

3.2. Normas de ajuste

3.2.1. *Las normas de ajuste técnico*

En cuanto al régimen español, podría parecer evidente que las calificadas como “normas de ajuste” por la ley 20/1990 (artículos 15 a 32) entrarían en la categoría de normas técnicas. La sistemática de estas normas giraría sobre un único eje, que constituye la base del sistema de tributación: la idea de la distinción entre los resultados cooperativos (resultado de la actividad típica realizada con socios) y los resultados extracooperativos (básicamente, el resto).

Sin embargo, precisamente por esta razón, consideramos que asimismo debería incluirse entre las normas técnicas la previsión realizada por el art. 33.2 de la misma ley, – pesar de ser considerado por la misma como un “beneficio fiscal”–, respecto de la existencia de un doble tipo de gravamen: el 20 por 100 para los resultados cooperativos, y el general para el resto. Y ello porque, pese a que la ley lo califique como un beneficio fiscal, y a la separación de resultados, como una norma técnica, resulta evidente que la diferencia de tipos no podrá aplicarse sin separación de resultados, y que ésta, a efectos fiscales, tiene como única consecuencia la discriminación de tarifas. Y en efecto, ambas previsiones responden a la misma lógica: que la diferencia ontológica entre los resultados retornables al socio por sus operaciones, respecto de la distribución de resultados en el resto de sociedades, debe llevar a un tratamiento diferenciado de los mismos.

En efecto, en relación con la adaptación del sistema de tributación directa a las cooperativas, el punto crucial estriba en la imputación y calificación fiscal de la renta, entre la sociedad y el socio. En este terreno, en las sociedades capitalistas, la interposición de la forma societaria y su reflejo tributario en el gravamen del Impuesto sobre sociedades consigue normalmente el objetivo de gravar en origen los beneficios no distribuidos; respecto de los distribuidos, dependiendo de la intensidad con que se considere un gravamen “a cuenta” del que grava a los socios, puede producir, en su caso, un efecto de mayor tasación, que normalmente se denomina “doble imposición”.

La mecánica de actuación de las cooperativas es muy distinta respecto de la de las sociedades de inversión, lo que tiene una relevancia especial en relación con el beneficio obtenido por la sociedad *derivado de sus operaciones con socios*, dada la “doble condición” de éstos como socios y usuarios y/o empresarios; esto es, de partícipes en la actividad. Dado que la cooperativa actúa como un “intermediario” de esta actuación, dicho beneficio está constituido, en realidad, por el excedente obtenido menos los gastos generales y específicos generados por la operación, así como por las dotaciones a reservas obligatorias⁴⁹.

Diferente es la situación en relación con los *beneficios generados en operaciones con terceros*, que constituyen un beneficio empresarial propio de la cooperativa⁵⁰, ya que ésta no actúa como una mera intermediaria de los socios; si bien es cierto que la situación tampoco es la misma que en las sociedades de capital. Y ello porque dicho beneficio, si se distribuye (o se realiza una operación equivalente, como incrementar las aportaciones a capital, o destinarlos a reservas disponibles), debe en todo caso hacerse en proporción a las operaciones realizadas por los socios. Esta forma de distribución entraña una indudable función social, en la medida en que supone una redistribución de la riqueza en función del trabajo y no del capital. Por otra parte, en el intento de preservar la naturaleza cooperativa, se limita su distribución, destinando parte de dichos beneficios a reservas irrepantibles; bien con carácter necesario en la legislación mercantil, bien como requisito para disfrutar del régimen fiscal especial.

⁴⁹ En ese sentido, Bassi “Dividendi e ristorni nella società cooperative”, en *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, nº 23, Milán 1979, págs. 1 y ss; Fajardo, G. En *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*, Tecnos, 1997, págs. 137 y 138, quienes ponen de manifiesto que ello implica que el beneficio para el socio, por tanto, no coincide con la alícuota de su participación en los beneficios obtenidos por la cooperativa. La diferencia con lo que ocurre en una sociedad capitalista es desarrollada también por Tonelli “Cooperativa, impresa mutualistica, scopi extraeconomici”, en *Giurisprudenza commerciale*, 1979, II, pág. 398.

⁵⁰ Para la diferencia entre beneficio (generado en operaciones con no socios) y excedente (derivado de operaciones con socios), puede consultarse Fajardo, G. *La gestión económica...*, *op.cit.*, págs. 155 y ss; Simoneto “Il lucro dell’impresa cooperativa, utile e risparmio di spesa”, *Riviste delle Società*, 1970, págs. 254-255; Bucci “Utili ed ristorni”, *Giurisprudenza Commerciale*, 1976, II, pág. 407; Vincent Chuliá, F. En *Comentario a la Ley General de cooperativas*, Edersa, Madrid, 1994, vol. 3º, pág. 350.

