácticas que integran la RSE, los comportamientos que suelen tomarse en consideración a la hora de valorar su grado de compromiso social se observan en tres ámbitos: el económico-financiero, el social y el medioambiental. Estos tres ámbitos constituyen referencias que sirven para determinar el grado de implicación práctica de las empresas⁴. Concretamente, en el Libro Verde de la Comisión Europea se señala que la RSE se proyecta en dos ámbitos. El primero, de 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, etc. Desde un punto de vista económico, la RSE se materializaría, además, 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 agentes. 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

⁴ DE LA CUESTA, M. et al.: *La responsabilidad social corporativa: una aplicación a España*, Madrid, UNED, 2002, p. 37; UNCETA, A. y GURRUTXAGA, G.: *Responsabilidad Corporativa en el País Vasco*, Bilbao, Paradox, 2005, p. 37.

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.⁵.

A partir de lo anterior, podemos afirmar que la RSE es un valor que permite sanear el sistema económico y financiero mundial. Como indica CORTINA, «la RSE se ha convertido en un valor empresarial, en un factor de innovación humanizadora en la empresa»⁶. También se ha afianzado la idea de que las empresas, para generar beneficio, además de tomar decisiones adecuadas, deben comportarse de forma ética.

II. RSE y fiscalidad

1. *Paraísos fiscales y crisis económica*

A partir de lo que acabamos de ver, creemos que ahora, más que nunca, con la actual crisis económica debe hablarse de RSE. Yendo más allá, se puede afirmar sin rubor que la utilización de paraísos fiscales como práctica socialmente irresponsable, ha sido una de las principales causas (por no decir la más importante) que ha provocado la crisis económica actual, especialmente en el ámbito financiero. En efecto, como ha afirmado el profesor CALVO ORTEGA «las crisis económicas internacionales como la que actualmente vivimos son un importante revulsivo ante estas situaciones y actuaciones lesivas para la sociedad internacional. Los paraísos fiscales son una de ellas».

⁵ DE LA CUESTA, M. y VALOR MARTÍNEZ, C. señalan que «la RSC debe incluir el respeto a la soberanía de los países en que las empresas operan, a sus leyes, sus valores, sus objetivos y políticas de desarrollo económico, social y cultural; así como la obligación de respetar las comunidades locales, proteger el medio ambiente y cumplir con los acuerdos internacionales relevantes de modo que las empresas contribuyan de manera positiva a un desarrollo sostenible». «Responsabilidad social de la empresa. Concepto, medición y desarrollo en España». *Boletín económico de ICE*, Información Comercial Española, núm. 2.755, 2003, p. 12.

⁶ CORTINA, A.: Prólogo al libro *Construir confianza. Ética de la empresa en la sociedad de la información y las comunicaciones*, Trotta, 2003.

Para SÁNCHEZ HUETE, «La RS comporta que la empresa aparezca obligada para con la sociedad más allá del marco regulatorio impuesto por su actividad, más allá de la prohibición derivada de la eventual ingerencia lesiva en la esfera de los demás —basada en el principio jurídico *alterum non laedere*—, más allá de la buena gestión para sus accionistas. La virtud de los planteamientos de la RS ha sido evidenciar que la acción empresarial aparece asociada, no tan sólo a un beneficio privativo que origina el lucro propio, sino también beneficios que explícita o implícitamente son sociales o generales». «Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal». *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 7, 2010.

El papel de los paraísos fiscales en la actual crisis de los mercados financieros globales ha sido crucial. Como relataba HERNÁNDEZ VIGUERAS, los grandes bancos han buscado la opacidad de los centros *offshore* registrando en ellos fondos especulativos de alto riesgo. Con ello se ha buscado una doble finalidad. Primero, desvincular la propiedad de los instrumentos financieros *offshore* de sus entidades matrices en el país de origen. Segundo, segregar operaciones bancarias y financieras fuera de su contabilidad oficial y, por tanto, escapar a los controles de las autoridades públicas: «es el denominado «sistema bancario en la sombra» (*the Shadow Banking System*) que identifica todo un sector bancario subalterno de la gran banca, surgido de la desregulación, que abarca una variedad de operadores, instituciones e instrumentos todos ellos opacos, como los *hedge funds* o fondos especulativos de alto riesgo, que se han desarrollado a lo largo de la última década en el sistema financiero internacional con apoyo de los paraísos fiscales»⁷.

La lucha contra los paraísos fiscales se ha abordado desde diferentes instancias: las internacionales y las nacionales. Por lo que se refiere a las primeras, los trabajos se han realizado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. En su primer Informe sobre «Competencia fiscal perniciosa. Un asunto emergente», de 9 de abril de 1998, establecía los criterios para poder identificar un territorio como paraíso fiscal⁸. Posteriormente, en el segundo Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de junio de 2000 titulado «Progreso realizado en la identificación y eliminación de las Prácticas Fiscales Perjudiciales» se realizó un trabajo de revisión de 47 jurisdicciones. En ese mismo año, en el Informe «Hacia la cooperación global internacional», la OCDE identificaba provisionalmente 35 paraísos fiscales, dando un plazo de un año para que esos territorios se comprometieran a modificar sus legislaciones y así ser excluidos de la lista. Todos estos Informes han constituido los avances más importantes en la identificación

⁷ HERNÁNDEZ VIGUERAS, J.: «Crisis financiera, rescates bancarios y paraísos fiscales», *El Viejo topo*, número 253, 2009, p. 54. En el mismo sentido, puede verse a HERNÁNDEZ VIGUERAS, J.: *Los paraísos fiscales. Cómo los centros offshore socavan las democracias*. Editorial Akal, 2005.

⁸ Estos criterios son los siguientes:

- a) Son territorios que tienen un nivel de imposición nulo o bajo.
- b) Carecen de transparencia ya que no autorizan ni permiten el intercambio de información entre las distintas Administraciones fiscales; no intercambian información sobre los beneficiarios de las rentas y los activos, apoyándose en el secreto bancario o profesional; y hay ausencia de transparencia respecto a la regulación normativa que rige en dichos territorios.
- c) Hay ausencia de actividad sustancial. En algunos casos simplemente albergan domicilios sociales.

y eliminación de los paraísos fiscales. Estas medidas, sin embargo, no han ido más allá de un simple compromiso político.

La Unión Europea, por su parte, en reunión del ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 también aprobaba un «Código de Conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas». Este Código tampoco ha tenido fuerza vinculante en su integridad y ha quedado en un simple «pacto de caballeros». El paquete de medidas adoptado en el citado Consejo incluía la necesidad de armonizar la fiscalidad del ahorro para así contribuir a evitar que se produzcan distorsiones económicas y se erosionen las bases fiscales de la Comunidad. Esta última medida, la armonización de la fiscalidad del ahorro, sí se ha plasmado en medidas concretas vinculantes, recogidas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Con esta Directiva se consigue que los intereses del ahorro percibidos en un Estado miembro por personas físicas que tienen su residencia fiscal en otro Estado miembro estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con las disposiciones legales de este último Estado miembro. Con esta medida se contribuye, siquiera indirectamente, a hacer frente a la opacidad que existe en algunos Estados miembros de la propia Unión Europea.

Por último, en el ámbito nacional, el ordenamiento fiscal español se ha venido adaptando a los diversos Informes de la OCDE y en la actualidad tiene incorporadas diversas limitaciones o prohibiciones frente a los paraísos fiscales. Un Real Decreto de 5 de julio de 1991, que aún permanece vigente, contiene un listado de los territorios considerados como paraísos fiscales⁹.

Dentro de las medidas nacionales adoptadas frente a los paraísos fiscales citaremos las más relevantes¹⁰. En primer lugar, en el IRPF, para acreditar la residencia en un paraíso fiscal (y dejar de tributar, por tanto, por el IRPF español) la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante más de 183 días (art. 91 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a partir de ahora LIRPF). Además, en aquellos casos en los que se produce un cambio de residencia a un territorio calificado como paraíso fiscal, el ordenamiento español presume la residencia fiscal en España durante los 4 años periodos impositivos siguientes al año en que se produce el cambio.

⁹ Dentro de estos criterios, como ha indicado el profesor CALVO ORTEGA los más importantes son la opacidad de las relaciones financieras sobre operaciones financieras y una presión fiscal muy baja que empuja a la adopción de estrategias fiscales por los inversores. «La hora de los paraísos fiscales». *Nueva fiscalidad*, núm. 2, 2009, p. 16.

¹⁰ Para un estudio exhaustivo de esta cuestión nos remitimos al trabajo de MEDINA CEPERO, J.R.: «La regulación actual de los paraísos fiscales en España». *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 17, 2003.

Por ello, se deberá tributar por todas las rentas por el IRPF español. Es lo que se ha denominado como «cuarentena fiscal» (art. 8.2 LIRPF). Por último, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero están exentos siempre y cuando no se hayan obtenido en un territorio calificado como paraíso fiscal (art. 7.p) LIRPF).

En segundo lugar, en el IS, la Administración tributaria puede presumir que una entidad radicada en un paraíso fiscal tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste (art. 8.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a partir de ahora TRLIS). Igualmente, no son deducibles una serie de pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales (art. 12.3 TRLIS). Las operaciones con entidades situadas en paraísos fiscales se valoran según el valor de mercado (art. 17.2 TRLIS). Por último, se aplica la regla de subcapitalización a las operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales (art. 20 del TRLIS).

Todos los esfuerzos nacionales e internacionales culminaron, recientemente, y a partir de la crisis económica, en el Acuerdo del G-20. Este reivindicó la supresión de los paraísos fiscales y puso de manifiesto que tanto los esfuerzos de la OCDE como las medidas unilaterales adoptadas por los ordenamientos de los Estados resultaban insuficientes. Sin embargo, a pesar de esta intención (la supresión de los paraísos fiscales) el G-20 no estableció una sanción para aquellas empresas y aquellas entidades bancarias que han buscado la opacidad de los paraísos fiscales. En este sentido, como puso de relieve HERNÁNDEZ VIGUERAS «hasta la fecha ninguna medida gubernamental anticrisis ha cuestionado el funcionamiento actual del crédito bancario y de los mercados financieros. El rescate de bancos y entidades inyectándoles dinero público, prestándoles la garantía del Estado o nacionalizándolos, sea en EE.UU. o en la UE, pretende ser solo un remedio de emergencia para evitar el colapso de un sistema que carece del control de los Estados, pero que socializa las pérdidas, aunque no haya servido para desbloquear la paralización del mercado interbancario del crédito o para reactivar la economía real»¹¹. En definitiva, el Acuerdo G-20 podría y debería haber ido más allá.

¹¹ Según este autor «los casos conocidos de bancos rescatados de alguna maneta con dinero público tienen filiales en paraísos fiscales». Igualmente el Fondo de adquisición de activos financieros español «constituye un ejemplo de cómo se ayuda a la banca sin exigirle transparencia y lealtad a las normas legales que garantizan el mercado». HERNÁNDEZ VIGUERAS, J.: «Crisis financiera, rescates bancarios y paraísos fiscales», *op. cit.*, p. 56.

2. RSE y ética fiscal

Frente a las prácticas de evasión fiscal creemos que la RSE se alza como un importante remedio ya que también posee un contenido desde el punto de vista tributario.

En primer lugar, las empresas socialmente responsables son aquellas que cumplen escrupulosamente sus deberes fiscales. Es decir, empresas que no buscan minimizar sus impuestos mediante la planificación fiscal o mediante regímenes *offshore*. Esta minimización perjudica al Estado y supone una conducta desleal respecto al resto de ciudadanos, que deben soportar mayores impuestos por la evasión fiscal y que ven cómo los Estados merman las partidas dedicadas a gasto social, tal y como está sucediendo en la actualidad en países como España. Como afirma el profesor ROSEMBUJ, el punto de partida de la sociedad «es una deuda que sus propietarios contraen, desde el origen, con el Estado, con el mercado, con la sociedad civil. De esta forma, cuando una empresa es socialmente irresponsable (ya no tanto con el incumplimiento de sus obligaciones fiscales sino con la búsqueda de paraísos fiscales que le permitan minimizar sus impuestos) no solamente se perjudica al ciudadano colectivo (que deberá soportar mayor carga tributaria) sino que hay un incumplimiento grave del contrato social con el Estado, que es el que sirve de vida a la sociedad, ruptura que en ningún caso debería ser gratuita para los ciudadanos y empresas incumplidoras. En definitiva, el impuesto «es una señal de comportamiento correcto, de responsabilidad social corporativa»¹².

En segundo término, creemos que las empresas que deciden ser socialmente responsables deberían ser incentivadas fiscalmente. Cuando una empresa es socialmente responsable está realizando una función eminentemente pública (al igual que sucede con las entidades que integran el denominado Tercer Sector). Este tipo de actuación supone un ahorro de gasto público. En la medida en que estas empresas cumplen objetivos de interés general, los po-

¹² «El abuso del derecho y la realidad económica», *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 5, 2008.

Igualmente, véase a SÁNCHEZ HUETE para quien «La planificación responsable socialmente no implica necesariamente una opción a la mayor tributación». Interesante es su propuesta, que analiza lo que sería una planificación fiscal socialmente responsable. En su opinión, «la planificación será más responsable socialmente cuando, en el ejercicio de la opción fiscal, se escoja por aquella que reporte un mayor beneficio social en los términos en los que el ámbito de la RS rige. En definitiva, no serán los criterios estrictamente fiscales los decisivos en materia de planificación, serán otros criterios de repercusión social los determinantes. La planificación responsable socialmente deviene en planificación ultrafiscal, en la medida que va más allá de la fiscalidad, pero no se sitúa al margen de ella». «Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal». *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 7, 2010.

deres públicos se ven «descargados» en sus funciones y, por tanto, necesitan menos recursos públicos para atender a las demandas de los ciudadanos existentes en dichos ámbitos. Por tanto, si las empresas socialmente responsables contribuyen con sus actuaciones y políticas a que exista un menor gasto público, es lógico que a la hora de pagar sus impuestos contribuyan en menor medida que las empresas que no manifiestan ningún compromiso social. Esta compensación puede ser realizada, justamente, mediante el establecimiento de incentivos fiscales. De esta opinión es Avi-YONAH para quien el Gobierno tiene diferentes opciones a la hora de fomentar una determinada política: puede regular directamente, puede subvencionar ciertas actividades directamente, o puede subvencionar indirectamente a través del sistema fiscal. De esta forma, en materia de RSE considera que el impuesto es una herramienta idónea para incentivar a las empresas a que asuman ciertas responsabilidades sociales que, en principio, parecen corresponder al Estado¹³.

3. *Los incentivos fiscales a la RSE*

A. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala que «*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*». Uno de estos fines es, por ejemplo, el recogido en el artículo 45 de la Constitución Española que contiene el fundamento jurídico originario de la intervención pública en materia medioambiental. Otros fines, recogidos en la Constitución, y que pueden ser fomentados mediante tributos son el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer las necesidades personales y familiares, sin discriminación por razón de sexo (artículo 35); la formación y readaptación de profesionales; la seguridad e higiene en el trabajo (artículo 40.2); el derecho a la cultura (artículo 44); el derecho a una vivienda digna (artículo 47); y la previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos (artículo 49). Todos estos derechos y principios rectores de la política social y económica entrarían, además y de alguna manera, dentro del contenido de lo que se ha denominado como RSE.

¹³ *Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior, In Tax and Corporate Governance*, edited by W. Schön, 183-98. MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, vol. 3. Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008.

B. IDONEIDAD DE LOS INCENTIVOS FISCALES FRENTE A LAS AYUDAS DIRECTAS

Como se ha visto anteriormente, los incentivos fiscales a la RSE pueden ser directos o indirectos y, por tanto, revestir la forma de concesión de subvenciones y la creación de beneficios fiscales. En nuestra opinión, los incentivos fiscales son el instrumento más eficaz en aras de fomentar la RSE. Tal y como ha indicado la doctrina las ayudas directas dependen de los presupuestos de cada año, con la incertidumbre que ello conlleva. En el mismo sentido, las ayudas directas son mecanismos rígidos, frente a la flexibilidad del incentivo fiscal. En tercer lugar, las ayudas directas exigen explicitar los objetivos de algunas inversiones, como son las inversiones en actividades de I+D, inversiones que en muchos casos son estratégicas para la empresa y por ello altamente sensibles a las filtraciones, frente a la confidencialidad de la actividad de I+D que permite el incentivo fiscal. Por último, las ayudas directas son costosas de gestionar y lentas en su llegada de forma que, en muchos casos, el acceso a las mismas es difícil, por no decir imposible¹⁴.

Sea como fuere, creemos que los incentivos fiscales a favor de la RSE deben adoptarse después de una reflexión seria e integral que permita tener claros los límites y la finalidad perseguida y que, además, no pierda de vista cuáles son los principios sobre los que se asienta nuestro sistema fiscal. En este sentido, conviene extremar la cautela en cómo se ha generalizado la idea de que las empresas entienden la RSE como un premio por «un buen comportamiento», opinión que no podemos compartir. La fiscalidad no tiene como objetivo premiar ni castigar. Sus funciones son otras y poco tienen que ver con recompensas. Tampoco la RSE debe suponer el cumplimiento de las obligaciones a las que legalmente está sometida una empresa. La RSE es voluntaria y es un plus o un añadido a las obligaciones legales de una empresa. Así, no se puede afirmar que sea socialmente responsable una empresa por el hecho de respetar los derechos laborales de sus trabajadores.

C. ALGUNOS PRECEDENTES EN EL ESTABLECIMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES A FAVOR DE LA RSE

a) Primer precedente: las deducciones en el IS y en el IRPF

Tradicionalmente, en el IS y en el IRPF que se aplican tanto en territorio común como en territorio foral del País Vasco se ha venido conte-

¹⁴ DE LA SOTA, D.: «La eliminación de los incentivos fiscales a la I+D+i. Proyecto de modificación parcial de la Ley del Impuesto de Sociedades que afecta a la aplicación de las deducciones fiscales por actividades de I+D+i». *Revista madri+d*, número 36, 2006 (Ejemplar dedicado a: Cooperación, Innovación y Conocimiento).

niendo un catálogo amplio de incentivos fiscales a favor de determinadas inversiones realizadas por las empresas. Estas inversiones pueden ser calificadas como inversiones socialmente responsables. Este es el caso de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) que son incentivadas fiscalmente en el artículo 35 del TRLIS¹⁵. Las actividades de I+D+i entran, sin duda, dentro del catálogo de conductas socialmente responsables.

Igualmente, se ha incentivado el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, las inversiones en bienes de interés cultural, en producciones cinematográficas, en edición de libros, etc. Nadie puede discutir que a través de todas estas inversiones la empresa manifiesta una preocupación cultural con importantes beneficios para la sociedad. Similar afirmación hay que realizar en relación con las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos o con las inversiones medioambientales. Como se ha visto, la preocupación por el Medio Ambiente constituye el núcleo básico, junto a los aspectos laborales, de la RSE. En este sentido, se ha acuñado el concepto de «ecoética»¹⁶.

Desde el punto de vista laboral, también han existido incentivos fiscales a favor de las inversiones dirigidas a adaptar vehículos para discapacitados, de las inversiones en guarderías para hijos de trabajadores, los gastos de formación profesional, la creación de empleo para trabajadores minusválidos o las contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. La preocupación por la mejora de las condiciones laborales de los trabajadores es un aspecto fundamental que integra la RSE. Similar consideración ha de ser realizada en relación con la contratación de discapacitados.

A la vista de lo anterior, podemos afirmar que en nuestro ordenamiento tributario sería perfectamente admisible establecer una deducción general a favor de la RSE. Una deducción que integrase todos los incentivos fiscales

¹⁵ Véase también el art. 40 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, el art. 41 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Gipuzkoa, y el art. 41 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Álava.

¹⁶ PATÓN GARCÍA, G.: «Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de Estado y tributación ecológica», Comunicación presentada a las *I Jornadas Universitarias Internacionales de análisis jurídico de la responsabilidad social de las empresas: perspectivas laboral y financiera*, celebradas los días 23 y 24 de octubre de 2008 en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Barcelona.

que acabamos de ver, en torno a la RSE. Es decir, establecer un único incentivo fiscal a favor de las empresas socialmente responsables.

b) Segundo precedente: el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos

El segundo precedente que encontramos a favor del establecimiento de incentivos fiscales a la RSE lo constituye, en nuestra opinión, el régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de las Cooperativas recogido, a nivel estatal, en la Ley 49/2002 y en la Ley 20/1990. Tal y como hemos puesto de manifiesto en otro lugar, este régimen fiscal constituye un ejemplo de que este tipo de incentivos fiscales es posible. Como premisa previa, no obstante, también manifestábamos la necesidad de acuñar un concepto de RSE, y en un sentido más amplio, de Responsabilidad Social de las Organizaciones¹⁷. Hay que tener en cuenta que la RSE afecta a la propia gestión de las organizaciones, tanto en sus actividades productivas como en sus relaciones con los grupos de interés. A partir de dato, la RSE pasaría a ser Responsabilidad Social de la Organizaciones (RSO)¹⁸.

Tanto la Ley 49/2002 como la Ley 20/1990 contienen un régimen fiscal sumamente beneficioso para las ESFL y para las Cooperativas, no por el simple hecho de tener una determinada forma jurídica sino por cumplir una serie de requisitos voluntarios y extras que van más allá de sus obligaciones legales y que son los que, si bien de forma parcial, reflejan y perfilan el ámbito de su responsabilidad con la sociedad. Así, en el caso de las ESFL, la responsabilidad social incentivada fiscalmente se concreta en el predominio del interés general en el desarrollo de sus actividades y, por tanto, en la ausencia de ánimo de lucro. Esto, a su vez, se refleja en una serie de prácticas socialmente responsables como, por ejemplo, no retribuir determinados cargos o no distribuir su patrimonio, en caso de disolución, a entidades lucrativas (y que no persigan fines de interés general).

En el mismo sentido, la Ley 49/2002 contempla como posibilidad de ejercicio de la RSE la realización de donaciones a las ESFL, la suscripción de

¹⁷ RUIZ GARIJO, M.: «Incentivos fiscales a cooperativas y entidades sin fines lucrativos. ¿Paradigma de las políticas de promoción de la Responsabilidad Social de las Organizaciones?», *CIRIEC, Revista jurídica de economía social*, número 19, 2008.

¹⁸ DE LA CUESTA GONZÁLEZ, M. y VALOR MARTÍNEZ, C.: «Responsabilidad social de la empresa. Concepto, medición y desarrollo en España», *op. cit.*, p. 7. EMBID IRUJO, sin embargo, se limita a analizar la RSO de las fundaciones que realizan actividades empresariales. «Perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 12, 2004, p. 65. De la misma opinión es ARIAS ABELLÁN, M.ªD.: «La responsabilidad social empresarial y las fundaciones: una perspectiva jurídico-tributaria», *Nueva fiscalidad*, núm. 6, 2010, pp. 14 y 15.

Convenios de colaboración empresarial y la participación en los denominados Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Todas estas figuras disfrutan en esta Ley de importantes incentivos fiscales.

c) Tercer precedente: los incentivos fiscales específicos a favor de la RSE en la Comunidad Autónoma de Extremadura

Un particular e interesante ejemplo de incentivos a la RSE, mediante la concesión de beneficios fiscales, lo encontrábamos en la Ley de Responsabilidad Social de la Comunidad Autónoma de Extremadura. En ella se establece que toda empresa con domicilio en Extremadura que cumpla una serie de requisitos puede obtener la distinción de «Empresa Socialmente Responsable de la Comunidad Autónoma de Extremadura» de la Consejería de Trabajo con efectos durante dos años y posibilidad de prórroga durante otros dos años más siempre que se mantengan las condiciones exigidas (artículo 3 a 5). La propia Junta de Extremadura se encarga, además, de impulsar las medidas de publicidad precisas para dar a conocer las empresas calificadas con la declaración anterior.

Esta distinción otorga derecho a obtener una serie de beneficios fiscales. El Anteproyecto de Ley regulaba el derecho a una deducción del 100% del importe a aplicar sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (artículo 8); y una deducción del 10 por cien del importe de la cantidad aportada a aplicar sobre la cuota líquida del Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito, del Impuesto de Solares sin Edificar y Edificaciones Ruinosas, del Impuesto sobre la Producción y Transporte de Energía que incidan en el medio ambiente y del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos (todos estos impuestos, como es sabido, son impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura). Pese a todo, la Ley que fue aprobada el pasado mes de diciembre ha optado por señalar, solamente, que «la normativa autonómica reguladora de los tributos propios establecerá beneficios fiscales para las empresas declaradas «Empresa socialmente responsable de la Comunidad Autónoma de Extremadura». Habrá que esperar a la aprobación de este tipo de normativa para ver qué apuesta hace el legislador extremeño en materia de incentivos fiscales a favor de la RSE¹⁹.

¹⁹ Como indica JOVER LORENTE, «En este punto la Ley es muy tímida en sus planteamientos, quizás consecuente con los momentos de tensiones económicas y presupuestarias que hayan aconsejado al legislador posponer para mejor ocasión la definición de las bonificaciones fiscales que la ley de RSE cita pero no concreta». «La Ley de Responsabilidad Social Empresarial en Extremadura. Innovación legislativa desde la periferia responsable», *Diario La Ley*, n.º 7.672, 13 de julio de 2011.

4. *Algunas cautelas en el establecimiento de incentivos fiscales a favor de la RSE*

A. REGULACIÓN JURÍDICA Y ESTABLECIMIENTO DE MECANISMOS DE CONTROL

Si analizamos el fundamento de todos los incentivos fiscales anteriores observamos que el beneficiario es una empresa o una entidad (fundación, asociación, cooperativa) que realiza una actividad empresarial y que satisface un interés general. Estas entidades realizan una función que, en principio, corresponde a los poderes públicos. Concilian el interés general con sus intereses particulares. Sus intereses particulares no son contrarios con el bienestar social. Todo lo contrario, son intereses complementarios que, incluso, se necesitan en una especie de relación simbiótica. Por ello, el legislador, en buena medida y consciente del ahorro de gasto público que supone la existencia de estas entidades, ha optado por establecer incentivos fiscales a su favor.

Pero, volviendo a las políticas públicas de incentivo a la RSE, a la hora de concretarlas conviene, sin embargo, extremar la cautela. En primer lugar, consideramos fundamental regular el marco legal de la RSE. La RSE, como se ha visto, ha sido definida en un Libro Verde de la Comisión Europea, existen documentos nacionales e internacionales que se refieren a su concepto y contenido e, incluso las empresas, a través de organizaciones diversas, han concretado hasta dónde debe ir su compromiso con la sociedad. El problema, en nuestra opinión, es que no existe un documento único, consensuado internacionalmente, libremente asumido por todos los Estados miembros y por las empresas, que tenga valor normativo y que se encargue de delimitar qué es la RSE. Por ello, creemos necesario abordar la regulación legal de la RSE tanto a nivel nacional como a nivel internacional.

La necesidad de una cierta reglamentación se plasmó en España en los trabajos de la Subcomisión para potenciar la RSE. En un informe de junio de 2006 se contenían numerosas propuestas sobre la conveniencia de elaborar Códigos de Buena Conducta; la posibilidad de crear un organismo certificador o evaluador de la calidad social; la implementación de una futura etiqueta social; la realización de auditorías e informes sociales, etc.²⁰.

²⁰ BOCG, Congreso de los Diputados, de 31 de julio de 2006, núm. 423. También, como pone de relieve FERNÁNDEZ DAZA, «en los últimos años se ha venido trabajando en la elaboración de una Norma de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) que ha encontrado enormes resistencias por parte de los empresarios que consideran no estar preparados para asumir una norma de estas características. El Comité Técnico de la Asociación Española de Normalización

En nuestra opinión, también sería posible, por ejemplo, que los poderes públicos señalaran, en función de la actividad económica, un listado de buenas conductas, que entrarían en el ámbito de la RSE. Y es que el impacto medioambiental, laboral, etc., de cada actividad económica es diverso²¹.

En segundo lugar, para que la regulación que se aborde sea efectiva ha de establecerse un mecanismo de control, una entidad pública que certifique la RSE. En este sentido, el artículo 6 de la Proposición de Ley de 10 de mayo de 2002 presentada en el Congreso de los Diputados español planteaba la necesidad de regular un sistema de control de la siguiente forma: *«Las empresas pueden obtener la certificación de Responsabilidad Social cuando en su organización, actuación y funcionamiento se ajusten a las especificaciones que se establezcan por una norma aprobada por las entidades de normalización acreditadas oficialmente, tengan declarado formalmente su código de conducta, se haya verificado su cumplimiento efectivo y no hayan incurrido en las causas de exclusión de la certificación que establece este artículo».*

B. ANÁLISIS DE LA ADECUACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS NORMAS DE DERECHO COMUNITARIO. EN PARTICULAR, CON EL ART. 87 DEL TUE

Para finalizar, además de lo indicado anteriormente, y tal y como se puso de manifiesto en el *Informe de la Subcomisión del Congreso de los Diputados, para potenciar y promover la responsabilidad social de las empresas*, convendría extremar la máxima prudencia porque los incentivos económicos a favor de la RSE podrían entrañar riesgos considerables. Como se indicaba en dicho Informe *«muy frecuentemente, cuando no siempre, distorsionan el mercado y la competencia, suelen producir frecuentemente efectos indeseados, y*

y Certificación (Aenor) ha decidido, recientemente, abandonar este proyecto de norma y sustituirlo por la elaboración de una guía para empresas, aceptando un formato de menor rango que la Norma». «Reflexiones en torno a la Responsabilidad Social de las Empresas, sus políticas de promoción y la economía social», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005, p. 13.

²¹ Como indica SÁNCHEZ HUETE, «El concepto jurídico de RS resulta ciertamente impreciso ya que depende de los textos imperativos y nacionales, con lo que evidencia un contenido negativo de escaso poder definitorio». Ahora bien, como también apunta este autor, «el contenido de la acción social que integra la RS es determinable ya que puede deducirse de las normas constitucionales, y resulta esta la cuarta consideración a efectuar. La RS enmarca la existencia de intereses dignos de protección que coinciden básicamente con los contenidos del Capítulo III del Título I de nuestra Constitución (RCL 1978, 2836) (en adelante CE)». «Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal». *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 7, 2010.

es un ámbito en el que una insuficiente coordinación entre las diferentes Administraciones públicas puede provocar problemas considerables».

De este modo, una vez que hemos admitido la posibilidad de incentivar fiscalmente la RSE, la siguiente cuestión que debemos resolver es si el régimen de incentivos fiscales puede vulnerar el derecho de la competencia y, en particular, lo dispuesto en el artículo 87 y 88 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea²².

Adelantaremos que, en nuestra opinión, los incentivos fiscales a favor de la RSE no entrarían en colisión con el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea porque no se cumplirían los requisitos establecidos para ello en la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998 (Diario Oficial 98/C 384/03) que como es sabido, son los siguientes: a) Que se trate de una ventaja económica; b) Que falsee la competencia y el comercio intracomunitario; c) Que se trate de una medida selectiva. Es decir, de una medida que suponga una desviación respecto del sistema normal de tributación del país.

En concreto, no se cumpliría ni el segundo ni el tercer requisito. Pasemos a analizarlo.

a) Falseamiento de la competencia. Los incentivos fiscales a la RSE como ayudas «de minimis» permitidas por el ordenamiento comunitario

La Comisión, en su Comunicación de 1998, define el falseamiento de la competencia de la siguiente forma *«Esta condición parte de la base de que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su medio de financiación. Según la jurisprudencia reiterada y a efectos de esta disposición, la condición de que la ayuda repercuta en los intercambios comerciales se cumple a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros. El mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los inter-*

²² El artículo 87 del Tratado de la Unión Europea dispone lo siguiente: *«salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, 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 consecuencia, según el artículo 88.3, *«La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva».*

cambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos. En esta constatación no influir el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad».

Sin embargo, la Comisión Europea, posteriormente, ha permitido lo que se denominan como ayudas *de minimis*. La Comisión ha otorgado a los Estados miembros gran libertad a la hora de considerar que una ayuda distorsiona la competencia. De este modo, la Comisión ha adoptado un Reglamento que incluye una excepción, a favor de las pequeñas ayudas, de la obligación de notificar según lo dispuesto en el Tratado de la Unión Europea. En virtud de la citada excepción, se entiende que las ayudas que no excedan de un límite máximo de 200.000 euros concedidas durante un período de tres años no afectan al comercio entre los Estados miembros y/o no falsean o amenazan con falsear la competencia y, por consiguiente, no se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 87, apartado 1, del Tratado²³.

En nuestra opinión, los incentivos fiscales a favor de la RSE entrañan dentro del concepto de ayudas *de minimis*. Es decir, por debajo de 200.000 euros serían ayudas que no afectarían a los intercambios comerciales entre los Estados miembros de acuerdo con el Reglamento comunitario. La Comisión, no obstante, también podría incrementar dicho límite mediante la aprobación del oportuno Reglamento específico sobre la materia. Como se ha visto, este tipo de incentivos trata de fomentar un compromiso social de la empresa para con sus proveedores, clientes, trabajadores y para con la sociedad en su conjunto. Es decir, se trata de incentivos con una justificación social y no estrictamente económica.

b) Selectividad de la medida e intereses generales

Por lo que se refiere al requisito de que la medida sea selectiva, en nuestra opinión, los incentivos fiscales a favor de la RSE no serían una medida selectiva siempre y cuando se ofrecieran a todas aquellas empresas que voluntariamente decidiesen ser socialmente responsables. En este sentido, como ha señalado MARTÍN JIMÉNEZ la prohibición de ayudas estatales del TUE «no implica que los Estados no tengan un cierto margen de manio-

²³ Reglamento número 1998/2006 de la Comisión de 15 de diciembre de 2006 relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas *de minimis*. Este Reglamento no se aplica a los sectores de la producción primaria de productos agrícolas, la pesca y la acuicultura para los que existe una reglamentación específica.

bra para emplear el sistema tributario como instrumento de promoción de políticas específicas (...) pero tales ventajas o incentivos no deben estar limitadas a sectores empresariales concretos (...). En otras palabras, un determinado incentivo o medida tributaria será una ayuda cuando no esté abierto a la generalidad de las empresas»²⁴.

No obstante, si se mantuviera una interpretación contraria y se entendiera que los incentivos fiscales a favor de la RSE podrían ser medidas selectivas todavía sería posible su declaración de compatibilidad con el Derecho comunitario en base al interés general. La Comisión, en su Comunicación de 1998, indicaba que el carácter selectivo de una medida puede estar justificado por la naturaleza o la economía del sistema. De este modo, siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales «*las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo)*».

A partir de todo lo anterior, coincidimos con MORENO MENDOZA en que la Comisión tendría que reconocer expresamente el interés general de la RSE y terminar planteándose la necesidad de incluir los incentivos a favor de la misma dentro del ámbito de aplicación del Reglamento número 994/98 del Consejo, de 7 de mayo. En él se 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, como sugiere el citado autor, se declararían expresamente compatibles con el mercado común «*las ayudas públicas destinadas al fomento de esta específica dimensión de la RSE, de igual manera que existen reglamentos de exención por categorías, tales como los reglamentos en favor de las ayudas a la formación, las ayudas de *minimis*, las ayudas al empleo y las PYME*»²⁵.

No conviene olvidar, además, que la RSE aglutina diversas facetas que concretan, todas ellas, el compromiso empresarial con el bienestar social (investigación y desarrollo, protección del medio ambiente, empleo y formación, etc.). Las ayudas estatales concedidas en estos ámbitos han sido declaradas compatibles con el mercado común siempre y cuando se cum-

²⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas y delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, 2001.

²⁵ «Políticas públicas de fomento de la dimensión laboral de la responsabilidad social de las empresas y su adecuación al Derecho Comunitario de la competencia», *Unidad de mercado y relaciones laborales* (coord. por Federico Durán López, M. Carmen Sáez Lara), 2007, p. 5.

plan determinados requisitos. Algunos de los principales documentos y directrices existentes al respecto son los siguientes:

- a) *Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del Medio ambiente* (Diario Oficial de 1 de abril de 2008, COM 2008/C 82/01)²⁶.
- b) *Comunicación sobre el marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación* (Diario Oficial de 30 de diciembre de 2006, 2006/C 323/01).
- c) *Reglamento 800/2008, de 6 de agosto, de la Comisión*: determinadas categorías de ayudas son declaradas compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías). Dentro de las ayudas a la formación, se incluye la formación general «cuando se refiera a gestión medioambiental, innovación en materia medioambiental o responsabilidad social de las empresas y, de este modo, aumente la capacidad de los beneficiarios para contribuir a los objetivos medioambientales generales». En este último caso la referencia a la RSE nos resulta afortunada y nos refuerza en la opinión de que la solución está en que sea la propia Comisión la que incluya dentro del catálogo de ayudas compatibles con el Derecho Comunitario los incentivos fiscales a favor de la RSE.

III. Conclusiones

Primera. El futuro de la RSE, como antídoto frente a crisis económicas, depende en gran medida del establecimiento de incentivos fiscales.

Segunda. Si analizamos el fundamento de los incentivos fiscales que, en nuestra opinión, constituyen importantes precedentes a la hora de incentivar fiscalmente la RSE, observamos que el beneficiario es una empresa o una entidad (fundación, asociación, cooperativa) que realiza una actividad empresarial (entendiendo esta en un sentido amplio) y que, sin embargo, satisface un interés general. En todos los casos que hemos analizado estas

²⁶ De esta forma, como pone de relieve PATÓN GARCÍA el TJCE no ha aceptado la invocación abstracta de la protección del medio ambiente como excepción del artículo 87.3 (Sentencia de 29 de abril de 2004, as. C-159/01) si bien se ha admitido aunque en términos muy restrictivos como excepción «la preservación de la naturaleza y estructura del sistema tributario» por la Comisión en la Comunicación 98/C 384/03. «Los beneficios fiscales medioambientales a la luz de la prohibición comunitaria de Ayudas de Estado», Comunicación presentada a las *XI Jornadas de Estudios Tributarios* sobre «Procedimientos tributarios nacionales y tutela comunitaria del contribuyente», celebradas los días 6 y 7 de noviembre de 2008, organizadas en la Universidad de Almería.

entidades están realizando una función que, en principio, corresponde a los poderes públicos. Consiguen conciliar el interés general con sus intereses particulares. O dicho de otro modo, consiguen que sus intereses particulares no sean contrarios con el bienestar social. En definitiva, se incentiva fiscalmente a empresas socialmente responsables.

Cuando la empresa socialmente responsable invierte en Medio Ambiente o en actividades de I+D+i está realizando una función eminentemente pública. Este tipo de actuaciones suponen un ahorro del gasto público. En la medida en que estas empresas cumplen objetivos de interés general, los poderes públicos se ven «descargados» en sus funciones y, por tanto, necesitan menos recursos públicos para atender a las demandas de los ciudadanos existentes en dichos ámbitos. Por tanto, si las empresas socialmente responsables contribuyen con sus actuaciones y políticas a que exista un menor gasto público, es lógico que a la hora de pagar sus impuestos contribuyan en menor medida que las empresas socialmente irresponsables. Esta compensación puede ser realizada, justamente, mediante el establecimiento de incentivos fiscales.

En definitiva, si demandamos a las empresas que sean socialmente responsables deberemos compensarles por su labor y, desde un punto de vista económico, por el ahorro del gasto público que los poderes públicos tienen gracias a su actuación. Incentivemos, pues, a las empresas socialmente responsables.

Tercera. Un análisis de los posibles incentivos fiscales a la RSE nos lleva a concluir su adecuación al Derecho Comunitario y, en concreto, al límite contenido en el artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. En este sentido, la RSE aglutina diversas facetas que concretan, todas ellas, el compromiso empresarial con el bienestar social (investigación y desarrollo, protección del medio ambiente, empleo y formación, entre otros) cuyas ayudas han sido declaradas compatibles con el mercado común y quedan exentas de la obligación de notificación prevista en el artículo 88.

Cuarta. Como paso previo a los incentivos fiscales se hace preciso, no obstante, abordar la regulación de la RSE tanto a nivel nacional como a nivel internacional y establecer un mecanismo de control, una entidad pública certificadora.

El Acta de Mercado Único como medio para alcanzar una economía social de mercado competitiva: especial referencia a las cooperativas

Ignacio Cruz Padial

Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Sumario: 1. Introducción. 2. Acta Mercado Único. 2.1. Propuestas. 2.2. Prioridades. 3. Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). 3.1. Aspectos jurídicos de la propuesta. 4. Incidencia en la normativa contable. 4.1. Normativa comunitaria. 4.2. Normas internacionales de contabilidad. 4.3. Asunción por nuestro ordenamiento interno de la normativa contable. 4.3.1. Incidencia en la contabilidad de las Pymes. 4.3.2. Efectos contables en los fondos propios cooperativos. 5. Operaciones vinculadas. 5.1. Influencia internacional en su configuración. 5.2. Aspectos específicos de las operaciones vinculadas: especial consideración del ámbito subjetivo. 6. A modo de síntesis.

Resumen:

El régimen fiscal cooperativa ha quedado desfasado en relación con los cambios acaecidos en la legislación cooperativa.

En este sentido se plantean los problemas más relevantes de índole tributaria que afectan al régimen jurídico de las cooperativas.

Las posibles soluciones no pueden ser contempladas de forma individual, de ahí que tengamos que tener muy presente las consideraciones que se incluyen en el Acta del Mercado Único y las prioridades que en este aspecto se han materializado en la Unión Europea.

Abstract:

The cooperative tax system is out of step according to the changes made in cooperative legislation.

Therefore we come across more relevant tax issues affecting cooperative legislation. The different solutions cannot be considered individually, for that reason we must take into account the considerations included in the Single Market Act and the priorities established by the European Union in this aspect.

ECONLIT

K340, G390 y M140.

1. Introducción

La Cooperativa, según la Alianza Cooperativa Internacional, «es una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática».

Nos interesa el régimen jurídico de las cooperativas, y particularmente, su régimen fiscal que, como es conocido, en los últimos años está bastante denostado, en cuanto a que ha quedado desfasado en su configuración en relación con los cambios acontecidos en el ámbito de la legislación cooperativa. Es por ello, que sin entrar en todas las posibles consideraciones de índole tributaria que, al día de hoy afectan al régimen jurídico de las cooperativas, vamos a delimitar aquellos aspectos que podemos considerar trascendentales y de vital importancia en la definitiva configuración que en un futuro inmediato se haga del régimen tributario específico que se establezca para las cooperativas.

En el sentido indicado, podemos plantear que los problemas más acuciantes que, en nuestra opinión, tienen que afrontar las cooperativas en nuestro país, partiendo de la obsoleta Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC) y de las recientes modificaciones legislativas¹, y sin olvidar de forma prevalente las decisiones de la Comisión en el ámbito de la Unión Europea, podemos indicar que de forma preferente serían: en primer término, la complejidad que introduce en la esfera tributaria cooperativa la fragmentación de la base imponible que implica un tratamiento diferenciado para los resultados cooperativos de los extracooperativos; en segundo término, la inexistencia de adecuación de los tipos impositivos aplicables en la esfera cooperativa en consonancia con las reducciones operadas en los tipos generales del impuesto sobre sociedades; asimismo, las posibles discrepancias existentes en la valoración de las operaciones cooperativizadas según sea estas realizadas por los socios con la cooperativa o en el seno de un grupo cooperativo; finalmente, el régimen de ayudas de Estado, conforme al art. 107 del Tratado de la Unión, en su versión del Tratado de Lisboa, que en los últimos años está analizando a las cooperativas de una forma que entendemos es extremadamente rigurosa.

Pues bien, planteada la cuestión de las casuísticas tributarias más importantes que afectan el ámbito cooperativo, consideramos que las posi-

¹ Nos estamos refiriendo a los cambios acaecidos en nuestra legislación mercantil, legislaciones autonómicas de cooperativas, implantación de las normas internacionales de contabilidad (NIC) y de las Ordenes Ministeriales que regulan las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

bles soluciones no pueden ser contempladas de forma individual, sino que existe una estrecha relación entre ellas, ya que una es consecuencia de las demás, por ello, y sin que tengamos que referirnos de forma concreta a cada una de las situaciones descritas², tienen que ser analizadas con una amplia perspectiva y, para ello, tenemos que tener muy en cuenta las consideraciones que se están haciendo en la Unión Europea, es por ello por lo que en el desarrollo que vamos a realizar partiremos del Acta del Mercado Único y de las Prioridades que, consecuencia de las conclusiones obtenidas del dialogo establecido sobre el Acta de Mercado Único, se han materializado por la Unión Europea³.

2. Acta Mercado Único

Con fecha 27 de octubre de 2010, se publica la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Hacia un acta de Mercado Único», por una economía social de mercado altamente competitiva. Se efectúa con la finalidad de aportar propuestas que contribuyan a mejorar, en un futuro inmediato, el mercado interior, y lo haga en las múltiples vertientes que se desprenden de las propuestas que se enumeran.

En este sentido, y como síntesis de las ideas que se propugnan, plantearemos algunas de las cuestiones más relevantes que en la comunicación se suscitan.

La construcción de un gran mercado, es el eje central del proyecto europeo, la expresión «mercado común», «mercado único», «mercado interior», su evolución a lo largo del tiempo expresa el doble fenómeno de desarrollo y enriquecimiento del gran mercado europeo. Así, al mismo tiempo que se desarrollaba en torno a cuatro libertades fundamentales de circulación, a saber, de personas, de mercancías, de servicios y de capital, se completó y enriqueció por la consolidación de la integración económica, la creación de la moneda única y el desarrollo de la política de cohesión; en

² Véase ARANA LARDIN, S.: «Propuestas en relación a los principales problemas fiscales del sector cooperativo», III Congreso Internacional de Investigación en Economía Social de CIRIEC, Valladolid, abril de 2011.

³ Véase COM (2010) 608 final, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Hacia un Acta de Mercado Único». Asimismo, COM (2011) 206 final, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Acta de Mercado Único: doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza».

especial, esta última como complemento del mercado único para asegurar que todos los ciudadanos, al margen de su ubicación geográfica, puedan beneficiarse y contribuir al mismo.

De ahí, que el presidente Barroso confiará a Mario Monti, la presentación de un informe sobre la reactivación del mercado único. En el informe, el Parlamento Europeo subraya que la integración del mercado interior no es un proceso irreversible y su continuidad no puede darse por sentada. Esta constatación justifica hoy una renovada ambición para las políticas del mercado único al servicio de una «economía social de mercado altamente competitiva», para recuperar la confianza en nuestro modelo de economía social de mercado. Este planteamiento parte de la premisa de que un mercado único ha de apoyarse en todos los agentes del mercado: empresas, consumidores y trabajadores.

De esta forma, la reactivación del mercado único se presenta como el instrumento indispensable para la estrategia Europa 2020⁴, es a ello, a lo que aspira el Acta de Mercado Único, su concretización será una manera dinámica para conmemorar el vigésimo aniversario del mercado único en 2012. La adopción del Acta de Mercado único se ha hecho paralelamente al «Informe sobre la ciudadanía de la UE 2010: la eliminación de los obstáculos a los derechos de los ciudadanos de la UE», esta última, centrada en la erradicación de los obstáculos que tienen los ciudadanos europeos en su vida cotidiana cuando se relacionan con otro Estado miembro⁵.

El mercado único constituye un factor determinante en la competitividad de las empresas, las pequeñas y medianas empresas son las que ofrecen el mayor potencial de empleo, su papel dentro del mercado único merece especial atención y unas actuaciones específicas que respondan a sus inquietudes, ya que una de las cuestiones principales que alegan para su pérdida de competitividad es, precisamente, la fragmentación del mercado único, así como, la diversidad de normativas nacionales, lo que supone para ellas un carga considerable.

Asimismo, en el mismo sentido, al objeto de restablecer el funcionamiento y la estabilidad de los mercados financieros, se realiza la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Banco Central Europeo, «Regulación de los servicios financieros para un crecimiento sostenible»⁶, en la que se aboga

⁴ Véase COM (2010) 2020, Comunicación de la Comisión EUROPA 2020, «Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador. En la Comunicación se proponen tres prioridades que se refuerzan mutuamente como es alcanzar un crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

⁵ Véase COM (2010) 603 final.

⁶ COM (2010) 301 final, de 2 de junio.

por la instauración de un sistema financiero más seguro, más sólido, más transparente y más responsable, al servicio de la economía y de la sociedad en su conjunto y capaz de financiar la economía real, como medio y condición indispensable para un crecimiento sostenible.

Constituye el complemento indispensable de los esfuerzos emprendidos en Europa para sanear las finanzas públicas y acometer las reformas estructurales que posibilitarán una economía dinámica en el futuro. La estrategia Europa 2020 tiene que estar respaldada por un sector de servicios financieros que permita a las empresas europeas y en particular a las Pymes, dentro de ellas las cooperativas, poder realizar inversiones que favorezcan su crecimiento y a los ciudadanos planificar su confianza en el futuro.

2.1. *Propuestas*

Pues bien, a este planteamiento descrito es al que ha pretendido dar respuesta el Acta del Mercado Único «por una economía social altamente competitiva», con la formulación de cincuenta propuestas para trabajar, emprender y comerciar mejor todos juntos.

Dentro de las propuestas que se formulan, encuadradas y agrupadas dentro de tres grandes bloques temáticos, con subdivisiones dentro de ellos, vamos a centrar nuestra atención en aquellas que de una forma especial incumben a las pequeñas empresas y a la economía social de mercado.

Así, dentro del primer bloque temático «Un crecimiento fuerte, sostenible y equitativo para las empresas», nos encontramos en su apartado 1.3, «En favor de las pequeñas y medianas empresas» con tres propuestas que serán de nuestro interés.

Así, tenemos:

- Propuesta 12: plan de acción para mejorar el acceso al mercado de capitales, en definitiva a mejorar las fuentes de financiación.
- Propuesta 13: aplicación del principio de pensar primero a pequeña escala con la finalidad de vincular estrechamente la iniciativa a favor de las Pymes a la estrategia Europea 2020.
- Propuesta 14: revisión de las Directivas sobre normas contables con el fin de simplificar las obligaciones financieras y administrativas de las Pymes.

De una forma más concreta, en lo que afecta a la economía social, dentro del segundo bloque temático «Recuperar la confianza centrando el mercado único en los europeos», tenemos en su apartado 2.4, «Nuevos medios para la economía social de mercado» con tres propuestas concretas.

Tendremos:

- Propuesta 36: respaldar los proyectos innovadores en el plano social y guiar su desarrollo en el mercado único, favoreciendo la captación de recursos mediante los fondos de inversión y el ahorro.
- Propuesta 37: Existen diversas estructuras jurídicas por lo que se propondrán diversas medidas para mejorarlas con objeto de optimizar su funcionamiento y facilitar su desarrollo dentro del mercado único⁷.
- Propuesta 38: Consulta sobre el gobierno corporativo e incremento de la transparencia en la información de las empresas, lo que dará lugar a iniciativas legislativas.

Estas son las propuestas que consideramos tendrían relación con el objeto que queremos plantear, por lo que una vez transcurrido el periodo establecido para debatir las propuestas contenidas en el Acta de Mercado Único, y que se ofrecieran respuestas acorde al objetivo perseguido, estas se han concretado en doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza «Juntos por un nuevo crecimiento».

Pues bien, el debate público sobre el Acta del Mercado Único se ha desarrollado a nivel europeo, nacional y local, la consulta puso de manifiesto lo mucho que espera la sociedad civil del desarrollo de las potencialidades del mercado único que favorezcan el crecimiento y el empleo; las prioridades apuntadas por los agentes económicos confirman su fuerte adhesión al objetivo común de una economía social de mercado altamente competitiva.

2.2. *Prioridades*

En sus conclusiones del 10 de diciembre de 2010, el Consejo respaldó la orientación general dada al Acta del Mercado Único que consiste en apoyarlo en una base económica y social sólida para poder alcanzar una economía altamente competitiva. Finalmente el Parlamento Europeo, ha dado a conocer en sus resoluciones de 6 de abril de 2011, sus prioridades para desarrollar, en un marco de cooperación y gobernanza, un mercado único

⁷ Nuestra Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, en su artículo 5 concretiza los entes que forman parte de la Economía Social y enumera a: cooperativas, mutualidades, fundaciones, asociaciones que lleven a cabo actividad económica, sociedades laborales, empresas de inserción, centros especiales de empleo, cofradías de pescadores, sociedades agrarias de transformación y entidades singulares creadas por normas específicas y que se incluyan en el catálogo de entidades que elaborará el Ministerio de Trabajo e Inmigración.

al servicio de los europeos, de las empresas y del crecimiento. En definitiva doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza de los ciudadanos. Por cada una de estas prioridades propone que la UE adopte de aquí a finales de 2012 una medida clave que permita estimular el crecimiento y reforzar la confianza de los ciudadanos⁸.

Pues bien, de las doce prioridades que se recogen en la resolución, vamos a centrarnos en las que consideramos responden y se adecuan a las cauísticas que nosotros hemos planteado y que en síntesis venimos a reconvenir:

- Financiación de las Pymes en general y de las entidades de economía social en particular.
- Problemas que suscita el establecimiento de una base imponible consolidada común en el impuesto sobre sociedades. Consecuencia de ello ponemos en relación dos cuestiones directamente relacionadas como serían:
 - a) Información contable, problemas derivados de la aplicación de la normativa contable específica.
 - b) Casuística de las operaciones vinculadas y por ende de los precios de transferencia.

Es por ello, por lo que vamos a efectuar una breve consideración de las prioridades 1 y 8, referidas a la financiación y empresas sociales y muy especialmente de la 9 que se ocupa de la fiscalidad.

Prioridad 1: ACCESO DE LAS PYMES A LA FINANCIACIÓN

Como medida clave para esta prioridad se establece que la legislación tiene que facilitar que los fondos de capital riesgo que estén establecidos en un Estado miembro puedan ser invertidos en cualquier otro Estado miembro sin obstáculos ni exigencias complementarias. El objetivo es conseguir que las Pymes que quieran recurrir al capital riesgo, al objeto de facilitar y mejorar sus posibilidades de financiación, puedan captar fondos que, con-

⁸ Las doce prioridades que ahora se recogen no significa que la Comisión renuncie a seguir trabajando en otras medidas que, recogidas en la comunicación «Hacia un Acta de Mercado Único», hagan de ese mercado la plataforma idónea para el crecimiento y la creación de empleo. El plan de medidas (prioridades) presentado no es más que una primera fase del proceso global. Asimismo, a finales de 2012 se analizará la situación de las actuales medidas y se dará a conocer el programa para la próxima fase. Todas las medidas en su conjunto pretenden dar una respuesta política coherente a las deficiencias del mercado interior, proponiendo en el marco de la estrategia Europa 2020 un modelo de conocimiento sostenible, inteligente e inclusivo.

tando con experiencia en el propio sector, puedan ofrecer capitales a un precio atractivo.

En este sentido, la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Banco Central Europeo «Regulación de los servicios financieros para un crecimiento sostenible», de 2 de junio de 2010, aboga por la instauración de un sistema financiero más seguro, más sólido, más transparente y más responsable, al servicio de la economía y de la sociedad en su conjunto y capaz de financiar la economía real, como condición indispensable para el crecimiento sostenible⁹.

En esta misma línea, también es importante resaltar aquí la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones «Iniciativa emblemática de Europa 2020. Unión por la Innovación», de 6 de octubre de 2010¹⁰.

Uno de los mayores retos a los que se enfrenta la Unión Europea y sus Estados miembros es el de adoptar un planteamiento mucho más estratégico respecto de la innovación, donde ésta sea el objetivo fundamental de actuación general, en el que se tome una perspectiva a medio y largo plazo, donde los instrumentos, las medidas y la financiación de las políticas estén diseñadas de modo que contribuyan a la innovación.

En concreto, la Comunicación para conseguir la «Unión por la innovación» plantea como necesario para su consecución diez actuaciones concretas, en las que prevalecen las medidas de fomento de los procesos de I+D, en definitiva de la innovación y donde es un elemento esencial para lograrlo la mejora del acceso a la financiación, en especial de las Pymes.

En la actualidad, la mayoría de las Pymes existentes necesitan recurrir al crédito bancario, que es evidente ha experimentado una importante contracción, de ahí la importancia en mejorar las fuentes de acceso a la financiación. En cuanto a las Pymes en proceso de expansión, todavía es más fundamental facilitarles el acceso a las fuentes de financiación, puesto que ellas y en especial las innovadoras tienen un papel fundamental para alcanzar una economía innovadora y sostenible.

⁹ En la Comunicación se recoge que la conclusión del programa de reforma del sistema financiero se articulará en torno a cuatro grandes principios: mayor transparencia, supervisión y control del cumplimiento efectivo, mejora de la resistencia y estabilidad del sector financiero y refuerzo de la responsabilidad y protección de los consumidores. Asimismo, en el anexo I de la Comunicación se enumeran todas las medidas previstas, con las fechas estimadas para su adopción.

¹⁰ Véase COM (2010) 546 final. La mejora de la innovación implica inversión y para ello se precisa un mejor acceso a la financiación.

Es por ello, por lo que en ocasiones tratan de acceder a los mercados de capitales más allá del crédito bancario, es ahí donde los mercados de capital riesgo podrían proporcionar los capitales necesarios, pero nos encontramos con que, en la actualidad, estos no están aún lo suficientemente desarrollados en la Unión Europea¹¹.

La financiación de las Pymes debe ser objeto de un plan de acción que aborde el acceso de estas empresas a las distintas fuentes de financiación, así como a los propios instrumentos de financiación de las mismas, para alcanzar un entorno más favorable para su crecimiento y desarrollo.

Todo estas actuaciones traen consigo la necesaria modificación de la Directiva sobre la transparencia¹², el Reglamento de aplicación de la Directiva sobre los folletos¹³ y Directiva sobre el abuso de mercado¹⁴ con el fin de garantizar el mismo nivel de protección a los inversores; asimismo, en la Directiva sobre Mercados de Instrumentos Financieros¹⁵, habrá que introducir unas condiciones especiales que se adecuen a los mecanismos de negociación destinados a las Pymes.

Prioridad 8: EMPRESAS SOCIALES

Se propugna como medida clave el establecer una legislación por la que se cree un marco europeo que facilite el desarrollo de los fondos de inversión solidaria. De esta forma se amplifica el efecto de las iniciativas nacionales abriendo a este tipo de fondos las oportunidades del mercado único, es decir en relación con la prioridad primera (acceso de las Pymes a la financiación), permitiendo el acceso a oportunidades de inversión y a los inversores establecidos en todos los Estados miembros.

El mercado interior está basado en una economía social de mercado altamente competitiva, lo que recoge y refleja la evolución hacia un crecimiento más justo socialmente y a su vez sostenible. Estamos asistiendo al establecimiento de nuevos modelos económicos en los que las consideraciones sociales tienen que prevalecer sobre la sola lógica del benefi-

¹¹ Conseguir que las Pymes de la UE sean innovadoras será un factor determinante y decisivo para facilitar la captación en el mercado de capital riesgo por parte de estas.

¹² Directiva 2004/109/CE, de 15 de diciembre, sobre armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado.

¹³ Directiva 2003/71/CE, de 4 de noviembre, sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión a cotización de valores mobiliarios.

¹⁴ Directiva 2003/6/CE, de 28 de enero, sobre las operaciones de información privilegiada y la manipulación del mercado.

¹⁵ Directiva 2004/39/CE, de 21 de abril, relativa a los mercados de instrumentos financieros.

cio económico; esta es una tendencia que hay que trasladar al mercado único.

Hay que buscar condiciones de competencia iguales y apoyar experiencias que introduzcan equidad en la economía y, de esta forma, luchar contra la exclusión. Hay que favorecer el desarrollo de aquellas empresas que, más allá de la mera y legítima búsqueda del beneficio económico, decidan perseguir objetivos de interés general que potencien mejoras sociales.

Para poder responder a los objetivos perseguidos, la economía social en el mercado interior debe adoptar formas de organización dotadas de un estatuto jurídico especial. En este sentido, dentro del marco de la economía social, el sector cooperativo tiene un potencial de crecimiento y empleo muy importante en la Unión Europea, sin embargo, hay que ponerse a evaluar los motivos y causas que ocasionan la escasa adhesión al Estatuto de la Cooperativa Europea¹⁶.

La Comisión pretende apoyar el desarrollo de la economía social, proponiendo iniciativas a favor de las empresas sociales y facilitando el acceso a los programas financieros de la Unión que sean utilizables en este ámbito; asimismo, se pretende adoptar una comunicación sobre la responsabilidad social de las empresas, concepto éste que teniendo una mayor amplitud y generalidad que el de economía social, pretenderá animar a las empresas a conseguir objetivos sociales en el marco de sus actividades cotidianas.

Prioridad 9: FISCALIDAD

Es en esta prioridad donde vamos a centrar de forma preferente nuestra atención, pues es dentro de ella donde encajan las casuísticas que hemos descrito como referentes, tanto en el ámbito de las Pymes como en el de la economía social que están íntimamente ligadas a las pequeñas empresas.

Siendo cierto que en esta prioridad la medida clave es revisar la Directiva sobre la fiscalidad de la energía, no lo es menos que en ella se establecen varios aspectos que son precisamente sobre los que hemos planteado incidir.

¹⁶ La Unión Europea al objeto de facilitar el desarrollo de las actividades transnacionales de las cooperativas, dotándolas de instrumentos jurídicos adecuados que tengan en cuenta sus características específicas, pretende conseguirlo permitiendo la creación de nuevas cooperativas de personas físicas y jurídicas a escala europea. Garantiza los derechos a la información, consulta y participación de los trabajadores en una Sociedad Cooperativa Europea (SCE). Véase Reglamento CE n.º 1435/2003, de 22 de julio, del Consejo relativo al Estatuto de Sociedad Cooperativa Europea; asimismo, Directiva 2003/72/CE del Consejo de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

Así, de entrada, nos encontramos con que la fiscalidad existente en la Unión Europea no está respondiendo ni se está adecuando a los retos que se plantean en la actualidad, ni está acorde con las exigencias de un desarrollo sostenible.

De forma concreta, se aprecia como las empresas que tienen sedes en distintos Estados están obligadas a multiplicar sus declaraciones de impuestos sobre los beneficios y a tratar con varias Administraciones tributarias, en las que, en cada una de ellas, se aplica la legislación vigente en el país en el que están ubicadas.

Es aquí donde el proyecto de Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), puede constituir el punto de partida para facilitar la interrelación y crecimiento de las empresas a nivel comunitario y facilitar las relaciones con las Administraciones tributarias de los países miembros. Al mismo tiempo, permitirá solucionar algunas cuestiones trascendentales que inciden en la normativa del impuesto societario, como es el tema de las operaciones vinculadas, precios de transferencia, que afectan en la valoración de las operaciones entre socios y sociedad y que tienen un referente importante y una gran afectación en el ámbito de la economía social, de forma concreta en las cooperativas.

La puesta en marcha de una ventanilla única fiscal facilitará las relaciones entre empresas y Administraciones tributarias y la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados miembros¹⁷. La BICCIS se identifica en la estrategia de crecimiento anual como una de las medidas potenciadoras del crecimiento a la que es preciso dar prioridad; para ello, será necesario contar con una plena implicación del Parlamento y del Consejo, para poder dar respuesta a las grandes expectativas que tienen puestas las empresas en conseguir simplificar su entorno reglamentario.

Estas casuísticas tienen que tener una pronta resolución, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de 20 diciembre 2010, «Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE»¹⁸ ha venido a identificar los problemas más acuciantes que encuentran los ciudadanos

¹⁷ Con fecha 15 de febrero pasado, El Consejo Europeo aprobó la directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la varias veces modificada Directiva 77/799/CEE. Esta Directiva viene a intensificar los esfuerzos comunitarios en el ámbito del intercambio de información tributaria. Su aplicación se extiende a todos los impuestos de los Estados miembros, salvo al IVA y a los Impuestos Especiales, que ya tienen su normativa propia en materia de intercambio de información. En síntesis, esta Directiva contribuirá y será un respaldo importante a la cooperación administrativa necesaria para la ventanilla fiscal única que se propugna en la propuesta de BICCIS.

¹⁸ Véase COM (2010) 769 final.

comunitarios desde la óptica tributaria, principalmente serían: dobles imposiciones, discriminación fiscal, dificultad de acceso a la información y Administraciones tributarias de otros Estados.

Pues bien, descritas las grandes líneas de actuación que se contemplan en la prioridad fiscal, centrémonos en lo que supone el proyecto de BICCIS, puesto que a partir del él, entendemos se puede dar respuesta a las cuestiones primordiales objeto de nuestro análisis.

3. Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)

La propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, en su exposición de motivos trae a colación algunas cuestiones sobre las que vamos a incidir.

Así, partimos de la premisa de que el establecimiento de una BICCIS tiene por objeto superar algunos de los principales obstáculos al crecimiento en el mercado único. Como no existe una normativa común en el ámbito del impuesto sobre sociedades, ocurre que la interacción de los regímenes fiscales nacionales provoca una excesiva tributación y una doble imposición, haciendo que las sociedades tengan que soportar cargas administrativas gravosas y un elevado coste de cumplimiento en materia tributaria.

Esta situación es evidente que desincentiva la inversión en la UE impiadiendo que se cumplan las prioridades establecidas. Es por ello, por lo que el enfoque común que se propone garantizaría la coherencia de los regímenes fiscales nacionales pero no supondría una armonización de tipos impositivos, lo que permitirá mantener cierto grado de competencia fiscal dentro del mercado interior y por esta competencia una mayor transparencia.

La propuesta de BICCIS es un régimen de normas destinadas a calcular la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la UE y de las sucursales de terceros países situadas en la UE. En concreto la estructura fiscal que se propone establece:

- a) normas para calcular el resultado fiscal individual de cada sociedad o sucursal;
- b) la consolidación de dichos resultados;
- c) la distribución de la base imponible consolidada entre cada uno de los Estados miembros que le sea de aplicación.

La aplicación de la BICCIS es a empresas de todos los tamaños, multinacionales y Pymes, cada una obtiene unos beneficios concretos en su apli-

cación. La armonización solo afecta al cálculo de la base imponible y no interfiere en la contabilidad financiera. Ello hace que cada Estado mantenga sus normas nacionales en contabilidad, en este sentido es importante considerar los Reglamentos de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, sobre los que después incidiremos de una forma mucho más concisa, y el régimen de BICCIS introducirá normas independientes para calcular la base imponible del IS.

Como aspectos más significativos contenidos en la propuesta podemos destacar:

- Diseñar una base imponible consolidada común que apoye la investigación y el desarrollo. En el marco de la BICCIS se recoge la deducibilidad de todos los costes relacionados con dichos ámbitos, estimulando a las sociedades que opten por aplicar el sistema a proseguir sus inversiones en investigación y desarrollo.
- Permitir la consolidación de beneficios y pérdidas a efectos del cálculo de la base imponible en toda la UE, es un gran paso en la reducción de la tributación excesiva en situaciones transfronterizas y mejora la neutralidad fiscal entre las actividades efectuadas en el Estado y fuera de él, de esta manera, resultará más eficaz el potencial del mercado interior.
- Reducción de los costes de cumplimiento que soportan las empresas, y que beneficiara a las Pymes, ya que serán ellas las que lograrán el mayor provecho posible del mercado único; asimismo la BICCIS constituye un complemento a la iniciativa Sociedad Privada Europea (SPE)¹⁹.
- Consecuencia de la aplicación de la BICCIS, surgirán menos litigios que obliguen a apelar al Tribunal de Justicia Europeo o recurrir al procedimiento de acuerdo amistoso previsto en los convenios de doble imposición.

La aplicación de la BICCIS es facultativa, no obstante, cuando una empresa opte por ella deja de estar sujeta a las disposiciones nacionales relativas al impuesto sobre sociedades en todos los aspectos regulados por la normativa común.

La adopción de la BICCIS, hace evidente que las Administraciones tributarias tengan que gestionar dos regímenes fiscales diferentes. Este incon-

¹⁹ Véase Propuesta de Reglamento del Consejo de 25 de junio de 2008 relativa al Estatuto de la Sociedad Privada Europea. COM (2008) 396 final. La propuesta tiene por objeto establecer un estatuto de la sociedad privada europea de responsabilidad limitada, con el fin de crear una forma legal simplificada que favorezca el establecimiento y funcionamiento de las pequeñas y medianas empresas en el mercado.

veniente queda compensado porque, debido a la aplicación de las BICCIS, las empresas tendrán menores oportunidades de proceder a la planificación fiscal por la utilización de los precios de transferencia o de las discordancias entre los regímenes fiscales de los Estados miembros.

Podríamos concluir estas consideraciones manifestando que la BICCIS es un giro radical con el sistema de tributación vigente que, en la actualidad, está fundado en las bases imponibles individuales que se depuran de los efectos de las operaciones entre entidades del mismo grupo. Su aceptación por los distintos Estados miembros dependerá de diversas cuestiones, pero una que conlleva la adopción de la BICCIS, como es el establecimiento de la ventanilla única, no es lo mismo para los Estados que alojen a entidades filiales que para aquellos que tengan en su sede a las entidades dominantes.

¿Podremos tener Administraciones tributarias preferidas por las multinacionales?, si esto fuera así, podríamos generar un mercado donde las Administraciones tributarias compitieran por captar clientela de entidades dominantes. Aspecto éste al que hay que prestar especial atención; no vaya a ser que creemos un nuevo campo de competición fiscal; el tema no es una cuestión sin importancia, puesto que está en el límite de la soberanía fiscal.

La propuesta de directiva para adoptar una BICCIS ha surgido como consecuencia de estimar que es la mejor opción, de entre las que se sometieron a un proceso de consulta, y a resultas del impacto que cada una de ellas podría ocasionar²⁰.

Es evidente que en los próximos meses todo lo referente a la BICCIS va a estar en el candelero de la actualidad fiscal. En cualquier caso, de momento parece contar con el respaldo de los responsables tributarios de la zona euro, ya que han entendido que el desarrollo de una BICCIS puede ser un medio que, no incidiendo en los ingresos, asegure la coherencia entre los sistemas tributarios y a su vez respeta las estrategias tributarias a nivel interno de cada país, contribuyendo de esta forma a la sostenibilidad fiscal y competitividad de las empresas²¹.

²⁰ Estas opciones están recogidas en la propia Propuesta de Directiva en su apartado 2 «Resultado de las consultas de las partes interesadas y de las evaluaciones de impacto». En síntesis se analizaron cuatro opciones: una base imponible común del impuesto sobre sociedades, bien facultativa o obligatoria y una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, también facultativa u obligatoria, y todas ellas frente a la opción de no tomar ninguna medida. Ha prevalecido la opción de la base imponible consolidada común facultativa del Impuesto sobre Sociedades.

²¹ Véase página 11 de las conclusiones de la cumbre extraordinaria de Jefes de Estado y Gobierno celebrada el 11 de marzo de 2011 en Bruselas.

3.1. Aspectos jurídicos de la propuesta

a) BASE JURÍDICA

La legislación en materia de fiscalidad directa se inscribe en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la UE, en el que se establece que las disposiciones legales de aproximación que se adopten de acuerdo con él tienen que revestir la forma de Directiva.

b) SUBSIDIARIEDAD

El régimen de BICCIS tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior. El establecimiento de un conjunto único de normas para el cálculo, la consolidación y reparto de bases imponibles de las empresas asociadas en la UE atenúa el falseamiento del mercado que actualmente provoca la interacción de los distintos regímenes nacionales vigentes en cada uno de los países miembros.

c) PROPORCIONALIDAD

La propuesta al configurarse como un régimen facultativo, es la respuesta más proporcionada a los problemas que trata de subsanar. En efecto, las empresas que no tengan que operar a escala transfronteriza no están obligadas a soportar los costes administrativos que se derivan de la adaptación de la BICCIS, si no van a obtener ventajas significativas. Asimismo, carece de repercusiones financieras para la UE.

Establecidos los argumentos y criterios a considerar para la adopción de la Directiva relativa a una base imponible consolidada común, vamos a especificar las casuísticas específicas que, en nuestra opinión, se producen en las normas contables y en las operaciones vinculadas, así como la incidencia que, en estos aspectos puede tener, si se materializa, la adopción de la BICCIS.

4. Incidencia en la normativa contable

Empezamos por describir cómo ha evolucionado la normativa comunitaria en materia contable, la adopción de las normas internacionales de contabilidad y como este proceso, a nivel comunitario, ha sido asumido por nuestra normativa interna.

4.1. *Normativa comunitaria*

De forma concisa podríamos resumir:

- Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a normas de valoración aplicables en las cuentas anuales consolidadas de determinadas formas de sociedad.
- Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, más conocido como Reglamento de aplicación de las NIC.
En este Reglamento se recoge normativamente el compromiso por parte de la Unión de adoptar las normas contables emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB).
- Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros.
- Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002.

A partir de éste último se han seguido promulgando reglamentos que han modificado el Reglamento 1725/2003, de conformidad con el Reglamento 1606/2002.

Los reglamentos 1606/2002 y 1725/2003, son los pilares básicos en los que se asienta la aplicación de las NIC.

4.2. *Normas internacionales de contabilidad*

La integración de las normas contables en el ámbito de la Unión se realiza mediante un mecanismo específico de convalidación y control cuya finalidad es salvaguardar la conformidad de las normas e interpretaciones que tratan de incorporarse con las Directivas. Las normas contables a aplicar en la Unión serán únicamente aquéllas que hayan sido aprobadas o convalidadas mediante este mecanismo.

En este proceso de convalidación y adopción de las normas contables intervienen, además de las instituciones comunitarias con capacidad nor-

mativa, diversas entidades y organismos normalizadores europeos, tales como:

- *IASB*: El IASB (International Accounting Standards Board) tiene la responsabilidad de emitir las normas contables NIIF.
- *EFRAG*: Para la puesta en práctica del mecanismo de convalidación, se ha formado el EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group).
- *ARC*: se trata de un organismo europeo que actúa en el nivel político; su función es de carácter regulador y consiste en facilitar una opinión acerca de las propuestas de la Comisión respecto a adoptar o no una norma internacional de contabilidad aprobada por el IASB.

En síntesis:

- IASB: emite normas.
- EFRAG: control sobre los textos del IASB.
- ARC: opina respecto de la adopción o no de una NIC aprobada por el IASB.

4.3. Asunción por nuestro ordenamiento interno de la normativa contable

Nuestro ordenamiento interno ha asumido toda la normativa comunitaria, modificando la normativa mercantil que le afectaba. En concreto nos referimos al Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas y Plan General de Contabilidad.

De forma específica:

- En el Código de Comercio: el título III, de la contabilidad de los empresarios, artículos 25 a 49.
- En la Ley de Sociedades Anónimas: el capítulo VII de las cuentas anuales, artículos 171 a 222.
- En el Plan General de Contabilidad (PGC): entrada en vigor de un nuevo PGC y uno específico para Pymes.

Descrito como ha sido el proceso de adaptación de la normativa contable, tanto a nivel comunitario como interno, detengamos en especificar lo que afecta al entorno de las Pymes y Cooperativas.

4.3.1 INCIDENCIA EN LA CONTABILIDAD DE LAS PYMES

En el Acta del Mercado Único se reconoce como las pequeñas y medianas empresas constituyen el soporte y pilar de crecimiento de la economía

de la Unión Europea, una de las causa aludidas para alcanzar una mejora en su competitividad es la simplificación de la normativa contable, en definitiva, que sea más fácil el cumplimiento de las obligaciones financieras y administrativas.

Partiendo de la normativa comunitaria y de la reforma que consecuencia de ella se ha originado en nuestro ámbito interno, obligando a reformar la normativa mercantil, y como desarrollo de ello la contable, hay que poner de manifiesto como se ha creado de forma específica un plan contable para Pymes.

En qué medida este plan específico, facilita y simplifica a las empresas a él acogidas el cumplimiento de sus obligaciones legales. En nuestro país, entendemos que los cambios respecto al Plan General Contable no son los significativos que deberían. Podríamos decir que la simplificación existe²², pero afirmar que es suficiente para alcanzar los objetivos perseguidos, creamos que no. Es necesario dar un paso más para facilitar y simplificar a las pequeñas empresas su estructura financiera y administrativa, y para lograrlo resulta esencial desarrollar la propuesta 14 del Acta del Mercado Único, y ello no es más que una revisión de la Directiva de las normas contables, en definitiva de las normas internacionales de contabilidad y su concreción práctica mediante la promulgación del/los correspondiente/s Reglamento/s de aplicación de las NIC.

En nuestro repaso a la normativa contable que afecta a las Pymes, descendamos a una mayor especificidad y analicemos la incidencia que ésta normativa ha tenido en el ámbito de la economía social, de forma más concreta, en los fondos propios de las cooperativas.

4.3.2. EFECTOS CONTABLES EN LOS FONDOS PROPIOS COOPERATIVOS

La asunción de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte de nuestro ordenamiento mercantil-contable ha supuesto cambios importantes en nuestra normativa interna. Como es sabido, de todas las modificaciones acaecidas, en las cooperativas resulta especialmente relevante

²² En efecto, como más significativas, podemos enunciar: dentro del marco conceptual nos encontramos que el estado de flujos de efectivo es voluntario, que las normas de registro y valoración eliminan operaciones por no considerarlas necesarias, se simplifican criterios de registro y valoración relacionados con los instrumentos financieros; el modelo de cuentas anuales es igual al modelo abreviado con supresión de lo no especificado de forma concreta en el PGC Pymes; eliminación del estado de ingresos y gastos reconocidos, dada la ausencia de operaciones que conlleven la imputación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto; eliminación de los grupos 8 y 9 del PGC; subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros, son ingresos imputados directamente al patrimonio neto.

como afecta a la composición de sus fondos propios la adopción de estas normas contables.

De forma concreta, en la NIC 32 se infiere que las aportaciones al capital pueden no ser consideradas fondos propios en la estructura financiera societaria. La catalogación del capital como patrimonio o pasivo, resulta trascendente en el mundo cooperativo.

Uno de los principios que han orientado esta reforma internacional contable y que ha sido recogido en nuestro Código de Comercio, ha sido el de la prevalencia del fondo sobre la forma. Este hecho supone que la información que contienen los estados financieros se contabilizará y representará atendiendo a su fondo y realidad económica y no sólo a su forma legal²³.

Es por ello que, cuando la NIC 32, plantea la distinción entre un pasivo financiero y un instrumento de patrimonio, afirma que algunos instrumentos toman la forma legal de instrumentos de patrimonio pero, en el fondo, son pasivos financieros, donde destaca el supuesto, entre los varios que ejemplifica la NIC 32 (párrafo 19) «Algunas entidades cooperativas pueden conceder a sus propietarios o participes el derecho a recibir el reembolso de sus aportaciones en cualquier momento, por un importe efectivo igual a su participación proporcional en el valor del activo del emisor».

Como es conocido, ante esta situación se solicitó un esclarecimiento a la aplicación de esta NIC 32, y como resultado de ello se aprobó la interpretación CINIIF 2, bajo el título «aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares», donde en su párrafo 2 se señala «las aportaciones de los socios serán consideradas patrimonio neto si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar el rescate de las mismas», completándose con lo señalado en el párrafo 8, donde se concreta que se clasificarán como instrumentos de patrimonio si el rescate estuviera incondicionalmente prohibido por ley local, reglamento o estatutos de la entidad, especificando que esta prohibición puede ser parcial, o lo que es igual, que el rescate se limite a que el capital no caiga por debajo de un determinado importe.

En definitiva, desde una óptica jurídica, debía tratarse de un elemento adscrito a los fondos ajenos, pero desde la perspectiva de su función económica cumpliría el papel que ha venido desarrollando el capital social y las reservas²⁴. Todos estos esfuerzos legislativos para la calificación de esta fi-

²³ Véase CRUZ PADIAL, I.: «Repercusiones contables y tributarias en la financiación de las cooperativas», 28 Congreso Internacional de CIRIEC, Berlín, mayo de 2010.

²⁴ Esta cuestión no sólo se ha planteado en las sociedades cooperativas, sino que también se ha tratado de solucionar por entidades cuya naturaleza jurídica, hasta ahora, impedía el recurso a las acciones como medio de financiación, nos referimos a las Cajas de Ahorro.

nanciación subordinada como recursos propios, tropieza ahora al igual que el capital social, con serias objeciones planteadas con ocasión de la reforma internacional contable.

Pues bien, ante las consideraciones expuestas, la normativa interna en nuestro país ha respondido mediante la Orden EHA/3360/2010, de 21 diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Cual ha sido la respuesta dada por la Orden citada a la cuestión planteada por la NIC 32, en síntesis, muy sencilla, mediante una disposición adicional única que delimita, en línea con el artículo 36 del Código de Comercio, el concepto de capital cooperativo a efectos mercantiles, que será el previsto en cada caso por la ley de cooperativas que sea aplicable, independientemente de que a efectos estrictamente contables dicho capital haya sido clasificado como fondos propios o como pasivo.

En la Orden se han estructurado los aspectos contables de las cooperativas en trece normas, desarrollando de forma concreta en la segunda de ellas el concepto de capital social cooperativo, su calificación y valoración como: fondo propio, instrumento financiero compuesto o pasivo financiero. Pues bien al margen de las consideraciones y especificaciones que recoge la Orden, somos de la opinión de que lo que se ha hecho al desarrollar estos aspectos contables cooperativos ha sido una salida al problema suscitado por la NIC 32, pero en ningún momento se aborda la cuestión de fondo.

Estamos en una situación en la que la consideración otorgada al capital social cooperativo, por la Ley cooperativa aplicable, puede ser distinta de la que tenga a efectos contables, lo que entendemos no ayuda a homogenizar criterios ni a simplificar la interpretación que de los Balances de las entidades cooperativas se haga, puesto que se necesitará especificación y aclaración en Memoria de este aspecto.

Llegados a este punto, consideramos que para cumplir el objetivo previsto en la propuesta 14 del Acta del Mercado Único, es incuestionable que hay que simplificar la normativa contable, hacerlo resulta una necesidad para alcanzar la mejora de las empresas europeas, en especial las Pymes. Su realización significará modificar Directivas y Reglamentos de aplicación, por lo que será el momento de hacer la definitiva adaptación de la NIC, y alcanzar una mayor transparencia contable y simplificación de sus aspectos financieros para, de esta forma, contribuir a mejorar las posibilidades de obtención de financiación.

Más concreto, respecto de las Cooperativas, sería el momento de realizar la definitiva asimilación de su contabilidad al régimen que se establezca para las Pymes, con las especificaciones contables que se estimen adecuadas, pero que en ningún momento distorsionen el cálculo de la base im-

ponible, y que ésta se convierta en base única²⁵, al objeto de poder homologarse a estos efectos, si ello es necesario, con el resto de empresas que realizan operaciones en la Unión Europea. En definitiva, una economía social de mercado transfronteriza, en la que las Cooperativas pueden ser el soporte clave y motor de desarrollo de dicha actuación. En la homogeneización de la contabilidad cooperativa con el resto de entidades está una de las claves para lograrlo.

5. Operaciones vinculadas

La promulgación en nuestro país de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), propició en su art. 16 una puerta a la Administración tributaria, mediante la cual le posibilitaba el poder valorar las operaciones entre partes vinculadas como si se hubieran realizado entre parte independientes, estableciendo los métodos de valoración aplicables, si bien no se regulaban las obligaciones para el contribuyente, puesto que esa opción de valor de mercado era simplemente una facultad de la Administración para el caso en que se hubiera reducido o diferido la carga tributaria y no de los administrados.

En este punto recordar que la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas no recogía este aspecto de ningún modo. No obstante, podríamos decir que esta Ley específica era más estricta, ya que obligaba a valorar a mercado las operaciones realizadas en el seno de las cooperativas, sin ningún tipo de prerequisito ni parangón alguno.

Entre las personas y entidades vinculadas encontramos, de un lado, las relaciones de la cooperativa con sus socios, por obra del art. 15 de la Ley 20/1990; de otro, las que se producen entre cooperativas pertenecientes a un mismo grupo, art. 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Esto conlleva a que siempre y en todo caso habrá que diferenciar ambos supuestos, de aplicación de ley especial y de aplicación de ley general dentro del ámbito cooperativo.

Nuestro país ha pasado a convertir la nueva regulación en materia de operaciones vinculadas en una de las más exigentes de todo nuestro entorno. Este aspecto ha podido suponer una rémora a las inversiones, lo cual ya ha ocasionado que su regulación se haya visto modificada en

²⁵ En ello resulta esencial la modificación de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas; todo ello, sin perjuicio de lo establecido por la Orden EHA/336/2010, en su norma duodécima, al regular el gasto por impuesto sobre beneficios que grava el resultado cooperativo y extracooperativo.

2010²⁶, con objeto de suavizar algunos criterios, y lo ha hecho tanto en los referidos al aspecto subjetivo como objetivo de las operaciones vinculadas. No obstante, en una primera aproximación al tema cooperativo, esta rebaja de exigencias entendemos que difícilmente será de aplicación a las cooperativas, ya que las modificaciones introducidas exigen la confluencia de los requisitos relativos al volumen de operaciones vinculadas. En el cooperativismo, a diferencia de lo que puede suceder en las empresas, va a ser muy difícil, casi imposible, cumplir con el requisito establecido para el ámbito objetivo, puesto que por su propia naturaleza mutual, el número y la importancia de las operaciones vinculadas será superior.

5.1. Influencia internacional en su configuración

Resulta evidente que en nuestro país teníamos que adaptarnos a las nuevas Directrices de la OCDE sobre la materia, por lo que las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas contra la Prevención y el Fraude Fiscal, reflejadas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades han supuesto una mayor adecuación de nuestra normativa a la establecida por la OCDE. Con ello nos ponemos en sintonía con la tendencia internacional al dotar de mayor relevancia y control a este tipo de operaciones.

Asimismo, si lo que verdaderamente se quería era cumplir con las exigencias de la UE, se deberían haber respetado de forma escrupulosa los máximos de documentación exigidos por el Foro de la UE en materia de precios de transferencia. El Foro establece unos límites máximos de documentación para evitar precisamente que suceda lo que ha ocurrido en nuestro país, que las exigencias de documentación a las personas vinculadas sean tales que los costes indirectos para poder cumplir con las mismas sean excesivos e irracionales²⁷.

Estas obligaciones de documentación están pensadas por parte del Foro para los casos de operaciones transnacionales, y no para operaciones inter-

²⁶ Nos estamos refiriendo a RDL 6/2010, de 9 de abril; al RD 897/2010, de 9 de julio, y al RDL 13/2010, de 3 de diciembre.

²⁷ El cumplimiento de las obligaciones formales va a tener un coste elevado en el global de la economía del país. Según un informe elaborado por CECOT, 2010, a tenor de las empresas existentes en el país, y considerando un coste de 400 € para la justificación de cada operación vinculada, y bajo la hipótesis de un promedio de tres operaciones vinculadas, supondría un coste de 1.200 €, lo que en definitiva se traducirá en un coste agregado para microempresas y autónomos, en la cumplimentación de sus obligaciones documentales, de unos 3.800 millones de euros.

nas, por lo que la exigencia de los máximos de documentación choca de frente con el Código de Conducta de 2006 de la UE.

En lo que respecta a las Cooperativas consideramos que estas obligaciones de documentación al no ser aplicables en operaciones internas no tendrán obligatoriedad de establecerlas, es más, ni siquiera en el seno del grupo cooperativo cuando éste no trascienda al ámbito internacional.

5.2. Aspectos específicos de las operaciones vinculadas: especial consideración del ámbito subjetivo

En el ámbito de las operaciones vinculadas hay una serie de aspectos que exigen concreción, como serían los métodos de valoración, ajustes, obligaciones de documentación, infracciones y sanciones, y de forma muy especial el ámbito subjetivo para su aplicación. Pues bien, entre ellos centramos nuestra atención en el ámbito subjetivo al objeto de delimitar su afectación en el seno de las entidades cooperativas²⁸.

En una operación vinculada el elemento subjetivo está integrado por la relación de sujetos que realizan la operación. En el art. 16.3 del TRLIS se establecen qué relaciones entre los sujetos van a constituir operaciones vinculadas. En su redacción, y en lo que se refiere a la esfera cooperativa no encontramos más que una referencia, que es aquella relativa a las cooperativas pertenecientes a un mismo grupo. Sin embargo, según establece el art. 15 de la Ley 20/1990 existe también la obligación de valorar a mercado las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios en el marco de su objeto o fin social, salvo los casos recogidos en esta Ley en su art. 15.3.

Por tanto, de entrada nos encontramos con una matización importante que hacer: el art. 16.3 del TRLIS en la taxativa enumeración que realiza de los supuestos de vinculación no incluye el supuesto de relación entre la cooperativa y los socios en el marco de su objeto o fin social, ni siquiera las relaciones entre una cooperativa y sus socios fuera de este ámbito. Consideramos que este hecho es de vital trascendencia, puesto que sí se ha incluido expresamente el supuesto de la relación entre una entidad y sus socios o partícipes y el de una entidad con sus administradores.

En efecto, la Ley 20/1990, en su art. 15.1 señala la forma en que habrán de valorarse las operaciones cooperativizadas: «*las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales,*

²⁸ Sobre el resto de aspectos, véase CRUZ PADIAL, I.: «Régimen tributario diferencial de las cooperativas: operaciones vinculadas», III Congreso Internacional de Investigación en Economía Social de CIRIEC, Valladolid, 2011.

se computarán por su valor de mercado». De este modo, se concluye que se trata de una regla a aplicar a la relación entre socio cooperativista y cooperativa, que resulta ser una excepción con respecto a la regla general del art. 16.3 TRLIS, no resultando necesario ningún porcentaje para entender que existe un supuesto de vinculación entre socio cooperativista y cooperativa.

Asimismo, puede resultar extraño a la naturaleza mutual de las cooperativas la obligación de aplicar el valor de mercado, sólo evitable para cierto tipo de cooperativas, mediante la excepción prevista en el último párrafo del art. 15 de la LRFC, para las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios. El propósito del párrafo referido es exceptuar a este tipo de cooperativas de la valoración de mercado, permitiéndoles la valoración a precios reales, pero poniendo un límite mínimo para evitar que se tomen como reales precios inferiores al coste efectivo de la operación. Esto constituye una vía de escape para el sentido común, ya que permite en muchas ocasiones la inaplicación del precepto que obliga al valor de mercado del párrafo primero del artículo 15 de la Ley 20/1990²⁹.

En definitiva si, con carácter general, se establece un grado mínimo de vinculación como requisito necesario para entender que las partes son vinculadas y, por tanto, las operaciones realizadas entre las mismas pueden dar lugar a precios de transferencia alterados, ¿por qué no se exige dicho mínimo en el caso de la relación existente entre socios cooperativistas y las cooperativas? Si se ha entendido que había que delimitar el supuesto del art. 16.3 para evitar que la aplicación del valor de mercado resultara desorbitada ante este supuesto de vinculación, parece que la misma regla se podría haber aplicado en el caso de las relaciones entre socios cooperativistas y las cooperativas en atención a su objeto social. Sin embargo no se ha hecho, ¿no será porque se ha entendido que esta relación ya estaba regulada de forma diferente y suficientemente gravada?

²⁹ En esta excepción pueden caber multitud de tipos de cooperativas, puesto que realizar servicios o suministros a los socios es una de las finalidades básicas en muchas de ellas. Así, en una cooperativa de transporte su propia Ley sustantiva de Cooperativas (Ley 27/1999) señala que realizan servicios y suministros a sus socios. De esta forma resultará aplicable la regla de valoración prevista en el apartado 3 del art. 15 de la Ley 20/1990 y, por este motivo, las operaciones de servicios y suministros realizadas por las cooperativas de transporte a sus socios, siempre que se realicen en el desarrollo de sus fines específicos, se valorarán al precio que efectivamente se hubiesen realizado, cuando este valor no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluido en este coste la parte correspondiente de los gastos generales de la cooperativa.

6. A modo de síntesis

Analizada la incidencia que se produce en la normativa contable y en la problemática que ocasiona la actual casuística de operaciones vinculadas, procede determinar en qué medida la adopción de la BICCIS contribuirá a la mejora de estas cuestiones.

En este sentido, y a grandes rasgos, vamos a enumerar aquellos aspectos que resultarían relevantes y mejorarían con la adopción de la BICCIS. Lo haremos en términos generales y de forma específica en las cooperativas.

Centrando la cuestión en las normas contables, en principio, podemos aducir que en la NIC 24, la que establece que partes son vinculadas, en ningún caso se incluyen a los socios de empresa, en ese sentido, ninguno de los socios de cooperativa atendiendo a la regla «un hombre un voto» ejerce un control de forma individual. La propia NIC establece, cuando considera las posibles relaciones entre partes vinculadas, que ha de prestarse atención al fondo económico y no sólo a la forma legal, en sintonía con lo establecido en el PGC.

En las cooperativas, por su singularidad, las transacciones entre socios y cooperativa ocurren al margen del mercado, por ello puede resultar relevante divulgar la información sobre dichas transacciones de forma que permitan una adecuada interpretación de los estados financieros, ya que tienen efectos sobre la posición financiera y los resultados, por lo que se justifica dicha información; igual ocurre con los casos de dependencia económica (NIC 24.11) que, no siendo partes vinculadas, es relevante la información para el usuario.

Dar información relevante, de las transacciones socio-cooperativa, para lograr una adecuada comprensión de los estados financieros, no significa que no haya que ser cuidadosos para que esta revelación no afecte a la sensibilidad cooperativa, por la ventaja competitiva que supondría para las empresas competidoras que no revelan este tipo de información.

En este sentido, en nuestro país no podemos hacer extensible a las operaciones entre socio y cooperativa, la norma de valoración 21 de nuestro PGC, ya que dicha norma se aplica sólo a determinadas operaciones vinculadas, como son las operaciones entre empresas del grupo.

Con los actuales términos de la propuesta de Directiva sobre BICCIS, nos encontraríamos con que prescindiríamos de las engorrosas correcciones que las operaciones vinculadas generan en la actualidad, incluso las concernientes a la subcapitalización, todo ello, por obra y gracia de la consolidación.

Este hecho resulta trascendente en la esfera tributaria puesto que simplificaría mucho la problemática existente por las operaciones vinculadas y

sus criterios de valoración a nivel transfronterizo, ya que en la actualidad es uno de los puntos más conflictivos en la tributación internacional.

Asimismo, nos encontramos con que se frustran las maniobras de desviación artificial de beneficios; sin embargo, no limita las opciones de planificación fiscal internacional, para los grupos multinacionales que rebasen el ámbito europeo, puesto que el sistema BICCIS no abarca la vertiente extra Unión Europea, por lo que quedan fuera del ámbito de esta norma (inmunes) los desplazamientos artificiales de beneficios hacia entidades de baja tributación, ahora bien, es evidente que sin perjuicio de que puedan ser objeto de las normas anti-abuso.

Por las consideraciones expuestas, es por lo que si acaba promulgándose la BICCIS en los términos contenidos en la propuesta, se podría aprovechar su implantación para alcanzar una base imponible única cooperativa, al margen de la especificidad que se requiera, esto permitiría incluso consolidar con otras formas societarias.

La ventaja cooperativa tiene que estar en su finalidad, es decir, en función de la ventaja social que supone la actividad que realiza, por ello puede tener tipo impositivo distinto, pero no necesariamente base imponible distinta. A ello contribuiría significativamente la implantación de la BICCIS, eliminando situaciones de posibles vinculaciones e introduciendo simplificación de la norma, en todos sus ámbitos.

Conseguir una simplificación de las normas hará que la información de operaciones con socios cooperativos sea sólo información descriptiva, no de carácter cuantitativo, en aras de una neutralidad en relación con el resto de entidades, y en sintonía con lo propugnado por el Acta de Mercado Único.

En síntesis, podría decirse que la esperada pronta adopción de la BICCIS, es reconocida como un factor decisivo en el Acta del Mercado Único, para un avance eficaz en la Unión Europea, y al mismo tiempo como un impulso relevante para la Economía Social, y por ende de las Cooperativas; a todo ello hay que unir de forma esencial, para lograrlo, la adecuada adaptación y simplificación de las normas contables a nivel europeo.

La posible adopción de la Directiva sobre BICCIS plantea, a nivel comunitario, el problema de la unanimidad fiscal, por ello, si no se consiguiera su implantación a corto plazo, podría optarse por que lo hicieran aquellos países que quisieran y permitir su utilización entre ellos. Esto, no obstante, hay que reconocer que presentará problemas de ajuste con aquellos países que no adoptaran la BICCIS.

El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español

Sofía Arana Landín

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
UPV/EHU

Sumario: 1. Introducción. 2. Las medidas fiscales de cooperativas enjuiciadas con respecto a España. 3. Antecedentes a la Decisión C22/2001, de 14 de diciembre de 2009. 3.1. La Decisión de 11 de diciembre de 2002. 3.2. Sentencia de 12 de diciembre de 2006. 4. La Decisión de 14 de diciembre de 2009. 5. Posibles líneas de reforma de la fiscalidad de las cooperativas compatibles con el derecho de la competencia. Bibliografía.

Resumen:

La última decisión de la Comisión referente a medidas adoptadas para las cooperativas agrarias españolas hace tambalearse el sistema fiscal para las cooperativas, ya que incluso se llegan a cuestionar beneficios fiscales considerados como secundarios. En esta materia España ya se ha doblegado ante las exigencias de la Comisión a través de un inciso en la Ley de Economía Sostenible. La reforma del obsoleto sistema fiscal para las cooperativas ha de venir de la mano del Derecho de la Economía Social, ya que una visión estrictamente tributaria, no permite la superación de todos los requisitos para que dichas medidas no sean consideradas ayudas de Estado. Por otra parte, para seguir cumpliendo con el mandato constitucional las cooperativas tienen que seguir fomentadas. En este sentido, la nueva Ley de Economía Social se presenta como una oportunidad para enmarcar ahí la reforma fiscal, cumpliendo con el referido mandato constitucional y con el Derecho de la competencia, superando así los obstáculos que conlleva el criterio de selectividad.

Palabras clave:

fiscalidad, decisión, ayudas de Estado, Derecho de la Economía Social, reforma.

Abstract:

The Commission's last decision concerning Spanish agricultural cooperatives had led us to a dead end. The Spanish 30-year-old tax regime for cooperatives

needs a deep reform. On the one hand, we need to bear in mind what our constitution establishes as regards to cooperatives: they need to be promoted. On the other hand, this promotion needs to be in accordance to EU competition law. Thus, cannot take reforms without bearing in mind the latest state aid cases. The future Social Economy Act can help in this matter, because of its objectivity. Thus, proportionate measures taken within this future legal frame, shall not be considered to be state aids, as they cannot be considered to be selective.

Key words:

tax, decision, state aids, Social Economy Law, reform.

ECONLIT

K340 y L380.

1. Introducción

Durante la última década hemos venido padeciendo el cuestionamiento de multitud de medidas fiscales por parte de instancias europeas en todos los ámbitos. Ello ha llegado también al sector cooperativo donde tras la última decisión de la Comisión referente a España en el denominado «caso del gasóleo B» referido a las cooperativas agrarias, se llega a cuestionar el sistema fiscal de las cooperativas españolas en su conjunto, incluso en cuanto a impuestos de una importancia secundaria para las mismas.

Mediante la Ley de Economía Sostenible España cede ante la comisión en esta materia, pero además, vuelve a realizar modificaciones para el cooperativismo agrario, realizando una modificación del la Ley 27/1999, de 16 de julio, sobre la redacción de su art. 93¹, que podría ser visto por sus competidores como objeto de recurso. El mismo esquema podría verse repetido, por lo que debemos plantearnos si ésta es la forma adecuada de regular, en este caso el cooperativismo agrario, pero se puede perfectamente extrapolar al cooperativismo en general.

Si utilizamos exclusivamente una perspectiva fiscal para intentar resolver el dilema de las medidas fiscales a adoptar en torno al sector coope-

¹ «2. Para el cumplimiento de su objeto, las cooperativas agrarias podrán desarrollar, entre otras, las siguientes actividades:

d) Cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las explotaciones de los socios, entre otras, la prestación de servicios por la cooperativa y con su propio personal que consista en la realización de labores agrarias u otras análogas en las mencionadas explotaciones y a favor de los socios de la misma».

rativo es muy probable que nos cueste crear un sistema que pueda resistir las decisiones de la Comisión y sentencias del TJCE, a la vez que respete el mandato de fomento del cooperativismo del 129.2 de la Constitución, siendo justo con esta forma jurídica. Es por ello por lo que en el presente artículo se analiza el estado de la cuestión, tal y como se encuentra tras la Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2009 con el conocido caso del «gasóleo tipo B» de las cooperativas agrarias españolas, para proponer una solución acorde con nuestro derecho interno y con el Derecho de la UE, desde una perspectiva más amplia, que la estrictamente tributaria, ya que entiendo que no es la adecuada para dar solución a una cuestión que acarrea, entre otros, aspectos económicos, jurídicos y sociales importantes y que pueden resultar de una importancia crucial para el desarrollo sostenible del país. Por ello, en el último apartado se aporta una propuesta de solución al problema.

2. Las medidas fiscales de cooperativas enjuiciadas con respecto a España

El 14 de diciembre de 2009 se ha adoptado la Decisión definitiva por parte de la Comisión con respecto al caso C 22/2001 relativo a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste de combustible. Verdaderamente, el contenido de esta decisión es francamente desalentador, no sólo porque termina por entender que las medidas analizadas son ayudas y además ilegales, sino porque incluso llega a realizar afirmaciones que, de convertirse en doctrina, llegan a cuestionar directamente todo nuestro régimen de fiscalidad de cooperativas.

En cierto sentido, hasta el momento, no se ponía en cuestión el régimen fiscal de las cooperativas españolas con carácter general, sino sólo alguna medida específica y aislada posterior. Ya que el régimen fiscal de cooperativas queda contenido en la Ley 20/1990, que estaba vigente en el momento de realizarse el Informe Primarolo de medidas fiscales perniciosas y que, así como se habían llegado a cuestionar un par de medidas del cooperativismo francés, nunca se habían puesto en entredicho medidas españolas, se respiraba un aire de cierta confianza.

Hasta cierto punto, este hecho ha dotado de cierta seguridad jurídica a la fiscalidad de las cooperativas. Sin embargo, la Decisión que pasamos a comentar llega incluso a cuestionar el régimen de la Ley 20/1990 y a hacer tambalearse todo el sistema impositivo existente en torno al cooperativismo, ya que no hace referencia alguna al Informe Primarolo, sino que toma como único dato el que España se incorporara a la Unión en el año 1986 y que, sin embargo, la Ley 20/1990 resulta ser posterior. Si a

ello añadimos el hecho de que se parte de la base de que el régimen sustantivo de las cooperativas les parece perfectamente comparable y equiparable al de las sociedades capitalistas y que analizadas una a una las posibles causas de excepción, las echa por tierra, no cabe sino mostrar una especial atención al tema de las ayudas de Estado y buscar posibles soluciones para este régimen fiscal desde una perspectiva más amplia. La única salida posible que no analiza es la de los Servicios de Interés Económico General, pero ni siquiera se plantea esta posibilidad, por lo que no parece una salida demasiado alentadora. Lógicamente habrá que demostrar que las medidas de la Ley 20/1990 corresponden a un régimen anterior de fomento fiscal del cooperativismo y que, por tanto, ya existían en el momento de acceder España a la Unión. Ciertamente es así, por mucho que la Ley 20/1990 sea posterior a 1986 esta Ley tiene sus bases en el Estatuto fiscal de 1969, que, a su vez, tiene su antecedente en el Estatuto fiscal de 1954. Además, la Ley 20/1990 no supone precisamente un gran avance en su contenido, ya que cabe recordar que el Estatuto fiscal de 1969 ya contenía importantes exenciones fiscales para las cooperativas. Incluso, podría considerarse que la Ley 20/1990 implicó un cierto retroceso con respecto al Estatuto de 1969, en la medida en que, entre otras cosas, impuso la tributación separada de resultados cooperativos y extracooperativos y la descalificación fiscal.

3. Antecedentes a la Decisión C22/2001, de 14 de diciembre de 2009

En cuanto a la Decisión C 22/2001, de 14 de diciembre de 2009 tiene los siguientes antecedentes: La disposición Adicional 15.^a de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, vetó a las cooperativas agrícolas la posibilidad que antes tenían de suministrar o distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros y les obligaba a constituir a tal efecto una entidad mercantil, que tributara al tipo general del Impuesto sobre Sociedades². Cabe señalar, por tanto, que hasta esa Ley, las cooperativas agrícolas españolas sí que podían suministrar y distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros manteniendo su forma cooperativa y su tributación como tal.

Esta Ley va a coincidir en el tiempo con un encarecimiento del petróleo y del dólar, que precipitó la adopción por Decreto Ley 10/2000, de 6

² Las cooperativas agrarias iniciaron su actividad en la distribución de productos petrolíferos a partir de la entrada en vigor de la Orden de 31 de julio de 1986 del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se modificó el Reglamento de 5 de marzo de 1970 para el suministro y la venta de carburantes y combustibles líquidos, objeto del monopolio de petróleos.

de octubre, de medidas que: por una parte, eliminaron para las cooperativas agrarias la prohibición de distribuir directamente, sin necesidad de crear una entidad aparte, a terceros no socios gasóleo B, mientras que, por otra, se eliminaba la prohibición de sobrepasar los límites que existían con carácter general de realizar operaciones de distribución de gasóleo B a terceros no socios por encima del límite del 50%, sin perder la protección fiscal.

Como se puede apreciar, lo que realiza el citado Decreto ley es eliminar dos prohibiciones para las cooperativas que en sí mismas consideradas, aisladamente, resultan totalmente contrarias al derecho de la competencia. Hipotéticamente, no parece lógico, en principio, que un tipo de entidades por su forma jurídica pueda tener prohibido el comercio con terceros sobrepasando unos límites y tampoco resulta adecuado que se les exija crear formas societarias diferentes para poder acceder al mercado. En sí mismas y, aisladamente consideradas, estas medidas son totalmente contrarias al derecho de la competencia. Lógicamente, el hecho de que existieran estas prohibiciones para las cooperativas y que hubieran sido asumidas por las mismas sin más, nos podría indicar que estamos hablando de algo muy especial, ya que, de cualquier otro modo, dichas prohibiciones serían totalmente contrarias al derecho de la competencia.

Ciertamente, la primera pregunta que nos viene en mente es que si con respecto a la primera medida se va a permitir con carácter excepcional a las cooperativas agrarias superar los límites de operaciones con terceros, ¿con carácter general se está restringiendo a las cooperativas el poder operar en el mercado con terceros no socios? La respuesta es evidente: a las cooperativas se les prohíbe realizar operaciones con terceros no socios por encima de determinados límites. Entonces, ¿no son estas restricciones o estos límites impuestos a las cooperativas contrarios a la libre competencia? Si la respuesta es que estas prohibiciones, únicas para el sector cooperativo, no se pueden considerar contrarias al derecho de la competencia porque hay que tener en cuenta las singularidades del cooperativismo, que vela por el interés general, la misma vara de medir habrá de utilizarse en caso contrario.

Las normas que regulan estas entidades tienen por objeto recoger sus principios y valores y su contribución al interés general, contemplando, entre otros, el principio democrático y las limitaciones en la forma de distribución de excedentes y beneficios o las limitaciones en cuanto a sus operaciones con terceros, que es el caso aquí en cuestión. Sin embargo, es evidente que esta protección del interés general y el fiel seguimiento a los principios cooperativos ocasiona unas mayores cargas en relación a las otras formas empresariales. Las cargas que conlleva la especificidad de las coo-

perativas obedecen a la internalización de costes sociales que realizan, costes ligados al proceso decisional democrático, al modo de distribución y a la naturaleza de los bienes y servicios que producen, básicamente de interés social y/o general, en contraposición a la externalización de costes privados que realizan las empresas capitalistas. De este modo, es evidente que los costes que conlleva adoptar la forma jurídica de la cooperativa, cumplir con la RSE y con el desarrollo sostenible y en definitiva velar por el interés general no son iguales que en las empresas capitalistas. Así, se puede afirmar que las cooperativas velan por el interés general, que debe primar de modo tal que incluso se puedan dar por válidas prohibiciones como la descrita, en principio claramente contrarias a la libre competencia, porque el propósito perseguido por estas entidades es un fin superior: si para alcanzar el mismo se deben adoptar medidas en sí mismas tan claramente contrarias a la libre competencia, no nos deberemos olvidar después de que ello es porque el derecho de la competencia queda al servicio del interés general y no al contrario.

Con respecto a la segunda medida, podemos sacar conclusiones similares: el hecho de que el Real Decreto-Ley permita con carácter excepcional a las cooperativas realizar operaciones de distribución de gasóleo B a terceros no socios sin necesidad de constituir otra forma jurídica significa que, una vez más, con carácter general, existe una prohibición al respecto dirigida hacia las cooperativas. Es decir, si las cooperativas desean realizar operaciones de distribución de gasóleo B se veían obligadas a constituir otra entidad diferente con personalidad jurídica propia, porque de otro modo, lo tendrían prohibido. ¿Acaso no es ésta una restricción importante para las cooperativas en esta situación?, ¿por qué las restricciones a la libre competencia que se aplican a las cooperativas han de aceptarse y, sin embargo, las posibles ayudas fiscales al sector cooperativo para, entre otros fines, contrarrestar estas restricciones, han de considerarse ayudas de Estado? Una vez más, si existen motivos de interés general que priman sobre el libre ejercicio de la competencia en un caso, también habrán de ser tenidos en cuenta en el caso contrario.

3.1. *La Decisión de 11 de diciembre de 2002*

Las medidas introducidas en el Decreto Ley 10/2000 que modificaban la Ley 20/1990 fueron recurridas por la Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid y la Federación Catalana de Estaciones de Servicio. En una primera Decisión de 11 de diciembre de 2002, la Comisión admite que la fiscalidad de las cooperativas agrarias responde a la existencia de caracteres diferenciadores y de obligaciones

e inconvenientes específicos, y por lo tanto, se enmarca en la doctrina de la «lógica o economía del sistema».

En nada se parecen los presupuestos de base e incluso los razonamientos de esta primera Decisión con respecto a la Decisión de 14 de diciembre de 2009. Es interesante ver las dos siguiendo un orden cronológico de los acontecimientos para comprobar las grandes diferencias respecto a las mismas.

En la primera Decisión, de 11 de diciembre de 2002³, básicamente se remite a las argumentaciones realizadas por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España. Así la Comisión consideró que, efectivamente, las cooperativas tienen unas especificidades en las que hay que entrar a la hora de valorar los posibles beneficios fiscales. De hecho, se valora conjuntamente las medidas del Impuesto sobre Sociedades con respecto al IRPF para adoptar una visión más global: «no puede desconectarse del coste fiscal de los retornos en la renta del socio cooperativista en el IRPF, que tiene unas características completamente distintas al dividendo en una empresa capitalista. La atenuación en doble imposición efectuada en la relación sociedad capitalista-socio no tiene contrapartida en la 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 sobre 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 esa vía».

Esta postura le lleva a entender que las medidas denunciadas no constituyan ayudas con arreglo al apartado 1 del artículo 107 del Tratado de la UE⁴, dadas las peculiaridades del régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las cooperativas agrarias, comparándolo con el régimen general del Impuesto.

Verdaderamente, el régimen fiscal de las cooperativas agrícolas españolas no resulta sencillo y tal vez ello haya contribuido a una importante confusión que envuelve el caso. Tanto por unas partes como por otras, se realizan afirmaciones que no resultan correctas con respecto a nuestro régimen fiscal. Es muy probable que estos hechos hayan podido contribuir a que las dos decisiones sean diametralmente opuestas, en la primera por incurrir en el error de hacer suyas unas afirmaciones de una parte, que no deben ser individualmente consideradas y en la segunda, por prescindir de las particularidades cooperativas y equipararlas a la empresa capitalista de-

³ Se trata de la Decisión n.º 2003/293/CE.

⁴ Numeración del Tratado de Lisboa, antiguo art. 87 TCE.

jando a un lado todo tipo de consideraciones de principios, sociales o de interés general.

Así, por ejemplo, entre las alegaciones de la Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid y la Federación Catalana de Estaciones de Servicio acerca de las ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sociedades para la venta a terceros de gasóleo tipo B se encuentra la siguiente:

Habida cuenta de que el Real Decreto-ley 10/2000 considera la venta de gasóleo B a terceros no socios como resultado económico de la actividad cooperativa, dicha actividad tributará al tipo del 20% y dispondrá asimismo de total libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas; asimismo, las cooperativas gozarán de una bonificación del 50% de la cuota íntegra del impuesto.

Lógicamente, ello no es cierto, ya que en ningún caso se podría considerar que la venta de gasóleo tipo B a terceros es una actividad cooperativizada que tribute al tipo del 20%, sino que, en todo caso, se tratará de una actividad extracooperativa que tributa al tipo general del Impuesto sobre Sociedades: ni se trata del objeto social de la cooperativa agraria ni siquiera se trata de operaciones socio-cooperativa.

Otra afirmación que puede dar lugar a equívocos es la siguiente:

Supone otra ventaja fiscal la supresión del límite máximo del 50% actualmente impuesto a las cooperativas agrarias para realizar operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

El problema de fondo no es exclusivamente la pérdida de la protección fiscal en sí, ya que, si ese fuera el problema, no existiría una menor tributación: Al tratarse de un rendimiento extracooperativo se tributaría al tipo general del Impuesto sobre Sociedades y, si lo que no se pierde es la protección fiscal, estaría obligada a realizar las dotaciones a los fondos, con lo cual, verdaderamente, se encontraría en un situación de desventaja con respecto al régimen general. El problema real es que no se pierde la protección fiscal «especial», que da lugar a una bonificación del 50% de la cuota íntegra y ello sí que puede entenderse que puede llegar a suponer una ventaja comparativa para el Impuesto sobre Sociedades, individualmente considerado.

Con respecto a otros impuestos, como el ITPAJD, el IAE y el IBI se realizan igualmente afirmaciones que no resultan exactas, ya que si bien es

cierto que las cooperativas sí que pueden llegar a disfrutar de los beneficios fiscales que se relacionan hay que tener en cuenta dos cosas:

Primera, la afirmación realizada con respecto al Impuesto sobre bienes Inmuebles debe ser matizada. Así, se afirma lo siguiente:

En el impuesto sobre bienes inmuebles, se benefician de una bonificación del 95% de la cuota.

Sin embargo, ello no es cierto, ya que el art. 33.1 de la Ley 20/1990 al regular dicho beneficio fiscal hace una matización muy importante:

Gozarán de una bonificación del 95 % de la cuota, y, en su caso, de los recargos, de los siguientes tributos locales:

- *Impuesto sobre Actividades Económicas.*
- *Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.*

Por tanto, la bonificación del 95% sólo corresponde a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra. Cabe recordar, que la importancia que tienen los bienes de naturaleza rústica para este impuesto resulta ser mínima en comparación con los bienes de naturaleza urbana, que verdaderamente sí que suponen una importante fuente de financiación y el grueso de recaudación por este impuesto. Por otra parte, cabe recordar la limitación del artículo noveno de la Ley 20/1990 con respecto a el valor de los terrenos rústicos de los cooperativistas de cooperativas agrarias, que queda limitado a 6.500.000 pesetas⁵.

En segundo lugar, los beneficios fiscales en relación a estos impuestos se encuentran regulados por la Ley 20/1990 y no han sufrido cambios. Por lo tanto, no se puede entender que son beneficios fiscales que proceden directamente del Decreto Ley en cuestión.

Pero también existen errores en las afirmaciones realizadas por la Confederación de Cooperativas cuando afirman lo siguiente:

El artículo 33 de la Ley 20/1990 especifica que en el impuesto sobre sociedades de las entidades cooperativas se diferencia el tipo de gravamen, de forma que se aplique el 20% a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, y el tipo general del impuesto, 35%, a la base impo-

⁵ «Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico a que se refiere el apartado 1, no excedan de 6.500.000 pesetas».

nible correspondiente a los resultados extracooperativos, que son, entre otros, los obtenidos por las cooperativas agrarias en sus operaciones con terceros. Por tanto, en los rendimientos que obtenga una cooperativa agraria en sus operaciones con terceros no socios, no se produce ninguna bonificación.

Si bien es cierto que el tipo impositivo resulta ser el general, no lo es que no se produzca ninguna bonificación, ya que al tratarse de cooperativas especialmente protegidas sí que se produce una bonificación del 50% de la cuota íntegra en la cual se hallan igualmente comprendidos los resultados positivos obtenidos con terceros no socios. Pero también se comete exactamente el mismo error en las alegaciones presentadas por España cuando afirma lo siguiente:

Las medidas incorporadas por el mencionado Real Decreto-ley 10/2000 tienen por objeto liberalizar el sector de suministro de gasóleo B, permitiendo a las cooperativas agrarias suministrar dicho combustible, sea cual sea la relación en que se encuentren estas operaciones respecto del total de las operaciones realizadas por la cooperativa, sin que ello suponga la pérdida de su régimen fiscal para las actividades cooperativizadas. Lo que se pretende es que la cooperativa pueda desarrollar esta actividad sin que sea necesario constituir otra entidad diferenciada, resultando la tributación por el impuesto sobre sociedades igual en las dos situaciones, por cuanto los resultados del suministro de gasóleo B a terceros están sujetos al régimen general del impuesto de sociedades.

En conclusión, según España, las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 10/2000 no suponen una ayuda estatal por cuanto no inciden ni afectan a la competencia en la actividad de distribución de gasóleo B, dado que todas las empresas que desarrollan esta actividad, incluidas las cooperativas agrarias, están sujetas «a la misma tributación por el impuesto de sociedades». Cabe recordar que aunque el tipo impositivo sí que sea el mismo, las dotaciones a los fondos no son equiparables y la bonificación de que disponen las cooperativas especialmente protegidas del 50% de la cuota íntegra no existe para el resto de las sociedades.

Analizado el contenido del Real Decreto Ley 10/2000⁶ se puede comprobar que lo que no se pierde es no sólo la protección fiscal, sino espe-

⁶ Artículo 1. Cooperativas agrarias.

1. El apartado 4 del artículo 93 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, Cooperativas, queda redactado de la siguiente forma:

4. Las cooperativas agrarias podrán desarrollar operaciones con terceros no socios hasta un límite máximo del 50 % del total de las realizadas con los socios para cada tipo de actividad

cialmente la protección fiscal especial, por lo que se sigue manteniendo la bonificación del 50% de la cuota íntegra de que disfrutan las cooperativas que gozan de una protección especial.

Pero tampoco son exactas las afirmaciones que realiza la Comisión cuando considera que las modificaciones introducidas por el controvertido Real Decreto-ley 10/2000 en la Ley 27/1999 y en la Ley 20/1999 «solo restablecen la situación normativa existente para la distribución de productos petrolíferos por las cooperativas agrarias hasta la adopción de la Ley 34/1998». En este sentido, no podría considerarse que se trata de una situación totalmente nueva, sino que lo ve como una vuelta a una situación anterior. Ello no es cierto en su totalidad, si bien sí que lo es el hecho de que las cooperativas agrícolas sí que podían distribuir los productos petrolíferos en cuestión sin necesidad de formar una entidad aparte, también lo es que siempre ha existido el límite del 50% con respecto a las operaciones con terceros, ya que dicho límite quedaba recogido por el art. 13.10 de la Ley 20/1990.

desarrollada por aquélla. Dicha limitación no será aplicable a las cooperativas agrarias respecto de las operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios.

2. Se añade un segundo párrafo a la letra a) del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, con la siguiente redacción:

No obstante, las cooperativas agrarias podrán suministrar gasóleo B a terceros no socios sin que ello determine la pérdida de la condición de especialmente protegidas.

3. Se modifica el apartado 10 del artículo 13 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que queda redactado de la siguiente forma:

10. 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.

Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 % del total de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Dicha limitación no será aplicable a las cooperativas agrarias respecto de las operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios.

A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas.

4. Se modifica la disposición adicional decimoquinta de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, que queda redactada de la siguiente forma:

Las sociedades cooperativas sólo podrán realizar las actividades de distribución al por menor de productos petrolíferos a que se refiere el artículo 43 de la presente Ley con terceros no socios, mediante la constitución de una entidad con personalidad jurídica propia a la que sea aplicable el régimen fiscal general. No será necesario el cumplimiento de este requisito para la distribución de gasóleo B a terceros no socios por las cooperativas agrarias.

Es cierto que las cooperativas agrarias tributan en los rendimientos que obtengan en sus operaciones con terceros no socios igual que el resto de las sociedades, al tipo general del impuesto sobre sociedades, pero también lo es que las cooperativas, después de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 10/2000, pueden distribuir gasóleo B a terceros no socios sin ningún límite en el volumen de negocios y sin estar obligadas a constituir una nueva entidad jurídica, disfrutando al mismo tiempo del tratamiento fiscal diferenciado del que se benefician las cooperativas.

La Comisión consideró en su Decisión que la fiscalidad de las cooperativas agrarias en España debía analizarse en su conjunto. Esta fiscalidad establece diferenciaciones en cuanto a su estructura y contiene elementos ventajosos, compensados por obligaciones específicas (dotaciones de fondos obligatorias, tratamiento del capital, doble imposición). Así, «las medidas de apoyo a las cooperativas agrarias deben considerarse como medidas fiscales justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, y no entran, pues, en los criterios de aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE, es decir, que las medidas no constituyen ayudas estatales».

3.2. Sentencia de 12 de diciembre de 2006.

Dicha Decisión fue recurrida ante el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea que dictó sentencia el 12 de diciembre de 2006, anulando el artículo 1 de la Decisión de 11 de Diciembre de 2002 en la medida en que declara que las modificaciones realizadas por el art. 1 del Decreto-Ley 10/2000, que modifica la ley 27/1999, y la ley 20/1990, no constituyen una ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1 (ahora 107.1 TFUE). Curiosamente, la sentencia resulta tajante y contundente, entendiendo que la citada Decisión adolece de falta de motivación en lo que respecta a los beneficios fiscales que afectan a los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Actividades Económicas y Bienes Inmuebles. En dicha Sentencia se considera igualmente que la Comisión no ha fundamentado suficientemente que las medidas impugnadas carecen de carácter selectivo, «afirmándose lo mismo sin base alguna».

También se tacha a la Comisión de no haber sabido valorar adecuadamente nuestro sistema. Si en la primera Decisión se habían desecharado las alegaciones con respecto al ITPAJD y tributos locales por ser de escasa entidad en comparación con el Impuesto sobre Sociedades y sí que se tiene en cuenta el IRPF, en la Sentencia ocurre lo contrario: los tributos que habían sido previamente desecharados por la Comisión cobran una importan-

cia fundamental⁷, que verdaderamente no les corresponde⁸, ya que ni siquiera eran objeto del recurso, mientras que lo que se desecha es el efecto conjunto cooperativa-socio con respecto al IS e IRPF.

En base a que admitir la escasa entidad de una ventaja supone necesariamente admitir su realidad, entiende que se admite que existen ventajas con respecto a estos tributos. Descarta, sin más, la regla «de minimis» y pasa a considerar la selectividad de la medida. Aunque no entra en el fondo del asunto, al anular la Decisión de la Comisión se plantea la posibilidad de que ésta lo haga y pueda pronunciarse de nuevo sobre el Impuesto sobre Sociedades. La sentencia es auténticamente contundente con la decisión, ya que considera que ha incurrido en errores de apreciación de nuestro sistema y además, no ha motivado su decisión⁹.

4. La Decisión de 14 de diciembre de 2009

Por último, tras esta sentencia, aparece la decisión mencionada de 14 de diciembre de 2009, que, como hemos adelantado, nada tiene que ver con la primera y es la que resulta aquí objeto de examen. Resulta hasta extraño que se trate de la decisión de un mismo asunto, ya que donde antes

⁷ «En cualquier caso, prosigue el Tribunal General, aun admitiendo, pese a la inexistencia absoluta de explicación detallada al respecto en la Decisión impugnada, que la Comisión considerase que la promoción del movimiento cooperativista formaba parte de la naturaleza y de la economía del sistema fiscal español, es preciso observar que el considerando (119) de la Decisión impugnada únicamente menciona esta justificación respecto a la ventaja derivada del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y nada dice sobre las ventajas derivadas del régimen de los impuestos sobre bienes inmuebles, por un lado, y de actividades económicas, por otro.

Por consiguiente, de lo anterior se desprende para el Tribunal General que la Decisión impugnada adolece de un defecto de motivación que le impide analizar el fundamento de la apreciación de la Comisión según la cual, aun suponiendo que las medidas recurridas constituyan una ventaja, dicha ventaja no es selectiva, por estar justificada por la naturaleza y la economía del sistema».

⁸ El Tribunal General concluye de cuanto antecede que la Decisión impugnada adolece efectivamente de un defecto de motivación que le impide analizar el fundamento de la apreciación de la Comisión según la cual no se deriva ninguna ventaja del régimen aplicable a las cooperativas a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, actividades económicas y bienes inmuebles.

⁹ «Aunque en la vista la Comisión sostuvo que el razonamiento expuesto en los considerandos (146) y (147) de la Decisión impugnada se aplicaba no sólo al impuesto sobre sociedades, sino también a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, actividades económicas y bienes inmuebles, el Tribunal General considera que tal motivación resulta incomprensible».

no se apreciaba ni siquiera la existencia de una ventaja, ahora se asume y se entiende que resulta selectiva, sin posibilidad de excepción y con la obligación de devolución de las ayudas, con intereses, entendiendo además que no se puede entender que la primera decisión tan favorable había podido provocar una confianza legítima, ya que no llegó a ser firme.

La citada decisión entiende que existe ayuda fiscal en la medida que, al ampliar el volumen de operaciones de las cooperativas, eximiéndoles de la obligación de constituir una entidad dotada de personalidad jurídica propia sin perder el «privilegio fiscal», se está renunciando a ingresos fiscales. Además, se entiende que dicha ayuda afecta a la competencia en la medida en que las cooperativas agrarias ejercen una actividad económica, que constituye objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros.

Siguiendo la línea, entendemos que errónea, de la sentencia antes comentada, la Comisión entiende que «se conceden varias ventajas a las cooperativas agrícolas en el marco de varios impuestos. El Estado español, al ampliar el volumen de operaciones de suministro de gasóleo B por parte de las cooperativas agrarias a terceros no socios más allá del 50% permitido por la ley, sin pérdida del privilegio fiscal, está renunciando claramente a ingresos fiscales y, por lo tanto, consume recursos del Estado en forma de gastos fiscales. Además, al suprimir para la distribución de gasóleo B a los no socios la exigencia de que las cooperativas constituyan una entidad dotada de personalidad jurídica propia sometida al régimen fiscal general, el Estado español está renunciando a todo posible ingreso fiscal vinculado a dicho estatuto y, por lo tanto, consume recursos del Estado en forma de gastos fiscales».

Resulta difícil entender que las modificaciones introducidas vayan a tener un efecto importante en cualquier otro impuesto que no sea el de Sociedades, e incluso en éste tampoco resulta tan relevante. Tanto en cuanto al ITPAJD como en cuanto al IBI e IAE la incidencia de la medida resulta ser mínima y, muchas veces, resultará nula. En cualquier caso, respecto a estos impuestos se podría aplicar la regla de *minimis*, que se desecha. Así, la decisión sigue uno a uno los pasos para entender que se utilizan recursos del Estado, que alteran los intercambios entre los Estados Miembros, que hay una ventaja y que resulta ser selectiva. Una vez decidido que se dan los cuatro requisitos, aunque a veces con interpretaciones forzadas que no compartimos, y que, por tanto, existe una ayuda de Estado, se pasan a analizar las posibles excepciones, una a una, para descartarlas y proceder a solicitar las devoluciones, descartando igualmente la posibilidad de que se hubiera podido crear una confianza legítima en su primera Decisión, en cuanto que no llegó a ser firme.

Dada la importancia de la Decisión conviene repasar qué criterios le han servido para entender que se cumplen los cuatro requisitos para consi-

derar que se trata de una ventaja y por qué ha desechado todas y cada una de las posibles excepciones, a fin de sacar las pertinentes conclusiones que nos ayuden a mejorar nuestra regulación fiscal del cooperativismo de cara a una futura reforma.

Con respecto al criterio de «recursos del Estado»: Siguiendo el criterio de la sentencia de 27 de enero de 1998 donde se reconoció que el criterio de utilización de recursos públicos puede interpretarse también en sentido negativo, cuando la intervención lleva consigo una pérdida de ingresos que habrían debido revertir en el presupuesto del Estado, entiende que sí que existe pérdida de ingresos, en tanto en cuanto el Estado va a dejar de recaudar exactamente lo mismo que con la norma anterior, por lo que se trata de una ventaja imputable al Estado.

Por lo que se refiere al criterio de «alteración de los intercambios»: La Comisión hace uso, no de los datos del gasóleo tipo B, que es lo que está en cuestión, y probablemente le habría llevado a una vía sin salida, sino de las exportaciones de todos los productos agrícolas que realiza España. Eliriendo la interpretación de que los intercambios comerciales se ven afectados cuando la empresa beneficiaria ejerce una actividad económica objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros y pasándose a los datos del sector agrícola español en general, le parece indudable que la medida va a tener una incidencia en los intercambios intracomunitarios:

En el presente caso, las cooperativas agrarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. Los intercambios comerciales de productos agrícolas entre la Unión Europea y España son, en efecto, muy importantes. Por ejemplo, en 1999 España exportó productos agrícolas con destino a la Comunidad Europea por valor de 11.329 millones de euros e importó productos de este tipo por valor de 7.382 millones de euros. En 2007, el importe de las exportaciones de productos agrícolas de España con destino a los países de la Unión Europea alcanzó 33.120 millones de euros y el de las importaciones, 27 140 millones de euros.

A pesar de que resulta evidente la relevancia del sector agrícola español a este nivel, no resulta en absoluto demostrativa de la relevancia que la medida pueda tener sobre el gasóleo B o de la incidencia que esta actividad pueda llegar a tener en las cooperativas agrícolas. De haberse analizado esos datos probablemente se habría llegado a la conclusión de que podían caber en la regla «de minimis». Así, los datos utilizados no resultan derivar en absoluto del problema en cuestión. La Comisión lo resuelve estableciendo que «Todo indica que estas medidas podrían afectar a los intercambios de los productos en cuestión entre los Estados miembros, lo cual se produce

cuando dichas medidas favorecen a operadores activos en un Estado miembro en detrimento de los otros Estados miembros. Las dos medidas en cuestión tienen una repercusión directa e inmediata en los costes de producción de los productos de que se trata en España. Por tanto, afectan a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros.»

En cuanto al criterio de «ventaja», la Comisión considera que la ventaja debe examinarse a nivel de la cooperativa y no de sus miembros, pues la cooperativa sigue siendo el sujeto relevante en este análisis. La Comisión considera que la situación económica de la cooperativa no se ve necesariamente debilitada por el aporte de capital a los fondos obligatorios, ya que los conserva y utiliza en casos muy concretos.

Finalmente, da la sensación de que se adopta el criterio de entender que se trata de una ventaja a fin de evitar posibles abusos:

Las modificaciones que aporta el Real Decreto-ley 10/2000 pueden permitir a las cooperativas agrarias dedicar la mayor parte de su actividad, o incluso la totalidad de ella, a la distribución de gasóleo B, sin someterse pese a ello al mismo trato fiscal que las empresas no cooperativas, y por tanto sin perder su tratamiento fiscal ventajoso resultante de otras ventajas en el marco del impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el impuesto sobre actividades económicas (gravamen totalmente independiente de los resultados de una sociedad) y del impuesto sobre bienes inmuebles.

Verdaderamente resulta difícil entender que pueda merecer la pena adoptar la forma de cooperativa agrícola exclusivamente para realizar actos con terceros no socios y totalmente ajenos al objeto social, a fin de conseguir ese trato fiscal tan ventajoso, a criterio de la Comisión. En cualquier caso, resultaría difícil cumplir con el art. 93 de la Ley 27/1999 y con el 9 de la Ley 20/1990, además del art. 13 de la misma Ley a una cooperativa ficticia, e incluso superando esos obstáculos, resulta difícil de creer que le pudiera merecer económicamente la pena.

En cuanto al criterio de «selectividad»: Al analizar el carácter selectivo de una medida, la Comisión debe examinar si la diferenciación entre empresas introducida por la medida en cuestión en lo que se refiere a ventajas o cargas es consecuencia de la naturaleza o la economía del sistema general aplicable. Si esta diferenciación se basa en otras finalidades que las perseguidas por el sistema general, en principio se considera que la medida en cuestión cumple la condición de selectividad prevista en el artículo 107, apartado 1, del TFUE. En este aspecto también se realiza una interpretación curiosa, que ya se había avanzado en el caso italiano y es que toma como referencia el «modelo cooperativo mutualista puro», que puede uti-

lizarse para evaluar si las cooperativas se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica que las sociedades de capitales en el caso del sistema fiscal español. Lógicamente, como serán muy pocas las cooperativas que puedan encajar en ese esquema, ya que sería el equivalente al nuestro de exclusividad, se desecha que se trate de un modelo exclusivamente mutualista y en consecuencia, llega a la conclusión de que su «marco de referencia» es el de las empresas capitalistas. Así afirma que en cuanto al IBI, IAE e ITPAJD «las cooperativas están en una situación jurídica y fáctica comparable al resto de sociedades».

Lo que sí que resulta muy discutible, e importante a todos los efectos, es la equiparación fáctica con las sociedades capitalistas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, ya que, a nuestro entender, no resultan en absoluto equiparables las dotaciones a los Fondos de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción con las que se deben realizar a reservas legales en una empresa capitalista.

De este modo, la Comisión concluye que se trata de medidas constitutivas de ayuda ilegal, por lo que proceder examinar su posible compatibilidad por ser supuestos de excepción.

En cuanto a la posibilidad alegada por el Gobierno de España¹⁰ de que se trate de una situación excepcional, regulada en el 87.3.b) la Comisión considera que debe hacerse una interpretación estricta del concepto de «acontecimiento de carácter excepcional». Tan estricta que la Comisión sólo ha aceptado como acontecimientos de carácter excepcional las guerras, los desórdenes interiores o las huelgas y, con reservas y en función de su alcance, los accidentes nucleares o industriales graves o los incendios que hayan originado grandes pérdidas. Para la Comisión «el motivo de la concesión de las ayudas es el alza del precio de los carburantes y no las alteraciones del orden público, las huelgas¹¹ ni el desabastecimiento de productos energéticos y de alimentos¹². Estas circunstancias no fueron la causa de la concesión de las ayudas, sino que se produjeron como consecuencia del incremento del precio de los carburantes». Pasa a entender que el hecho de que puedan subir los precios no es un acontecimiento excepcional y desecha este primer motivo. Resulta curioso que, por una parte,

¹⁰ Según España, el alza desproporcionada del coste del gasóleo causó alteraciones del orden público, huelgas, desabastecimiento de productos energéticos y de alimentos y dificultades de libre tránsito de las mercancías por el territorio de la Comunidad, lo que debería considerarse un acontecimiento de carácter excepcional a efectos del artículo 107, apartado 2, letra b), del TFUE.

¹¹ Decisión de la Comisión 96/148/CE de 26 de julio de 1995, DO L34 de 13 de febrero de 1996.

¹² Decisión de la Comisión de 29 de julio de 1999, SG(99) D/5879.

estime que las huelgas son un acontecimiento de carácter excepcional y que en el presente caso, se estime que la huelga deriva de un aumento en el precio del petróleo y que ese resulta ser el verdadero motivo. ¿No derivan todas y cada una de las huelgas siempre y en todo caso de algún otro motivo? La interpretación del precepto resulta ser no sólo estricta sino sesgada y hasta arbitraria.

Por otra parte, la Comisión niega que las ayudas en cuestión estén dirigidas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo en la acepción del artículo 107, apartado 3, letra a). Hoy en dí, resulta auténticamente imposible para cualquier región de nuestro país, tras la entrada en la Unión de países donde el PIB es comparativamente hablando tan bajo, que se pueda aplicar esta causa de excepción. Entiende que tampoco están destinadas a fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro a tenor del artículo 107, apartado 3, letra b). Estas afirmaciones son gratuitas y quedan sin motivar. Por último entiende que las ayudas tampoco están destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio en la acepción del artículo 107, apartado 3, letra d).

Descartadas estas posibilidades se pasa a analizar la letra c) del mismo precepto. Aquí comienza por elogiar las virtudes del cooperativismo y del factor agrario para llegar a la conclusión de que contribuyen al interés general¹³. Aunque a simple vista, parece un primer paso, se trata de un paso en falso, ya que admitido lo anterior, pasa a determinar si se cumple el elemento de proporcionalidad, elemento que debe buscarse a) en la relación con las características propias y específicas de las cooperativas, que según la Comisión, está constituido por los principios mutualistas; y b) en la incidencia que puedan tener en la competencia. La Comisión decide que las posibles excepciones que se puedan realizar con las cooperativas deben rea-

¹³ De los artículos contemplados puede afirmarse que la política de competencia debe tener en cuenta estos objetivos del TFUE. Estos objetivos, de carácter claramente social y económico, quedan garantizados, en buena medida, por las cooperativas agrarias, que desempeñan un papel clave en la economía, en general, y en el mundo rural, en particular, para la creación de empleo y el desarrollo del tejido económico de las regiones en las que se establecen.

Por tanto, la Comisión admite que las cooperativas agrarias cumplen los objetivos contemplados en el artículo 39 del TFUE y que, por consiguiente, facilitan el desarrollo de la actividad agrícola. Además, dado que la agricultura constituye un sector estrechamente vinculado al conjunto de la economía, tal como se establece en el artículo 39, apartado 2, letra c), del TFUE, es necesario también concluir que las cooperativas agrarias facilitan el desarrollo de las regiones económicas donde se establecen y que sus actividades y su continuidad son, pues, de interés general».

lizarse en la faceta mutualista y no en las operaciones con terceros: «Así pues, 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.» De lo dicho se infiere que el ámbito propicio para ayudas fiscales debe ser el de los rendimientos cooperativos y no los extracooperativos, ya que considera que los primeros derivan de la faceta mutualista y en cierto sentido quedan fuera del ámbito del mercado y por tanto, no pueden afectar o distorsionar la competencia.

Tomado al pie de la letra este argumento, podría ser utilizado para reducir de una forma importante el tipo impositivo de los rendimientos cooperativos sin que pudiera tacharse dicha medida como constitutiva de una ayuda de Estado. La medida en cuestión podría tener un impacto importantísimo en las cooperativas y sin embargo, siguiendo los argumentos de la propia Comisión, no debería ser cuestionada. Verdaderamente, no parece razonable que debamos tirar por este camino, que es el que indirectamente nos marca la Comisión, ya que está demostrado que el hecho de tener que diferenciar entre ambos tipos de rendimientos genera unos costes indirectos muy fuertes para la cooperativa, además de problemas en cuanto al reparto de los gastos imputables a cada una de las dos partidas. Y es que para las cooperativas agrarias la existencia de una doble base imponible supone una complicación importante, al no coincidir la calificación fiscal de los resultados cooperativos y resultados extracooperativos con la calificación que hacen las normas sustantivas. ¿Qué otras soluciones hay?

5. Posibles líneas de reforma de la fiscalidad de las cooperativas compatibles con el derecho de la competencia

España ya ha cedido ante las exigencias de la comisión y ha retirado a las cooperativas agrarias esta posibilidad. Podríamos afirmar que hemos llegado al punto más oscuro y de mayor incertidumbre en cuanto a la fiscalidad de las cooperativas, pero sin embargo, tal vez el camino emprendido haya merecido la pena, porque nos obliga a actuar y realizar una reforma de nuestro obsoleto régimen fiscal de cooperativas que sea conforme al régimen de ayudas de Estado.

Una posible reforma puede venir de la mano de una mayor amplitud de miras: verdaderamente parece difícil que si se realizan parcheos en el régimen fiscal de cooperativas o incluso si se realiza una nueva Ley de su régimen

men fiscal, se pueda cumplir estrictamente con el mandato constitucional del art. 129.2 y con el régimen de ayudas de Estado, ya que persiguen objetivos que, en cierto sentido, pueden resultar contrapuestos. Así, en el momento en que exista una medida de fomento también va a existir la sospecha de que pueda acarrear una ayuda de Estado.

Sin embargo, las cooperativas son la columna vertebral de la Economía Social y hay que verlas en esa perspectiva. Cualquier medida que se adopte para las cooperativas deberá pertenecer al Derecho de la Economía Social. Y es en el marco de este derecho donde se ha tenido la virtud de saber enfocar tan importante cuestión y de donde pueden salir normas que fomenten la Economía Social, cumpliendo con el mandato constitucional de fomento de la ES sin necesidad de vulnerar las normas de la competencia.

Si hasta el momento el cuestionamiento de las medidas fiscales en relación al cooperativismo ha ido creciendo de una manera exponencial, no es menos cierto que, de acertar con las medidas adecuadas, existen indicios razonables para pensar que ya no van a ser demasiados los casos que vienen por detrás. Si se articulan bien las cosas y se establecen para cada forma jurídica perteneciente a la ES sus normas básicas de tributación en el sentido de medidas técnicas o de ajuste y en este derecho se articulan los beneficios fiscales para toda la ES, los posibles beneficios fiscales ya no podrán ser tachados de selectivos. Es esta la brecha abierta por la que hay que adentrarse en la cuestión. 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 torno a la misma deban ser consideradas como medidas de carácter general. Efectivamente, quedan abiertas a toda clase de entidades que están dispuestas a cumplir con unos principios que van a contribuir al interés general. 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 medidas 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.

Si bien es cierto que tanto las medidas generales como las medidas específicas pueden llegar a producir una distorsión en el mercado, sólo las medidas que se puedan considerar selectivas o específicas pueden llegar a constituir ayudas de Estado, tal y como se aprecia a través de la jurisprudencia existente sobre el criterio de selectividad. Además, no cabe la menor duda de que se trata de medidas generales que se adaptan perfectamente a las políticas de la Unión, ya que en multitud de ocasiones se ha hecho referencia a la necesidad de fomentar la ES en instancias europeas.

Por otra parte, y tal y como se ha recogido en la denominada «Conferencia de Toledo¹⁴», debería existir un trabajo de coordinación entre las Instituciones nacionales y Europeas que debería traducirse en un incremento de la coherencia entre las diferentes políticas europeas y nacionales que afectan a las empresas de Economía Social. En este sentido, la Ley Española de Economía Social puede constituirse en referente que podría permitir generar marcos similares a nivel europeo que contribuyan a reconocer a la Economía Social como un actor económico y social que debe ser tenido en cuenta en la definición de políticas públicas.

Ello nos permite ser optimistas, se puede reformar el régimen fiscal de las cooperativas, con sus medidas de ajuste o técnicas. Sobre qué tipo de medidas pueden ser consideradas técnicas y cuáles no, ya tenemos cierta claridad gracias a diferentes resoluciones y sentencias de instancias comunitarias. Por otro lado, se pueden articular perfectamente las medidas de fomento del cooperativismo dentro del marco del Derecho de la Economía Social, como un corpus jurídico donde no sólo se redefine lo que se considera que constituye ES, sino también cuál es su marco jurídico y sus medidas de fomento. Las cooperativas constituyen la base de la ES, con lo cual resulta lógica y, hasta obligada, la regulación de sus beneficios fiscales en esta sede. Ello, bien realizado, puede constituir un escudo infranqueable para las medidas adoptadas. Esperemos que se sepa aprovechar la oportunidad que se nos brinda de reestructurar el obsoleto sistema de que disponemos de la manera adecuada. Si ello contribuye a que otras formas jurídicas puedan tener un interés en cumplir con los principios de la ES y adecuarse a la misma el objetivo constitucional no estará lejos de ser cumplido.

Con todo ello, decisiones de la Comisión y jurisprudencia en instancias europeas como las aquí vistas podrán quedar como un mal recuerdo.

Bibliografía

ALGUACIL MARÍ, M.ªP. (2005), «Entidades de economía social y ayudas de Estado», en *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Cizur Menor, ISBN: 84-470-2354-0.

¹⁴ Con motivo de la presidencia de España de la UE se ha celebrado en Toledo los días 6-7 de mayo de 2010 la Conferencia Europea de ES. Representantes de las instituciones europeas, de los Gobiernos de los Estados miembros, así como de las organizaciones europeas de Economía Social presentaron unas conclusiones, en las que cabe destacar el papel de la Economía Social como actor empresarial que contribuye a la construcción europea en un mundo globalizado y reconoce su contribución a generar valor añadido social y a resolver algunos de los desequilibrios más importantes de la sociedad europea para consolidar su bienestar.

ARANA LANDÍN, S., «Las necesarias reformas en tributación directa en cuanto a las cooperativas», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 de septiembre de 2008.

DE CASTRO SANZ, M., «La responsabilidad social de las empresas o un nuevo concepto de Empresa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 53, 2005.

DIBOUT, P., «L'Europe et la fiscalité directe», *Les Petites Affiches*, n. 153, 23 de diciembre de 1998.

DIBOUT, P., «Fiscalité et construction européenne: un apysage contrasté», *Revue des Affaires Européennes*, n.º 2, 1995.

LAMBERT, T., «Marché intérieur et evasión fiscal», *Les Petites Affiches*, n. 97, 15 de mayo de 2002.

MERINO JARA, I., «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España*, n.º 66, 2009.

MONTERO SIMÓ, M., «El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 135, 2008.

MONZÓN, J.L.; CALVO ORTEGA, R.; CHAVES ÁVILA, R.; FAJARDO GARCÍA, I.G. y VALDE'S DAL RE, F. (2009), «Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social».

MORILLAS JARRILLO, M.J. (2008), *Las sociedades cooperativas*, ISBN: 978-84-96717-91-6, Madrid, 2008.

RODRIGO RUIZ, M.A. (2003), «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *CIRIEC, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, número extraordinario 47, 2003.

SÁNCHEZ PACHÓN, L.A., «La delimitación de las entidades y organización de la economía social en la próxima ley reguladora del sector», *CIRIEC-España Revista de Economía Social*, n.º 66, 2009.

TEJERIZO, J.M., «El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», *Revista Vasca de Economía Social*, n.º 4, 2008.

Acerca de la revisión del régimen fiscal de las cooperativas: entre las necesidades internas y las exigencias comunitarias¹

Juan José Hinojosa Torralvo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Sumario: I. Premisa: el régimen fiscal privilegiado de las cooperativas. II. La cuestión en la Unión Europea. Posiciones de la Comisión y del TJUE: decisiones y asuntos pendientes. III. Efectos sobre el régimen fiscal de las cooperativas españolas. IV. Un posible nuevo escenario: las propuestas del Acta del mercado Único (SMA).

Resumen:

Tradicionalmente, la existencia de un régimen fiscal privilegiado se ha pretendido justificar sobre la base de la naturaleza singular del capital y de los beneficios cooperativos. En España, un régimen de ese tipo se concretó en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen fiscal de las cooperativas. Sin embargo, esta ley se demuestra hoy bastante inadecuada para dar respuesta a las exigencias de las cooperativas; por otra parte, el régimen ha sido puesto en cuestión por otros operadores económicos que se sienten discriminados por el trato de favor otorgado a las cooperativas.

En la Unión Europea existe desde hace algunos años una evidente preocupación al respecto. Ya en 2001, la Comisión Europea entendió que existían diferencias significativas entre las sociedades cooperativas y las puramente mercantiles y pareció avalar la diferencia fiscal entre ellas. Sin embargo, su posición parece haber cambiado a raíz de las citadas y otras denuncias. Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) no mantiene un criterio uniforme en las decisiones que ha tomado al amparo de la prohibición de ayudas de Estado, elemento este en el que parece centrado por ahora la suerte definitiva de una fiscalidad diferenciada para las cooperativas.

Palabras clave:

cooperativas, fiscalidad, ayudas de Estado, Unión Europea.

¹ Trabajo realizado en el marco del Proyecto de Excelencia SEJ 3251-2007: «La reforma del Derecho cooperativo en el marco de las nuevas tendencias de la economía social».

Abstract:

Traditionally, the existence of a privileged tax regime has been justified on the basis of the unique nature of cooperatives share capital and profits. In Spain, such a system resulted in the Law 20/1990, 19 December, of Taxation of cooperatives. However, this law today shows quite inadequate to meet the demands of cooperatives; on the other hand, the regime has been challenged by other economic operators who feel discriminated against by the favorable treatment given to cooperatives.

In the European Union for some years there is an obvious concern about it. By 2001, the European Commission considered that there were significant differences between cooperative societies and the purely commercial ones and seemed to endorse the tax difference between them. However, his position seems have changed following these and other allegations. Moreover, the Court of Justice of the European Union (ECJ) does not maintain a consistent approach in decisions taken under the prohibition of State aid, element where it seems focused for now the ultimate fate of a differentiated tax system for cooperatives.

Key words:

Cooperatives, taxation, State aids, European Union.

ECONLIT

L380 y K340.

I. Premisa: el régimen fiscal privilegiado de las cooperativas

En algunos Estados miembros de la UE (singularmente Bélgica, Italia, Portugal y España) existe un régimen fiscal de las cooperativas que, en términos generales, resulta más favorable que el de las sociedades de capital. Pero no todos son iguales: en España existe un régimen especial —mejor, varios regímenes— aplicable a todas las cooperativas que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas. En otros, como Italia, existen regímenes particulares sólo para algunas cooperativas, no para todas.

La existencia de un régimen fiscal privilegiado se ha asociado tradicionalmente a la naturaleza singular del capital y de los beneficios cooperativos. Entre estas singularidades cabe destacar:

- a) que las participaciones de las cooperativas no cotizan en Bolsa —y, por tanto, no son negociables—, lo que puede implicar que sea casi imposible materializar los beneficios según el modelo más genuinamente capitalista;
- b) que las participaciones se reembolsan a su valor nominal, por lo que no tienen valor especulativo; esta característica les priva de

otras utilidades asociadas a la participación en empresas mercantiles que no son entidades de economía social.

- c) que las plusvalías son generalmente limitadas, lo que puede disuadir la participación de eventuales socios financieros externos; y
- d) que las cooperativas a menudo están sujetas a requisitos estrictos y rígidos en materia de dotación a fondos obligatorios.

Sobre estas bases, la aplicación de un régimen fiscal más favorable para las cooperativas se justificaría en la protección que éstas precisan frente a las posibles distorsiones que podría causar el funcionamiento más propiamente mercantilista del mercado, favoreciendo así, en cierta medida, la igualdad de posición de las cooperativas con las sociedades de capital.

La Comisión Europea ya entendió en un 2001 (documento *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, 7 de diciembre de 2001) que existían diferencias significativas entre las sociedades cooperativas y aquéllas dirigidas a la inversión puramente capitalista, tales que podrían justificar un tratamiento fiscal específico, siempre y cuando, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas, se respetase 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 societaria y no debe ser, en ningún caso, una fuente de competencia desleal.

En España está en vigor la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen fiscal de las Cooperativas. Tal como fue concebida, esta Ley se adapta sin mayores dificultades al postulado de la Comisión. No obstante ello, existen razones que apuntan a la necesidad de un cambio de régimen fiscal, razones que se pueden resumir en las siguientes:

- 1.^a La Ley 20/1990 no se ha adaptado a las modificaciones del Derecho cooperativo sustantivo, hasta el punto de haber quedado en gran parte obsoleta y casi anacrónica porque, en el actual contexto jurídico y económico, es altamente probable incurrir en alguna de las causas que la Ley contempla como motivo de pérdida de la protección fiscal.
- 2.^a El propio sector ha formulado críticas al régimen vigente por no adecuarse en algunos aspectos a la actual idiosincrasia de las cooperativas. Las normas vigentes complican la gestión económica y contable de estas sociedades, produciéndose una auténtica carga fiscal *indirecta o derivada*.
- 3.^a Las constantes presiones de otros agentes del mercado han tenido como consecuencia que se hayan llegado a formular distintas denuncias ante la Comisión Europea contra varios Estados miem-

bros, argumentando que el régimen fiscal específico de las cooperativas constituye una ayuda de Estado incompatible con las normas europeas, porque supone una ventaja competitiva para las cooperativas en relación con otras formas societarias, lo que distorsiona la competencia en el mercado. A este respecto, se incide en la incongruencia del mantenimiento de las ventajas fiscales en el nuevo marco jurídico diseñado por las recientes leyes cooperativas materiales, que permiten a estas sociedades obtener nuevas oportunidades en el mercado, así como en la escasa vigilancia puesta en marcha para evitar que cooperativas ficticias se aprovechen de la fórmula cooperativa para obtener una fiscalidad muy ventajosa.

II. La cuestión en la Unión Europea. Posiciones de la Comisión y del TJUE: decisiones y asuntos pendientes

La posición de la Comisión Europea acerca de los regímenes fiscales favorables para las cooperativas en los Estados miembros de la Unión Europea no ha sido aún definitivamente establecida. Actualmente se encuentran abiertos expedientes contra España, Francia e Italia más uno adicional contra Noruega como miembro de la Asociación Europea de Libre Cambio. Referiré brevemente los asuntos español e italiano; para más detalles sobre estos y los otros asuntos me permito remitir a otros trabajos propios anteriores².

En el caso de España, la denuncia se dirige contra la distribución de carburante a terceros no socios por las cooperativas agrarias. Una primera resolución de la Comisión (Decisión 2003/293/CE, de 11 de diciembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España en favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes) estableció la inexistencia de ventaja contraria al Derecho comunitario. Sin embargo, recurrida la Decisión ante el TPI, esta institución, en Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (asunto T-146/03, DO C 331 de 30.12.2006) anuló el artículo 1 de la Decisión de la Comisión, lo que obligará a la misma a entrar en el fondo del asunto y a pronunciarse de nuevo sobre el tema. De hecho, en abril de 2008 se emitió un borrador de decisión en el que la Comisión parece haber rectificado su criterio apuntando que podría existir una ayuda contra-

² Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «La Ley 20/1990 a la luz del Derecho comunitario», en *XII Jornadas en Economía social y cooperativa. La crisis como oportunidad para la economía social*, Ciriec España, Murcia. Y: «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?», *Ciriec, Revista de Economía Pública, Social, y Cooperativa*, número 69, 2010.

ria al TCE en la medida en que el Estado renuncia a unos ingresos fiscales que le corresponden y a que las cooperativas agrarias ejercen una actividad económica que constituye —sin restricciones— objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. La decisión de diciembre de 2009 no sólo ha mantenido el carácter selectivo del régimen fiscal de las cooperativas españolas, sino que además ha optado por el criterio del «mutualismo puro» para entender justificadas las medidas de favor (es decir, sólo son aceptables dichas medidas favorables respecto de las actividades de las cooperativas con sus propios socios, sin establecer porcentajes liberatorios de operaciones con terceros y eliminando toda referencia al carácter de pequeña o mediana empresa de la cooperativa como indicador justificante de la adecuación de la medida al derecho comunitario. Según la Comisión, en las operaciones que no sean puras desde este punto de vista mutualista, la cooperativa actúa como las otras empresas y, por tanto, no merece trato alguno de favor en la imposición sobre sociedades. Además, parece entender que el régimen es una ayuda de Estado y además sería ilegal por no haberse comunicado su elaboración a la Comisión con el carácter previo exigido por las normas comunitarias, lo que obligaría a su devolución³. Esta decisión ha sido recurrida con fecha 4 de abril de 2010 ante el Tribunal general, que ha abierto la causa T-156/10.

En el caso italiano, existen dos procedimientos abiertos: el primero lo ha sido a instancias de la Comisión como consecuencia de dos denuncias (referidas una a la banca cooperativa y otra a las cooperativas de consumo más importantes del país); el segundo deriva de una cuestión prejudicial que la *Corte di Cassazione* italiana ha presentado ante el TJCE; el alto tribunal italiano considera que el régimen fiscal de las cooperativas en su conjunto podría constituir una ayuda de Estado incompatible con el Tratado; este asunto, como es obvio, es el que más ha alarmado al sector. El 8 de julio de 2010, el abogado general (AG) Niilo Jääskine presentó unas conclusiones que, sin embargo, apuntaban la idea de la compatibilidad de las disposiciones italianas con el Derecho de la UE⁴. Después de un repaso a las notas características de las cooperativas y a su tratamiento fiscal, incluidas sugerentes reflexiones sobre el principio mutualista, el papel de los retornos cooperativos y la conexión entre el régimen fiscal específico

³ La recuperación de la ayuda tendrá por objeto las ventajas fiscales concedidas por la parte de las actividades extracooperativas de las cooperativas que venden gasóleo B rebasando el límite del 50%, sin constituir una entidad jurídica distinta. Las ayudas deberán recuperarse de inmediato, a excepción de las ayudas concedidas a proyectos específicos que cumplían todas las condiciones establecidas en el Reglamento *de minimis* en el momento en que se concedieron, según nota de la Comisión.

⁴ Conclusiones de 8 de julio en las causas acumuladas C-78/08 a C-80/08, puntos 24 a 35.

que existe en distintos Estados miembros⁵ y la estructura de su capital, el sistema económico que les es propio y sus fines constitucionales (art. 45 Constitución italiana), dedujo en primer término que este tipo de sociedades operan en un ámbito jurídico y económico específico (párrafo 45). Además, concluyó que las medidas italianas no eran selectivas, porque las cooperativas italianas de producción y trabajo no se encontraban en una situación comparable a la de las sociedades con ánimo de lucro ni a las de otras sociedades cooperativas no mutualistas (párrafo 112). Finalmente, observó que no puede considerarse ayuda de Estado a efectos del art. 87.1 TCE (ahora TFUE) un régimen fiscal de las cooperativas de producción y de trabajo cuyo contenido sea la exención de la renta correspondiente al beneficio obtenido con el trabajo de los socios, como el italiano de 1973, porque ese régimen deriva directamente de los principios fundadores del sistema fiscal aplicable a las sociedades cooperativas.

La sentencia del TJUE de 8 de septiembre de 2011, recaída en esas causas, se separa del planteamiento del abogado general (éste había sugerido en primer lugar la inadmisión de las cuestiones), aunque no exactamente de sus conclusiones, ya que termina dando a entender que bien pueden no ser ayudas de Estado, aunque deja esa decisión en manos del juez nacional. Lógicamente, para actuar así, se pronuncia previamente sobre algunos aspectos que son indispensables para que dicho juez interno pueda tomar una decisión fundada y razonada, al tiempo que respetuosa con el Derecho comunitario y, en particular, le suministra los elementos de interpretación de las condiciones que exige el art. 87.1 TCE (ahora 107.1 TFUE) necesarios para facilitar su pronunciamiento, a saber: cuándo hay una medida financiera estatal prohibida por el tratado, qué significa que la medida distorsione la competencia y en qué consiste la selectividad de la medida controvertida.

Respecto a la primera condición, decide que las medidas nacionales cuestionadas son reconducibles a una financiación estatal. Respecto a la segunda, el Tribunal considera que un beneficio fiscal como el italiano es susceptible de incidir en los intercambios entre Estados y de falsear la competencia a efectos del derecho comunitario. Y respecto a la tercera condición, vistas las características propias de las cooperativas en cuestión, estima que no puede considerarse, en vía de principio, que las cooperativas italianas de producción y de trabajo se encuentren en una situación jurídica o fáctica análoga a la de las sociedades mercantiles habida cuenta que operan en interés de sus socios y mantienen con estos una relación no puramente co-

⁵ El repaso de estos regímenes lo hace con apoyo en el trabajo de ALGUACIL MARÍ, P.: «Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato», *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 1, 2004, pp. 51-79.

mercial, sino en la que participan activamente y tienen derecho a una equitativo reparto de sus resultados económicos; por este motivo, se considera que una medida tributaria favorable puede justificarse si el Estado miembro puede demostrar que tal medida desciende directamente de los principios basilares de su sistema tributario.

Así pues, las medidas italianas cumplen dos de las tres condiciones para ser consideradas como ayudas de Estado (suponen una financiación pública y pueden incidir en la competencia), pero no abiertamente la tercera (la selectividad). El abogado general había dicho claramente que las medidas de favor a las cooperativas italianas no eran selectivas respecto de las entidades lucrativas, porque la razón de ser de estas últimas es la distribución de beneficios, mientras que para las cooperativas existe una prohibición generalizada en tal sentido, prohibición que es condición *sine qua non* para la aplicación del régimen particular. Sin embargo, el TJUE deja al tribunal italiano la decisión acerca de si este requisito se da y acerca de si, en el hipotético caso de una respuesta afirmativa, la medida no obstante estaría justificada en virtud de principios informadores del sistema tributario italiano.

Aunque la Comisión plantea en sus análisis preliminares que el sistema fiscal específico de las cooperativas debe ser considerado como ayuda de Estado porque son entidades que están presentes en el mismo mercado que el resto de empresas y podrían generar distorsión de la competencia y porque no siempre es fácil establecer la relación entre el régimen fiscal favorable reclamado y las limitaciones jurídicas a que están sometidas, también hay que decir que la decisión comunitaria se muestra comprensiva con un tratamiento diferenciado de las operaciones mutuales (entre el socio y la cooperativa), que podría ser compatible con el Tratado con tal que las cooperativas pudieran ser caracterizadas dentro de la categoría de pequeñas o medianas empresas. De prosperar esta tesis, será necesario que los Estados prescindan de los regímenes privilegiados que ahora tienen sus cooperativas o bien que promulguen nuevas normas que, sin perjuicio de reconocer las especialidades de la cooperativa, no puedan ser consideradas como ayudas de Estado incompatibles con el TCE.

III. Efectos sobre el régimen fiscal de las cooperativas españolas

Si ya el borrador de abril de 2008 había causado un fuerte impacto en el sector cooperativo agrario español, la Decisión de 2009 no ha hecho sino acrecentar las sospechas. Por otra parte, las denuncias o quejas relacionadas con las cooperativas agrarias no son exclusivas de España, de modo

que el estado de ánimo respecto al desenlace de los procedimientos no es nada halagüeño⁶.

Sin embargo, incluso una confirmación de esta línea no supondría necesariamente la desaparición definitiva y absoluta de cualquier régimen fiscal favorable para las cooperativas. Es destacable que no se ponga en cuestión la avenencia del régimen fiscal de las cooperativas con el Tratado cuando se aplica a operaciones cooperativizadas. Ahora bien, la realidad es que actualmente las operaciones con terceros no socios forman parte imprescindible de las actividades cooperativas, como también es cierto que la mayoría de estas entidades pueden ser consideradas, por volumen de negocios, como pequeñas o medianas empresas (empresas de reducida dimensión, volumen inferior a ocho millones de euros). Pero quedarían fuera del régimen las empresas que no se acomodan al perfil de ser pequeñas y medianas, aunque tengan todas las características de las cooperativas —incluidas las limitaciones propias de su régimen jurídico—.

En el mejor de los casos, vista desde la perspectiva de la posibilidad de disfrutar del régimen fiscal especial, el cuadro quedaría así:

- a) Cooperativas que sólo realizan operaciones de carácter mutualista: incluidas por todas sus operaciones.
- b) Cooperativas que realizan operaciones mutualistas y no mutualistas:
 - Incluidas por las operaciones mutualistas.
 - Incluidas por las operaciones no mutualistas si pueden considerarse como pequeñas o medianas empresas.
 - Excluidas por las operaciones no mutualistas si no pueden considerarse como pequeñas o medianas empresas.

Sin embargo, no puede desdeñarse la posibilidad de que finalmente las cooperativas que realizan un porcentaje apreciable o importante de sus operaciones con terceros no socios queden excluidas del régimen, porque el fundamento de la compatibilidad o incompatibilidad del régimen con el Derecho comunitario se trasladaría al carácter mutualista o no de las operaciones, argumento no muy sólido (menos aún de lo que lo era su caracterización como pequeñas y medianas empresas), porque no tiene nada que ver con la realidad jurídica ni económica de la cooperativa. Otra cuestión es que se aplicase la cláusula *de minimis*, que sirve para amparar determinadas ayudas de Estado por su carácter irrelevante. Sin embargo, tal

⁶ Se reproducen esencialmente las conclusiones apuntadas en HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «La Ley 20/1990 a la luz del Derecho comunitario», en *XII Jornadas en Economía social y cooperativa. La crisis como oportunidad para la economía social*, Ciriec, Murcia.

como está formulada en el Reglamento de la Comisión 1998/2006, de 15 de diciembre —en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013— en la que el límite se cifra en 200.000 euros, esta cláusula no resulta aplicable a las ayudas concedidas a determinados sectores, como el pesquero o el agrícola.

La tendencia del futuro Derecho europeo que acaba de apuntarse no abona la idea de una reforma obligatoria del régimen establecido en la Ley 20/1990. El sistema podría mantenerse, pero no sería aplicable tal como ahora lo es desde el punto de vista subjetivo, aunque sí desde el punto de vista objetivo, es decir: se podrían seguir aplicando las mismas normas pero no a las mismas cooperativas.

Cuestión distinta es la de la conveniencia de la reforma, pero los argumentos que avalan esta conveniencia no están relacionados directamente con ese previsible escenario jurídico europeo. No quiere ello decir que no haya de tenerse en cuenta; antes al contrario, parece evidente que ha de ser así. Sin embargo, las propuestas de reforma —algunas ya muy elaboradas— están más relacionadas con las deficiencias intrínsecas del sistema que con ese futuro escenario.

En efecto, hace ya tiempo que se sienten varias necesidades al respecto:

- a) De un lado, la necesidad de flexibilizar los criterios exigidos para disfrutar del régimen.
- b) De otro, la necesidad de revisar la distinción entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas.
- c) De otro también, la necesidad de revisar el actual sistema basado en la distinción de tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.
- d) Por otra parte, se considera necesario revisar para algunos efectos la separación entre operaciones con socios y con terceros no socios.
- e) Además, parece conveniente revisar y estructurar de un modo más dinámico los fondos obligatorios.
- f) También se hace preciso situar en sus justos términos los retornos cooperativos.
- g) Adicionalmente, se considera necesario establecer un mecanismo que permita capitalizar la sociedad de un modo beneficioso para el socio.
- h) Y finalmente, se siente la necesidad de tener un auténtico régimen beneficioso, algo que no parece el actual.

Hay más. Sin embargo, cualquier medida corresponde al ámbito de las decisiones legislativas que el régimen fiscal de las cooperativas necesita. Pero en este ámbito legislativo, la discusión se traslada al plano político, lugar desde el que todavía no se reciben las noticias esperadas.

Y, por supuesto, hay aún más. Cualquier régimen fiscal especial que se aplique a un sector o a un grupo de empresas, por muy extenso que sea, estará siempre sometido a revisión y será puesto continuamente en cuestión. El Derecho europeo ofrece un marco de ineludible referencia en ese aspecto. Es cierto que el entramado jurídico que gira alrededor de esta figura llamada ayudas de Estado se está haciendo cada vez más complejo y la jurisprudencia, obligada a analizar caso por caso, tanto está sirviendo para facilitar como para entorpecer su correcta comprensión. Pero no es menos cierto que, hoy por hoy, las tendencias que se abren en la Unión Europea, tanto a nivel legal como a nivel económico, han de ser muy tenidas en cuenta. Convendrá, pues, considerar seriamente que si las cooperativas —y las entidades de economía social en general— consiguen alcanzar cotas de competitividad elevadas con otros operadores económicos, el estado actual de desarrollo de la Unión Europea no les permitirá otra cosa que plegarse a las exigencias de una competencia neutral, aunque haya que plantearse la esencia misma de los regímenes jurídico y económico propios de estas entidades. Eso, o dotarlas de una vez por todas de un régimen que las distinga en lo que tienen de distinto y que sea lo suficientemente claro y preciso —y aun comprometido— como para ser aceptado pacíficamente.

IV. Un posible nuevo escenario: las propuestas del Acta del Mercado Único (SMA)

En la comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, de Octubre de 2010: hacia un Acta del Mercado Único. Por una economía social de mercado altamente competitiva (usualmente conocida desde entonces como SMA, por sus siglas en inglés —Single Market Act—), la Comisión realiza un evidente reconocimiento de la función capital de las cooperativas, sobre todo las sociales, en el futuro desarrollo de la Unión Europea.

En particular, la propuesta núm. 36 se refiere a la empresa social como modelo que hay que apoyar y desarrollar, porque este tipo de organización ha promovido algunos proyectos que, sin necesidad de renunciar a la lógica de la ganancia, ha creado soluciones a importantes problemas sociales, a menudo causados por una situación de exclusión por el mercado (como el acceso a los alimentos, el acceso a la vivienda, el acceso a la atención de la salud, el acceso al mercado laboral, el acceso a los servicios bancarios, servicios que permiten una mejor integración de las personas con discapacidad, etc.) o por el envejecimiento de la población. En España, la Ley 44/2007 ha regulado las Empresas de Inserción Social y la Ley 5/2011, de Econo-

mía Social, pretende dotar de a aquéllas de un marco jurídico apropiado a su dimensión social.

En general, con la propuesta n.º 12 se pretende adoptar un plan para mejorar el acceso de las Pymes a los mercados de capitales, con la finalidad última de incrementar la visibilidad y viabilidad de estas ante los inversores para animarles a apoyar y encauzar proyectos de innovación en los planos social y económico e incluso tecnológico (propuesta n.º 37). Para ello se propone la revisión de las Directivas contables (propuesta n.º 14), con el fin de simplificar las obligaciones de información financiera y reducción de las exigencias administrativas que recaen sobre las Pymes. En España, como también ocurre en Europa, la relación entre Pymes y cooperativas es muy intensa, también a nivel contable, al margen de la reciente Orden EHA/3360/2010, por la que se aprueban las normas contables de las cooperativas para adecuarlas a las IFRS (International Financial Reporting Standard).

La SMA pone también de manifiesto el carácter esencial de la fiscalidad de cara a los objetivos propuestos, sobre todo en los impuestos sobre los beneficios sociales y en el IVA, que provocan distorsiones y fraude y suponen una carga administrativa excesiva sobre todo para las Pymes (propuestas 19 y 20).

Habrá que esperar al desarrollo de esta SMA para valorar su verdadero alcance, desde luego, pero es evidente que parece existir un cierto ánimo en la Comisión dirigido a recuperar el papel de las empresas sociales de pequeño y mediano tamaño en el desarrollo de los objetivos de la UE.

Bibliografía básica

ALGUACIL MARÍ, M.P. (2003), «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.

ALGUACIL MARÍ, M.P. (2008), «El tratamiento fiscal de las cooperativas», documento presentado en el Congreso de Economía Social de la región de Murcia, ref.: <http://www.mercosur.coop/recm/spip.php?article481>.

AGUILAR RUBIO, M. e HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2008), «Algunas adaptaciones necesarias y urgentes para el tratamiento fiscal de las cooperativas», en *Innovación y Management: las respuestas a los grandes desafíos de las empresas de la economía pública, social y cooperativa*, CIRIEC, Sevilla.

CARDONA CONTHE, J. (2003), «Algunas reflexiones sobre el artículo 129.2 de la CE desde el sector del cooperativismo agrario», *CIRIEC Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. extraordinario 2003.

Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, el 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.

Fundación EZAI (2006), *Propuesta europea sobre fiscalidad de cooperativas: bases para una estrategia*, Position paper.

GADEA, E.; SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C. (coordinador) (2009), *Régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI. Realidad actual y propuestas de reforma*, Madrid, Dykinson, en prensa.

HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2009), «La Ley 20/1990 a la luz del Derecho comunitario», en *XII Jornadas en Economía social y cooperativa. La crisis como oportunidad para la economía social*, Ciriec España, Murcia.

HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2010), «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?», *Ciriec, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, número 69.

MONTERO SIMÓ, M. (2007), «El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión», *CIVITAS Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 135.

PÉREZ BERNABÉU, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*. Tirant Lo Blanc, Valencia.

SOLER ROCH, M.T. (2008), «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena fiscal*, n.º 14.

VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M. (2004), «Las operaciones de las cooperativas con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado», *REVESCO*, núm. 83.

La incidencia de las ayudas de Estado en las cooperativas vascas

Susana Serrano Gazteluurrutia

Dra. Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho
UPV/EHU

Sumario: 1. Contextualización en el marco de la Economía Social. 2. Contextualización en el marco de las ayudas de Estado. 3. Confluencia de ayudas de Estado y cooperativas. 4. Restablecimiento de la legalidad en el caso de las ayudas de Estado ilegales. 5. Responsabilidad patrimonial por la adopción de medidas declaradas ilegales. 6. La fiscalidad foral vasca en el contexto de la Unión Europea. 7. La STPI de 9 de septiembre de 2009, en relación a la STJUE de 11 de septiembre de 2008, y la STJUE de 9 de junio de 2011. 8. La normativa foral fiscal ante los órganos jurisdiccionales españoles respecto a las ayudas de Estado. 9. Consideraciones respecto a la fiscalidad vasca y las cooperativas en el marco de la UE. 10. Bibliografía. 11. Jurisprudencia básica. 12. Normativa comunitaria.

Resumen:

Casi cualquier faceta jurídica que se trate hoy en día, necesariamente se enmarca en un escenario multijurídico a diferentes niveles políticos. Así, además de las normas internas de los Estados, hoy día no puede obviarse el marco Europeo, dado que la pertenencia a la Unión Europea repercute en ellos. En el caso de la Comunidad Autónoma Vasca (y de los Territorios Históricos que la componen) esta influencia se añade a la del Estado, o la suple en aquellas materias cuya competencia es casi total, como es el caso de la fiscal y tributaria, con incidencia específica en los aspectos fiscales de las figuras de la Economía Social (i.e., las Sociedades Cooperativas, sujetas al Impuesto de Sociedades).

Es en este marco superpuesto en el que las Normas Fiscales forales se han analizado, juzgado y declaradas conformes a la legalidad de la Unión Europea, porque se encuadran en un sistema general (foral) y no se trata de normas específicas por razón del territorio (especificidad geográfica). Por tanto, el propio ámbito de aplicación de cada una de las Normas Forales fiscales es el marco de referencia para determinar la especificidad de las mismas, por cuanto que son normas generales de aplicación a todas las empresas sitas en uno de los Territorios Forales. Cuestión distinta es que, haciendo uso de su competencia fiscal y tributaria, se hayan tomado medidas particulares (justificadas por coyunturas económicas adversas, etc.), en cuyo caso éstas serán tratadas en el mismo plano que las del

propio Estado o las de cualquier otro Estado miembro de la UE, en el ámbito de las ayudas de Estado prohibidas por la legislación europea.

Palabras clave:

Ayudas de Estado, normas forales tributarias, Territorios Históricos, Comisión Europea, fiscalidad, cooperativas.

Abstract:

Almost every legal aspect treated today, necessarily falls on multi-legal stage at different political levels. Thus, in addition to the domestic legislation of the States, today the European context cannot be ignored, since belonging to the European Union affects them. In the case of the Basque Autonomous Community (the Provinces and within it) this influence is added to the State's, or supplies it in those matters where the competence is almost complete, as is the case of fiscal and taxation issues, with specific impact on the fiscal aspects of the figures of the Social Economy (ie, Cooperative Societies, subject to corporation tax).

It is in this superimposed framework where provincial tax rules have been tested, tried and judged to comply with the law of the European Union, because they fall under a general system (statutory) and they are not specific rules respecting of the territory (geographical specificity). Therefore, the proper scope of each fiscal Provincial Laws is the framework for determining the specificity of the same, as are general rules that apply to all undertakings situated in one of the Territory Councils. A different question is that, using its powers of taxation and tax, specific measures have been taken (on grounds of adverse economic circumstances, etc.). In that case, they shall be treated in the same level as the state's itself or any other EU Member State's, in the field of State aid forbidden by EU law.

Key words:

State aids, tax foral rules, Historical Territories, European Commission, taxation (fiscality), cooperatives.

ECONLIT

K380 y K340.

1. Contextualización en el marco de la Economía Social

La Economía Social es una materia que cada Estado, en pleno uso de su soberanía, regula como mejor juzga. Cada Estado, o cada ente subestatal con competencias para ello. La pertenencia a la Unión Europea hace que, además, deban tenerse en cuenta ineludiblemente también las pautas y limitaciones establecidas en el marco europeo, so pena de ser declaradas ilegales. Este es el caso de las Sociedades Cooperativas, que al amparo del art. 129.2 CE se benefician de determinadas medidas fiscales, que a su vez

comienzan a ser cuestionadas por la Comisión Europea por entrar en conflicto con el régimen europeo que protege la competencia real y efectiva entre los distintos operadores jurídicos¹. La cuestión es que las ventajas que su particular regulación otorga a las Sociedades Cooperativas plantean que puedan suponer una distorsión de la competencia, al ser favorecida su posición en el mercado frente a otras empresas, de otro tipo, incurriendo con ello en la prohibición de ayudas de Estado ilegales².

En este marco se circunscribe la judicialización de determinadas Normas Forales, en especial las referidas a la regulación del Impuesto de Sociedades de los respectivos Territorios Históricos, ya que, no podemos obviar, las Sociedades Cooperativas se hallan sujetas a este impuesto. Al margen de la situación peculiar de las Sociedades Cooperativas en general, en nuestro caso se une la circunstancia del sistema tributario foral, que quedó a salvo con la sentencia de 11 de septiembre de 2008 del TJUE, aunque aun quedan pendientes cuestiones referidas a ayudas anteriores, últimamente falladas en la STJUE de 9 de junio de 2011.

Antes de adentrarnos en el tema, bosquejaremos brevemente los conceptos más importantes a los que hacemos referencia, enmarcando el contexto en el que nos movemos.

Comencemos por la llamada Economía Social, que, como es bien sabido, se estructura en torno a tres grandes familias: las cooperativas, las mutualidades y las asociaciones. Surgida el siglo pasado en el ámbito continental europeo se ha extendido en diversos países europeos, Canadá y amplias regiones latinoamericanas, Magreb y Extremo Oriente.

En las Conclusiones del III Congreso de la Red RULESOCIEDADES COOPERATIVAS se recoge que la Economía Social se constituye en una respuesta a las diversas problemáticas sociales que enfrentan las diferentes sociedades a nivel mundial. Entre las alternativas que la fórmula de la Economía Social ofrece a los diversos colectivos, se destaca la inclusión de grupos tradicionalmente excluidos y el estímulo de micro-emprendimientos, que generan importantes contribuciones al producto interior bruto y a las economías en que estas organizaciones se insertan. De igual forma, el aporte que estas iniciativas realizan a la disminución del problema del desempleo es uno de los efectos más relevantes en donde se ha tenido éxito³.

En la actualidad se definen cuatro fórmulas jurídicas como propias de la Economía Social, a saber, la Cooperativa (S.Coop.), la Sociedad

¹ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, título VII, *Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones*, arts. 101 a 118.

² Arts. 107 y 108 TFUE (antiguos 87 y 88 TUE).

³ III Congreso de la Red RULESOCIEDADES COOPERATIVAS (2008), «La Economía Social: desarrollo humano y económico», Donostia-San Sebastián, 19, 20 y 21 de mayo, p. 11.

Anónima Laboral (S.A.L.), la Sociedad Limitada Laboral (S.L.L.) y la Sociedad Agraria de Transformación (S.A.T.). En lo que nos interesa, nos centraremos solo en la Sociedad Cooperativa.

En este contexto general de la Economía Social, la Sociedad Cooperativa es una figura societaria singular, un modelo de empresa que tiene unas características particulares, entre las que destacan la distribución y el ejercicio del poder, la manera particular de distribución de resultados, la existencia de unos fondos obligatorios, la autorregulación del régimen de trabajo, el procedimiento de atribución de fondos económicos en el momento de la baja de un socio, y la participación de los asalariados en los resultados económicos positivos.

La Alianza Cooperativa Internacional (ACI) la define como una *«asociación autónoma de personas unidas voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común, mediante una empresa de propiedad conjunta y gestión democrática»*. Estas entidades se rigen por una serie de valores, cuales son la autoayuda, auto-responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad; y, además, siguiendo la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de honestidad, transparencia, responsabilidad y vocación social⁴. En cuanto a los principios cooperativistas, cabe decir que se trata de pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica los valores.

A su vez, la Ley Vasca de Cooperativas (Ley 4/1993) en su art. 1 recoge que *«La cooperativa es aquella sociedad que desarrolla una empresa que tiene por objeto prioritario la promoción de las actividades económicas y sociales de sus miembros y la satisfacción de sus necesidades con la participación activa de los mismos, observando los principios del cooperativismo y atendiendo a la comunidad de su entorno»*.

Por tanto, la sociedad cooperativa es una asociación de personas físicas con capacidad legal para desarrollar una actividad cuyo objetivo es proporcionar puestos de trabajo a los socios para producir en común bienes o servicios y venderlos a terceros.

Las características de las cooperativas con respecto al resto de formas jurídicas existentes son diferentes, y cabe resaltar que en la cooperativa como empresa el poder está muy focalizado en las personas que trabajan en ella, que tienen un grado de autonomía muy importante para establecer su organización laboral. Dada su configuración, la sociedad cooperativa es un instrumento esencial para la promoción del desarrollo económico, laboral, cultural y social, por lo que los poderes públicos representantes de la so-

⁴ MARCUELLO SERVÓS, C. y SAZ GIL, M.I. (2008), «Los principios cooperativos facilitadores de la innovación: un modelo teórico», *REVESCO*, n.º 94, primer cuatrimestre, pp. 59-79, <http://revistas.ucm.es/eec/11356618/articulos/REVE0808130059A.PDF>, p. 62.

ciedad (las distintas Administraciones públicas) se vuelcan en el fomento de este tipo de entidades, especialmente en el ámbito local. Para ello, han desarrollado una serie de normas que benefician fiscalmente a las cooperativas, a cambio de unos requisitos. Y estas características son las que justifican su protección constitucional (art. 129.2 CE)⁵.

En lo que nos atañe, la fiscalidad como instrumento para promover el establecimiento y mantenimiento de las Sociedades Cooperativas en la Comunidad Autónoma del País Vasco adquiere una especial relevancia, ya que, como es sabido, son los Territorios Forales los que ostentan la capacidad fiscal y tributaria, y por tanto los llamados a legislar esta materia.

Un tercer concepto es el de las ayudas de Estado. En éste ámbito, y en aras a la consecución de un mercado común, la normativa de la Unión Europea protege la libre competencia entre empresas, sin fronteras⁶ (art. 101 TFUE). Y, entendiendo que la competencia puede ser limitada no sólo por las empresas sino también por los gobiernos si se conceden subvenciones públicas a las empresas, la normativa comunitaria, en principio, prohíbe toda forma de ayudas estatales que pueden falsear la competencia intracomunitaria, con el argumento de que es incompatible con el mercado común⁷. Sin embargo, una prohibición absoluta sería insostenible, incluso en un sistema estrictamente liberal (ningún gobierno está dispuesto a deshacerse por completo de la posibilidad de financiar determinadas actividades económicas para garantizar las necesidades básicas de las personas, corrigiendo desequilibrios o ayudando en situaciones de emergencia). Por esta razón, el Tratado establece una serie de excepciones a la prohibición de las ayudas (art. 107.2 y 3 TFUE).

Con el claro objetivo de evitar intrusiones espurias en los intercambios comerciales entre Estados miembros (p.e., falseamiento de la competencia

⁵ RODRIGO RUIZ, M.A. (2003), «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *Monográfico sobre Constitución y economía social de la Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 47, pp. 199 y ss.

⁶ El Tratado de Lisboa recoge esta materia en los arts. 107 a 109. Aunque la numeración anterior (TUE) era el marco de referencia en el que se ha desarrollado hasta ahora la conflictividad fiscal foral que analizamos, actualizamos dicha numeración ajustándola a la legislación y terminología vigentes. Así, los ex-arts. 87, 88 y 89 TUE regulaban el régimen de ayudas de Estado que actualmente se recoge en los arts. 107, 108 y 109 TFUE. De igual manera, el Tribunal de Primera Instancia (TPI) pasa ahora a llamarse Tribunal General (TG), y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJUE) se denomina ahora Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

⁷ DUBOIS, L. y BLUMANN, C. (2009), *Droit matériel de l'Union européenne*, 5e, Montchrestien, Lextenso éditions, París, pp. 567-603; CRAIG, P. y DE BÚRCA, G. (2008), *EU Law. Text, cases and materials*, fourth edition, Oxford University Press, New York, pp. 1.084-1.111; FICHERA, F. (2001), «Gli aiuti fiscale nell'ordinamento comunitario (parte I)», *Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 57-I, Milán, 1998, pp. 84-137; MERINO JARA, I. (1988), «Aproximación al régimen comunitario sobre el otorgamiento de ayudas estatales», *Noticias CEE*, n.º 39.

favoreciendo a determinadas empresas o producciones), básicamente este articulado establece como regla general la prohibición de todo tipo de medidas estatales, independientemente de la entidad pública que las otorgue y de la forma que adopten las mismas. Evidentemente, la injerencia pública en determinadas circunstancias además de inevitable resulta necesaria, por lo que el propio Tratado establece las salvedades y compatibilidades, dejando abierta la posibilidad de que a propuesta de la Comisión, el Consejo constituya otras (art. 102 TFUE). El control de esta materia corresponde a la Comisión Europea, así como su fiscalización (art. 108.1 TFUE), que tiene un generoso margen de apreciación⁸, pudiendo acudir y activar el control al respecto del TJUE (art. 108.2 TFUE).

Por tanto, en el planteamiento de la UE, resulta fundamental que los competidores puedan operar en pie de igualdad, y esta política colisiona a veces con la inercia de los Estados a adoptar disposiciones internas para hacer frente al libre comercio y a la apertura de los servicios públicos a la competencia. Estas medidas (utilización de recursos públicos para impulsar determinadas actividades económicas o para proteger industrias nacionales), la concesión de estos recursos, es lo que se conoce como *ayuda estatal*, y a veces chocan con las normas europeas, porque las ayudas estatales pueden falsear la competencia leal y efectiva entre empresas de los Estados miembros y perjudicar la economía, motivo por el cual la Comisión Europea controla estas ayudas⁹. Una empresa que recibe apoyo del Estado obtiene una ventaja desleal sobre sus competidores, por lo que la normativa comunitaria prohíbe generalmente las ayudas estatales a menos que se justifiquen por el desarrollo económico general¹⁰.

⁸ El margen es amplio, y queda a la apreciación de la Comisión entender que se produce una situación donde sean aceptables este tipo de ayudas *legales*: ayudas para favorecer el desarrollo regional, ayudas para la promoción de la cultura y la conservación del patrimonio cultural, ayudas para fomentar proyectos importantes de interés europeo o paliar perturbaciones económicas, etc. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., «El procedimiento comunitario aplicable a las “ayudas ilegales”. Especial referencia a las recuperación de ayudas», *REDE*, n.º 1, enero-marzo de 2002, pp. 101-135.

⁹ Recuérdese que la Comisión tiene atribuidos importantes poderes de decisión en esta materia en cuanto garante del interés comunitario, al quedar investida de competencia exclusiva para apreciar en cada caso particular la compatibilidad de una ayuda estatal con el marco común en aras del desarrollo equilibrado de las actividades económicas de la Comunidad. FERNÁNDEZ FARRERES, G., «El control de las ayudas financieras nacionales», en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J.D. y MUÑOZ MACHADO, S. (dirs.), *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, vol. II, Madrid, 1986, p. 620.

¹⁰ MERINO JARA, I. (1993), «La incidencia de la fiscalidad sobre la libertad de circulación y de establecimiento», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 11, Universidad de Extremadura, pp. 175-198.

2. Contextualización en el marco de las ayudas de Estado

En cuanto al concepto de Ayuda de Estado, ni el Tratado ni el Reglamento incluyen ninguna definición del mismo, ni ninguna relación de las medidas que quedarían afectadas por la prohibición general que se establece respecto de las ayudas de Estado¹¹. Aunque en el reglamento sí que se recogen otros conceptos importantes en la política de ayudas (tales como ayuda existente¹², nueva ayuda¹³, régimen de ayudas¹⁴, ayudas

¹¹ Reglamento del Consejo n.º 659/1999, de 22 de marzo, por el que se regulan las normas de procedimiento en materia de ayudas.

¹² El Reglamento considera *ayudas existentes*: 1) Las ayudas (y los regímenes) anteriores a la entrada en vigor del Tratado, para el Estado miembro en cuestión, y que continúan aplicándose con posterioridad. 2) La ayuda previamente autorizada por la Comisión o por el Consejo (art. 108.2 y 3 TFUE). Es ésta la categoría más importante. 3) Las llamadas ayudas aprobadas tácitamente o por silencio, que son aquéllas que han de considerarse autorizadas por la Comisión cuando, tras el transcurso del plazo correspondiente, no existe un pronunciamiento expreso de dicho órgano comunitario, en contra de las mismas. 4) Las ayudas ilegales, transcurridos diez años sin ser cuestionadas. 5) Las medidas que, sin poder calificarse originariamente como ayudas, han pasado a serlo debido a la evolución del mercado común, y que en ningún momento han sido modificadas. HEREDIA se refiere a ayudas «sobrevenidas», es decir, se trataría de casos en los que no se puede determinar el momento en que, debido al carácter dinámico tanto del concepto de ayuda como del desarrollo del mercado común, la medida pasó a ser ayuda. Con ello se evita la calificación de ilegalidad y una posible petición de reembolso. También, y más importante, se trataría de los supuestos de liberalización de un determinado sector económico, en que determinadas medidas se convertirán en ayudas existentes hasta la fecha de la liberalización (que sí se puede determinar). El Reglamento señala que la liberalización deberá producirse a consecuencia de la legislación comunitaria, con lo que no se aplicaría a los casos en que un Estado miembro adelanta *motu proprio* la fecha de la liberalización del sector (HEREDIA BENOT, D. (2001), «El Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, normas de procedimiento en materia de ayudas públicas», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, pp. 20-28).

¹³ El Reglamento define la *nueva ayuda* estableciendo que se trata de aquella ayuda que no es existente y señalando la obligación, establecida en el Tratado, para los Estados miembros, de notificar los proyectos de concesión o modificación de ayudas. En el Reglamento no aparece la definición del concepto de «modificación de una ayuda», lo que ha dado lugar a numerosos problemas de índole práctica, que han ido solventándose con la intervención del TJUE. Dicho Tribunal, sin ofrecer una definición, sí se ha pronunciado en el sentido de precisar que el requisito de la notificación será preciso cuando se trate de modificaciones esenciales y no cuando se trate de «ajustes que no afectaban a la esencia misma de estas ventajas».

¹⁴ El *régimen de ayudas* se analiza desde una doble perspectiva: por un lado se trata tanto de aquellos planes generales que prevén ayudas individuales definidas de forma abstracta a empresas, sin necesidad de ninguna otra medida de aplicación, como de la concesión de ayudas a una o varias empresas por tiempo o importe indefinido. Así, al aprobar un determinado régimen la Comisión autoriza asimismo las futuras aplicaciones del mismo, evitándose una multiplicidad de notificaciones individuales. Con la excepción hecha de los supuestos en que

ilegales¹⁵), y el concepto se ha venido entendiendo de forma extensiva, apoyado por reiterada jurisprudencia del TJUE¹⁶.

En el art. 107 TFUE se recogen las normas sustantivas que regulan las ayudas estatales, esto es, el principio general de que las ayudas estatales son incompatibles con el mercado común, así como una lista de posibles excepciones. En esta línea, la Comisión ha adoptado una serie de directrices y marcos interpretativos que aclaran cómo se aplican estas excepciones¹⁷.

algunas Directrices para sectores específicos requieren la notificación individual de toda concesión de ayuda o, según el caso, de entregas superiores a determinadas cuantías, así como de los supuestos en que se exige por la Comisión en la autorización de un régimen. Además, los regímenes de ayudas hay que distinguirlos de lo que son *ayudas individuales*, aquellas que se conceden al margen de un régimen autorizado y también las que, aún inscritas dentro de un régimen, deben ser notificadas, por exigirlo alguna disposición comunitaria. La importancia de esta distinción radica en que el procedimiento de examen permanente de las ayudas existentes sólo se aplicaría a los regímenes de ayuda (art. 108.1 TFUE: «la Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados»).

¹⁵ Se definen como *ayudas ilegales* aquellas que no cumplen los términos del art. 108.3 TFUE, es decir, la ayuda concedida, o incluso meramente comprometida, sin haber sido previamente notificada por cualquier motivo (incluso por dudar de la existencia de elementos de ayuda) o la que, habiéndose notificado, no cuenta con la autorización, expresa o tácita, de la Comisión. Como vemos, la ilegalidad deriva del incumplimiento de determinados requisitos formales, por lo que no debe confundirse con las ayudas incompatibles, que como ya indicábamos no las define el Reglamento sino que hay una remisión al art. 108.1 TFUE, que se limita a establecer los requisitos determinantes de la incompatibilidad de la ayuda con el mercado común.

¹⁶ DUBOIS, L. y BLUMANN, C., *op. cit.* También FALCÓN Y TELLA, R. (2001), «La desorbitada expansión del concepto de “ayuda de Estado” en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS», *Quincena Fiscal*, n.º 7, pp. 1 a 7. En cuanto al TJUE, éste se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre el concepto de ayuda de Estado. I.e., STJUE de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg*, As. C-280/00, Rec. p. I-7747, apdo. 74; STJUE de 16 de mayo de 2002, *Francia/Comisión*, As. C-482/99, Rec. p. I-4397, apdo. 68; STJUE de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión*, As. C-156/98, Rec. p. I-6857, apdo. 25; STJUE de 17 de junio de 1999, *Bélgica/Comisión*, C-75/97, Rec. p. I-3671, apdo. 23; STJUE de 26 de septiembre de 1996, *Francia/Comisión*, As. C-241/94, Rec. p. I-4551, apdo. 20; STJUE de 14 de septiembre de 1994, *España/Comisión*, As. ac. C-278/92 a C-280/92, Rec. p. I-4103, apdo. 31; STJUE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, As. C-387/92, Rec. p. I-877, apdo. 13; STJUE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, Rec. p. 709, apdo. 27.

¹⁷ Pretende garantizar así una aplicación coherente de las normas sobre ayudas estatales en todos los Estados miembros y sectores industriales. Cabe citar el *Marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo y las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente*. <http://ec.europa.eu/comm/competition/publications/proactive/es.pdf>.

En cuanto a la amplia prohibición del art. 107.1 TFUE ésta abarca tanto a las ayudas concedidas directamente por los Estados miembros, como a la ayuda que utiliza los recursos del Estado, que incluye las agencias que puedan distribuir la ayuda sobre la base de financiación del gobierno (como las autoridades locales, los establecimientos públicos y las diferentes organizaciones legales); también los recursos en cualquier forma, lo que significa no sólo subvenciones a fondo perdido, sino también préstamos en condiciones favorables y préstamos a bajo interés, y las formas de subvención en la que el elemento de donación es menos aparente, tales como exoneraciones arancelarias e impositivas, garantías de préstamos, el suministro de bienes o servicios en condiciones preferenciales e incluso participaciones públicas en empresas, que falsean o simplemente amenazan con falsear la competencia y se concede no sólo a las empresas sino también para favorecer la producción de determinados bienes (incluido el apoyo a un sector específico). Sin embargo, la ayuda debe ser tal que afecte al comercio entre los Estados miembros, lo que excluye cualquier ayuda que sólo tiene consecuencias internas en un Estado miembro¹⁸.

Respecto a las exenciones, el art. 107.2 TFUE recoge una serie de ayudas que se aplican automáticamente: ayudas de carácter social concedidas a consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos en cuestión; ayudas destinadas a reparar los daños causados por acontecimientos excepcionales, tales como los desastres naturales, y ayudas a determinadas regiones de la RFA, afectadas por la división de Alemania.

Por su parte, el art. 107.3 TFUE se refiere a aquellas ayudas que son posibles en algunas circunstancias. Este tipo de exenciones «puede ser considerado» y por lo tanto no son automáticas. Son las ayudas a las regiones subdesarrolladas, ayudas destinadas a favorecer la ejecución de un proyecto importante de interés europeo o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, las ayudas a promover la cultura y la conservación del patrimonio (con la misma limitación), y otras categorías a especificar por el Consejo.

Decíamos que, a pesar de referirse a esta figura, el Tratado no aporta ninguna definición del propio concepto de ayuda, ni proporciona una re-

¹⁸ Curiosamente, ningún Estado ha recurrido las Normas Forales tributarias cuestionadas, sino que las denuncias han provenido de la Comisión y de instituciones y organismos de Comunidades Autónomas limítrofes, con lo que quizás sería de revisar el concepto mismo de ayuda desde esta perspectiva.

lación de las medidas que prohíbe, salvo los aspectos inherentes al origen de las ayudas y a sus efectos¹⁹. Por tanto, el TFUE no dice nada sobre la forma de las ayudas, ni establece ninguna limitación en cuanto a la forma de las mismas para incluirlas en su ámbito de aplicación²⁰. No obstante, este concepto de ayuda (de carácter jurídico, objetivo, en función de los efectos y evolutivo) se está delimitando por la Comisión²¹ y el TJUE, que han intervenido para establecer que para poder considerar que una medida tiene carácter de ayuda a la que se le puede aplicar el principio de incompatibilidad con el mercado común formulado en el art. 107.1 TFUE, debe reunir cuatro requisitos: 1) debe que ser concedida por el Estado o con el concurso de fondos públicos (precisamente el otorgamiento de una ventaja es el núcleo del concepto); 2) tiene que suponer un beneficio para una empresa; 3) ha de favorecer sólo a determinadas empresas o producciones y 4) que falsee la competencia, afectando a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

¹⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2001), «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, p. 103.

²⁰ QUIGLEY, C. (2009), *European State Aid Law and Policy*, 2nd ed., Hart Publishing, Oxford-Portland Oregon.

²¹ La propia Comisión recuerda el concepto de ayuda de Estado en su *Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales* (2009/C 85/01). Señala en la misma que la primera pregunta que se plantean los Órganos Jurisdiccionales (OJ) nacionales y los posibles demandantes al aplicar los arts. 87 y 88 TCE es si la medida afectada constituye realmente ayuda estatal en el sentido del Tratado (apdo 8 de la Comunicación). Constátese que la formulación es similar a la contenida en la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV al TJUE, que analizaremos más adelante. En cuanto al concepto, la Comisión se refiere al art. 87.1 TCE (actual 107.1 TFUE), que señala que el concepto de ayuda de Estado abarca «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 la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros». Subraya, además, que el concepto de ayuda estatal no se limita a las subvenciones, sino que también comprende, entre otras cosas, las ventajas fiscales y las inversiones procedentes de fondos públicos realizadas en circunstancias en las que un inversor privado hubiera denegado su apoyo. Y, a este respecto, indica que carece de importancia si la ayuda es concedida directamente por el Estado o por organismos públicos o privados creados o designados por aquél para administrar la ayuda. No obstante, recalca que para considerar que el apoyo público constituye ayuda estatal, la ayuda debe favorecer a determinadas empresas o a la producción de ciertas mercancías («selectividad»), en contraposición con las medidas generales de ayuda a las que no se aplica el art. 87.1 TCE, y que además, la ayuda debe falsear o amenazar con falsear la competencia y debe afectar al comercio entre los Estados miembros (apdo. 11, Comunicación), PÉREZ BERNABÉU, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch. Universitat d'Alicant, Valencia, p. 37.

Respecto a esta cuestión conceptual, la Comisión ha venido publicando unas orientaciones detalladas sobre una serie de aspectos complejos tales como la aplicación del principio del inversor privado y del acreedor privado, las circunstancias en que las garantías estatales se consideran ayuda estatal, el tratamiento de las ventas de terrenos por los poderes públicos, las medidas de privatización estatal y asimiladas, las ayudas inferiores a los umbrales de *minimis*, el seguro de crédito a exportación, la fiscalidad directa de las empresas, las inversiones de capital riesgo, y la ayuda a la investigación, desarrollo e innovación. De las mismas, nos interesa resaltar especialmente aquellas que infieren directamente con nuestro estudio, a saber, las referidas a la fiscalidad directa. Las líneas de la Comisión en esta cuestión se recogen en la *Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DO C 384 de 10 de diciembre de 1998, p. 3).

Por si el concepto *in absentia* no quedase claro, algunos autores han elaborado su propias definiciones de ayuda de Estado, basándose en los elementos que la componen²². Así, HERNÁNDEZ MARTÍN y VILLALVILLA MUÑOZ, consideran ayudas de Estado «todas aquellas aportaciones financieras, directas o indirectas, efectuadas por el Estado o mediante fondos públicos, que favorezcan a una empresa o a un producto, y que no respondan al principio del inversor privado»²³. Para LAFUENTE SÁNCHEZ ayuda de Estado es «toda ayuda garantizada, directa o indirectamente, por un Estado, o a través de los recursos de un Estado, en cualquier forma, que constituya una ventaja gratuita, y que persiga un objetivo «económico y social»²⁴. LÓPEZ ESCUDERO y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES también recogen los elementos destacados en el propio Tratado, al entender como ayuda cualquier ventaja económica-financiera otorgada por el Estado o mediante fondos estatales a determinadas empresas que falseen o amenacen con falsear la competencia y afecten a los intercambios comerciales entre Estados; recogen cinco características del concepto: representar una

²² *I.e.* RODRÍGUEZ CURIEL, J.W. (1998), «Actual concepto de ayuda de Estado», *Gaceta Jurídica de la CEE*, Boletín n.º 138, 5-11, pp. 8-9.

²³ HERNÁNDEZ MARTÍN y VILLALVILLA MUÑOZ (1999), *El control de las ayudas de Estado en el derecho europeo*, Editorial Colex, Madrid, p. 25. DÍEZ MORENO, F. (2005), *Manual de Derecho de la Unión Europea*, 3.^a ed. Adaptada a la Constitución Europea, Thomson-Civitas, Cízur Menor, p. 535.

²⁴ LAFUENTE SÁNCHEZ, R. (1994), «Intervención estatal a favor de las empresas públicas: Las exenciones tributarias como elemento positivo de ayuda de Estado (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92, Banco de Crédito Industrial S.A, c. Ayuntamiento de Valencia)», *Revista General de Derecho*, pp. 8.327-8.328.

ventaja, ser imputable al Estado, tener como beneficiario a una empresa, existencia de un efecto sobre la competencia y efecto sobre el comercio interestatal europeo²⁵.

No entramos ahora en el resto de conceptos que enmarcan la cuestión, como el de «empresa»²⁶, «actividad económica»²⁷, «beneficio económico o ventaja»²⁸, «falseamiento la competencia»²⁹...

²⁵ LÓPEZ ESCUDERO, M. y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coords.) (2000), *Derecho Comunitario material*, McGrawHill, Madrid, p. 196; BARBERÁ DEL ROSAL, A. (2002), «Bussines taxation distorting the common market», *Competition Policy Newsletter*, june; SOLER ROCH, M.T. (2006), «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, n.º 14, julio, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), pp. 13-23; COMISIÓN EUROPEA (2008a) (Dirección General de Competencia), *Vademécum, Legislación comunitaria en materia de ayudas estatales*, 30 de septiembre de 2008 (http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/studies_reports.cfm).

²⁶ PÉREZ BERNABÉU constata que aunque el Tratado no define qué es una empresa, tradicionalmente la idea de beneficiario de la ayuda se ha asociado a la de empresa, por lo que se ha convertido en un concepto esencial en materia de *ayudas* de Estado (Pérez, 2008:52). 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, *Vid.* STJUE de 23 de abril de 1991, *Höfner y Elser* (C-41/90), Rec. p. I-1979, apdo. 21, y la STJUE de 16 de marzo de 2004, *AOK Bundesverband y otros* (As. ac. C-264/01, C-306/01, C-354/01 y C-355/01), Rec. p. I-2493, apdo. 46) (PEVERINI, L. (2007), «La nozione di impresa», *Aiuti di stato in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI), CEDAM, Padova, pp. 157 y ss).

²⁷ Entre otras, STJUE, *Comisión/Italia* (C-118/85), de 16 de junio de 1987, pár. 7; STJUE, *Comisión/Italia* (C-35/96), de 18 de junio de 1998, pár. 36; STJUE, *España/Comisión* (As. ac. C-278/92 a C-280/92), de 14 de septiembre de 1994, pár. 42; STJUE, *Air Liquide Industries Belgium, SA./Ville de Seraing y Province de Leège* (As. Ac. C-393/04 y C-41/05), de 15 de junio de 2006, pár. 23; STJUE, *Steinike y Weilig/República Alemana* (78/76), de 22 de marzo de 1977; STJUE *Comisión/Italia* (C-118/85), de 16 de junio de 1987.

²⁸ STPI de 7 de junio de 2006, *Union française de l'express (Ufex) y otros/Comisión*, As. T-613/97, párrafo 158.

²⁹ STJUE de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris/Comisión*, As. 730/79, Rec. p. 2671, apdos. 11 y 12; STJUE de 10 de julio de 1986, *Bélgica/Comisión*, As. C-40/85, Rec. p. 2321, párrafo 22; STPI de 30 de abril de 1998, *Vlaams Gewest/Comisión*, As. T-214/95, Rec. p. II-717, apdo. 46; STPI de 30 de enero de 2002, *Keller y Keller Mecánica/Comisión*, As. T-35/99, Rec. p. II-261, párrafo 85; STJUE de 3 de febrero de 1977, *Benedetti*, As. 52/76, apdo. 2; Conclusiones del AG CAPOTORTI, *Philip Morris/Comisión*, As. 730/79, punto 4.º; STJUE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium, SA./Ville de Seraing y Province de Leège*, As. ac. C-393/04 y C-41/05, apdo. 34; STJUE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, As. 173/73, Rec. p. 709, apdo. 26, y STJUE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, As. C-387/92, Rec. p. I-877, apdo. 12.

Hay que tener presente que para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, es indiferente el carácter fiscal de las medidas (recordemos que el artículo 107 TFUE se aplica a las medidas de ayuda «bajo cualquier forma»). En cualquier caso, para que las medidas sean calificadas de ayudas de Estado la Comisión estableció cuatro criterios³⁰:

- 1.º La medida debe suponer para los beneficiarios una *ventaja que minore las cargas* que habitualmente recaen sobre su presupuesto, ventaja que puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa.
- 2.º Siendo de *carácter fiscal*, la medida debe conllevar una *pérdida de ingresos fiscales*, resultando indiferente que se trate de ayudas basadas en leyes, reglamentos o prácticas administrativas del tanto del Estado como de otras entidades subestatales (regionales, autonomías, provincias, municipios, etc.).
- 3.º La medida ha de afectar a la *competencia y a los intercambios comerciales* entre los Estados miembros.
- 4.º Las ayudas deben tener *carácter específico o ser selectivas*, en el sentido de favorecer a determinadas empresas o sectores de actividad (aunque el carácter selectivo de una medida puede estar justificado por la naturaleza o economía del sistema).

Sin embargo, en determinados casos las ayudas de Estado pueden ser compatibles con el mercado común (art. 107 TFUE), especialmente en los que las ayudas podrían considerarse compatibles dentro de los límites previstos en los sucesivos mapas de ayudas de finalidad regional desde la adhesión de España³¹.

Además de los criterios expuestos, para calificar una medida como ayuda de Estado hay que tener presente también las siguientes circunstancias:

- En primer lugar, si en su ámbito territorial existen ayudas estatales de finalidad regional (supuesto de salvedad del art. 107.3 TFUE).
- Asimismo, hay que tener en cuenta que las ayudas de Estado son acumulables (las de carácter fiscal y las subvenciones, por ejemplo).
- Por otro lado, el tratamiento de las ayudas es distinto si van ligadas a una inversión o a la creación de empleo o si son ayudas de funciona-

³⁰ Comunicación de la CE de 10 de diciembre de 1998.

³¹ Los más recientes son el mapa 2000-2006 adoptado mediante Decisión de 11 de abril de 2000 y el mapa 2007-2013 aprobado mediante Decisión de 20 de diciembre de 2006.

miento (puesto que su objeto es liberar a una empresa del coste que entraña su normal actividad o su gestión corriente).

— Tampoco se puede olvidar la existencia o no de notificación a la Comisión Europea de las medidas en cuestión³².

3. Confluencia de ayudas de Estado y cooperativas

Recordemos que, tal y como señalaba la propia Comisión, las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran «empresas» con arreglo a los arts. 81, 82, 86, 87 y 88 del TCE, y por tanto, se hallan sujetas a las normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas de *minimis*³³.

En una comparativa de legislaciones sobre cooperativas, podemos constatar que la fiscalidad de las cooperativas vascas puede considerarse más *benigna* que la soportada por las cooperativas del resto del Estado. Las razones son variadas, siendo el fondo de la cuestión que, haciendo uso de su capacidad fiscal, los respectivos Territorios Históricos han legislado la materia teniendo en cuenta sus propias necesidades. Esta circunstancia *interna* de reparto competencial en el Estado ha sido motivo de que se haya pretendido considerar la legislación foral ilegal en el marco de la Unión Europea, más concretamente en el ámbito material de las «ayudas de Estado». El argumento en contra es que el tratamiento específico de las cooperativas vascas no viola la libre competencia, puesto que en la Unión Europea la fiscalidad de las cooperativas también es inferior que la soportada por las empresas mercantiles (y es por ello que *lobbies* industriales europeos estén planteando la equiparación del régimen fiscal para todo tipo de empresas). Con todo, la situación actual supone una inseguridad jurídica para las cooperativas, aún a sabiendas de que no se tratan de «ayudas de Estado» y son compatibles con el Derecho de la Unión Europea.

En general, en cuanto a la fiscalidad cooperativa, cabe decir que las empresas cooperativas tienen una regulación fiscal particular que les permite obtener diferentes ventajas fiscales³⁴. Estas ventajas van aumentando

³² Circunstancia cuya falta se achaca a las medidas fiscales conocidas como «vacaciones fiscales» vascas, STJUE de 9 de junio de 2011.

³³ Comunicación 2004, pp. 18-final. En la actualidad, la referencia debe entenderse hecha a los arts. 101, 102, 106, 107 y 108 TFUE, respectivamente.

³⁴ MERINO JARA, I. (2007), «Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado», *GEZKI*, n.º 3, 93-110.

de grado en la medida en que la cooperativa cumple unos requisitos que crecen en exigencia «social»³⁵. La clasificación, y sus beneficios, serían:

Cooperativas no protegidas	Cooperativas protegidas	
El mero hecho de ser cooperativa no les confiere ninguna ventaja fiscal	Obtienen diferentes ventajas fiscales, graduadas según que la empresa cumpla unos requisitos:	
	Cooperativa protegida	Cooperativa especialmente protegida
	Beneficios fiscales: — IS (21%), exentas de ITPyAJD. — En el caso de que el Municipio en el que tenga su domicilio se lo conceda, puede conseguir una bonificación del 95% tanto en el IAE (si está sujeta al mismo), como en el impuesto sobre bienes inmuebles de naturaleza rústica que tengan las cooperativas agrarias y las de explotación comunitaria de la tierra.	Además de los beneficios fiscales que ostentan las cooperativas protegidas, tienen algunos más en los mismos impuestos, lo que da lugar a ventajas fiscales muy importantes.
Las personas socias cooperativistas pueden optar por el régimen general de la Seguridad social o por el Especial de Trabajadores Autónomos, que en cualquier caso deberá ser el mismo para todos.		

Ser objeto de beneficios fiscales ya las pone en el punto de mira de la Comisión, quien parece no perder de vista las regulaciones estatales sobre cooperativas, a través del control sobre ayudas de Estado de carácter fiscal. Y es que la Comisión viene analizando determinadas particularidades del tratamiento fiscal de las cooperativas en varios países europeos³⁶. La Comisión no tiene en cuenta la naturaleza y la estructura del sistema fiscal aplicado a las cooperativas como excepción al régimen fiscal general

³⁵ RODRIGO RUIZ, M.A. (2001), «Régimen tributario de las sociedades cooperativas en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Concordancias y diferencias con la regulación estatal», en HERNÁNDEZ PERLINES, F. (coord.), *La economía cooperativa como alternativa empresarial*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, pp. 187 y ss.

³⁶ ALGUACIL MARÍ, P. (2008): «El tratamiento fiscal de las cooperativas», *Congreso de Economía Social de la Región de Murcia*, 16 de diciembre de 2008, <http://www.mercosur.coop/recom/slips.php?article481>.

del Estado³⁷, quizá por considerar que los beneficios fiscales de las cooperativas constituyen ayudas de Estado (a pesar de estar previsto constitucionalmente, art. 129.2 CE)³⁸. Como garante de la legalidad europea, la Comisión lleva ya un par de décadas actuando en materia de ayudas de Estado. Ante la necesidad de aumentar la seguridad jurídica, en desarrollo del art. 107 TFUE se ha venido produciendo toda una serie de Reglamentos, Comunicaciones y otras disposiciones de diferente rango³⁹. En lo que respecta a la normativa fiscal foral, la Comisión Europea también ha llevado diversas actuaciones en forma de sendas Decisiones.

La cuestión no es baladí en unos Territorios donde la cultura cooperativa está muy extendida. En cualquier caso, hasta la fecha no se ha producido en ellos ningún incidente judicial relevante en esta materia en concreto.

4. Restablecimiento de la legalidad en el caso de las ayudas de Estado ilegales

Una vez confirmado que se ha concedido una ayuda ilegal y la Comisión constate que es incompatible con el mercado común, la consecuencia natural sería la devolución voluntaria de la ayuda por la empresa beneficiaria o, subsidiariamente, la recuperación forzosa por las Administraciones correspondientes. Pero lo habitual suele ser que las empresas se opongan a esa devolución, y que las Administraciones tampoco se empeñen

³⁷ MERINO JARA, I. (2009a), «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 66, octubre, p. 118.

³⁸ MANZANO SILVA, M.E. (2009), «Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas», *Quincena Fiscal*, febrero, n.º 3, pp. 13-38.

³⁹ Entre estas disposiciones destacan: 1. Reglamento 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L83, de 27.3.1999); 2. Reglamento de la Comisión 794/2004, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L140, de 30.4.2004); 3. Reglamentos 68/2001, 69/2001 y 70/2001, de 12 de enero de 2001, sobre ayudas a la formación, a las *ayudas de minimis* y a las ayudas a las pequeñas y medianas empresas, respectivamente. Asimismo, el Reglamento 2204/2002, de 12 de diciembre de 2002, regula las ayudas para el empleo; 4. 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 C384, de 10.12.1998); 5. Normas comunitarias sobre pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación. Asimismo, las normas sectoriales relativas a las empresas de sectores sensibles, actividades de producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil.

demasiado en dicha recuperación. Es entonces cuando se ponen en marcha los mecanismos europeos contra las Administraciones estatales (ya se ocuparán ellas, o deberían, de trasladárselo a las Administraciones subestatales pertinentes) y los procedimientos nacionales frente a las empresas beneficiarias.

Por tanto, la Comisión insta al Estado infractor a la recuperación de la ayuda ilegal o incompatible (como responsable de las Administraciones tanto estatal como subestatales), y es cada Estado miembro quien, con sus instrumentos administrativos y hasta jurisdiccionales internos, debe ejercer la potestad de ejecución forzosa de la obligación de devolver las ayudas ilegales.

Es pues preceptiva la notificación a la Comisión de las ayudas estatales (o, en su caso, subestatales), ya que la normativa europea obliga a los Estado miembros a notificar a las Comisión, con la suficiente antelación, cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda (art. 108 TFUE y art. 2 Reglamento 659/1999). La notificación ha de ser previa a la puesta en marcha de la ayuda, que ha de esperar a que la pertinente autorización de la Comisión.

Excepto las ayudas señaladas en el Reglamento (ayudas de *minimis*, ayudas existentes, etc.), todas las demás han de ser previamente notificadas a las Comisión, y la falta de dicha notificación supone la automática consideración de la ayuda como ilegal, sin perjuicio de que la misma pudiera ser considerada compatible o no por la Comisión.

El problema surge en que siendo la materia fiscal tan rápida (los tributos, o parte de su configuración como el tipo impositivo, pueden cambiar y cambian de un ejercicio a otro) y las vías burocráticas no tanto, de seguirse a rajatabla esas disposiciones y consultarse a la Comisión cada vez que se adoptase una norma nueva, para cuando ésta le pudiese dar el visto bueno podría ser que la norma ya no fuese aplicable. Por eso, con un *autochequeo*, las instituciones forales a veces no han pasado el trámite de notificar medidas fiscales a la Comisión.

Recordemos que en el ámbito de las ayudas de Estado si bien la Comisión es la «guardiana» de la legalidad comunitaria, en su labor de hacer efectiva la aplicación (o restablecimiento) de la misma los órganos jurisdiccionales estatales juegan un papel importante. Hasta el propio TJUE ha confirmado en varias ocasiones que tanto los órganos jurisdiccionales nacionales como la Comisión desempeñan funciones esenciales pero diferentes en el contexto de la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales⁴⁰.

⁴⁰ *Vid.*, «Aplicación de las normas sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales», *Revista Unión Europea Aranzadi*, Año XXXV, n.º 5, mayo de 2009, pp. 25-29.

Respecto al papel de los órganos jurisdiccionales estatales, cabe señalar que el cometido de los mismos depende de la medida de ayuda en cuestión y de si ésta ha sido debidamente notificada y autorizada por la Comisión⁴¹. Así, por ejemplo, se les suele solicitar que intervengan en caso de que una autoridad de un Estado miembro (recuérdese que incluye a las autoridades a nivel nacional, regional y local) haya concedido la ayuda sin atenerse a la obligación de suspensión (esta situación puede plantearse cuando la ayuda no se ha notificado en absoluto o cuando la autoridad la ha ejecutado antes de la autorización de la Comisión). El cometido de los órganos jurisdiccionales nacionales en estos casos es amparar los derechos individuales afectados por la aplicación ilegal de la ayuda, tal y como señala el TJUE⁴².

Además, los órganos jurisdiccionales de los Estados también desempeñan una función importante en la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas⁴³, cuando la evaluación de la Comisión la lleva a concluir que la ayuda concedida ilegalmente es incompatible con el mercado común y obliga al Estado miembro correspondiente a obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda incompatible. En estos casos, la intervención de los órganos jurisdiccionales estatales suele producirse cuando los beneficiarios interponen un recurso solicitando la revisión de la legalidad del requerimiento de reembolso dictado por las autoridades nacionales (aunque, en función del derecho procesal nacional, cabe la posibilidad de interponer otros tipos de acción judicial [por ejemplo, acciones interpuestas por las autoridades de los Estados miembros contra el beneficiario para obtener la plena ejecución de una decisión de recuperación de la Comisión]). Y, recordemos, al amparar los intereses de los particulares, los órganos jurisdiccionales de cada Estado deben tener plenamente en cuenta tanto la eficacia y el efecto directo⁴⁴ del art. 108.3 TFUE como los intereses de la Unión Europea⁴⁵.

Las funciones de los órganos jurisdiccionales estatales en la aplicación del art. 108.3 TFUE referido a ayudas de Estado ilegales son varias: im-

⁴¹ ESTOA PÉREZ, A. (2006), *El control de las ayudas de Estado*, Iustel, Madrid, pp. 70-80; QUIGLEY, *op.cit.* pp. 355-415.

⁴² Vid. As. C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, apdos. 38 y 44; As. ac. C-261/01 y C-262/01, *Van Calster y Cleeren*, apdo. 75; y As. C-295/97, *Piaggio*, apdo. 31.

⁴³ Adoptadas de conformidad con el art. 14.1 Reglamento (CE) n.º 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 93 TCE, DO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

⁴⁴ As. C-354/90, *Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires y otros/Francia*, ya citado, apdos. 11 y 12; y As. C-39/94, SFEI y otros, también citado, apdos. 39 y 40.

⁴⁵ As. C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, citado, apdo. 48.

pedir el pago de la ayuda ilegal, recuperar la ayuda ilegal, establecer acciones de reparación de daños y perjuicios contra el beneficiario y adoptar medidas cautelares.

Respecto a impedir el pago de la ayuda ilegal, los órganos jurisdiccionales estatales están obligados a proteger los derechos individuales afectados por las infracciones de la obligación de suspensión, y por lo tanto deben deducir todas las consecuencias jurídicas apropiadas de acuerdo con el Derecho interno de cada Estado, cuando se haya producido una ayuda de Estado ilegal⁴⁶. Más allá del marco de la ayuda ilegal ya desembolsada, las obligaciones de los órganos jurisdiccionales internos también abarcan aquellos casos en los que está a punto de efectuarse un pago ilegal (la obligación de amparar los derechos individuales incluye el amparo frente a su posible inobservancia), evitando que ese pago tenga lugar. Esta obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de impedir el pago de la ayuda ilegal puede plantearse en distintas situaciones procesales, en función de los diferentes tipos de acciones disponibles conforme al Derecho interno de cada Estado.

En cuanto a recuperar la ayuda de Estado ilegal, una vez declarada la ilegalidad de una ayuda, ya sea por falta de notificación previa a la Comisión, ya por declaración de incompatibilidad con el mercado común, la consecuencia lógica de la declaración de ilegalidad es la supresión, por vía de la recuperación, de la ayuda estatal concedida ilegalmente. Por tanto, procede el reembolso de la misma más los intereses devengados (art. 14 Reglamento 659/1999); esto es, restaurar la legalidad comunitaria «eliminando» la ventaja o beneficio obtenidos indebidamente por una medida (fiscal) que ha sido declarada ayuda de Estado ilegal. En este sentido, la Comunicación de la Comisión 2007/C272/05 aclara las medidas tanto para facilitar la ejecución de las decisiones de recuperación como para establecer los pasos que deben dar los Estados miembros⁴⁷.

Así, en principio, el órgano jurisdiccional competente debe ordenar al beneficiario la recuperación íntegra de la ayuda estatal ilegal; aunque esta obligación de recuperación no es absoluta, ya que pueden existir circunstancias excepcionales en las que la recuperación de una ayuda estatal ilegal resulte improcedente⁴⁸. Con todo, no sirve como argumento la «dificul-

⁴⁶ Así lo avala el TJUE, As. C-354/90, *Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires y otros/Francia*, apdo. 12; As. C-39/94, *SFEI y otros*, apdo. 40; As. C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, apdo. 47; y As. C-199/06, *CELF y Ministre de la Culture et de la Communication*, apdo. 41. QUIGLEY, *op.cit.* pp. 416-447; ESTOA PÉREZ, *op. cit.*

⁴⁷ DO C272/4, de 15 de noviembre de 2007.

⁴⁸ Según la llamada jurisprudencia *SFEI*, As. C-39/94, *SFEI y otros*, Rec. 1996, p. I-3547, apdos. 70 y 71.

tad» interna para tal recuperación, tal y como viene reiterando el TJUE al respecto⁴⁹. El criterio jurídico que debe aplicarse en este contexto debería ser que si las circunstancias no se oponen a la adopción de una orden de recuperación por parte de la Comisión, tampoco pueden justificar que un órgano jurisdiccional nacional se abstenga de ordenar la recuperación completa de conformidad con el art. 108.3 TFUE⁵⁰.

Para cumplir con esta obligación, el Estado miembro en cuestión deberá adoptar las medidas necesarias para obtener la recuperación del beneficiario, salvo que ello fuera contrario a un principio general de Derecho de la UE como el de la confianza legítima, tal y como lo argumentan las respectivas Instituciones forales; con todo, este argumento es el más utilizado en los recursos contra las decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado⁵¹. Sobre este principio el TJUE ha sostenido reiteradamente que, en principio, el beneficiario de una ayuda concedida ilegalmente no puede alegarla contra una orden de recuperación de la Comisión⁵², ya que entiende que un agente económico diligente habría podido comprobar si la ayuda que recibió se había notificado o no.

⁴⁹ Porque, tal y como señala reiteradamente el Tribunal, lo único que puede oponerse es la imposibilidad absoluta, no bastando la alegación de dificultades internas. *Vid., i.e.*, STJUE de 1 de junio de 2006, As. C-207/05, en la que el tribunal afirmó que un Estado miembro que con ocasión de la ejecución de una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado, encuentre dificultades imprevistas o imprevisibles o se dé cuenta, de consecuencias no consideradas por la Comisión, debe poner tal problema en conocimiento de la Comisión para su valoración, proponiendo modificaciones a la decisión misma. Así y en virtud del principio de colaboración del art. 10 TCE, se podrán superar las dificultades con pleno respeto a las disposiciones del Tratado (apdo. 47). (Puebla, 2006:8).

⁵⁰ El criterio es similar al aplicable de conformidad con los arts. 14 y 15 del Reglamento de procedimiento; el art. 14 solamente establece una exención de la obligación de recuperación de la Comisión cuando una recuperación infrinja los principios generales del Derecho comunitario. El único caso en que un Estado miembro puede abstenerse de ejecutar una decisión de recuperación de la Comisión es cuando tal recuperación sea objetivamente imposible (*Vid.*, As. C-177/06, *Comisión/España*, Rec. 2007, p. I-7689, apdo. 46. También la Comunicación de la Comisión, «Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles», apdo. 17 (DO C 272 de 15 de noviembre de 2007, p. 4).

⁵¹ BARCIELA PÉREZ, J.A. (2010), «El principio de confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE», *Quincena Fiscal*, n.º 22, Pamplona; CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (2003), *Mercado Único y Libre Competencias en la Unión Europea*, Ed. Colex, Madrid, p. 816; SANZ RUBIALES, I. (2000), «El principio de la confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario», *Revista de Derecho Comunitario europeo*, n.º 7, p. 92.

⁵² En este sentido, entre otros, *vid.* As. C-169/95 *España/Comisión*, Rec. 1991, p. I-135, apdo. 51.

Si un órgano jurisdiccional nacional no ordenase la recuperación debe justificar la existencia de un hecho específico y concreto que haya generado la confianza legítima del beneficiario, lo cual puede darse en los casos en los que la propia Comisión ofrece garantías concretas de que la medida en cuestión no constituye ayuda estatal o que no está sujeta a la obligación de suspensión.

El TJUE entiende que esa obligación del órgano jurisdiccional nacional de ordenar la recuperación íntegra de la ayuda estatal ilegal desaparece si, cuando dicho órgano dicta su sentencia, la Comisión ya ha decidido que la ayuda es compatible con el mercado común⁵³. Y ello porque, puesto que la finalidad de la obligación de suspensión es velar por que sólo puedan ejecutarse las ayudas compatibles, este objetivo no se impide si la Comisión ya ha confirmado la compatibilidad. Por lo tanto, si la Comisión todavía no ha adoptado una decisión, la obligación del órgano jurisdiccional nacional de proteger los derechos individuales permanece incolume, independientemente de si un procedimiento de la Comisión está o no pendiente.

Una vez que el órgano jurisdiccional nacional ha decidido que la ayuda ilegal se ha desembolsado infringiendo el régimen de ayudas de Estado, debe cuantificar la ayuda para determinar la cantidad que debe recuperarse. Para ello, el órgano jurisdiccional se basará en la jurisprudencia de los tribunales de la UE relativa a la aplicación del art. 107.1 TFUE así como en las orientaciones de la Comisión y su práctica decisoria. En caso de que el órgano jurisdiccional nacional tenga dificultades para calcular la cantidad de la ayuda, puede solicitar la asistencia de la Comisión.

Un tercer factor es la recuperación de los intereses, y es que la ventaja económica de la ayuda ilegal no se limita a su importe nominal, puesto que el beneficiario obtiene además una ventaja financiera que resulta de la ejecución prematura de la ayuda⁵⁴ (porque si la ayuda se hubiese notificado a la Comisión, el pago de la misma, si se hubiera llegado a producir, se ha-

⁵³ Sentencia *CELF*, As. C-199/06, *CELF y Ministre de la Culture et de la Communication*, ya citada, apdos. 45, 46 y 55, y, más recientemente, As. C-384/07, *Wienstrom*, sentencia de 11 de diciembre de 2008, apdo. 28.

⁵⁴ Así lo entiende el TJUE, que en la sentencia «CELF» declaró que la necesidad de recuperar la ventaja financiera resultante de la ejecución prematura de la ayuda («el interés por el periodo de ilegalidad») forma parte de la obligación de los OJ nacionales de conformidad con el art. [108.3 TFUE]. Esto se debe a que la ejecución prematura de una ayuda incompatible hará por lo menos que, en función de las circunstancias, los competidores soporten, en términos de competencia, los efectos de la ayuda antes de lo que hubieran debido. De este modo, el beneficiario obtiene una ventaja indebida. Asunto C-199/06, *CELF y Ministre de la Culture et de la Communication*, ya citado, apdos. 50 a 52 y 55.

bría efectuado con posterioridad, obligando al beneficiario a pedir prestados los fondos correspondientes en los mercados de capitales, con los consiguientes intereses a tipos de mercado).

Así, si la Comisión ordena la recuperación de una ayuda ilegal, se exige no solo el importe nominal de la ayuda, sino también la recuperación de los intereses devengados desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación⁵⁵, con el correspondiente tipo de interés aplicable en estos casos⁵⁶.

⁵⁵ Art. 14.2 Rgto de procedimiento. Para determinar el importe de intereses que se debe recuperar se aplican una serie de principios: a) El punto de partida es el importe nominal de la ayuda; b) Al determinar el tipo de interés aplicable y el método de cálculo, los OJ deberían tener en cuenta que la recuperación del interés por el periodo de ilegalidad por un OJ nacional responde al mismo propósito que la recuperación del interés por parte de la Comisión de conformidad con el art. 14 del Reglamento de procedimiento. Además, las acciones por las que se solicita la recuperación del interés por el periodo de ilegalidad son acciones de Derecho comunitario basadas directamente en el art. 88.3 TCE. c) Para asegurar la coherencia con el art. 14 del Reglamento de procedimiento y cumplir el requisito de eficacia, la Comisión considera que el método de cálculo del interés utilizado por el OJ nacional no puede ser menos estricto que el previsto en el Reglamento de aplicación, y por lo tanto, el interés por el periodo de ilegalidad debe calcularse sobre una base compuesta y el tipo de interés aplicable no puede ser inferior al tipo de referencia. d) Por otra parte, en opinión de la Comisión, del principio de equivalencia se desprende que, cuando el cálculo del tipo de interés conforme al Derecho nacional sea más estricto que el establecido en el Reglamento de aplicación, el OJ también tendrá que aplicar las normas nacionales más estrictas a las demandas basadas en el art. 88.3 TCE, y e) La fecha inicial para el cálculo del interés será siempre el día en que la ayuda ilegal se puso a disposición del beneficiario. La fecha final depende de las circunstancias del momento en que se dicte la sentencia nacional. Si, al igual que en el asunto «CELF», la Comisión ya ha autorizado la ayuda, la fecha final será la fecha de la decisión de la Comisión. En caso contrario, el interés por el periodo de ilegalidad se acumula durante todo el periodo de ilegalidad hasta la fecha del reembolso real de la ayuda por el beneficiario. Tal como se confirmó en el asunto «CELF», el interés por el periodo de ilegalidad también debe aplicarse al periodo transcurrido entre la adopción de una decisión positiva de la Comisión y la posterior anulación de la misma por los tribunales comunitarios. Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos OJ, párrafo 41.

⁵⁶ Art. 9 Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999, del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 93 TCE («Reglamento de aplicación»). Respecto al método para fijar los tipos de referencia y actualización, *vid.* la Comunicación de la Comisión relativa a la revisión del método de fijación de los tipos de referencia y de actualización (DO C 14 de 19.1.2008, p. 6) («Comunicación sobre el índice de referencia»). MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, M.E. (2009), «La recuperación de las ayudas de Estado», *Comunicación en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario*, «El Impuesto sobre Sociedades en una economía globalizada: el tránsito hacia su armonización europea», Valencia, 20 y 21 de mayo.

Finalmente, la obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de deducir las consecuencias legales pertinentes de las infracciones de la obligación de suspensión no se limita a sus sentencias finales⁵⁷. Como parte de su función, de conformidad con el art. 108.3 TFUE, los órganos jurisdiccionales nacionales también están obligados a dictar medidas cautelares cuando ello sea necesario para salvaguardar los derechos individuales y la eficacia del art. 108.3 TFUE.

La facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales de adoptar medidas cautelares puede ser de gran importancia para las partes interesadas cuando el tiempo apremia. Gracias a su capacidad de actuar rápidamente contra las ayudas ilegales, a su proximidad y a la variedad de medidas de que disponen, los órganos jurisdiccionales nacionales son particularmente adecuados para adoptar medidas cautelares cuando la ayuda ilegal ya se ha pagado o está a punto de abonarse.

Los casos más sencillos son aquéllos en los todavía no se ha desembolsado la ayuda ilegal pero existe el riesgo de que se pague durante el transcurso del procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional. En estos casos, el deber del órgano jurisdiccional nacional de impedir las infracciones del art. 108.3 TFUE puede obligarle a dictar medidas cautelares que impidan el desembolso ilegal hasta que se resuelva el fondo del asunto. Cuando ya se haya hecho el pago ilegal, la función de los órganos jurisdiccionales nacionales de conformidad con el art. 108.3 TFUE les obliga por lo general a ordenar la recuperación íntegra (incluido el interés por el periodo de ilegalidad). Con arreglo al principio de eficacia, el órgano jurisdiccional nacional no puede aplazar esta orden retrasando indebidamente el procedimiento. Este retraso no sólo afectaría a los derechos individuales amparados por el art. 108.3 TFUE, sino que también incrementaría directamente el perjuicio competitivo resultante de la ilegalidad de la ayuda.

Sin embargo, a pesar de esta obligación general, pueden existir ciertos casos en los que se aplaza la decisión final del órgano jurisdiccional nacional. En estos casos, la obligación de proteger los derechos individuales de conformidad con el art. 108.3 TFUE obliga al órgano jurisdiccional nacional a utilizar todas las medidas provisionales disponibles con arreglo al ordenamiento procesal nacional para, al menos, poner fin de forma provisional a los efectos anticompetitivos de la ayuda («recuperación provisional»). La aplicación del ordenamiento procesal nacional en este contexto está sujeta a los requisitos de equivalencia y eficacia.

Cuando el juez nacional, basándose en la jurisprudencia de los tribunales europeos y en la práctica de la Comisión, llegue a la convicción ra-

⁵⁷ ESTOA PÉREZ, *op. cit.*, pp. 257-260.

zonable a primera vista de que la medida en cuestión supone una ayuda estatal ilegal, la solución más adecuada consistirá, en opinión de la Comisión y sin perjuicio del Derecho nacional, en ordenar el ingreso de la ayuda ilegal y del interés por el periodo de ilegalidad en una cuenta bloqueada hasta que se resuelva el fondo del asunto. En su sentencia final, el órgano jurisdiccional nacional ordenará o bien que se devuelvan los fondos ingresados en la cuenta bloqueada a la autoridad que concede la ayuda estatal si se confirma la ilegalidad, o bien que se entreguen los fondos al beneficiario.

La recuperación provisional también puede ser un instrumento muy eficaz en caso de que los procedimientos ante el órgano jurisdiccional nacional transcurran simultáneamente a una investigación de la Comisión. Una investigación en curso de la Comisión no dispensa al órgano jurisdiccional nacional de su obligación de amparar los derechos individuales de conformidad con el art. 108.3 TFUE. Así pues, el órgano jurisdiccional nacional no puede limitarse a suspender su propio procedimiento hasta que la Comisión se pronuncie, dejando entretanto sin protección los derechos del demandante de conformidad con el art. 108.3 TFUE. Por consiguiente, cuando el órgano jurisdiccional nacional desee esperar al resultado de la evaluación de la compatibilidad por parte de la Comisión antes de dictar una orden de recuperación definitiva e irreversible, deberá adoptar las medidas cautelares pertinentes. También en este caso la orden de ingresar los fondos en una cuenta bloqueada parece una solución adecuada. En caso de que:

- a) La Comisión declare la ayuda incompatible, el órgano jurisdiccional nacional deberá ordenar que los fondos ingresados en la cuenta bloqueada se devuelvan a la autoridad que concedió la ayuda estatal (importe de la ayuda más el interés por el periodo de ilegalidad).
- b) La Comisión declare la ayuda compatible, el órgano jurisdiccional nacional quedará exonerado de su obligación de Derecho europeo de pedir la recuperación íntegra. Así pues, el órgano jurisdiccional puede ordenar, con arreglo al Derecho nacional, que se entregue al beneficiario el importe de la ayuda. Sin embargo, según se expone en la sección 2.2.3 de la Comunicación, el órgano jurisdiccional sigue sujeto a la obligación de Derecho europeo de ordenar la recuperación del interés por el periodo de ilegalidad. Por lo tanto, este interés por el periodo de ilegalidad deberá abonarse a la autoridad que concede la ayuda estatal.

En materia de ayudas de Estado, los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros están obligados a hacer cumplir la obligación de suspen-

der y a proteger los derechos individuales contra las ayudas estatales ilegales, aplicando a esos procedimientos las normas procesales de cada Estado. Aunque, en todo caso, deben respetar algunos principios generales del Derecho de la Unión Europea, como el principio de equivalencia y el de efectividad⁵⁸.

En cuanto a la legitimación, el Derecho de la Unión Europea exige que las normas internas de los Estados que regulan la legitimación no menoscaben el derecho a la tutela judicial efectiva. En consecuencia, las normas internas no pueden limitar la legitimación únicamente a los competidores del beneficiario, ya que los terceros no afectados por el falseamiento de la competencia consecuencia de esa medida también pueden tener un interés jurídico suficiente de distinta naturaleza en interponer una acción ante un órgano jurisdiccional (nótese la relevancia de esta cuestión en el caso de las recurridas Normas Forales tributarias, donde algunos de los recursos fueron presentados por asociaciones de empresarios y de trabajadores de las CC.AA. limítrofes). Más concretamente, en asuntos fiscales (ayudas estatales con forma de exención de impuestos, etc.) la legitimación abarca a quienes no se benefician de esas medidas (en base al art. 108.3 TFUE).

Con todo, la Comisión asiste a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros en la aplicación del Derecho de la Unión Europea.

5. Responsabilidad patrimonial por la adopción de medidas declaradas ilegales

Simplemente dejamos apuntada la cuestión planteada por algunos autores, que entienden que ante la obligación de reembolso de una ayuda por los beneficiarios, es posible la exigencia de responsabilidad patrimonial de la administración que haya adoptado las medidas calificadas como ayuda⁵⁹.

Evidentemente, confiados en el hacer de la Administración correspondiente los ciudadanos obligados a reembolsar la ayuda pueden sentirse per-

⁵⁸ *Vid.*, «Aplicación de las normas sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales», *Revista Unión Europea Aranzadi*, año XXXV, n.º 5, mayo de 2009, p. 27. En cuanto al principio de equivalencia, supone que las normas procesales de un Estado aplicables a las demandas interpuestas en aplicación del art. 108.3 TFUE no pueden ser menos favorables que las relativas a los derechos del ordenamiento jurídico interno. El principio de efectividad se refiere a que las normas procesales internas no pueden hacer imposible en la práctica (o excesivamente difícil) el ejercicio de los derechos reconocidos en el ordenamiento jurídico comunitario.

⁵⁹ MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, M.E. (2009), *op. cit.*

judicados y por tanto reclamar a esa administración que los indemnice. Así, se alega la buena fe, la seguridad jurídica y la confianza legítima. En cualquier caso, no se ha dado aún el caso, y la doctrina no se pone de acuerdo en la licitud de ese *mutatis mutandi* de la jurisprudencia existente en materia de responsabilidad administrativa al caso de reembolso de ayudas fiscales. Habrá que esperar a ver que ocurre.

En lo que respecta a la fiscalidad vasca, en la actualidad la Comisión se halla inmersa en la causa seguida contra las llamadas *vacaciones fiscales*. Tras el proceso correspondiente, declarada la ilegalidad de determinadas medidas fiscales forales, y la consecuente obligación de devolución por parte de los beneficiarios de las ventajas obtenidas, ahora la Comisión reclama el incumplimiento de esa decisión judicial, exigiendo su acatamiento más las costas y sanciones correspondientes por el retraso/incumplimiento. A su vez, las instituciones forales declaran ya devueltas las cantidades en cuestión.

6. La fiscalidad foral vasca en el contexto de la Unión Europea

Hablamos de fiscalidad vasca o fiscalidad foral, diferenciada de la del Estado, habida cuenta de la situación heterogénea que al amparo de la DA 1.^a Constitución española posibilita que cada uno de los Territorios Históricos que componen la Comunidad Autónoma Vasca tengan capacidad fiscal y tributaria propia (dentro del marco de la CE y del EAPV).

En el ejercicio de esta plena autonomía, cada Territorio Histórico regula sus tributos que pueden diferir (y de hecho, difieren en cuanto a porcentajes, exenciones, etc.) de los del Estado. Ello ha supuesto no pocos enfrentamientos jurídicos, al considerar otras CC.AA. que se trata de una desigualdad que les perjudica. Por tanto, la conflictividad básicamente deriva de la competencia (y el uso de la misma) que hacen los Territorios Forales en materia tributaria, normalmente por la diferencia a la baja (respecto al Estado) de los tipos impositivos a sociedades y otras ventajas fiscales.

Evidentemente, el Concierto Económico no contiene ninguna referencia a las normas sobre la competencia de la Unión Europea (ni, por tanto, mención alguna a la regulación relativa a las ayudas de Estado, arts. 107 a 109 TFUE), lo cual no obsta para que las mismas resultan de aplicación, en virtud de lo previsto en el art. 2.1, apdo. 5 del Concierto Económico.

Desde la perspectiva de la Unión Europea, la atención prestada por la Comisión a las medidas fiscales vascas desde la perspectiva de las ayudas

de Estado, de ser inicialmente cuidadosa y escasa pasó a incrementarse paulatinamente desde el segundo lustro de los años 90 hasta nuestros días. Por aquel entonces la Comisión entendía que la cuestión podría suponer una invasión de las competencias fiscales de los Estados miembros; luego, gradualmente, ha llegado a analizarlas casi principalmente desde esta óptica⁶⁰. Como indica MERINO JARA, la invocación tan frecuente del régimen europeo de ayudas de Estado por parte de la Comisión Europea cuando trata de analizar la adecuación al Derecho de la Unión Europea de determinadas normas fiscales, supone, en cierta forma, la constatación de un cierto fracaso para solucionar los problemas por otras vías⁶¹.

Básicamente, podemos agrupar los casos de la fiscalidad foral ante el TJUE en dos bloques: por un lado, aquellos que tienen su origen en normas generales y, por otro, los que surgen de una normativa puntual para casos concretos. Este último es el caso de los asuntos *Daewoo* y *Ramondín*, ya que las subvenciones y beneficios estaban dirigidos a ellas específicamente. En cambio, hay otro grupo de casos formado por Normas Forales generales, como los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades. Salvo por la cuestión de las denuncias a las Normas Forales vascas en materia tributaria por considerarlas Ayudas de Estado, debido a las competencias que tiene en este tema la CAPV (más específicamente cada uno de los Territorios Históricos que la componen), el resto son parecidas a las que puede tener cualquier otro ente subestatal⁶².

⁶⁰ Así se reconocía implícitamente en el propio Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa, [C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004], donde se recogía que hasta 2001 la cantidad de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, y que posteriormente se ha producido una ampliación, quizás excesiva, probablemente como reacción al fracaso de otros procedimientos más complejos previstos en el TCE (arts. 89, 90 y 91). Más recientemente la propia Comisión en su Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales recogía que el número de acciones procesales destinadas a velar por el cumplimiento de las normas sobre ayudas estatales era relativamente pequeño, puesto que las acciones contra una autoridad del Estado miembro interpuestas por competidores para obtener la reparación de daños y perjuicios, la recuperación y/o la adopción de medidas cautelares basadas en el art. 88.3 TCE sólo representaron el 19% de las sentencias analizadas, mientras que las acciones interpuestas por los competidores directamente contra los beneficiarios solamente supusieron un 6% de las sentencias. Vid., Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales (2009/C 85/01), párrafo 4.

⁶¹ MERINO JARA, I. (2009b), «Ayudas de estado y poder tributario foral», en *Hacienda Canaria*, n.º 27, junio, p. 105.

⁶² I.e., STPI *Cofradía de pescadores de «San Pedro» de Bermeo/Consejo de la UE*, de 19-10-2005, As. T-415/03 (sobre legitimación de asociaciones). (Al respecto, vid., ARAUJO, M. (2002),

En los procedimientos seguidos cabe destacar y diferenciar las cuestiones de forma de las de fondo. En las primeras se incluyen aspectos relativos a la admisibilidad de las demandas, legitimidad de las partes, etc. Sin dejar de reconocer la importancia que revisten, a continuación nos centraremos solo en las cuestiones de fondo, esto es, en el elemento en discusión en cada momento (incentivos concretos, normas generales).

Comencemos con la compatibilidad del sistema de Concierto Económico con la Unión Europea, recordando que, si bien en un primer momento lo que se recurrían eran medidas fiscales concretas, como veremos a continuación, en un segundo estadio se arremetió contra el propio sistema de Concierto Económico, al amparo del cual cada Territorio Histórico es competente para establecer sus propios impuestos.

Recordemos que el régimen de ayudas de Estado prohíbe la llamada *selectividad territorial*, esto es, que en un mismo territorio sometido a una norma se hagan excepciones y en partes de él se apliquen medidas más ventajosas, sin la pertinente comunicación previa a la Comisión. A su vez, las medidas generales que se aplican en la totalidad del territorio, son ordinarias, de aplicación universal y no necesitan ser comunicadas.

Al tomar como marco de referencia todo el territorio del Estado, el tipo impositivo inferior de los Territorios Históricos había venido siendo considerado ayuda de Estado ilegal (*selectividad territorial*), por cuanto no comunicada y, por tanto, no autorizada por la Comisión. Esta interpretación se basaba en las Conclusiones del AG Saggio, en la no resuelta cuestión prejudicial presentada por el TSJPV al hilo de las medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica en el País Vasco adoptadas por los tres Territorios Históricos⁶³ en 1999, y que eran denunciadas como Ayudas de Estado no comunicadas⁶⁴. El

«La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales», en AIZEAGA ZUBILLAGA, J.M. (coord.), «Concierto y Convenio Económico. Jornadas de estudio», *Cuadernos de Derecho Azpilcueta*, n.º 18, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, pp. 259-268.

⁶³ En aquella ocasión se cuestionaban las medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. El AG SAGGIO tenía claro que «no puede ponerse en duda que las medidas adoptadas por las Juntas Forales en virtud de las competencias conferidas por la Ley n.º 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, constituyen una ayuda concedida en forma de beneficios fiscales y son impunitables al Estado» (párrafo 29 de las Conclusiones presentadas el 1 de julio de 1999 en los Asuntos acumulados C-400/97, C-4001/97 y C-402/97, *Administración del Estado contra JJGG de Gipuzkoa y otros*).

⁶⁴ La cuestión no solo despierta el interés de la doctrina dentro del Estado, sino fuera también (*vid., i.e.*, FICHERA, F. (2002), «Aiuti fiscali e paesi Baschi», *Diritto e practica tributaria internazionale*, vol. II, fasc. 2, pp. 425-455; el mismo artículo, en AIZEAGA ZUBILLAGA, J.M.

fondo de la cuestión era la determinación del marco de referencia para comparar la selectividad de las medidas. Porque, desde la perspectiva interna de la CAV, estas medidas fiscales eran generales, ya que no discriminaban a ninguna empresa que cumpliese los requisitos. En cambio, tomando como referencia el marco estatal, al ser medidas que se aplicaban solo a empresas sitas en una zona del mismo, resultaban selectivas según el criterio territorial seguido por la Comisión.

Finalmente, esta cuestión quedó resuelta con la STJUE de 11 de septiembre de 2008, que, estableciendo unos requisitos de autonomía en la misma línea que en el caso *Azores*, cumplidos éstos se daba por compatible con la legalidad de la UE la existencia de sistemas fiscales y tributarios subestatales diferenciados del sistema del Estado. Es decir, cualquier ente subestatal con autonomía suficiente (institucional, procedimental y económica) puede regular impuestos diferentes a los de su Estado, incluso con tipo impositivos inferiores (que era de lo que se trataba, no lo olvidemos) sin que ello constituya ayuda de Estado desde el punto de vista de la selectividad territorial.

Estamos diferenciando entre el Concierto Económico vasco como sistema (compatible con la legalidad europea) y medidas fiscales específicas dentro del mismo (normas forales fiscales, como el Impuesto sobre Sociedades). En lo que respecta a la fiscalidad foral, las Sentencias que anulan beneficios fiscales concedidos en Normas forales o en otras normas jurídicas han sido varias⁶⁵. Entre las causas seguidas contra normas fiscales vascas destacan las promovidas por la Comisión Europea por el incumplimiento de la devolución de las ayudas de Estado sentenciadas (así, STJUE de 20 de septiembre de 2007, As. 177/06, *Comisión/España*). Y es que la Comisión se ha ocupado reiteradamente de diversos aspectos de la fiscalidad foral, llegando a declarar algunas de ellas ayudas de Estado incompatibles, en contra de lo que sostenían las administraciones vascas⁶⁶. BNGOETXEA las recoge, indicando que fueron las llamadas *vacaciones fiscales* y las *minivacaciones fiscales* (consistentes en

(coord.), *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilicueta n.º 18, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, pp. 269-295.

⁶⁵ URIOL EGIDO, C. (2003), «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJUE especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco», *Impuestos*, n.º 2, pp. 827-865.

⁶⁶ BILBAO GARAY, J.M. (1993), «Encaje de la normativa tributaria del País Vasco en la legislación comunitaria a la luz de la Decisión de la Comisión de la CEE respecto a los incentivos fiscales a la inversión de 1988», *Zergak*, n.º 1, pp. 91-103; SIMÓN ACOSTA, E. y DÍAZ MARTÍNEZ, J.P. (1992), «Los beneficios fiscales a la actividad empresarial en los regímenes forales», *Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 17, pp. 37-51.

la reducción de la base imponible), el crédito fiscal del 45% en grandes proyectos de inversión, el régimen especial de los centros de dirección, de coordinación y financieros y la deducción por actividades de exportación en el sector siderúrgico⁶⁷.

Las Normas forales afectadas por los litigios de esta primera etapa, recurridas ante la jurisdicción comunitaria, llevan su propio ritmo. A fecha de 2 de diciembre de 2008 tanto la Diputación Foral de Álava (As. T-529/08) como la de Bizkaia (As. T-531/08) interpusieron sendos recursos contra la Comisión de las Comunidades Europeas, que pretendía la declaración de nulidad de los respectivos escritos de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea⁶⁸ en la medida en que exigían que la recuperación de los intereses ha de llevarse a cabo aplicando el interés compuesto. El objeto de estos recursos es la impugnación de la decisión por la que la Comisión⁶⁹ estima que el tipo de interés aplicable en la recuperación es el compuesto⁷⁰.

⁶⁷ BENOETXEA CABALLERO, J. (2006), «La soberanía fiscal de las Juntas Generales y el Derecho Comunitario», en UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. (dir.): *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, pp. 194 y ss.; MUGURUZA ARRESE, J. (1999), «Los incentivos fiscales forales ante la jurisdicción comunitaria: qué ha pasado y qué podría llegar a pasar», *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, julio, pp. 15-20.

⁶⁸ Escritos de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], y D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], de 2 de octubre de 2008, en la medida en que exige que la recuperación de los intereses a que se refieren las Decisiones 2003/27/CE y 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215), y Decisiones 2002/820/CE y 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215), ha de llevarse a cabo aplicando el interés compuesto, y que se condene en costas a la Comisión.

⁶⁹ En el proceso de ejecución de las decisiones de 11 de julio de 2001, relativas al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones (Decisión 2002/820/CE) y al régimen de ayudas estatales aplicado por España a favor de algunas empresas de reciente creación de Álava (Decisión 2002/892/CE). Ambas decisiones fueron impugnadas ante el Tribunal de primera Instancia (as. T-227/01 DFA y Gobierno Vasco/Comisión, y T-230/01 DFA y Gobierno Vasco/Comisión).

⁷⁰ La parte demandante (instituciones forales) sostenía que esta decisión constituye una clara alteración de facto de las Decisiones de 11 de julio de 2001, y que éstas supone un manifiesto abuso de poder y una actuación contraria al principio de buena administración. Se subraya a este respecto que la aplicación de un tipo de interés compuesto la introdujo por primera vez en la normativa comunitaria el art. 11, apdo. 2, Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 93 TCE (DO L 140, p. 1), aunque dicha disposición no es aplicable *ratione temporis* a las decisiones en cuestión. Además, la modificación del contenido real de dichas Decisiones, por lo que respecta al tipo de interés aplicable, que realiza la Comisión supone, además, una vul-

7. La STPI de 9 de septiembre de 2009, en relación a la STJUE de 11 de septiembre de 2008, y la STJUE de 9 de junio de 2011

Tanto la STPI de 9 de septiembre de 2009 como la STJUE de 11 de septiembre de 2008 definen el ámbito en el que debe moverse la autonomía fiscal vasca. La STJUE confirmaba esa autonomía fiscal, aunque remitía a los tribunales españoles el enjuiciamiento de su ajuste con el marco estatal (tal y como desarrolla el propio Concierto Económico). La STPI recordaba, a su vez, que las normas tributarias que se dicten para las empresas siempre tendrán que pasar los exigentes filtros de la Comisión en materia de competencia, tal y como pasan las normas equivalentes de los Estados miembros en esta materia (y, en este sentido, no cabrá *blindaje* alguno).

Y es que, aunque se eluda la cuestión, era evidente que las medidas cuestionadas y sancionadas en la STPI sí que encajaban en la configuración de las ayudas de Estado, a pesar de que se han venido justificando de diversas maneras. Se trataba de normas puntuales para casos concretos en circunstancias coyunturalmente excepcionales (si bien es cierto que precisamente esas circunstancias eran las que justificaban la adopción de las medidas en cuestión, salvándolas de la consideración de ayudas de Estado). En cambio, lo dilucidado por el TJCE entraba en el fondo de la cuestión, en determinar si los entes subestatales, en este caso los Territorios Forales, tienen autonomía fiscal («soberanía fiscal») suficiente como para considerar su ámbito territorial como marco de referencia distinto y diferenciado del marco el Estado. Y en este caso, la justicia comunitaria determinó que sí tenía esa autonomía mínima suficiente.

Pero como la reconocida autonomía fiscal no le exime de cumplir al legalidad comunitaria, los temas pendientes relacionados con aquellas *vacaciones fiscales* siguen su curso.

Así, entendiendo que España (recordemos que solo los Estados son interlocutores válidos ante las instituciones europeas; pero no podemos olvidar que por la competencia que tienen, los responsables son las institucio-

neración del principio de igualdad de trato, que proviene del hecho de que se ha situado a las autoridades encargadas de la ejecución de las Decisiones de 11 de julio de 2001, al igual que a las empresas afectadas, en una posición diferente respecto a las autoridades competentes de los Estados miembros (y empresas) afectados por decisiones de recuperación de ayudas coetáneas o anteriores a julio de 2001, a las cuales no se les ha exigido la aplicación de un tipo de interés compuesto en el proceso de recuperación de ayudas. En cualquier caso, también hay que tener en cuenta la Comunicación de la Comisión «relativa a los tipos de interés aplicables a efectos de la recuperación de ayudas concedidas ilegalmente», publicada en el *DOCE* de 8 de mayo de 2005 (2003/C 110/08).

nes forales) ha seguido incumpliendo la obligación de recuperar las ayudas declaradas ilegales, infringiendo la sentencia del TG (antiguo TPI), la Comisión interpuso el pertinente recurso por incumplimiento, que ha dado lugar a que el 10 de marzo de 2011 se celebre la vista ante el TJUE, última instancia para resolver el recurso contra la sentencia de septiembre de 2009 que fijaba la obligación de recuperar las ayudas consideradas como ayudas de Estado.

Recordemos que la Comisión reclama su recuperación⁷¹, y las Diputaciones se reiteran en que la exagerada tardanza de la Comisión Europea en tomar medidas legitimó en su momento unas medidas que pudieron ser ayudas de Estado pero que en la actualidad ya están recuperadas en su mayoría y que se obtuvieron de buena fe.

La sentencia se dio el 9 de junio de 2011, y en ella el Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirma las decisiones de la Comisión, según las cuales las exenciones fiscales vascas para empresas de reciente creación fueron ayudas estatales incompatibles con el mercado común. El TJUE estima que los recurrentes⁷² (las instituciones forales, y el Estado), al no haber co-

⁷¹ Asuntos pendientes de recuperación, donde la Comisión ha decidido llevar el caso ante el Tribunal de Justicia y en que la ayuda ilegal e incompatible todavía no ha sido recuperado (30 de junio de 2010) (referidos solo a las cuestiones que estamos tratando):

Case num.	Working title	Court case	State of play and recent developments
CR 48/1999	Fiscal aid-Province of Alava (I)	C-485/03	14/12/06: ECJ judgment condemning Spain for failing to implement Commission decision.
CR 49/1999	Fiscal aid-Province of Alava (II)	C-486/03	
CR 50/1999	Fiscal aid-Province of Guipuzcoa (I)	C 487/03	
CR 52/1999	Fiscal aid-Province of Vizcaya (I)	C-488/03	26/06/08: Commission decision to send a Reasoned Opinion under Art. 260(2) TFEU (ex. art. 228(2) ECT) to Spain.
CR 53/1999	Fiscal aid-Province of Guipuzcoa (II)	C-489/03	
CR 54/1999	Fiscal aid-Province of Vizcaya (II) (Basque fiscal aid schemes)	C-490/03	
CR 58/2000	Fiscal aid-Province of Alava (III)	C-177/06	21/12/05: Commission decision to initiate Art. 108(2) TFEU action against Spain.
CR 59/2000	Fiscal aid-Province of Guipuzcoa (III)		20/09/07: ECJ judgment condemning Spain for failing to execute Commission decision.
CR 60/2000	Fiscal aid-Province of Vizcaya (III) (Basque fiscal aid schemes)		Press release: IP/05/1655. 15/04/09: Commission sent letter of formal notice under Art. 260(2) TFEU to Spain. 19/11/09: Commission decision to send a Reasoned Opinion under Art. 260(2) TFEU (ex. Art. 228(2) ECT) to Spain. Press release: IP/09/1790.

⁷² Partes recurrentes en casación: Territorio Histórico de Bizkaia (Diputación Foral de Bizkaia) (C-465/09 P y C-468/09 P), Territorio Histórico de Álava (Diputación Foral de Álava)

laborado con la Comisión aportándole la información que ésta había solicitado, no pueden invocar la larga duración del procedimiento ni acogerse así al principio de protección de la confianza legítima para impugnar la recuperación de las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos⁷³.

Asimismo, el Tribunal recuerda que un Estado miembro que solicita que se le permita conceder ayudas como excepción a lo dispuesto en las normas del Tratado se encuentra sometido a un deber de colaboración con la Comisión. Esto resulta especialmente cierto en el caso de un Estado miembro que, como ocurre en los asuntos enjuiciados, omitió notificar a la Comisión un régimen de ayudas, en contra de lo dispuesto en el Tratado CE. La sentencia pone de relieve que los recurrentes no ofrecieron una respuesta precisa a la solicitud de información remitida por la Comisión a las autoridades españolas (19 de enero de 1996), relativa a la identidad de los beneficiarios de los regímenes fiscales controvertidos. En este contexto, y habida cuenta de que la Comisión sólo supo de la existencia de una empresa beneficiaria de dichos regímenes fiscales a través de la denuncia de 2000, en la sentencia el TJUE estima que no puede considerarse excesivo el plazo transcurrido hasta la adopción de las Decisiones definitivas, que tuvo lugar el 20 de diciembre de 2001.

Cabe resaltar que desde el principio el TJUE tiene claro que las recurrentes (los órganos ejecutivos de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco), disponen por ley de la competencia para regular, bajo determinadas condiciones, el régimen fiscal aplicable en sus territorios⁷⁴. Recoge que en este contexto, las recurrentes adoptaron en 1993 ciertas medidas fiscales de contenido prácticamente idéntico, por las que se eximía del impuesto sobre sociedades durante un período de diez ejercicios fiscales consecutivos a las empresas que se creasen entre la fecha de entrada en vigor de dichas medidas y el 31 de diciembre de 1994⁷⁵.

(C-466/09 P y C-469/09 P) y Territorio Histórico de Gipuzkoa (Diputación Foral de Gipuzkoa) (C-467/09 P y C-470/09 P), apoyadas por el Reino de España, parte coadyuvante en casación. Como parte demandada se personaba la Comisión Europea, parte demandada en primera instancia, y la Comunidad Autónoma del País Vasco (Gobierno Vasco), la Comunidad Autónoma de La Rioja y la Confederación Empresarial Vasca (Confebask), partes coadyuvantes en primera instancia.

⁷³ *Vid.* la sentencia en <http://curia.europa.eu:80/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=ES&Submit=rechercher&unmaff=C-465/09>.

⁷⁴ Párrafo 9 de la sentencia.

⁷⁵ Quedando el disfrute de las exenciones supeditado a la realización de unas inversiones de un importe mínimo y a la creación de un mínimo de puestos de trabajo. *Ibidem*.

La sentencia sigue detallando los hechos, desde la denuncia interpuesta por la Cámara de Comercio e Industria de la Rioja, la Federación de Empresas de la Rioja y ciertas sociedades (abril de 1994), pasando por los trámites intermedios⁷⁶ hasta que la Comisión adoptó las Decisiones definitivas⁷⁷ y la

⁷⁶ Reuniones entre la Comisión y algunos miembros del Gobierno vasco y un primer intercambio de escritos, tras las cuales la Comisión informó a los denunciantes (escrito de 18 de julio de 1995), de que proseguía analizando el sistema fiscal español y los sistemas de autonomía fiscal vigentes en los Estados miembros. La Comisión indicaba, asimismo, en dicho escrito que sus servicios estaban recabando los datos necesarios, lo que suponía «un trabajo considerable de recogida y análisis», y añadía que sólo decidiría respecto de la denuncia una vez aclaradas las cuestiones mencionadas, momento en el que comunicaría su decisión a los denunciantes. Mediante escrito de 19 de enero de 1996, la Comisión informó al Reino de España de que estaba examinando el impacto sobre la competencia de las disposiciones fiscales controvertidas y le solicitó que le remitiera información sobre los beneficiarios de dichas medidas. El 7 de febrero de 1996, la Comisión recibió al Presidente del Gobierno vasco. Mediante escritos de 19 de febrero y de 21 de marzo de 1996, el Reino de España solicitó a la Comisión una prórroga del plazo de respuesta a su escrito de 19 de enero de 1996. El 17 de marzo de 1997, la Comisión recibió a representantes del Gobierno de La Rioja y de los interlocutores sociales de dicha Comunidad Autónoma. El 5 de enero de 2000, la Comisión recibió una nueva denuncia, en la que se criticaba la exención del impuesto sobre sociedades de que disfrutaba una empresa implantada en la provincia de Álava y que procedía de una empresa competidora de la empresa beneficiaria. Mediante escrito de 3 febrero de 2000, la Comisión solicitó a las autoridades españolas ciertas informaciones sobre la ayuda otorgada a la empresa beneficiaria de dicha exención, y éstas respondieron mediante escrito de 8 de marzo de 2000. El 28 de noviembre de 2000, la Comisión notificó al Reino de España su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en lo que respecta a los regímenes fiscales controvertidos. Mediante escrito de 14 de diciembre de 2000, el Reino de España solicitó una prórroga del plazo fijado para que presentara sus observaciones, que finalmente fueron presentadas el 5 de febrero de 2001. En marzo de 2001, la Comisión recibió las observaciones de terceros, sobre las cuales las autoridades españolas presentaron sus comentarios en septiembre de 2001, párrafos 10 a 19 de la sentencia.

⁷⁷ 20 de diciembre de 2001. En las Decisiones definitivas, la Comisión consideraba que los regímenes fiscales controvertidos eran nuevas ayudas, y no ayudas existentes en el sentido del art. 1, letra b), del Reglamento n.º 659/1999. Señalaba así que no fueron objeto de ninguna autorización expresa o tácita y estimaba que, como no se produjo una notificación a la Comisión, dichas ayudas son ilegales. La Comisión afirmaba igualmente que, a pesar de los requisitos relativos a la inversión mínima y a la creación de un número mínimo de puestos de trabajo, los regímenes de exención controvertidos no revestían el carácter de ayudas a la inversión o al empleo, pues las ayudas no se determinaban en función del importe de la inversión ni del número de puestos de trabajo o de los costes salariales, sino en función de la base imponible. Consideraba en cambio que las ayudas controvertidas, al liberar parcialmente del impuesto sobre sociedades a las empresas beneficiarias, podían ser calificadas de ayudas de funcionamiento, en principio prohibidas. Por tanto, a juicio de la Comisión, como los regímenes fiscales controvertidos tienen carácter general y abstracto, ella no estaba obligada a analizar la situación particular de cada una de las empresas potencialmente beneficiarias, sino que le bastaba con demostrar que algunas empresas podrían obtener ayudas incompatibles con el mercado co-

decisión de incoar el procedimiento⁷⁸. En conclusión, la Comisión ordenaba que se suprimiesen los regímenes fiscales controvertidos, si seguían vigentes, y que se recuperasen las ayudas ilegales otorgadas en aplicación de los mismos. Después, siguió el procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia⁷⁹, cuya sentencia fue recurrida. Finalmente, la sentencia desgrana los motivos de casación aducidos por los recurrentes y añade su decisión en cada uno de los puntos. Como se rechazan todos los motivos invocados por las recurrentes en apoyo de sus recursos de casación, se procede a desestimar en su totalidad tales recursos, y a condenar a las instituciones forales y a la Comunidad Autónoma del País Vasco (Gobierno Vasco) a cargar a partes iguales con las costas de los presentes recursos de casación, y al Reino de España a soportar sus propias costas.

8. La normativa foral fiscal ante los órganos jurisdiccionales españoles respecto a las ayudas de Estado

En lo que respecta al enjuiciamiento de las Normas fiscales forales, el Tribunal Supremo se pronunció por primera vez con ocasión de diferentes recursos interpuestos contra Normas Forales de incentivos a la inversión, en las Sentencias de 7 de febrero y 13 de octubre de 1998, así como en las SSTS de 22 de enero de 2000 y 3 de noviembre de 2004. En las mismas, aunque el Tribunal Supremo señalaba su no consideración como ayudas, si destacaba la aplicación directa y la primacía del derecho europeo, y justifi-

mún. Precisaba además que, al recabar de las autoridades españolas, en la decisión de incoar el procedimiento, toda la información pertinente para poder evaluar dichos regímenes, pretendía hacerse una idea general de los verdaderos efectos del régimen y no obtener datos que permitieran realizar análisis individuales. En su Decisión definitiva relativa a la provincia de Álava, la Comisión recordaba que en la denuncia de 2000 se criticaba la exención fiscal de diez años de que disfrutaba una empresa implantada en esa provincia, y afirma haber examinado el caso de dicha empresa, única beneficiaria identificada de los regímenes fiscales controvertidos, a pesar de que, en su opinión, dicho examen no era necesario para proceder a evaluar esos regímenes (párrafos 23 a 25 sentencia).

⁷⁸ En la misma, la Comisión indicaba que al recibir la denuncia de 2000 tuvo la confirmación de la existencia de una empresa beneficiaria de los regímenes fiscales controvertidos establecida en la provincia de Álava, lo que fue confirmado por las autoridades provinciales (párrafo 21). Además, la Comisión afirmaba en dicha decisión que consideraba que las exenciones establecidas por los regímenes fiscales controvertidos constituyan ayudas estatales a efectos del art. 87.1 TCE (y más concretamente, ayudas de funcionamiento, en principio prohibidas), y que por este motivo había decidido incoar el procedimiento previsto en el art. 88.2 TCE (párrafo 22 sentencia).

⁷⁹ Párrafos 27 a 47 sentencia.

caba la anulación de disposiciones forales por la existencia de discriminación entre las empresas tanto a nivel interno como *europeo*.

La STS de 9 de diciembre de 2004 fue más allá, calificando (de manera dudosa y cuestionable) diversas medidas de la normativa foral reguladora del Impuesto de Sociedades como ayudas de Estado y anulándolas por no haber sido notificadas a la Comisión Europea. La opinión general entre los autores es que el TS se extralimitó en la interpretación, ya que solo el TJUE es competente para interpretar el Derecho de la Unión Europea.

En esta línea de no ver tan claro lo que el TS dio por evidente, el TSJPV planteó una cuestión prejudicial interpretativa ante el TJUE sobre la calificación como ayudas de determinadas medidas fiscales, especialmente tras la Sentencia del caso *Azores* (STJUE de 6 de septiembre de 2006). En consonancia con las conclusiones de la AG Kokott de 8 de mayo de 2008, en relación con la cuestión prejudicial el TJUE confirmó la tesis mantenida en el caso *Azores*, tal y como ya hemos señalado anteriormente, y abriendo así una vía para una solución racional de la creciente judicialización de las normas forales fiscales por parte de entes e instituciones de las Comunidades Autónomas limítrofes.

Las SSTSJJPV de 22 de diciembre de 2008 siguiendo la estela marcada por el TJUE en la cuestión prejudicial planteada, desestimaron los recursos contra las Normas Forales tributarias, al entender que el nivel de autonomía del País Vasco permite dictar disposiciones y medidas tributarias diferenciadas de las del Estado, «sin perjuicio de que los excesos en el ejercicio puedan llevar a la calificación como ayuda de Estado y requerir la autorización de la Comisión». Y en los casos enjuiciados el TSJPV no apreció esa situación.

9. Consideraciones respecto a la fiscalidad vasca y las cooperativas en el marco de la UE

Las cuestiones que supuestamente enfrentan a la fiscalidad foral vasca con el marco de la Unión Europea se refieren a la interpretación como *ayudas de Estado* de determinadas medidas fiscales adoptadas por las correspondientes instituciones forales en ejercicio de esa competencia propia. Porque el Tratado declara incompatibles con el mercado común las ayudas estatales concedidas en favor de determinadas empresas o productos que implican restricciones a la competencia⁸⁰.

⁸⁰ PALAO TABOADA, C. (2009), «Ayudas de Estado y competencia fiscal dafina», *Forum Fiscal de Álava*, n.º 109, CISS, mayo, pp. 31-48 (ref. 094.233).

Los ámbitos o puntos de conexión y conflicto pueden ser diversos. Hay que tener presente que el Derecho europeo es competente en materia de aranceles aduaneros (es la Unión Europea y no los Estados quien disciplina, mediante Reglamento, la cuestión relativa a los impuestos aduaneros) y que existen, asimismo, una serie de Directivas que armonizan una serie (concreta) de impuestos indirectos [sobre el volumen de negocios: en el caso español, el IVA; sobre consumos específicos: los Impuestos Especiales, tanto los de fabricación —Hidrocarburos, Labores del tabaco, etc.— como el Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte; y los impuestos sobre la concentración de capitales], Directivas que hay que cumplir (aunque sea competencia Estado lo referente a su regulación, exacción, etc.). El resto de los impuestos indirectos y todos los impuestos directos no están sometidos a una armonización directa por parte del Derecho europeo, quedando dentro del ámbito de la competencia retenida por los Estados.

Ahora bien, es evidente que la competencia normativa tributaria de los Estados, y en este caso, la derivada del Concierto y relativa a los Territorios Históricos, puede entrar en contacto y en conflicto de dos formas: (a) porque la actuación tributaria foral contradiga esas normas comunitarias existentes en materia de ciertos tributos indirectos; (b) pero también por contradecir o chocar con cualquier otra norma comunitaria, aunque no sea directamente relativa a materia de tributos (por ejemplo, con la normativa comunitaria referida al mercado interior europeo y las libertades fundamentales europeas que lo fundamentan: libre circulación de trabajadores, mercancías, capitales, servicios y la libertad de establecimiento; o con la normativa europea sobre ayudas estatales).

Y en realidad, los conflictos del Concierto con el Derecho europeo, o si se prefiere, la judicialización de las normas forales tributarias en relación a su «europeidad», ha venido de la mano de esta segunda modalidad material de conflicto: de forma particular y especial por el choque (o supuesto choque) entre el contenido de las Normas Forales tributarias relativas al Impuesto sobre Sociedades con la regulación comunitaria referida a las ayudas de Estado (arts. 107 y ss. TFUE).

Por tanto, y resumiendo, la conflictividad suscitada en torno a las Normas Forales tributarias tienen dos vertientes; unas, las llamadas *vacaciones fiscales vascas*, sí eran específicas y posiblemente constituyeron ayudas de Estado ilegales por cuanto no fueron comunicadas a la Comisión ni aprobadas por la misma. Más aún, la Comisión sigue reclamando la restitución de los beneficios percibidos por los beneficiarios de aquellas medidas fiscales concretas. En el otro extremo se halla el sistema fiscal foral en su conjunto, avalado definitivamente por la STJUE de 11 de septiembre de 2008, ya que, cumplido el *test de autonomía*, quedó establecido que cualquier sis-

tema tributario subestatal tiene cabida en la UE si realmente es autónomo del Estado central (autonomía institucional, procedural y económica). Y, verificado que en la CAV se dan estos requisitos, el sistema de Concierto Económico se ha integrado en la UE, a la par de los sistemas tributarios de los Estados. Lo que está pendiente de solucionar son las cuestiones relativas a las «vacaciones fiscales», declaradas ayudas ilegales, cuyo reintegro (junto a los intereses) reclama la Comisión, y que los beneficiarios y las Administraciones correspondientes dan por devueltas.

Ya hemos visto que recientemente el TJUE daba la razón a la Comisión e insta al Estado español a que recupere las cantidades en cuestión. Recordemos, una vez más que la UE y sus instituciones se relacionan únicamente con los Estados, por lo que los litigios, aún causados por entes subestatales, se dirigen contra los Estados que son los responsables y garantes del cumplimiento de la legalidad comunitaria en su territorio. En el caso que nos ocupa, al ser los Territorios Históricos quienes ejercen la competencia fiscal y tributaria (cada uno en su respectivo territorio) y por tanto responsables de las normas declaradas ilegales y sancionadas con su devolución, el Estado responde ante la UE pero insta a las instituciones forales a cumplir con los requerimientos europeos. Supuestamente, en caso de que éstas últimas no acatasen la sentencia del TJUE, respondería el Estado y después habría que ver como lo repercutiría a las instituciones forales. Pero esta es una situación que aún no se ha dado, por lo que no vamos a entrar en conjeturas.

10. Bibliografía

ACI, <http://www.ica.coop/coop/index.html>

ALGUACIL MARÍ, P. (2008b), «El tratamiento fiscal de las cooperativas», *Congreso de Economía Social de la Región de Murcia*, 16 de diciembre de 2008, <http://www.mercosur.coop/recom/slips.php?article481>.

ARAUJO, M. (2002), «La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales», en AIZEAGA ZUBILLAGA, J.M. (coord.), «Concierto y Convenio Económico. Jornadas de estudio», *Cuadernos de Derecho Azpilicueta*, n.º 18, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, pp. 259-268.

BARBERÁ DEL ROSAL, A. (2002), «Business taxation distorting the common market», *Competition Policy Newsletter*, june.

BARCIELA PÉREZ, J.A. (2010), «El principio de confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE», *Quincena Fiscal*, n.º 22, Pamplona.,

BENGOETXEA CABALLERO, J. (2006), «La soberanía fiscal de las Juntas Generales y el Derecho Comunitario», en UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I. (dir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, pp. 194 y ss.

BILBAO GARAY, J.M. (1993), «Encaje de la normativa tributaria del País Vasco en la legislación comunitaria a la luz de la Decisión de la Comisión de la CEE respecto a los incentivos fiscales a la inversión de 1988», *Zergak*, n.º 1, pp. 91-103.

CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (2003), *Mercado Único y Libre Competencias en la Unión Europea*, Ed. Colex, Madrid.

CARREÑO GUALDE, V. (2000), «Ayudas públicas concedidas por los entes territoriales la jurisprudencia del TJUE», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 8, pp. 619-642.

CRAIG, P. y DE BÚRCA, G. (2008), *EU Law. Text, cases and materials*, Fourth edition, Oxford University Press, New York.

COMISIÓN EUROPEA (2009), Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los Órganos Jurisdiccionales nacionales (2009/C 85/01).

COMISIÓN EUROPEA (2008a) (Dirección General de Competencia), *Vademécum, Legislación comunitaria en materia de ayudas estatales*, 30 de septiembre de 2008 (http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/studies_reports.cfm).

COMISIÓN EUROPEA (2008b), escritos de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], y D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], de 2 de octubre de 2008, en la medida en que exige que la recuperación de los intereses a que se refieren las Decisiones 2003/27/CE y 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215), y Decisiones 2002/820/CE y 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215), ha de llevarse a cabo aplicando el interés compuesto, y que se condene en costas a la Comisión.

COMISIÓN EUROPEA (2004), Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa, [C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004].

COMISIÓN EUROPEA (2004), Comunicación dirigida al Consejo, al Parlamento, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, sobre fomento de las cooperativas en Europea, Bruselas, 23.2.2004, COM [2004].

Comunicación de la CE de 10 de diciembre de 1998.

Conclusiones del AG CAPOTORTI, *Philip Morris/Comisión*, As. 730/79.

Conclusiones AG SAGGIO (1999), presentadas el 1 de julio de 1999 en los Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, *Administración del Estado contra JJGG de Gipuzkoa y otros*.

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (1999), Reglamento n.º 659/1999, de 22 de marzo, por el que se regulan las normas de procedimiento en materia de ayudas.

DÍEZ MORENO, F., *Manual de Derecho de la Unión Europea*, 3.ª ed. Adaptada a la Constitución Europea, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005.

DUBOIS, L. y BLUMANN, C. (2009), *Droit matériel de l'Union européenne*, 5e, Montchrestien, lextenso éditions, Paris.

ESTOA PÉREZ, A. (2006), *El control de las ayudas de Estado*, Iustel, Madrid.

GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E. (2002), Los procedimientos comunitarios de control de ayudas de Estado, Civitas. *III Congreso de la Red RULESOCIEDADES COOPERATIVAS* (2008), «La Economía Social: desarrollo humano y económico», Donostia-San Sebastián 19, 20 y 21 de mayo.

FALCÓN Y TELLA, R. (2001), «La desorbitada expansión del concepto de "ayuda de Estado" en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS», *Quincena Fiscal*, n.º 7, pp. 1 a 7.

FICHERA, F. (2002), «Aiuti fiscali e paesi Baschi», *Diritto e practica tributaria internazionale*, vol. II, fasc. 2, pp. 425-455; el mismo artículo, en AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (coord.), *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de estudio, Cuadernos de Derecho Azpilicueta* n.º 18, Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, pp. 269-295.

FICHERA, F. (2001), «Gli aiuti fiscali nell ordinamento comunitario (parte I)», *Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 57-I, Milan, 1998, pp. 84-137.

HEREDIA BENOT, D. (2001), «El Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, normas de procedimiento en materia de ayudas públicas», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, pp. 20-28.

HERNÁNDEZ MARTÍN y VILLALVILLA MUÑOZ (1999), *El control de las ayudas de Estado en el derecho europeo*, Editorial Colex, Madrid, p. 25.

LAFUENTE SÁNCHEZ, R. (1994), «Intervención estatal a favor de las empresas públicas: Las exenciones tributarias como elemento positivo de ayuda de Estado (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92, Banco de Crédito Industrial S.A, c. Ayuntamiento de Valencia)», *Revista General de Derecho*, pp. 8.327-8.328.

LÓPEZ ESCUDERO, M. y MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J. (coords.) (2000), *Decreto Comunitario material*, McGrawHill, Madrid.

MANZANO SILVA, M.E. (2009), «Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas», *Quincena Fiscal*, febrero, n.º 3, pp. 13-38.

MARCO COMUNITARIO sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo y las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente. <http://ec.europa.eu/comm/competition/publications/proactive/es.pdf>.

MARCUELLO SERVÓS, C. y SAZ GIL, M.I. (2008), «Los principios cooperativos facilitadores de la innovación: un modelo teórico», *REVESCO*, n.º 94, primer cuatrimestre, pp. 59-79, http://revistas.ucm.es/eec/11356618/articulos/REVE0808_130059A.PDF, p. 62.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2001), «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo, p. 103.

MERINO JARA, I. (2009a), «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 66, octubre, pp. 109-126.

MERINO JARA, I. (2009b), «Ayudas de estado y poder tributario foral», en *Hacienda Canaria*, n.º 27, junio, p. 105.

MERINO JARA, I. (2007), «Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado», *GEZKI*, n.º 3, 93-110.

MERINO JARA, I. (1993), «La incidencia de la fiscalidad sobre la libertad de circulación y de establecimiento», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 11, Universidad de Extremadura, pp. 175-198.

MERINO JARA, I. (1988), «Aproximación al régimen comunitario sobre el otorgamiento de ayudas estatales», *Noticias CEE*, n.º 39.

MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, M.E. (2009), «La recuperación de las ayudas de Estado», Comunicación en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario, *El Impuesto sobre Sociedades en una economía globalizada: el tránsito hacia su armonización europea*, Valencia, 20 y 21 de mayo.

MUGURUZA ARRESE, J. (1999), «Los incentivos fiscales forales ante la jurisdicción comunitaria: qué ha pasado y qué podría llegar a pasar», *Forum Fiscal de Gipuzkoa*, julio, pp. 15-20.

PALAO TABOADA, C. (2009), «Ayudas de Estado y competencia fiscal dañina», *Forum Fiscal de Álava*, n.º 109, CISS, mayo, pp. 31-48 (ref. 094.233).

PÉREZ BERNABÉU, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch. Universitat d' Alicant, Valencia.

PEVERINI, L. (2007), «La nozione di impresa», *Aiuti di stato in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI), CEDAM, Padova, pp. 157 y ss.

QUIGLEY, C. (2009), *European State Aid Law and Policy*, 2nd ed., Hart Publishing, Oxford-Portland Oregon.

REGLAMENTO DEL CONSEJO n.º 659/1999, de 22 de marzo, por el que se regulan las normas de procedimiento en materia de ayudas.

RODRIGO RUIZ, M.A. (2003), «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», monográfico sobre Constitución y economía social de la *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 47, pp. 199 y ss.

RODRIGO RUIZ, M.A. (2001), «Régimen tributario de las sociedades cooperativas en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Concordancias y diferencias con la regulación estatal», en HERNÁNDEZ PERLINES, F. (coord.), *La economía cooperativa como alternativa empresarial*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, pp. 187 y ss.

RODRÍGUEZ CURIEL, J.W. (1998), «Actual concepto de ayuda de Estado», *Gaceta Jurídica de la CEE*, Boletín n.º 138, 5-11, pp. 8-9.

SANZ RUBIALES, I. (2000), «El principio de la confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario», *Revista de Derecho Comunitario europeo*, n.º 7, pp. 91-122.

SOLER ROCH, M.T. (2006), «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, n.º 14, julio, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), pp. 13-23.

SIMÓN ACOSTA, E. y DÍAZ MARTÍNEZ, J.P. (1992), «Los beneficios fiscales a la actividad empresarial en los regímenes forales», *Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 17, pp. 37-51.

URIOL EGIDO, C. (2003), «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJUE especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco», *Impuestos*, n.º 2, pp. 827-865.

11. Jurisprudencia básica

STJUE de 14 de septiembre de 1994, *España/Comisión*, As. ac. C-278/92 a C-280/92

STJCE de 6 de marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, As. ac. T-127/99, T-129/99 y T-148/99

STJCE de 6 de marzo de 2002, *Ramondín*, As. T-92/00 y T-103/00

STJUE de 14 de diciembre de 2006, *Comisión/España*, As. ac. C-485/03 a C-490/03

STJUE de 9 de junio de 2011. As. ac. C-465/09 P a C-470/09 P

SPI de 9 de septiembre de 2009, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, As. T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02

12. Normativa comunitaria

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 C384, de 10 de diciembre de 1998)

Comunicación de la Comisión «relativa a los tipos de interés aplicables a efectos de la recuperación de ayudas concedidas ilegalmente», publicada en el DOCE de 8 de mayo de 2005 (2003/C 110/08).

Comunicación de la Comisión, «Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles» (DO C 272 de 15 de noviembre de 2007, p. 4).

Comunicación de la Comisión relativa a la revisión del método de fijación de los tipos de referencia y de actualización (DO C 14 de 19 de enero de 2008, p. 6) («Comunicación sobre el índice de referencia»).

Decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001, declarando que ciertas ayudas fiscales concedidas en apoyo de empresas en el País Vasco eran ilegales y tenían que ser recuperadas de los beneficiarios.

Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, p. 9), versión modificada (DO 2000, C 258, p. 5).

Escritos de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], y D/53778 [COMP/H4/NM/ed D(2008) 247], de 2 de octubre de 2008, en la medida en que exige que la recuperación de los intereses a que se refieren las Decisiones 2003/27/CE y 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215),

y Decisiones 2002/820/CE y 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001 (expediente de infracción 2007/2215).

Normas comunitarias sobre pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación.

Normas sectoriales relativas a las empresas de sectores sensibles, actividades de producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil.

Reglamento 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L83, de 27 de marzo de 1999).

Reglamentos 68/2001, 69/2001 y 70/2001, de 12 de enero de 2001, sobre ayudas a la formación, a las *ayudas de minimis* y a las ayudas a las pequeñas y medianas empresas, respectivamente. Asimismo el Reglamento 2204/2002, de 12 de diciembre de 2002, regula las ayudas para el empleo.

Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Rgto (CE) n.º 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del art. 93 TCE («Reglamento de aplicación»).

Artículos

Surgimiento de las Micro y Pequeñas Empresas (MYPE) e impacto de los Microcréditos sobre la reducción de la pobreza. El caso de Lima Metropolitana (Perú)

Pamela del Rocío Ávila Rosel

Licenciada en Administración y Dirección de Empresas

Joan Ramón Sanchís Palacio

Profesor Titular de la Universitat de València

Sumario: 1. Introducción. 2. Surgimiento y situación legal y socioeconómica de las Micro y Pequeñas Empresas MYPES. 3. Los microcréditos y las MYPE. 4. Conclusiones. Bibliografía.

Resumen:

Ante la situación de alarma social producida en Lima Metropolitana por los niveles de pobreza que afecta a una parte importante de la población, se están adoptando toda una serie de políticas públicas, basadas en parte, en estrategias de creación de empleo a través del apoyo a la constitución de Micro y Pequeñas Empresas MYPES y de Trabajadores Independientes y la concesión de microcréditos. Sin embargo, estas medidas, aún siendo positivas, son insuficientes para resolver la situación de pobreza de la población. El presente trabajo pretende analizar el impacto que la creación de MYPES y el uso de los microcréditos puede tener en la reducción de la pobreza, para lo cual se analizan sus orígenes, características principales y contexto jurídico y socioeconómico en el cual se mueven estas iniciativas.

Palabras clave:

economía informal, economía social, condiciones de trabajo, desempleo, micro y pequeños empresarios, microcréditos.

Abstract:

Before the situation of Metropolitan produced social alarm in Lima by the poverty levels that affect an important part of the population, all a series of public policies based is being adopted, partly, in strategies of creation of use through support to the constitution of Micro and Small Enterprises MYPES and Independent Workers and the concession of microcredits. Nevertheless, these measures, still

being positive, are insufficient to solve the situation of poverty of the population. The present work tries to analyze the impact that the creation of MYPES and the use of the microcredits can have in the reduction of the poverty, for which their origins are analyzed, basic characteristics and legal and socioeconomic context in which these initiatives move.

Key words:

informal economy, social economy, conditions of work, unemployment, micro and small entrepreneurship, microcredits.

Résumé:

Devant la situation d'alarme sociale produite à Lima Métropolitaine par les niveaux de pauvreté qui affecte une importante partie de la population, on adopte toute une série de politiques publiques basées, en partie, des stratégies de création d'emploi à travers l'appui à la constitution Micro et Petites d'Entreprises MYPES et de Travailleurs Indépendants et la concession de microcrédits. Toutefois, ces mesures, même en étant positives, sont insuffisantes pour résoudre la situation de pauvreté de la population. Le présent travail prétend analyser l'impact que la création de MYPES et l'utilisation des microcrédits peut avoir dans la réduction de la pauvreté, ce pourquoi on analyse ses origines, caractéristiques principales et contexte juridique et socio-économique dans lequel se déplacent ces initiatives.

Mots clé:

économie informelle, économie sociale, conditions de travail, chômage, entrepreneurs micro et petits, microcrédits.

ECONLIT

E260, I380, J810, E240, N860, H810.

1. Introducción

En la actualidad, la pobreza sigue siendo el problema más grave que afecta a la humanidad. En este sentido, de los más de seis mil millones y medio de habitantes que existen a nivel mundial, poco más de la mitad viven con dos dólares diarios o menos, con los cuales tienen que cubrir sus necesidades básicas de alimentación, agua y vivienda (World Bank, 2007; PNUD, 2008), ingresos que en la mayoría de casos limitan el acceso adecuado a la educación, la adquisición de medicinas en caso de enfermedades y/o contingencias y el poder tener una dieta equilibrada. Por ello, no es

sorprendente encontrar en este segmento de la población bajos niveles de educación y una reducida expectativa de vida (CEPAL, 2004).

Para el caso de América Latina y específicamente en la sede de la capital peruana, Lima Metropolitana¹, punto geográfico al que se orienta la presente investigación, la situación es realmente alarmante, razón por la cual se han diseñado una serie de estrategias de generación de empleo y de reducción de la pobreza basadas en su mayoría, en el desarrollo y fortalecimiento de las MYPE (Micro y Pequeña Empresa), que hoy en día se constituyen como base de la economía peruana, y la correspondiente otorgación de microcréditos para el surgimiento e incentivo de las mismas (INEI, 2007a; INEI, 2007b).

Sin embargo, hasta la fecha, no existen estudios empíricos que demuestren una mejora sustancial en el desarrollo de estos amplios grupos de la población como consecuencia de la utilización de los microcréditos y la creación de MYPES. Muy por el contrario, cuando se analizan los efectos del uso de los microcréditos, sólo se hace hincapié (como parámetro de la eficacia de un programa de microcréditos) en el índice de devolución de los créditos, en vez de determinar su capacidad para la mejora de la vida de sus destinatarios (Gómez Gil *et al.*, 2005; Gómez Gil, 2006) dado que estos programas están diseñados con fines sociales. Por ello, el presente estudio tratará de enmarcarse en el tema, con el objeto de responder a la pregunta: ¿cuáles son los logros de las Micro y Pequeñas Empresas (MYPES), incluyendo también a los Trabajadores Independientes y la utilización de herramientas como los microcréditos, para reducir la pobreza en la zona de estudio?. Se entiende por pobreza bajo los parámetros de necesidad e insuficiencia de recursos con indicadores como la satisfacción de necesidades básicas insatisfechas relacionadas con el mantenimiento de la simple eficiencia física (Rowntree, 1901), el consumo de bienes o el ingreso disponible (Feres y Mancero, 2001), además de la capacidad de generación de empleo y condiciones adecuadas.

Para ello, el trabajo se ha estructurado en cuatro apartados, además de este primero de introducción. En el segundo apartado se describe cómo surgieron las MYPES y cuál es su situación legal y socioeconómica. En el tercer apartado, se analizan los programas de microcréditos y su repercusión.

¹ El área metropolitana de Lima es la metrópolis conformada por la gran conurbación central de la ciudad de Lima y su extensión hacia el norte, sur y este, la cual abarca gran parte de las provincias de Lima y del Callao. Hacia el oeste incluye a la ciudad de El Callao y hacia el suroeste a otras localidades antaño separadas y que hoy forman parte de la gran ciudad, como son Magdalena Vieja, Miraflores, Barranco, Chorrillos o Vitarte (esta última hacia el este) y ciertas ciudades satélite como son Lurín o Pucusana (ambas hacia el extremo sur). Dicho proceso urbano se evidenció en los años 1980.

sión en la constitución y desarrollo de las MYPES, y en particular, en el fomento de la igualdad de género. Por último, en el cuarto apartado se presentan las conclusiones del trabajo.

2. Surgimiento y situación legal y socioeconómica de las Micro y Pequeño Empresas MYPES

A partir de la segunda mitad del siglo xx y debido a una serie de factores como el *boom* de las exportaciones de harina de pescado, una mejor red de vías de comunicación e información, la reforma agraria y el centralismo de la ciudad de Lima como capital y sede de la modernidad de la época, se comienza a intensificar el fenómeno de las migraciones de las áreas rurales hacia las urbanas, principalmente ubicadas en la costa (INEI, 1995: p. 38; Verdera, 2001), donde este contingente migratorio tan elevado, requería de una fuente de ingresos que impulsó vertiginosamente el sector de emprendedores emergentes.

Inicialmente, los inmigrantes rurales se desempeñaban en oficios que no requerían ningún tipo de estudios, más que la destreza y la fuerza física para trabajar como cargadores, personal de limpieza o como camareros. Transcurridos unos años, empezarían a incorporarse como pequeños comerciantes, artesanos y otros, explotando sus capacidades para obtener mayores ingresos, por lo cual llegarían a conformar a principios de los años 80 la primera definición de «Empresas con menos de 10 trabajadores y Trabajadores Independientes No Profesionales», constituyendo el tercio de la población económicamente activa de Lima Metropolitana, mientras que el resto de la población trabajaba en medianas y grandes empresas privadas así como en el sector público. Sin embargo, con los ajustes estructurales y todo lo que ello conllevó, impactó sobre las empresas formales y el sector público, provocando la pérdida de empleo de muchos trabajadores, condiciones que los impulsaron a generar sus propias fuentes de empleo y forzando la incorporación de nuevos miembros de la familia al mercado laboral: mujeres y jóvenes. Pero dichas iniciativas emprendedoras se verían saboteadas por las políticas de apertura comercial que dieron pie a la importación masiva de productos más baratos provenientes de economías de escala, tornándose demasiado competitivos y hasta inalcanzables para los pequeños negocios emprendidos hasta ese momento, especialmente los productivos. De esta manera, desde los años 90 hasta la actualidad se produjo una tercerización del empleo, reemplazándose las actividades productivas por los servicios y el comercio.

Bajo éste rápido crecimiento del número de MYPES y de Trabajadores Independientes, se promulgó la Ley de Promoción y Formalización de

la Micro y Pequeña Empresa (2003), cuyos ejes principales son la competitividad y las exportaciones, los organismos Institucionales de las MYPES y las tributaciones correspondientes; sin embargo, no se contemplan las temáticas relacionadas con las condiciones de trabajo digno ni la correspondiente penalización por la utilización de mano de obra infantil, horas extras de trabajo no remuneradas, la explotación de trabajadores/as, programas de capacitación y facilitación orientados a informar sobre los derechos u obligaciones que se desprenden del libre ejercicio de desempeñarse como Independiente o Micro y Pequeño Empresario. No es sino hasta mediados del 2008, cuando se promulga una ley correctiva de la anterior, en la que se incluye el derecho a un trabajo digno y se otorgan a los trabajadores de las MYPES el acceso a un seguro social, con un coste para el Estado de alrededor de 40 millones de dólares, además de facilitar un menor impuesto a la renta y mejores condiciones de acceso a la financiación. Sin embargo, así como se ofrecieron oportunidades, también se eliminaron otros derechos. Con la primera Ley MYPE 28015, una empresa mediana era considerada como tal, cuando tenía en su plantilla de Recursos Humanos de 10 hasta 50 trabajadores; sin embargo, con la nueva Ley 1086 éste número sufrió una variación. Con esta modificación en la legislación se contempla como pequeña empresa a aquellas que presentan entre 10 a 100 trabajadores y se dispone (debido a que ya no son empresas medianas) que dejarán de regirse por la Ley General del Trabajo, lo que significa un recorte sobre el derecho a la Compensación por Tiempo de Servicios (CTS), las vacaciones, las gratificaciones y los sueldos por despidos injustificados, degradándose, por tanto, los derechos de cerca de un millón, seiscientos mil trabajadores.

Las principales características que definen las MYPES según las normas analizadas quedan recogidas en el cuadro 1.

Este nuevo régimen «especial» acaba incluyendo al 80% de los asalariados privados y se convierte así en un «régimen general» de trabajo, dejando de lado la propia Ley General del Trabajo, que sólo cubrirá al 20% de los trabajadores empleados, es decir 900.000 trabajadores a nivel nacional (Gamero, 2008).

Bajo este contexto, se tiene que a partir de los años noventa hasta la actualidad, las MYPE junto con los trabajadores Independientes se han constituido en la base del empleo de la Población Económicamente Activa, obteniéndose que el 73% de la PEA ocupada se halla trabajando en las MYPE mientras que el 27% lo hace en las Medianas y Grandes empresas (No MYPE), con una tasa de desempleo de alrededor del 9,8% a inicios del 2008 (Dirección Nacional de la Micro y Pequeña Empresa, 2007; Huerta Benites, 2008; INEI, 2008). Del total de ocupados en las MYPE, el 76,9% trabaja en empresas que producen Servicios (Comercio, Restaurantes, Hoteles, Transportes-Comunicaciones y Otros Servicios) y el restante 23,1%

Cuadro 1
Modificaciones en la Ley MYPES

	Microempresa	Pequeña empresa
Numero de trabajadores	Se mantiene de 1 a 10 trabajadores.	Antes era un máximo de 50; ahora el tope es de 100 trabajadores.
Ventas anuales	Los ingresos anuales se mantienen hasta 150 UIT (S/. 525,000)	El tope anterior era de 850 UIT (S/. 2'975,000); ahora es 1,700 UIT (S/. 5'950,000).
Remuneración	Antes se consideraba el mínimo vital (S/. 550,00); ahora puede ser menos.	Equivalente a la Renta mínima Vital.
Vacaciones	Se mantiene en 15 días.	Antes era 30 días por año; ahora 15 días por año.
CTS	No tiene antes ni ahora.	Antes era 30 días por año de trabajo por año, sin tope; ahora 15 días por año de trabajo, pero con tope de 6 remuneraciones, es decir, no pasará de medio sueldo.
Gratificaciones	No tiene antes ni ahora.	Antes era un sueldo en julio y otro en diciembre, ahora medio sueldo en julio y medio sueldo en diciembre.
Indemnización por despido arbitrario	Antes era una remuneración por año trabajado con tope de seis sueldos; ahora es un tercio de sueldo por año trabajado, con tope de tres sueldos.	Antes era un sueldo y medio por año con tope de 12; ahora es 2/3 de sueldo por año trabajado, con límite de 4 sueldos.
Horario	Era 8 horas diarias y 48 semanales; ahora sólo se menciona 8 horas diarias.	8 horas diarias.

Fuente: Elaboración propia en base a DL 1086 y Ley 28015.

en empresas que producen Bienes en los sectores Primario y Secundario (Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, 2008).

La obtención de dicha tasa de desempleo se concibe bajo la definición que se tiene de Población Económicamente Activa «ocupada o empleada», que según autores como Sachs y Larrain (1994) y la misma Orga-

nización Internacional del Trabajo, se considera a las personas de 14 y más años de edad que estuvieron participando en alguna actividad económica en el período de referencia, así como a los trabajadores dependientes que teniendo empleo fijo no trabajaron la semana anterior, por hallarse de vacaciones, huelga, licencia por enfermedad, licencia pre y post-natal, etc., todas ellas pagadas; también se considera a los trabajadores independientes que estuvieron temporalmente ausentes del trabajo durante el período de referencia, pero la empresa o negocio siguió funcionando. Se consideran también según el INEI (2007a) a todas aquellas personas que se dedican a alguna actividad económica al menos una hora semanal, y por la cual reciben pago en dinero o especie, aunque ellas mismas no lo consideren como una ocupación. Se considera también, como ocupado, al familiar no remunerado que trabajó 15 horas o más.

Perú no escapa a las tendencias mundiales, según las cuales la mayor parte de la PEA se encuentra en una situación de desempleo o de subempleo y donde las personas se ocupan en trabajos cuyos ingresos son insuficientes para mantener a sus familias, por lo cual casi la mitad de la población se halla por debajo de la línea de la pobreza, al no disponer de un adecuado sistema que permita cubrir las carencias de acceso a salud, alimentación, educación y vivienda y de la escasa capacidad de generar empleo formal en la economía (Atkinson, 1987; Burga y Moreno, 2001; Dieterlen, 2001; Martínez, 2005; Domínguez y Caraballo, 2006).

Por ello, y pese al 91,2% de PEA ocupada que existe en Lima Metropolitana, mas de la mitad de los considerados «ocupados» no se hallan en una situación de empleo adecuado, es decir, que están bajo una situación de vulnerabilidad, al constituir las categorías de subempleado por horas² (visible) y subempleado por ingresos (invisible). Sin embargo, es ésta última categoría la que se da en mayor proporción en Lima Metropolitana, lo cual implica a aquellos trabajadores que trabajaron igual o mayor número de 35 horas semanales consideradas como normales y cuyos ingresos son inferiores al ingreso mínimo referencial para Lima Metropolitana, determinado por una cesta mínima de consumo³ (INEI, 2008, p. 54). Por tanto, la medición del subempleo visible y del invisible refleja cual es la si-

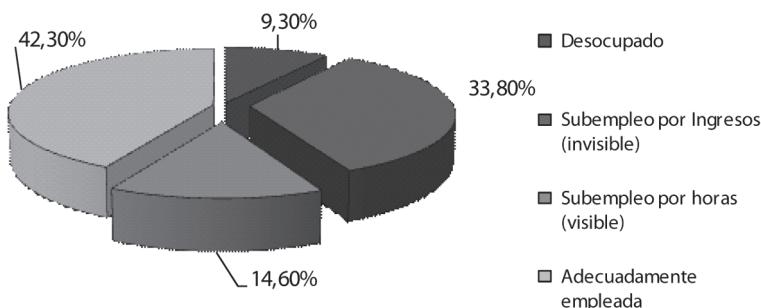
² Los subempleados por horas son aquellas personas que trabajan menos de 35 horas pero que desean y están disponibles para trabajar más horas, es decir, que estas personas estarían dispuestas a trabajar un número adicional de horas, que sumadas a su jornada actual sumaría más de 35 horas semanales.

³ El valor de la canasta mínima de consumo fue elaborado en función de los requerimientos mínimos alimenticios para Lima Metropolitana. La canasta mínima de consumo es el conjunto de alimentos, bienes y servicios que satisfacen los requerimientos de una familia promedio.

tuación en la que se encuentran las personas que cuentan con un trabajo, no siendo necesariamente éste el adecuado.

En este sentido, la medición del subempleo es ampliamente recomendada por la Organización Mundial del Trabajo, pues manifiesta que estas mediciones son de gran urgencia especialmente en los países en desarrollo, donde la falta de programas de asistencia a los desempleados obliga a los trabajadores que se encuentran sin empleo a dedicarse a trabajos marginales.

El gráfico 1, en el que se refleja la distribución de la PEA según niveles de empleo en Lima Metropolitana, demuestra que el mercado de trabajo peruano genera empleo de baja calidad, empleo Independiente y en la Pequeña y Microempresa, donde abundan mucho los trabajadores sin contrato.



Fuente: INEI (2008).

Gráfico 1

Distribución de la PEA según niveles de empleo en Lima Metropolitana (primer trimestre de 2008)

Por tanto, se ha podido observar que, si bien y en teoría, en el Perú se mantiene casi estable la tasa de desempleo, ésta viene acompañada de un incremento del subempleo, precariedad e informalización de los puestos de trabajo, características que definen a la mayoría de MYPES y del trabajo realizado por los Independientes. Son justamente éstas unidades, las que representan la base del empleo en Perú y específicamente en Lima Metropolitana; sin embargo, estas unidades no se caracterizan por el número de empleados que generan, si no por el número tan elevado de emprendimientos de carácter unitario que existen a nivel nacional, ya que se conoce que las Microempresas generan en su mayoría tan solo dos puestos de trabajo (Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, 2008).

En cuanto a la calidad del empleo, se ha podido observar como los empleadores sacan ventaja de la situación del país, ya que al existir numerosas personas esperando una oportunidad para percibir ingresos, el resultante es una mala remuneración acorde con la presión y hasta el abuso en muchos casos, llegando hasta incumplir las normas de protección para el personal. A ello se une la desprotección legal impuesta por el Estado en contra de la población trabajadora, que solo contempla el numero de inversiones, sacrificando el potencial y el bienestar de los trabajadores. Así, existen un sinnúmero de casos de abuso a los trabajadores, que se manifiestan en la vulneración de los pagos adicionales por horas extras, lo cual debería respetarse en todos los sectores de la economía. En este sentido, la baja calidad del empleo está vinculado con el horario de trabajo, donde en muchos casos existe un horario de entrada pero no existe una hora de salida fija y segura, es decir, la hora de trabajo se extiende sin que ello signifique mejores ingresos, afectando, por ende, al bienestar del individuo al disponer de menos horas para si mismo, para su descanso, recreo y convivencia con sus respectivas familias.

A pesar de la existencia de disposiciones de gran importancia como la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que incorporan como derecho de todas las personas el empleo y como obligación de los gobiernos el garantizarlo, uno de los graves problemas que enfrenta la población en el Perú es la falta de acceso a un trabajo adecuado. En este sentido, las Micro y Pequeñas Empresas así como los Trabajadores Independientes no escapan a la situación antes descrita, sino que se constituyen en el foco central de la inestabilidad, la informalidad y la precariedad (Perry *et al.*, 2007).

En Perú, según el INEI (2007b), una MYPE es una unidad económica constituida por una persona natural o jurídica, bajo cualquier forma de organización o gestión empresarial contemplada en la legislación vigente, con objeto de desarrollar actividades de extracción, transformación, producción, comercialización de bienes o prestación de servicios. Teniendo en cuenta el número total de trabajadores y la última Ley MYPE, se tendría que: la microempresa abarca de uno a 10 trabajadores, inclusive entre trabajadores remunerados y no remunerados; y la pequeña empresa abarca de 11 hasta 100 trabajadores inclusive.

Por su parte, los Trabajadores Independientes son aquellos que no tienen ningún trabajador remunerado a su cargo, aunque sí puede ser de índole familiar; en contraste con los Micro y Pequeños Empresarios que pueden utilizar Trabajadores Familiares No Remunerados (TFNR) y trabajadores remunerados (INEI, 2007b), los cuales constituyen la forma más simple de emprendimiento y, en este sentido, son asimilables a una microempresa embrionaria que no acumula capital ni accede a innovaciones.

Por tanto, tal y como se ha podido apreciar en las cifras mostradas anteriormente, la economía peruana y las estimaciones elaboradas en torno al desempleo están sustentadas en los puestos de trabajo generados por la Micro y Pequeñas empresas y muy especialmente por el trabajo desempeñado por los independientes. Teniendo en cuenta estos datos, entonces cabe preguntarse: ¿Cómo y cuáles son las características de estos puestos de trabajo originados por las MYPE?, ¿Han permitido los ingresos generados por las MYPE mejorar la calidad de vida de sus emprendedores y trabajadores?, ¿Son los ingresos obtenidos, suficientes para la obtención de una cesta mínima de consumo?, ¿Cuál es el destino de los ingresos de estos micro y pequeños empresarios?, ¿Son acaso utilizados para reinvertirlos y aumentar el capital o son utilizados para mero consumo?, ¿Se ha reducido su situación de pobreza con los respectivos trabajos emprendidos? y ¿Son los micro y pequeños empresarios competitivos en el mercado nacional o Internacional?. Las respuestas dadas a estas preguntas son relevantes para conocer el impacto y los efectos que la constitución y el desarrollo de las MYPE puede tener en la generación de riqueza y, por tanto, en la reducción de la pobreza.

Los ingresos están positivamente relacionados con el tamaño de la unidad económica. Por ejemplo, el ingreso promedio que obtienen los involucrados en la pequeña empresa es el doble de la que obtienen sus pares en la microempresa, y mayor que el que obtienen los trabajadores independientes. Así, se tiene que el ingreso mensual promedio de los involucrados en una Microempresa que emplea de 1 a 10 trabajadores, es de alrededor de 150 dólares USA (Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, 2008). Si se consideran dichos montos como ingresos para una unidad familiar compuesta de dos hijos y ambos padres (suponiendo que la esposa se encuentra empleada y percibe un salario similar), se obtendrá que los ingresos mensuales percibidos entre ambos oscilarán los 250 y 300 dólares USA, que al ser comparados con la Cesta Básica Familiar⁴ estimada en 390 dólares USA mensuales se tiene como resultado una profunda insatisfacción de las necesidades contempladas como básicas. Las personas consideradas como «ocupadas» por el sistema, sólo logran sobrevivir dentro de un sistema económico que considera estimar una renta mínima vital de 172 dólares USA desvinculada totalmente con la cesta básica de consumo. En consecuencia, y bajo las circunstancias ya mencionadas, se tiene que casi un 75% de la PEA son considerados como «ocupados o empleados» al te-

⁴ La cesta básica de consumo incluye alimentos y no alimentos. La proporción de alimentos y no alimentos en la cesta básica, varía —dentro de un rango acotado— por departamentos. De acuerdo a la información del INEI, los alimentos representaban aproximadamente el 45 por ciento de la canasta básica de consumo y los no alimentos, el 55 % restante.

ner ingresos muy aproximados al nivel de la irreal Renta Mínima Vital establecida, pero que no pueden acceder a la Cesta Mínima Vital.

El establecimiento de ésta remuneración mínima ha estado regulada internacionalmente por el Convenio n.º 26 de la OIT y en virtud del mismo, el Estado peruano se comprometió a fijar un salario mínimo, obligatorio para todos los empleadores, con participación de las organizaciones de empleadores y trabajadores (art. 3.^a), tal como se ha venido haciendo hasta el momento. Sin embargo, si bien el Convenio n.º 26 deja libertad a las partes para fijar los métodos de determinación del salario mínimo, el Convenio No. 131 que aún no ha sido ratificado por el Perú señala que entre los elementos primordiales que deben tenerse en cuenta para determinar el nivel de los salarios mínimos deberían incluirse las necesidades de los trabajadores y de sus familias. Y en particular en el caso peruano, la Constitución señala que el trabajador tiene derecho a una remuneración equitativa y suficiente, que procure para él y su familia, el bienestar material y espiritual (art. 24) (OIT, 1928; OIT, 1970; Congreso Constituyente Democrático, 1993).

Otra característica inminente y estándar de una gran parte de las MYPE es su informalidad. Se ha podido constatar según la Superintendencia de Banca y Seguros y AFP's (2007), que mas de un 70% de las Micro y Pequeñas Empresas no se hallan inscritas en sus Registros Nacionales, es decir, que evaden impuestos, lo cual implica que ni el empleador ni los trabajadores gozan de los beneficios sociales y laborales que se derivan de un contrato formal tales como seguro médico, fondo de pensiones, compensación por tiempos de servicio, sueldo mínimo, jornada de ocho horas, entre otros. En este sentido, las tasas de desempleo en el Perú, estarían contabilizando como «personas empleadas» a este mayoritario sector de la Población Económicamente Activa que trabaja en condiciones precarias, sin horarios de trabajo, con trabajadores familiares no remunerados que incluyen niñas y niños, los cuales a su vez y en la mayoría de los casos, deben abandonar o dejar de lado sus estudios para priorizar dentro de sus actividades, el ayudar a sus padres en el negocio emprendido. Resumiendo y de acuerdo al contexto mencionado, se entiende que la economía informal es aquel proceso de generación de ingresos caracterizado por una desregularización por parte de las instituciones de la sociedad, en un ambiente legal y social donde actividades similares si están reguladas, siendo excluidas de los beneficios y derechos incorporados en las leyes y reglas administrativas, así como de los contratos laborales y sistemas sociales (Portes, Castells y Benton, 1989; Vuletin, 2008).

A todo esto, cabe añadir «lo formal dentro de lo informal», esto es cómo las actividades informales emplean medios ilegales para satisfacer objetivos esencialmente legales. Al respecto, se han podido observar formas

organizadas, por ejemplo, de comercio, que existen dentro del ámbito informal, tales como la piratería, que es tolerada y consumida por todos los niveles sociales, el tráfico de información que es aprovechada por grandes empresas cuando necesitan comprar bases de datos y lo mismo ocurre con el transporte público (segmento informal que continuamente paga multas) y que paga impuestos a través de la gasolina y otros. En este sentido, y en la ciudad de Lima Metropolitana, se podrían mencionar una infinidad de ejemplos, entre los cuales hay uno que resalta por encima de todos los demás: amplias galerías de tiendas muy ordenadas que cumplen con las normativas de salidas de incendios, sanidad y otros y que fueron relocalizadas por la Municipalidad local, que pagan los impuestos correspondientes y en cuyos alrededores hay vigilancia policial; sin embargo, los artículos que allí se venden son en su mayoría robados o siniestrados o provenientes del contrabando, que cumplen con la demanda de los compradores. Todos ellos son contabilizados como población «ocupada», por lo que se deja en evidencia a la informalidad como un fenómeno complejo que, en países como el Perú, actúa como «colchón social» ante la pobreza y la desigualdad en el ingreso (Perry *et al.*, 2006).

Por tanto, se desea sustentar que la teoría según la cual a mayor número de empresas en un país, habrá un mayor crecimiento económico y se generarán mayores puestos de trabajo, resulta ser una falacia para el caso limeño. Esta regla no puede ser aplicable al tratarse de Micro y Pequeñas Empresas, así como de Trabajadores Independientes, que participan en el mercado laboral bajo situación de extrema precariedad con el mero objetivo de subsistir y no de reinvertir las ganancias en el negocio, ni de generar ahorro. De ello se puede evidenciar que del total de MYPE existentes a nivel nacional, el 83% solo genera dos y en el mejor de los casos hasta cuatro puestos de trabajo, de los cuales un porcentaje bastante elevado son Trabajadores Familiares No Remunerados (TFNR) que trabajan más de quince horas a la semana y no reciben ninguna compensación monetaria ni son sujetos de beneficios sociales.

Según Informes del Ministerio de Trabajo, aunque anualmente surjan un millón y medio de nuevas MYPE, el índice de las que desaparecen continúa siendo bastante elevado superado el 70% en solo un año y medio (Cárdenes, 2007) y ello debido a la competitividad de los grandes consorcios que trabajan con economías de escala y la falta de tecnología y capacitación debida traducido en baja productividad, con lo cual se demuestra la escasa viabilidad de las mismas (García, 2007; p. 10).

Por todo lo expuesto en los párrafos anteriores, se concluye que las personas consideradas como «empleadas u ocupadas» son aquellas que han tenido que buscar formas alternativas, ingeniosas e improvisadas para poder «subsistir» y no para mejorar su calidad de vida, con ingresos que oscilan

entre los dos dólares diarios, bordeando los umbrales de la pobreza, proveyendo a sus familias de alimentos básicos (los cuales la mayoría de veces son insuficientes para obtener una dieta equilibrada) y una vivienda precaria (no construida con material noble y ubicada en invasiones). La mayoría de veces no les alcanza siquiera para hacer frente a la adquisición de medicamentos básicos en caso de enfermedad, razones que por demás, demuestran no solo una pobreza de ingresos que limitan la adquisición de determinada cantidad de bienes o acceder a ciertos servicios considerados como básicos; sino que mucho menos les permite la ampliación de las capacidades como individuos para hacer y desarrollarse como tales: la calidad de la educación, el nivel de desarrollo intelectual de individuo e inclusive el desarrollo intelectual de los mismos para cultivar una capacidad crítica y reflexiva que les permita participar activamente en las decisiones de Estado que afectan su calidad de vida y expectativas de desarrollo, tal como lo enuncia Sen (1983).

Sin embargo y pese a la perspectiva señalada, cabe añadir que se ha galardonado al Perú como el país con la mayor cantidad de emprendedores en el mundo, emprendimientos motivados por la subsistencia. Así, por cada 100 personas adultas, hay más personas involucradas en alguna actividad empresarial en el Perú que en cualquier otro país del mundo, según el *Global Entrepreneurship Monitor* (Bosma *et al.*, 2008). Sin embargo, este indicador no mide la dimensión, la calidad ni el impacto en la economía de las empresas creadas y no toma en cuenta la generación de ingresos que estas ideas emprendedoras generan, donde la proporción de empresarios de renta baja es mayor en el Perú que en otros países.

3. Los microcréditos y las MYPE

En la actualidad, las Microfinanzas se han convertido en un mecanismo de gran popularidad, que desde el ámbito de la Cooperación Internacional, interviene en la lucha contra la pobreza. En este sentido, se resaltan sus efectos positivos derivados de un mayor y más fácil acceso a las fuentes de financiación necesarias para el emprendimiento; sin embargo y tal como lo indica Buenaventura (2005; p. 56), apenas se destacan o se les presta mucha menos atención a los efectos negativos que puedan tener sobre los más pobres, ya que en muchos casos se utilizan para justificar las políticas públicas en materia de reducción de la pobreza, olvidando que este problema es de mayor envergadura que el emprendimiento y las necesidades financieras, lo que exige políticas públicas de ámbito macroeconómico y global, y no exclusivamente macroeconómicas (de creación de empresas) y parciales (de ámbito exclusivamente financiero).

Si la pobreza, como en el caso de Lima Metropolitana, está causada por una falta de acceso a servicios de salud, educación o infraestructuras, el uso de las microfinanzas y, en particular, el acceso a los microcréditos, no va a poder combatir todas esas necesidades (Morduch, 1999). Por tanto, el endeudamiento masivo de la población más pobre no puede presentarse como solución a los problemas de pobreza y subdesarrollo y mucho menos como una muestra extrema de libertad y progreso, porque no es el mercado el que se debe encargar de la pobreza y mucho menos transformar las políticas mundiales de cooperación en una simple inserción de los países en desarrollo en un liberalismo económico asimétrico, ya que con ello, solo se encubren las verdaderas causas que están en la base de la pobreza y el subdesarrollo en el mundo y convirtiendo a los pobres en responsables de su situación, «... anulando de alguna manera, las políticas de cooperación internacional, transformándolas en políticas de bancarización, convirtiendo la pobreza inmensa en deuda externa, ya que a mayor número de pobres, mayor número de créditos concedidos, con lo que se asegura una clientela prácticamente ilimitada que permite engrasar un sistema capitalista que habrá entrado así hasta los estratos mas pobres» (Gómez Gil, 2006; p. 7). Al transformarse la pobreza en deuda, implicaría que los que están en situación mas precaria y vulnerable lo están porque no han querido o no han podido endeudarse.

Por tanto, se puede apreciar la esencia del neoliberalismo, bajo el supuesto que toda persona que quiera, puede salir adelante y prosperar en una economía de mercado hecha para emprendedores y valientes.

No se trata de negar validez a las posibilidades que pueda tener un instrumento financiero como son los microcréditos, si no mas bien, cuestionar la utilización indiscriminada que se viene haciendo en torno a los mismos, a manera de desvirtuar algunos de los dilemas que mantienen abiertas las políticas de Cooperación Internacional, para avalar la expansión de un proceso de globalización sin normas, así como para facilitar la expansión de algunos de los pilares básicos del neoliberalismo. Es innegable que los micropréstamos ofrecen oportunidades a algunos para mejorar su situación y tal como se ha demostrado en algunas economías, pero también lo es el hecho de que no son la solución universal en la lucha contra la pobreza.

Cuando se habla de Microfinanzas, se refieren específicamente a aquellos servicios financieros como préstamos, ahorro, seguros o transferencias que se ofrecen a las personas en situación de pobreza, y que por lo general no pueden ofrecer un colateral o garantía. En este sentido, se identifican las microfinanzas como un objetivo ético, de responsabilidad social de la actividad financiera. Según este enfoque, el objetivo es ofrecer servicios financieros a personas de bajos ingresos, que no necesariamente son los más pobres, sino a los submarginados de la banca convencional (Castañeda, 2006; Hege, 2007).

Por ello, al revisar la eficacia de dicho instrumento en algunos países, se ha podido apreciar que la mayoría de los programas de Microfinanzas probablemente no mejoran los ingresos de las personas más pobres, aunque sí influyen en aquellas personas que se hallan en una situación un poco mejor. Ya que los más pobres necesitan acumular cierta cantidad de bienes antes de aumentar sus ingresos por medio de inversiones y de otros servicios financieros. Y ello se ha podido evidenciar en los estudios llevados a cabo por Hulme y Mosley (1996), los cuales observaron un mayor impacto en los ingresos de los prestatarios menos pobres, ya que los propósitos de obtención del crédito difieren mucho de los pobres y menos pobres. Aquellos con ingresos familiares inferiores al 80% del umbral de la pobreza piden préstamos más pequeños principalmente para consumo, en tanto que aquellos que cuentan con ingresos superiores a este 80% del umbral de la pobreza solicitan créditos para inversiones de capital de trabajo y fijo, es decir, para el autoempleo y la creación de empresas, lo cual se traduce en lo que Sen (1984) denomina como el desarrollo de las capacidades de las personas, en que los ingresos obtenidos les permite hacer mas cosas que la simple capacidad de adquisición de bienes o servicios, constituyéndose por ende el «bienestar humano».

Además, cabe recalcar que, si bien los microcréditos se están fomentando desde los países occidentales, allí donde las condiciones de vida y los mínimos vitales suelen estar asegurados, ello no resulta de la misma forma en aquellos países pobres donde indirectamente se estaría tratando de convencer a los destinatarios que su supervivencia es su mejor inversión.

Por todo ello, la otorgación de microcréditos no es el instrumento más importante para reducir la pobreza, tal como lo sustentan los economistas Adams y Von Pischke (1992), al señalar que el «endeudamiento no es un instrumento eficaz para ayudar a la mayoría de la gente a ayudar a mejorar su situación económica, sean operadores de fincas pequeñas o de microempresas o mujeres pobres. En la mayoría de casos, la falta de préstamos formales no es el problema más apremiante para estas personas». Por tanto, para que los programas de Microfinanzas puedan realmente ayudar a reducir la pobreza, se debe abordar eficazmente los principales obstáculos con que se enfrentan los pobres.

Sin embargo, en este punto cabe también preguntarse qué es mejor: ¿disponer de micropréstamos o no disponer de ellos?. La respuesta sería de que sí es mejor disponer de ellos, ya que al fin y al cabo son una oportunidad para algunos; sin embargo, habría que replantear el carácter lucrativo del mismo evidenciado en sus altísimas tasas de interés (Superintendencia de Banca y Seguros y AFP's, 2007), muy por encima de la banca tradicional, centrándose más en lo social y menos en lo económico, tal como señala Gutiérrez Nieto (2005). Pero si se replantea dicha

pregunta en ¿qué actuaciones se deben considerar claves para luchar contra la pobreza?, la respuesta sería la sanidad y la educación básica universal y gratuita, el agua potable y el saneamiento, las políticas dirigidas a aumentar y mejorar el empleo y las de redistribución de la renta, así como la reforma agraria; aspectos que han demostrado un efecto sobre la disminución de la pobreza incomparablemente superior a la de cualquier programa de microprestamos. Además, y tal como lo menciona Sánchez Flores (2002), centrarse tanto en las malas condiciones generales del trabajo como en las malas condiciones sociales en las que se hallan muchos desempleados o aquellos que tienen un mal empleo (precario, inestable, mal remunerado, etc.) mediante la inserción social de quienes quedan fuera del sistema, ya que el empleo se configura como motor de la inserción y exclusión social.

Pero pese a todo lo dicho, lo cierto es que los microcréditos están de moda, y su utilización indiscriminada en los discursos y en los mismos proyectos de solidaridad internacional parece un signo de modernidad inquestionable, que está siendo ampliamente respaldado por instituciones financieras, bancarias y multinacionales extraordinariamente poderosas. Los defensores de estos microcréditos alegan que son un instrumento ideal para los pobres, ya que al solicitarlos, tienen en su mano la posibilidad de salir de la situación de pobreza extrema en que se encuentran. Por ende, estos préstamos no se dirigen hacia sectores estratégicos de la economía, sino que sirven para financiar actividades en sectores prioritarios para la población más desasistida. De esta manera, se ha podido observar una carencia absoluta de condiciones básicas de vida, en la medida en que el Estado se ha desentendido de sus ciudadanos o no tiene las condiciones para garantizarles siquiera su subsistencia. Por ello, la sociedad mundial tiene que avanzar sobre la base de que los Estados asuman y garanticen unos mínimos vitales para todos sus habitantes, por el solo hecho de serlo, en atención social básica, sanidad, nutrición, educación y vivienda (Gómez Gil, 2005; p. 1).

Por tanto, la idea de responsabilizar a los solicitantes de los microcréditos de su propia supervivencia y la de sus familias, discrepa mucho de la Declaración de los Derechos Humanos⁵, donde se estableció que el de-

⁵ «Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad» (artículo 22); »Toda persona tiene derecho al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo y a la protección contra el desempleo» (artículo 23). «Toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesa-

sarrollo básico de las personas, estén donde estén, vivan donde vivan, debe estar asegurado por los Estados y en caso de no ser posible por la Comunidad Internacional (Pons Rafols, 1998).

Por lo que el argumento de que los pobres deben de ser responsables de su desarrollo traslada esta responsabilidad a cada sujeto, haciéndole culpable de su supervivencia y de salir adelante, anulando de esta forma el papel que Estados, Gobiernos y la propia Comunidad Internacional tienen en el desarrollo de los mas pobres. En este contexto, los microcréditos se estarían convirtiendo en una herramienta que sabotea nuestro compromiso político y ético que tenemos los que disfrutamos de cierta protección del Estado y vivimos acomodadamente con aquellas otras personas que carecen de lo más esencial y que han convertido su vida en una lucha diaria por sobrevivir. En resumen, los microcréditos pueden ser un instrumento útil pero no debieran ser romanticizados como si fueran una receta única para la solución de muchos de los problemas relacionados con la pobreza. Estos funcionan en una economía, donde al menos la población cuenta con lo mínimo para vivir y que los ingresos derivados son destinados en cierta proporción para el consumo, para la reinversión y el ahorro, y generando empleo digno, con respeto a los trabajadores y con una remuneración acorde al trabajo desempeñado.

Por otro lado, y analizando las perspectivas de género, se ha podido observar cómo una parte significativa de los microcréditos que se conceden, van dirigidas a las mujeres emprendedoras. En este sentido, se ha difundido ampliamente la idea de que las mujeres son mejores pagadoras que los hombres y que se preocupan más por el futuro de sus familias y por la educación de sus hijos, por lo cual son consideradas clientas potenciales para las instituciones microfinancieras (Yunus, 2005). Sin embargo, ésta discriminación positiva establece claros prototipos de género, donde se continúa recalando como responsabilidades exclusivamente femeninas, lo doméstico y lo familiar, en vez de impulsarse programas que tiendan a equilibrar y hagan desaparecer muchos de los fantasmas culturales que obligan a una mujer y a un hombre a comportarse como tales, estereotipos que a su vez incentivan y mantienen aquellas situaciones de explotación patriarcal tan arcaicas como dañinas para la mujer (Izquierdo, 2007, p. 7).

rio, por cualesquiera otros medios de protección social» (artículo 24); «Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad» (artículo 25).

Por tanto, convertirlas en «clientas» privilegiadas de los microcréditos no sólo se traduce en aumentar la responsabilidad que ya tienen sobre sus espaldas, sino que se les agrega a su ya recargada agenda de formas en que se debe comportar una mujer, el «tener que comportarse como buenas pagadoras», cuando la responsabilidad de pagar los compromisos por deudas adquiridas debería ser igual tanto para las mujeres como para los hombres.

En los programas microfinancieros, hay dos variables que se deberían revisar más a fondo y que necesitan una visión más multidisciplinar que el simple endeudamiento puede ofrecer. Por un lado, si bien, muchas de las Instituciones enfocan sus servicios microfinancieros hacia las mujeres con la finalidad de ofrecerles independencia, fomentando que sus solicitantes sean mujeres, en muchos casos son los hombres los que deciden directamente sobre el empleo y gestión de los créditos obtenidos (Goetz y Gupta, 1996). Y en segundo lugar, estos microcréditos podrían aumentar la situación de esfuerzo e incentivar las dobles jornadas de trabajo ya de por sí extremas que tienen las mujeres para salir adelante ellas mismas y sus familias, por lo cual dependería del Estado reducir dichas cargas, mediante estrategias de sensibilidad para promover el trabajo doméstico equitativo, cuya responsabilidad no recaiga en una sola parte, sino en ambas, y el desarrollo de instituciones eficaces orientadas al cuidado de los menores.

Por último, buena parte de los microcréditos otorgados a las mujeres de escasos recursos suponen una extensión más de sus actividades domésticas y familiares, lo que se refleja en la naturaleza de los proyectos puestos en marcha por ellas, esencialmente vinculados a la cocina, la costura y las labores del hogar. Sin embargo, se debería promover el acceso de las mujeres en ámbitos en los que tradicionalmente han estado excluidas, como por ejemplo la tecnología, y que han permitido su situación de desigualdad.

4. Conclusiones

El emprendimiento en Lima se sustenta en la constitución de Micro y Pequeñas Empresas MYPE (formadas por un número de trabajadores comprendido entre 1 y 10 para las Microempresas y entre 11 y 100 para las Pequeñas Empresas) y de Trabajadores Independientes. En este sentido, una parte significativa de la población busca, a través de su participación en estas iniciativas empresariales, bien como empresarios bien como trabajadores, obtener un nivel de renta que le permita abandonar los umbrales de pobreza y acceder a los medios mínimos de subsistencia.

Sin embargo, las MYPE y el Trabajo Independiente, lejos de resolver el problema de la pobreza, lo acentúa aún más, ya que dentro de dichas ini-

ciativas se esconden prácticas empresariales abusivas, ilegales y desleales, que ignoran los derechos más elementales relacionados con el trabajo. Así, estas empresas se caracterizan por generar unos niveles de ingresos medios muy bajos, inferiores en la mayoría de los casos a la cesta básica de consumo, que es la que garantiza un nivel de ingresos mínimo para acceder a los bienes de primera necesidad en las cantidades suficientes. Además, más del 70% de las MYPE no están registradas legalmente, formando parte de redes informales de empresas sustentadas en prácticas ilegales y de impactos negativos sobre la población. En este contexto socioeconómico, las reformas legales emprendidas, lejos de reconocer la realidad y de introducir mejoras tendentes a mejorarlas, han agravado aún más la situación, al establecer unas normas más liberalizadas y permisivas que las que existían tradicionalmente.

Por otra parte, los programas de Microfinanzas y de concesión de microcréditos a colectivos emprendedores con escasos recursos (dentro de los cuales tiene una gran importancia las mujeres), aunque representan un instrumento financiero que puede contribuir a la creación y posterior desarrollo de MYPE y trabajo autónomo o independiente, son totalmente insuficientes para paliar la pobreza. Los microcréditos representan una solución parcial (estrictamente financiera) y microeconómica (enfocada únicamente al ámbito de las empresas privadas), mientras que la reducción de la pobreza exige de soluciones globales (políticas asistenciales para favorecer el acceso a los bienes y servicios de primera necesidad y políticas activas de apoyo a la generación de empleo) y de carácter macroeconómico (donde los Estados nacionales y las instituciones mundiales han de jugar un papel fundamental). Además, los programas de microcréditos trasladan la responsabilidad de la pobreza a los propios colectivos afectados (cuando se trata de un tema de co-responsabilidad) y al dirigirse en una parte importante a las mujeres, contribuyen a mantener los patrones que garantizan la desigualdad de género.

Es por ello que las políticas de concesión de microcréditos tienen que estar enmarcadas dentro de una estrategia de apoyo al emprendimiento y la creación de empresas, que a su vez ha de formar parte de una estrategia global de reducción de la pobreza, en las que la intervención de las Administraciones Públicas es crucial. Sólo así será posible ganar la batalla a la pobreza en Lima Metropolitana y en cualquier otra zona o comunidad local.

Bibliografía

ADAMS, D.W. y VON PISCHKE, J.D. (1992), «Microenterprise Credit Programs: Déjà Vu». *World Development*, vol. 20, n.º 10, pp. 1.463-1.470.

ATKINSON, A.B. (1987), «On the Measurement of Poverty», *The Econometric Society*, n.º 55, pp. 750-762.

BOSMA, N.; ACS, Z.; AUTIO, E.; CODURAS, A. y LEVIE, J. (2008), *Executive Report, Global Entrepreneurship Monitor*, Santiago de Chile.

BUENAVENTURA, H. (2005), «Microprestamos, microfinanzas y cooperación para el desarrollo», *Pueblos, Revista de Información y debates*, n.º 18, pp. 56-58.

BURGA, C. y MORENO, M. (2001), *¿Existe subempleo profesional en el Perú urbano?*, Consorcio de Investigación económica y social (CIES), *Investigaciones breves* 17, Lima.

CARDENAS, J. (2007), «Casi 2 millones de MYPE son informales», *Diario La República*, Sección de Economía. [http://www.larepublica.com.pe/component?option=com_content&task=view&id=189385&Itemid, /](http://www.larepublica.com.pe/component?option=com_content&task=view&id=189385&Itemid,/)

CASTAÑEDA VARGAS, W. (2006), «Comportamiento del mercado del microcrédito en Lima», *Convergencia Empresarial-Revista Virtual*, n.º 2, año 1, pp. 5-18.

CEPAL (2004), «Pobreza y desigualdad en América Latina», *Futuros, Revista Trimestral Latinoamericana y Caribeña de Desarrollo Sostenible*, volumen 2, n.º 8, pp. 9-16.

CONGRESO CONSTITUYENTE DEMOCRÁTICO (1993), Constitución Política del Perú. Capítulo II de los Derechos Sociales y Económicos, Ministerio de Justicia, Lima.

DIETERLEN, P. (2001), «Derechos, necesidades básicas y obligación institucional», en CLACSO, *Pobreza, desigualdad social y ciudadanía. Los límites de las políticas sociales en América Latina*, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

DIRECCIÓN NACIONAL DE LA MICRO Y PEQUEÑA EMPRESA (2007), *Actualización de Estadísticas de la Micro y Pequeña Empresa*, Dirección Nacional de la MYPE, Lima.

DOMÍNGUEZ, J. y CARABALLO, M. (2006), «Medición de la pobreza: una revisión de los principales indicadores», *Revista de métodos cuantitativos para la economía y la empresa*, n.º 2, pp. 29-61.

FERES, J.C. y MANCERO, X. (2001), «Enfoques para la medición de la pobreza. Breve revisión de la literatura», *Serie de estudios estadísticos y prospectivos*, Serie 4. CEPAL, Santiago de Chile, pp. 47-71.

GAMERO, J. (2008), «Ley Mype-Reforma laboral liberal antes que promoción de la microempresa». *Diario La República*. <http://www.larepublica.com.pe/content/view/248875/645/>.

GARCÍA, N. (2007), *RMV, MYPE y canasta básica*, Informes de la Comisión Especial de Productividad y Salarios Mínimos, Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, Lima.

GÓMEZ GIL, C.; GONZÁLEZ PARADA, J.R. y VIEITES, J.L. (2005), *Microcrédito y cooperación al desarrollo: ideas para un debate necesario*. Trabajos Solidarios, 4, Ayuntamiento de Córdoba, Córdoba.

GÓMEZ GIL, C. (2006), «El dilema de los microcréditos en las políticas de desarrollo», *Cuadernos BAKEAZ*, n.º 76, pp. 2-13.

GUTIÉRREZ NIETO, B. (2005), «Antecedentes del Microcrédito. Lecciones del pasado para las experiencias actuales», *CIRIEC, España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 51, pp. 25-50.

GOETZ, A.M. y GUPTA, R.S. (1996), «Who takes the credit?. Gender, Power and Control over Loan Use in Rural Credit Programmes in Bangladesh», *World Development*, vol. 24, n.º 1, pp. 45-63.

HEGE, G. (2007), *Microfinanzas y pobreza*, Inter-American Development Bank. Sustainable Development Department. Microenterprise Unit, Washington, D.C.

HUERTA BENITES, F. (2008), «Economía informal y Mypes en el Perú», *Boletín Económico de Desarrollo y Empresarial*, vol. 1, n.º 36, pp. 1-5.

HULME, D. y MOSLEY, P. (1996), *Finance Against Poverty*, Editorial Routledge, London.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA (1995), *Migraciones internas en el Perú*. Informe Técnico, INEI, Lima.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA (2007a), *Mercado laboral en Lima Metropolitana*, Informe técnico, INEI, Lima.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA (2007b), *La pobreza en el Perú*, Informe técnico, INEI, Lima.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA (2008), *Situación del mercado laboral en Lima Metropolitana*, Informe técnico, INEI, Lima.

IZQUIERDO, M.J. (2007), «Sistema sexo-género», en VV.AA.: *Marco teórico de la igualdad*, Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona.

MARTÍNEZ, M. (2005), «A diez años de Copenhague», Barómetro económico de la BBC Mundo. http://news.bbc.co.uk/hi/spanish/business/barometro_economico/newsid_4263000/4263527.stm.

MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO (2008), *Actualización de las estadísticas MYPE*, Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, Lima.

MORDUCH, J. (1999), «La promesa del microcrédito», *Journal of Economic Literature, American Economic Association*, vol. XXXVII, pp. 1.569-1.614.

NACIONES UNIDAS (2007), *Estado de la población mundial 2007-Liberar el potencial del crecimiento urbano*, Fondo de Población de las Naciones Unidas, New York.

OIT (1928), *Convenio relativo al establecimiento de métodos para la fijación de salarios mínimos*, Convenio OIT 26, Ginebra.

OIT (1970), *Convenio relativo a la fijación de salarios mínimos, con especial referencia a los países en vías de desarrollo*, Convenio OIT 131, OIT, Ginebra.

PERRY, G.; ARIAS, O.; LÓPEZ, H.; MALONEY, W. y SERVEN, L. (2006), *Poverty reduction and growth: virtuous and vicious circles*, The World Bank for the Latin American and Caribbean studies, Washington.

PERRY, G.E.; ARIAS, O.S.; FAJNZYLBER, P.; MALONEY, W.F.; MASON, A.D. y SAAVEDRA CHANDUVI, J. (2007), *Informalidad: escape y exclusión*, Banco Mundial, Estudios del Banco Mundial sobre América Latina y el Caribe, Washington.

PNUD (2008), *Informe sobre el desarrollo humano 2007-2008*, PNUD, New York.

PONS RAFOLS, X. (1998), *La Declaración Universal de los Derechos Humanos*, Asociación para las Naciones Unidas en España, Icaria Editorial, Barcelona.

PORTES, A.; CASTELLS, M. y BENTON, L. (1989), «World Underneath: The Origins, Dynamics, and Effects of the Informal Economy», en PORTES, A.; M. CASTELLS y L. BENTON (eds.), *The Informal Economy: Studies in Advanced and Less Developed Countries*, Johns Hopkins University Press, Baltimore.

ROWNTREE, B.S. (1901), *Poverty: a study of town life*, McMillan, London.

SACHS, J. y LARRAIN, F. (1994), *Macroeconomía en la economía global*, Prentice Hall Hispanoamericana, México.

SEN, A. (1983), «Poor, relatively speaking», *Oxford Economic Papers New Series*, vol. 35, n.º 2, pp. 153-170.

SEN, A. (1984), *Poverty and famines: an essay on entitlement and deprivation*, Oxford University Press, New York.

SUPERINTENDENCIA DE BANCA Y SEGUROS Y AFP'S (2007), *Microfinanzas en el Perú, Situación y perspectivas*, Superintendencia de Banca y Seguros y AFP'S, Lima.

VERDERA, F. (2001), «Causas del agravamiento de la pobreza en el Perú desde fines de la década de 1980», CLACSO: *Pobreza, desigualdad social y ciudadanía*, Buenos Aires, pp. 127-165.

VULETIN, G. (2008), *Measuring the Informal Economy in Latin America and the Caribbean*. IMF. Working Paper, International Monetary Fund, Washington.

WORLD BANK (2007), *World Development Indicators 2007*, The World Bank, Washington.

YUNUS, M. (2005), *El banquero de los pobres: los microcréditos y la batalla contra la pobreza en el mundo*, Ediciones Paidós Ibérica, Madrid.

Problemática fiscal de la transformación en el seno de la Sociedad Cooperativa Europea

Dra. Belén Bahía Almansa

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Sumario: I. Introducción. II. Algunas consideraciones generales en torno a la Sociedad Cooperativa Europea. III. Los aspectos mercantiles de la transformación en SCE. IV. Los aspectos fiscales de la transformación en el seno de la SCE. 1. En el ámbito de la imposición directa. En concreto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. 2. En el ámbito de la imposición indirecta. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

Resumen:

La Sociedad Cooperativa Europea (en adelante SCE) es concebida como una sociedad supranacional de ámbito comunitario en la esfera de la empresa cooperativa, la cual puede ser creada *ex novo* o por otros procedimientos de constitución derivada, como es la transformación de una Sociedad Cooperativa en una SCE. La transformación de Sociedad Cooperativa en SCE —como la transformación de cualquier otra sociedad— constituye una operación social compleja, tanto por los diferentes aspectos involucrados (mercantiles, fiscales y contables) como por la importancia de los intereses en juego (socios, acreedores y terceros). La transformación en SCE se desarrolla, como cualquier otro tipo de transformación, a través de un procedimiento perfectamente regulado a fin de que todos los intereses en juego queden garantizados. Sin embargo, la transformación de las Sociedades Cooperativas en SCE presenta algunas dificultades adicionales.

Palabras clave:

cooperativas, impuestos, transformación, Sociedad Cooperativa Europea.

Abstract:

The European Cooperative Society (hereinafter SCE) is a Community entity within the cooperative business world, which can be established *ex nihilo* or through other derived constitutional proceedings, such as the transformation of a internal Cooperative Society into SCE.

Transformation of a Cooperative Society into SCE, as any other society transformation, constitutes a social complex operation so for the different aspects

involved (commercial, tax or accounting) as the importance of the interests involved (members, creditors and third parties). The transformation is developed, as any type of transformation, through a perfectly regulated proceeding in order to all the interests involved are guaranteed. However, the transformation of Cooperative Societies into SCE arises some additional difficulties.

Key words:

cooperative, taxation, transformation, European cooperative society.

ECONLIT

K290 y K340.

I. Introducción

En un mundo globalizado y extremadamente competitivo como el actual no sólo las grandes empresas capitalistas necesitan internacionalizarse para sobrevivir; también las cooperativas necesitan ampliar sus fronteras más allá de los límites nacionales.

El capitalismo global ha incidido profundamente en el sector de la economía social y, especialmente, en las cooperativas, tanto en su forma de desarrollo y actuación, como en su propia naturaleza.

No todas las cooperativas pueden sobrevivir operando únicamente en los mercados locales, pues tales mercados están cada vez menos protegidos y acecha el peligro de que las grandes multinacionales puedan absorber los mismos. Generalmente competir con los más cercanos no es suficiente si se quiere garantizar la supervivencia de la actividad a largo plazo, siendo necesario competir a nivel internacional (Errasti, Heras, Elgóibar y Begiristain, 2002, p. 124).

El fenómeno de la trasnacionalización resulta más complejo para las cooperativas que para otras figuras societarias, lo que se constata por el hecho de que en la actualidad son pocas las cooperativas que desarrollan actividades productivas trasnacionales.

Para lograr la internacionalización del sector cooperativo, se hacía necesario desarrollar vías específicas que alcanzasen su consecución. Una de estas vías ha sido la creación de una entidad cooperativa de corte propiamente europea que pudiese desplegar su actividad en varios Estados miembros. Nace así la Sociedad Cooperativa Europea, complemento necesario de la ya regulada sociedad europea.

Partiendo del hecho de que el sector cooperativo representa un modelo de empresa alternativo a la empresa de corte capitalista, su desarrollo internacional debía poner de relieve también —y de forma muy especial— sus elementos específicos y diferenciadores, de forma que las actuaciones que

en materia socioeconómica se desarrollasen para la expansión exterior de dichas entidades habrían de tener en cuenta en todo momento los valores históricos del cooperativismos que han caracterizado a lo largo de los años a estas entidades. Era importante, por tanto, mantener en la regulación de este tipo de entidades supranacionales la relación de transacción entre los socios y ésta, obligando a la entidad cooperativa a promover no sólo sus intereses económicos, sino también los intereses sociales de sus socios.

II. Algunas consideraciones generales en torno a la Sociedad Cooperativa Europea

La Sociedad Cooperativa Europea (en adelante SCE) es concebida por el legislador europeo desde sus orígenes como una sociedad supranacional con un régimen jurídico que emana de la propia Unión Europea. A diferencia de lo que ocurrió con la sociedad anónima europea (en adelante SE), la SCE no se planteó como una sociedad de derecho nacional uniforme, sino que desde el primer momento se planteó como un tipo de sociedad *ex novo*, como una sociedad de Derecho comunitario (Pastor Semperé, 2009, p. 120).

La consecución de un mercado único europeo exigía no sólo eliminar los obstáculos a los intercambios comerciales y la supresión de restricciones a la libertad de establecimiento, sino también que las estructuras empresariales se adaptasen a la nueva dimensión comunitaria del mercado. El Reglamento sobre Estatuto de la SCE, en el Preámbulo, destaca este objetivo al señalar que el correcto desarrollo y realización del mercado único requiere, de forma indispensable, la producción de normas europeas que regulen el régimen societario de empresas, de sociedades de cualquier naturaleza y clase que puedan operar en todo el espacio europeo, y así mismo, que tales normas europeas faciliten la constitución y el funcionamiento de tales sociedades en base al principio de supranacionalidad, tanto en su constitución y carácter internos, como en cuanto al ámbito de desarrollo de sus actividades, de forma que se rebasen los límites estrictamente nacionales. En definitiva, se hacía necesario para la buena marcha del mercado común la existencia de sociedades o empresas de nacionalidad o naturaleza europea.

El instrumento normativo elegido para la regulación de este tipo de entidad ha sido el Reglamento, en concreto el Consejo de la Unión Europea aprobó el Estatuto de la SCE integrado por dos disposiciones: una, el Reglamento CE/1435/2003, de 22 de julio, que aprueba el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea; por otro lado, la Directiva 2003/72/CE, de 22 de julio de 2003, que completa dicho estatuto en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

El Estatuto de la SE constituyó un importante punto de referencia —tanto en lo que respecta a su normativa como a su sistemática— en la construcción de la normativa sobre la SCE. La finalidad que se proponía el Estatuto era la de individualizar la regulación para la constitución y el funcionamiento de una forma cooperativa que integrase a personas físicas residentes en diversos Estados miembros o a personas jurídicas constituidas en base a la legislación de varios Estados en orden a participar al mismo fin social, sin modificar el propio criterio de comportamiento. El esquema de Estatuto, teniendo en cuenta las diversas y especiales características de las sociedades cooperativas que operan en los diversos Estados, propone un contexto mutualístico y social idóneo, al consentir a la SCE una actividad de empresa que se desenvuelva en el mercado en plano de igualdad con las otras figuras societarias. Este dato es importante y deberá ser tenido en cuenta a la hora de configurar el régimen sustantivo y fiscal aplicable a dicha forma social.

Ahora bien, aunque el estatuto de la SCE es europeo, el marco jurídico en el que estas empresas ejercen sus actividades dentro del marco de la Unión, continúa apoyándose fundamentalmente en las legislaciones nacionales. Ello implica que en los espacios que deje vacíos la legislación comunitaria —que no son infrecuentes, como ocurre con la materia fiscal— o en materias que el Reglamento regule parcialmente, se aplicará la normativa interna del Estado donde la sociedad tenga la sede social, en concreto las normas aplicables a las cooperativas constituidas con arreglo a la legislación del Estado miembro del domicilio de la SCE.

Es por este motivo por el que la regulación fiscal interna va a tener una indudable influencia sobre la elección del lugar de implantación de esta sociedad, lo que va a provocar diversos problemas si tenemos en cuenta los diversos modelos cooperativos y los diferentes sistemas tributarios existentes en los países de la Unión, especialmente en las normas relativas a la determinación de la base imponible y de los tipos de gravamen en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Esta diversidad puede implicar desventajas competitivas para las empresas de los Estados miembros; en concreto para aquellos Estados que aplican un régimen fiscal más gravoso para estas sociedades cooperativas. Esta observación, que podría realizarse en general para cualquier tipo de sociedad, como es por ejemplo la SE, tiene en el caso de la sociedad cooperativa una especial importancia, dado que en algunos países —como el nuestro— las cooperativas gozan de un trato fiscal especial y más favorable que el aplicable al resto de las sociedades (Pastor Sempere, 2009, 123).

Por otro lado, se han planteado en muchos países —entre otros en el nuestro—, la necesidad de una reforma en profundidad del régimen aplicable a las cooperativas a fin de reforzarlas como modelo de empresa y dotarlas de los medios jurídicos y económicos precisos para poder competir en

el mercado en condiciones de igualdad con otras empresas de corte capitalista. Sin embargo, estas reformas han encontrado un importante obstáculo en la normativa europea sobre ayudas de estado, dada la posibilidad de que el régimen fiscal especial aplicable al instituto cooperativo produzca efectos de distorsión sobre la competencia en el ámbito europeo.

A todos estos problemas se une en nuestro contexto uno de especial importancia, cual es la separación de la SCE del modelo cooperativo español y su acercamiento a otros modelos, especialmente al economicista alemán. El nuevo modelo europeo se concilia mal con un régimen fiscal especial, el de las cooperativas internas, concebido para un tipo social que se rige por unos principios cooperativos propios y muy diferentes al modelo economicista alemán. Esta influencia germánica y su consiguiente distanciamiento de la tradición mutualística española, puede plantear problemas en la transformación en SCE, no sólo desde un punto de vista sustantivo, sino desde el punto de vista fiscal.

El Reglamento de la SCE contempla varias formas de constitución de la misma, de modo que puede ser creada *ex nihilo* o a través de otros procedimientos de constitución derivada, entre los que se encuentra de una forma muy destacada la transformación de una sociedad cooperativa interna en SCE.

Antes de abordar las implicaciones fiscales que, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta, tiene este tipo de trasformaciones, analizaremos sucesivamente los aspectos mercantiles de la transformación de la sociedad cooperativa en SCE como forma de constitución de la misma.

III. Aspectos mercantiles de la transformación en SCE

La SCE podrá constituirse mediante la transformación de una sociedad cooperativa conforme al ordenamiento jurídico de un Estado miembro y con domicilio social y administración central en la Comunidad y que tenga un cierto vínculo transnacional, pues se le exige que «haya tenido un establecimiento o una filial regulada por el ordenamiento jurídico de otro Estado miembro durante al menos dos años». El proceso de transformación no implica la extinción de la sociedad que se encuentre inmersa en tal proceso, sino simplemente se trata de un cambio en el tipo social, permaneciendo la personalidad jurídica y la propia identidad. De este modo, el artículo 35.8 del Reglamento SCE establece que la transformación de una sociedad cooperativa en SCE no producirá su disolución ni la creación de una nueva persona jurídica.

No cabe pues hablar en sentido estricto de constitución de SCE por transformación, sino más bien de formación de una Sociedad Cooperativa

Europea a partir de otra cooperativa. La elección de este procedimiento de formación de la SCE está reservado por lo tanto —de forma exclusiva— a sociedades cooperativas que ya estén constituidas. Ningún otro tipo de sociedad podrá convertirse mediante su transformación en SCE. También, a la SE, le está vedada la posibilidad de la transformación en SCE.

La transformación se regirá en sus aspectos sustantivos por la normas internas que le resulten de aplicación a la cooperativa que se va a transformar, normas que en nuestro caso se recogen en la normativa estatal (artículo 69 de la Ley General de Cooperativas) o autonómica (distintas normas de transformación contenidas en las Leyes autonómicas de cooperativas) que le resulten de aplicación a la cooperativa en cuestión. Ahora bien, la transformación debe respetar las reglas previstas en el propio Reglamento de la SCE, en concreto a la regulación contenida en el artículo 35.

El Reglamento de la SCE se limita a regular el esquema formal de la transformación, en muchos puntos semejante al regulado en el propio Reglamento para la constitución por fusión. Siguiendo lo dispuesto en el artículo 35 del Reglamento, será necesario en todo caso un proyecto de transformación redactado por el órgano de administración y un informe en el que se justifiquen los aspectos jurídicos, económicos, los efectos para el empleo y las consecuencias para los socios y trabajadores de la adopción de la forma de SCE. Deberá acompañarse de un informe de uno o más peritos independientes en el que se certifique que se respeta *mutatis mutandi* lo dispuesto con ocasión del proyecto de fusión, esto es, sobre la relación de canje de las participaciones en el capital suscrito y, en su caso, el importe del pago en efectivo; si no hubiere participaciones, el reparto exacto de los activos y su valor equivalente en participaciones.

El proyecto de transformación y los estatutos de la nueva SCE deberán ser aprobados por la asamblea general de la cooperativa que se transforma. En este sentido resulta fundamental el respeto de los derechos de los trabajadores y sus condiciones de trabajo, conforme a las relaciones laborales existentes, que se trasferirán —en virtud de la inscripción de la sociedad resultante de la transformación— a la SCE.

Igualmente el apartado 4 del artículo 35 del Reglamento SCE señala que el proyecto de transformación deberá hacerse público según las modalidades previstas en la legislación de cada Estado miembro. La norma no señala, sin embargo, que deba ser una publicidad conforme a la legislación de las sociedades anónimas, ni se remite al contenido del artículo 12.1 del Reglamento SCE. Sin embargo algunos autores estiman que la publicidad debe ser la exigida por el Estado del domicilio a las sociedades capitalistas, particularmente a la anónima. En el caso de transformación de sociedades anónimas españolas en SE dicho proyecto deberá ser publicado en los mismos términos que el proyecto de fusión.

Las mismas normas sobre mayorías y condiciones que rigen para la fusión se aplicarán para el desarrollo de la asamblea general en la que se apruebe el proyecto de transformación y los estatutos sociales por los que se regirá la SCE. Adopción del acuerdo de transformación y de los estatutos por mayoría reforzada de la asamblea. Aunque no se produce cambio de ley aplicable, toda vez que el domicilio social no puede trasladarse de un Estado miembro a otro en el momento de la transformación, el Reglamento permite que los Estados miembros puedan condicionar la transformación, al igual que ocurre en la SE, al voto favorable por mayoría cualificada o por unanimidad del órgano que controle la cooperativa y en el que esté organizada la participación de los trabajadores.

Por último se prevé la posibilidad de la transformación de una SCE en cooperativa sujeta al Estado miembro en el que tenga su domicilio social, transformación que en ningún caso implicará la disolución o la creación de una nueva persona jurídica. La decisión relativa a la transformación no podrá adoptarse antes de que hayan transcurrido dos años desde su inscripción en el Registro ni antes de que hayan sido aprobadas las dos primeras cuentas anuales. Tal operación de transformación queda sujeta al cumplimiento de requisitos similares a los indicados para la constitución de una SCE por transformación.

IV. Aspectos fiscales de la transformación en SCE

1. *En el ámbito de la imposición directa, en concreto, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades*

En el Derecho Comunitario Europeo de Sociedades no encontramos una concepción global de las operaciones de reestructuración en general ni, por supuesto, de la operación de transformación en particular. Quizá esto se deba a la falta de una concepción unitaria de estas operaciones en los Ordenamientos de los diversos Estados miembros que la forman, lo que hace que tanto a nivel sustantivo como a nivel fiscal se regulen por separado tan solo algunas modalidades de estas operaciones¹.

¹ El reconocimiento de la transformación como forma de constitución de la SE no viene a subsanar la falta de una Directiva comunitaria que armonice y facilite las transformaciones heterogéneas (Vicent Chuliá, 2003, p. 61). Las lagunas existentes en las normas internas sobre el proceso de transformación y las diferencias entre los diferentes ordenamientos jurídicos harían más que aconsejable su adopción, dada la amplia remisión que, como hemos visto, realiza en esta materia el Reglamento de la SCE a las normas nacionales sobre transformación societaria.

Como sabemos, la Directiva del Consejo 90/434/CEE, recientemente modificada por la Directiva 2005/19/CEE, regula los aspectos fiscales de algunas de estas operaciones (fusión, escisión, aportaciones de actividad y canje de acciones) estableciendo un sistema que garantiza la neutralidad fiscal sólo para las operaciones que se incluyen en su ámbito, y todo ello limitado a las denominadas sociedades de capital.

Por lo que respecta al alcance de la armonización, la citada Directiva sólo cubre aquellas operaciones internacionales en las que necesariamente deben intervenir sociedades de dos o más Estados miembros de acuerdo con lo establecido en el artículo 1 de la Directiva. Como la transformación parece afectar a una sola sociedad, es por lo que no se incluye entre las operaciones a las que afecta la Directiva.

La exclusión de la transformación del grupo de las operaciones amparadas por la Directiva citada no puede ser entendida, sin embargo, como una invitación a los Estados miembros a tratar esta operación de forma diferente a aquéllas.

Aunque la transformación afecte a una sola sociedad, pueden verse implicados varios Estados miembros con intereses fiscales y regulaciones diferentes, por lo que es necesaria una armonización en la regulación de los efectos fiscales de la transformación.

Un buen ejemplo de las implicaciones internacionales de la transformación lo encontramos en la Resolución de la Corte Federal Alemana de 17 octubre 2007.

El Tratado de doble imposición entre Italia y Alemania permite gravar en Alemania al partícipe de una sociedad (residente alemán) respecto a los beneficios resultantes de un cambio de forma legal de una compañía italiana. Una persona física residente en Alemania mantiene el 80 por ciento de las participaciones de una sociedad comanditaria simple italiana la cual se convierte en sociedad de responsabilidad limitada. La Ley fiscal italiana permite que la sociedad resultante de la transformación asuma el patrimonio de la sociedad transformada al valor que figura en los libros contables, es decir a valor de mercado, y por tanto no gravar los beneficios resultantes de la conversión.

Después de la conversión, el residente alemán vende sus participaciones en la nueva corporación, obteniendo un beneficio que no es gravado bajo la Ley fiscal italiana. El residente alemán entiende que los beneficios deberían también permanecer libres de gravamen en Alemania en base a lo dispuesto en el tratado ya citado, que exime los beneficios resultantes de la transferencia de participaciones. Pero la Corte Federal argumentó que lo pretendido en la regulación del Tratado era eximir de gravamen en el Estado de residencia aquellos beneficios que ya habían sido gravados en el Estado del domicilio de la Corporación, cosa que no ocurría en este caso.

La transformación, pese a ser una operación de reestructuración, no queda amparada por esta protección lo que, en nuestra opinión, puede plantear muchos problemas y desajustes tanto a nivel interno como a nivel comunitario por el diferente tratamiento fiscal que se da a los efectos de la transformación en los diferentes Ordenamientos de nuestro entorno.

Centrándonos en los efectos fiscales que la transformación tiene en el Ordenamiento jurídico español, podemos señalar que la transformación de una sociedad cooperativa interna en SCE no producirá, en principio, efecto alguno desde el punto de vista de la imposición directa, en concreto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya que no se produce cambio alguno en el régimen de tributación, que seguirá siendo el mismo tras la transformación.

En nuestro Sistema fiscal, la transformación de sociedades cooperativas sólo tiene efectos fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades en el caso de que, como consecuencia de la transformación, se produzca un cambio en el régimen de tributación aplicable a la sociedad, pasando, por ejemplo, del régimen del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) al régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) como es el caso de transformación de sociedad cooperativa en sociedad civil; o un cambio en las peculiaridades del régimen dentro del propio IS, como el cambio del tipo de gravamen aplicable que se opera, por ejemplo, en la transformación de sociedad cooperativa en sociedad capitalista del tipo de la SA o de la SRL; o el cambio de un régimen fiscal general a un régimen fiscal especial en el ámbito del propio IS, como ocurre en el caso de la transformación de sociedad capitalista anónima o limitada en sociedad cooperativa.

Todo esto se desprende de lo regulado en el artículo 26 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se regula el Impuesto sobre Sociedades. En dicho precepto legal se regulan dos supuestos de conclusión del periodo impositivo por causa de transformación de la forma jurídica de la entidad: el supuesto contemplado en la letra *c*), cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este Impuesto de Sociedades de la entidad resultante; y el regulado en la letra *d*), cuando se produzca la transformación de la forma jurídica y ello determine la modificación del tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

Estos supuestos no presentan entre sí diferencias sustanciales, originándose ambos por causa de la transformación de la entidad. Tan solo son diferentes en las consecuencias fiscales que se derivan en cada caso, en concreto el tratamiento dado a las plusvalías latentes acumuladas hasta el momento de la transformación así como alguna problemática concreta que

cada uno de ellos plantea, como es la relativa a la compensación de pérdidas tras la transformación o el problema de las reservas.

Por lo que respecta a las plusvalías latentes, con la redacción del apartado *c*) del artículo 26.2 de la Ley del IS se trataba de dar solución a un problema sencillo: regular la exigencia de liquidación del IS cuando un sujeto pasivo de dicho Impuesto decide transformarse, y esta decisión determine que deje de estar sujeto a dicho Impuesto. La postura que adopta el legislador ante este hecho consiste en entender concluido en ese mismo momento el periodo impositivo. Como el beneficio de la sociedad se habrá materializado a lo largo de su vida en los distintos elementos de su patrimonio, viene a exigir la denominada «plusvalía del muerto», que consiste en calcular el beneficio imputable a todos sus bienes por la diferencia entre el valor de mercado del elemento y su valor contable.

Ahora bien, el legislador se enfrentaba a otro tipo de transformaciones que podemos denominar de menor entidad, en las que se producía tan solo un cambio en el tipo de gravamen o del régimen tributario aplicable dentro del IS. En estos supuestos la respuesta no podía ser tan agresiva, y por ello redacta la letra *d*) del artículo 26.2, optándose en tales casos por gravar la plusvalía latente en el momento de su efectiva realización, pero fraccionando su cálculo, es decir, fragmentando su tributación bajo dos regulaciones diferentes: la que corresponde a la situación tributaria actual (la del momento de la realización) y la que hubiera correspondido en ese momento a la entidad de haber continuado en su forma originaria.

La finalidad del legislador estaba clara, al establecer en ambos supuestos que las rentas generadas en cada periodo impositivo tributasesen con su correspondiente régimen, es decir, con aquel bajo el que se habían generado. Ambos supuestos se presentan, sin embargo, como excepciones a la regla general de que la transformación no produce la ruptura del periodo impositivo, dado que el mantenimiento de la personalidad jurídica—rasgo fundamental de este fenómeno— impide que se produzca la disolución y posterior constitución de una nueva sociedad.

Dado que el Estatuto de la SCE no contiene una regulación fiscal específica aplicable a la SCE, como se desprende del Considerando 16 del mismo, la SCE se regirá por las leyes fiscales nacionales del Estado miembro de su domicilio social y de su sede de dirección efectiva. Así, en el caso español, a la SCE aquí domiciliada se le va a aplicar el mismo régimen tributario que a una sociedad cooperativa española. El único problema es que en nuestro sistema existen varios regímenes fiscales aplicables a las cooperativas. Por un lado tenemos el régimen fiscal general, contenido en la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas, aplicable a las cooperativas de régimen común y un

conjunto de normas fiscales forales aplicables a las cooperativas sujetas al régimen foral².

La Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, viene a recoger las principales especialidades del tratamiento tributario de este tipo de entidades³. Este régimen fiscal especial se apoya básicamente en dos tipos o grupos de normas: las denominadas normas de ajuste técnico⁴, que tratan de adecuar las normas tributarias generales al peculiar funcionamiento y a las características propias de las cooperativas, y normas incentivadoras, que otorgan un conjunto de beneficios fiscales a algunas de estas entidades (cooperativas protegidas y especialmente protegidas) teniendo en cuenta la función social que realizan este tipo de cooperativas.

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

En nuestro sistema, aunque se dé un régimen fiscal más beneficioso a las cooperativas, paradójicamente el tratamiento de los beneficios obteni-

² Las diferentes Normas Forales son:

- Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Guipúzcoa (*BOG* 30/05/1997), que fue modificada por el artículo 5 de la Norma Foral 5/2002, de 13 de mayo por la que se aprueban determinadas medidas tributarias (*BOG* 20/05/2002)
- Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Bizkaia (*BOB* 03/11/1997), que fue modificada por el artículo 5 de la Norma Foral 5/2002, de 30 de abril, de Medidas Tributarias en 2002 (*BOB* 21/05/2002).
- Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Álava (*BOTHA* 05/06/2002), que fue modificado por el artículo 6 de la Norma Foral 5/2002, de 26 de mayo, de modificación de diversas disposiciones tributarias (*BOTHA* 05/06/2002)
- En Navarra, la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del régimen fiscal de las cooperativas (*BON* núm 79/4-7-94).

³ En la mayoría de los países latinos las cooperativas gozan de un trato fiscal favorable, que como el caso de Italia, Portugal y España deriva de un mandato constitucional impuesto expresamente a los poderes públicos de fomento de este tipo de entidades. Así por ejemplo el artículo 129.2 de la Constitución española y 45 de la Constitución italiana que reconoce la función social de la cooperativa con carácter de mutualidad y sin finalidad de especulación privada. Esto está en contraposición con los países anglosajones, englobados en el modelo económicoista, donde las sociedades cooperativas gozan del mismo trato que el resto de las empresas.

⁴ Según la profesora ARANA LANDÍN se han de articular normas de ajuste técnico a fin de que no se haga tributar a las cooperativas por una capacidad contributiva superior a la que en realidad tienen, por tener que realizar dotaciones a fondos irrepartibles incluso en el momento de su disolución (Arana Landín, 2008, p. 7).

dos por las mismas —en lo que se refiere a su imputación fiscal— es similar al resto de las sociedades capitalistas. Así, las cooperativas tributan en el Impuesto sobre Sociedades por la totalidad del beneficio, aunque una parte del mismo, el resultado cooperativo, lo sea a un tipo más bajo, y el beneficio distribuido, retorno explícito, se califique fiscalmente como dividendo, tributando como rendimiento del capital mobiliario (salvo excepciones relacionadas con los socios de trabajo). Se grava, además, el retorno implícito derivado de la aplicación a las operaciones con los socios del valor de mercado, con un tratamiento similar al de las operaciones vinculadas.

Esta ausencia de relevancia fiscal a la diversa naturaleza del retorno en las cooperativas se ve compensada con un mecanismo que, si bien es considerado generalmente como un beneficio fiscal, propiamente no lo es: la aplicación de un tipo de gravamen especial e inferior al general del Impuesto sobre Sociedades sobre estos excedentes —resultados cooperativos—, con la matización de que, en la normativa foral vigente en el País Vasco, ese tipo de gravamen inferior se aplica sobre todos los beneficios sin distinción.

Por lo que respecta a las normas incentivadoras, cabe señalar que las mismas han estado dirigidas a: fomentar la constitución de cooperativas —como sucede en nuestro sistema con el beneficio fiscal en la tributación de operaciones societarias—; fomentar la transformación de sociedades capitalistas en cooperativas; así como a facilitar el desarrollo de su actividad e incrementar su financiación.

La existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas ha sido, en definitiva, el resultado de un proceso histórico que ha tratado de armonizar en cada momento la realidad económica y la legislación Cooperativa y Fiscal (De Luis Esteban, 1990, p. 116).

Las cooperativas se encuentran en la actualidad en el umbral de una nueva regulación fiscal, regulación que debe armonizar las nuevas orientaciones del sistema fiscal español y del europeo sobre ayudas de Estado⁵ y la política de fomento proclamada en la Constitución en base a la función social y de promoción del empleo que conllevan estas entidades.

Hechas estas precisiones acerca de la regulación fiscal española sobre la transformación y sobre el régimen fiscal especial aplicable a las cooperativas españolas y, por tanto también a la Cooperativa Europea con domicilio en España, podemos concluir señalando que la transformación de una cooperativa española en SCE no producirá, en principio, efecto fiscal alguno en la

⁵ La tendencia seguida por las últimas reformas de las leyes nacionales y autonómicas sobre cooperativas, que evidencian la necesidad de reforzar a la cooperativa como empresa y de dotarla de los medios jurídicos necesarios para poder competir en el mercado con las empresas de corte capitalista, choca de frente con una creciente preocupación comunitaria de la posibilidad de que el instituto cooperativo produzca efectos distorsionadores sobre la competencia

sociedad cooperativa que se transforma ni en la Sociedad Cooperativa Europea resultante de la transformación desde el punto de vista del IS, ya que no se produce disolución y nueva constitución y tampoco se produce cambio en el régimen de tributación, que seguirá siendo el mismo tras la transformación. Tampoco se produce un cambio en el tipo de gravamen aplicable, ni el paso de un régimen general dentro del IS a un régimen especial.

Si la disolución de la SCE es por transformación en sociedad cooperativa nacional, estamos ante un supuesto similar al ya tratado de transformación de sociedad cooperativa en SCE. En este supuesto nos encontramos también ante un simple cambio de tipo social en el que no se produce ni la disolución de la SCE ni la creación de una nueva persona jurídica, y por tanto no existe transmisión patrimonial susceptible de gravamen. Al no producirse tampoco un cambio en el régimen fiscal aplicable a las sociedad, no se producirá efecto fiscal alguno en la sociedad transformada, ni se producirá la ruptura del periodo impositivo ni se aplicarán las reglas especiales del artículo 26.c) y d) en el gravamen de las plusvalías generadas antes de la transformación.

2. *En el ámbito de la imposición indirecta*

La fiscalidad indirecta, centrada en el impuesto que grava las aportaciones de capital, tiene una importante repercusión en las diferentes etapas de la vida de una entidad y por ello, pues, en el de su constitución y transformación.

En el sistema fiscal español, el *impuesto* que grava las aportaciones de capital (*droit d'apport*) coincide sustancialmente en contenido con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) en su modalidad de «operaciones societarias». Este tributo indirecto, todavía vigente en la mayoría de los Estados de la Unión Europea si bien con tendencia hacia su supresión, puede tener una incidencia importante, tanto en la decisión de constituir una SCE como en su transformación.

La norma básica del Derecho comunitario relativa al *droit d'apport* la constituye la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio, con sus modificaciones posteriores. Una de las modificaciones más importantes fue la operada por la Directiva 85/303/CEE, pues a partir de ella, el *droit d'apport* deja de ser un tributo obligatorio para los Estados miembros de la Unión Europea. Esta Directiva estableció la exención obligatoria para las operaciones de reestructuración empresarial, entre las que se encuentra también la transformación, que son las que sin duda alguna pueden verse obstaculizadas de forma más evidente por el citado impuesto.

La transformación de sociedades y, por tanto, la transformación en SCE, no podrá ser gravada por tributo alguno —conforme a lo dispuesto

en la citada Directiva— ya que la sociedad cooperativa que se transforma ya tributó al constituirse por el *droit d'apport* (en nuestro sistema por el Impuesto sobre Operaciones Societarias). Hemos de matizar, sin embargo, que las cooperativas calificadas fiscalmente como protegidas y especialmente protegidas gozan del beneficio fiscal que supone la exención de este impuesto en la operación de constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Nuestro ITP y AJD en su modalidad de «operación societaria» no grava, por tanto, las operaciones de transformación de sociedades, y tampoco la constitución de SCE por transformación. En nuestro sistema fiscal, la transformación de sociedad cooperativa en SCE sólo podrá quedar sujeta al gravamen de ITP y AJD en la modalidad de «cuota fija de actos jurídicos documentados», por la escritura pública que documente el acuerdo de transformación de sociedad cooperativa nacional en SCE o de SCE en sociedad cooperativa nacional.

Una última cuestión que cabría plantearse es la de si razones de índole económica, como las fiscales, se podrían esgrimir como «razones de interés público» para oponerse al traslado de domicilio de una SCE de un Estado miembro a otro Estado diferente dentro de la Comunidad una vez operada la transformación.

No parece que en la actualidad pudiese prosperar el argumento de la Sentencia Daily Mail, de 27 de septiembre de 1988, de que la «huida» de las cooperativas del territorio nacional —y de sus inversiones— perjudique injustamente al Estado, mermando sus ingresos recaudatorios futuros. Tampoco parece que los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas sometidas a su legislación, pueda ser motivo justificado de oposición, aún en el caso de que la SCE resultante de la fusión o del traslado del domicilio vaya a adquirir la nacionalidad española (o del Estado más favorable fiscalmente) con la finalidad de acogerse a dichos beneficios, ya que el artículo 9 del Reglamento de la SCE incorpora expresamente el principio de no discriminación por la nacionalidad, presente con rango superior en el artículo 12.1 de la Constitución Europea. Lo contrario podría suponer una vulneración de los derechos de libertad de empresa y libertad de establecimiento que emanan del propio Tratado Constitutivo.

V. Conclusiones

El logro del Mercado Único Europeo exige que se eliminen no sólo los obstáculos a los intercambios comerciales, sino que las estructuras de producción de todas las empresas y, principalmente, las que adoptan la forma cooperativa, se adapten a la dimensión comunitaria del mercado.

Surge así la Sociedad Cooperativa Europea, figura que se convierte en un instrumento jurídico dirigido a servir lo mejor posible al proceso de internalización de las empresas, facilitando las más variadas operaciones trasfronterizas, así como el desarrollo de actividades de aquellas empresas cooperativas que operen o deseen actuar en diferentes Estados miembros.

Entre los modos constitución de la SCE que cabría calificar como originarios, se encuentra la transformación de la sociedad cooperativa preexistente, constituida con arreglo al Derecho nacional en SCE. La inclusión de la transformación entre las modalidades previstas para la constitución de la SCE ofrece claramente una fórmula alternativa de reorganización sin disolución y extinción previa de la personalidad jurídica, que complementa a la fusión como procedimiento más consolidado y armonizado a nivel europeo, pero con mayores implicaciones fiscales.

Desde un punto de vista fiscal, la transformación se configura como el procedimiento de constitución de la SCE más interesante entre los varios posibles, pues la transformación de una cooperativa española en SCE no producirá, en principio, efecto fiscal alguno desde el punto de vista de la Imposición Directa (IS) ni en la sociedad cooperativa que se transforma ni en la SCE resultante de la transformación. Al no producirse la disolución de la entidad, ni se produce transmisión patrimonial gravable ni se produce cambio en el régimen de tributación, que seguirá siendo el mismo.

Tampoco en el ámbito de la imposición indirecta se producirá gravamen alguno, ni siquiera en los casos en que la constitución de la cooperativa nacional esté exenta de tributación, como es el caso de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

Se impone una importante limitación a la transformación al quedar prohibido el traslado del domicilio de la SCE al tiempo de operarse la misma. Sin embargo dicho traslado podrá efectuarse una vez constituida la SCE por transformación, sin que puedan alegarse motivos fiscales como motivos de interés público para impedir por parte de los Estados miembros dicho traslado.

VI. Bibliografía

ARANA LANDÍN, S. (2008), *Las necesarias reformas en tributación directa en cuanto a las cooperativas*, en 27 Congreso Internacional CIRIEC, Sevilla.

BAHÍA ALMANSA, M.B. (2007), *Ánalisis fiscal de la transformación de sociedades. Estudio especial de determinadas figuras societarias*, La Ley.

Bouso, J.L. (2006), «Régimen Fiscal de la Sociedad Cooperativa Europea», *Aldizkaria*, boletín extraordinario n.º 2, 67-86.

DE LUIS ESTEBAN, J.M. (1991), «El nuevo Régimen Fiscal de las Cooperativas», *Revesco, Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 59, 115-132.

ERRASTI, A.M.; HERAS, P.; ELGÓIBAR, P. y BEGIRISTAIN, A. (2002), «La internacionalización de las cooperativas y su responsabilidad social», en *Revista de Dirección y Administración de Empresas*, n.º 10, 119-145.

GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, M.B. y BENAVIDES VELASCO, P. (2006), «La Sociedad Cooperativa Europea: análisis del Reglamento 1435/2003, por el que se regula su estatuto jurídico», *RdS*, n.º 27, 273-298.

HERRANZ BENIGNO, R. (2006), «Una aproximación a la Sociedad Anónima Europea. Aspectos mercantiles, fiscales y de implicación de los trabajadores», *Anuario de la facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá*, 284-319.

INGROSSO, M. (2009), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene Editore, Napoli.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y HERRERA MOLINA, P. (2003), «Régimen Fiscal de la Sociedad Europea», *Documentos IEF*, n.º 19, 1-48.

PASTOR SEMPERE, C. (2009), «La Sociedad Cooperativa Europea domiciliada en España», *Revesco, Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 97, 117-144.

MINONDO SANZ, J. (2002), «El nuevo Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea», *Ciriec España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 41, 9-23.

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 alfabéticamente 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
GAIETAKO SAILA**

Gizarte Ekonomiaren, Empresaren Erantzukizun
Sozialaren eta Lan Autonomoaren Zuzendaritza

**DEPARTAMENTO DE EMPLEO
Y ASUNTOS SOCIALES**

Dirección de Economía Social, Responsabilidad
Social Empresarial y Trabajo Autónomo

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco
Euskal Herriko
Unibertsitatea