Pues bien, en varios países europeos, esta peculiaridad de las operaciones entre socio-cooperativa ha llevado a la adopción de distintos sistemas de eliminación de la posible doble imposición en relación con los beneficios generados por las operaciones con socios, tales como la exención de los resultados cooperativos en sede de la cooperativa, o de la deducción de los retornos acreditados a los socios.

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

Este tratamiento se prevé, en general, sólo para determinadas cooperativas, y generalmente éstas suelen ser agrícolas o, en todo caso, de producción en sectores concretos. Sólo Portugal prevé este régimen para Cooperativas de consumo⁵¹. El ámbito de aplicación de este régimen varía de unos a otros países, pero normalmente, además de ligarse a cooperativas de producción, se utiliza únicamente para los beneficios obtenidos con socios.

Normalmente la transparencia de todo el resultado de la cooperativa se une a una rígida aplicación del principio de exclusividad; esto es, se aplica únicamente cuando estas cooperativas actúen sólo con socios, como Austria para determinadas cooperativas agrarias y cooperativas vitivinícolas⁵², en Grecia las cooperativas agrícolas⁵³ y en Alemania para las cooperativas agrícolas⁵⁴. Esto es, para cooperativas que actúan en “circuito cerrado” con los socios.

También en el supuesto de aplicación únicamente a los resultados derivados de operaciones con socios, normalmente, se establece una aplicación más estricta de dicho principio, estableciendo la legislación fiscal unos techos o límites para las operaciones con terceros, como ocurre en Francia⁵⁵, donde el método se establece para determinadas cooperativas agrícolas, de vivienda, etc. En Portugal, este régimen se considera “especial”, y se aplica a cooperativas de consumo, solidaridad social, etc.; así como para el resto cuando cumplen fuertes requisitos de prevalencia de participación de los socios trabajadores en la actividad⁵⁶. Por otra parte, en las de consumo y solidaridad social resulta poco frecuente que exista un retorno explícito tributable, y el retorno implícito materializado en el ahorro en el consumo no se grava en la imposición personal sobre la renta. En Italia, se prevé la exención en el IRPG⁵⁷, total o parcial, para determinadas cooperativas agrarias y pesqueras, así como las de trabajo asociado con fuerte contenido mutualista⁵⁸. En España, sólo se aplica a las Uniones y Federaciones de cooperativas⁵⁹, pero no a las cooperativas.

⁵¹ Según el art. 13.1.c) del Estatuto Fiscal cooperativo de 1998.

⁵² Se prevé para las cooperativas agrarias cuyas operaciones consistan en el uso conjunto de equipamiento agrícola y para las vitivinícolas, cuando sólo comercian con sus propios productos.

⁵³ Las cooperativas agrícolas están exentas del Impuesto sobre sociedades (art. 43,2 Ley 2169/93). Por otra parte, el art. 1.2 de la ley 1667/86, establece la regla de exclusividad para socios.

⁵⁴ Así se prevé en la sec. 5.ª nº 14 KStG. También, como se señala en el informe “Co-operative movements...”, cit., pág. 24, se prevé la exención total para las cooperativas de vivienda que operen sólo con socios (se permite hasta un máximo del 10 por 100 de operativa con no socios), destinadas a alquilar la vivienda a los socios, si no obtienen beneficios o dedican éstos a reinvertir en viviendas. La exención no se aplica, sin embargo, únicamente a las cooperativas.

⁵⁵ Aunque las cooperativas en Francia están sometidas al Impuesto sobre Sociedades con carácter general, (art. 206-1 del Código General de Impuestos), están exentas del impuesto (si bien los socios deben pagar en su impuesto personal sobre la renta) las cooperativas de artesanos, de transporte, marítimas, cuando cumplan los requisitos establecidos en la ley 83-657 de 20 de julio de 1983, excepto por los beneficios obtenidos con operaciones con no socios (art. 207-1,3 del Código). También están exentas, salvo por algunas operaciones (además de por los rendimientos derivados de operaciones con no socios) las cooperativas de construcción, de alquileres bajos, de compra y equipamiento agrícola, así como las agrícolas de producción, distribución y venta (arts. 201.1 y 3 del Código).

⁵⁶ Efectivamente, el art. 13 del Estatuto fiscal cooperativo (Ley 85/98) prevé la exención de las cooperativas (excepto en relación con los beneficios obtenidos en operaciones con terceros o de fuentes distintas a la actividad cooperativa típica) a las siguientes cooperativas: agrícolas, culturales, de consumo, de construcción y vivienda y de solidaridad social. También para el resto de categorías siempre que se cumplan, cumulativamente los requisitos de que el 75 por 100 de las personas que trabajen para ella sean socios, y el 75 por 100 de los miembros de la cooperativa presten servicios efectivos a la misma.

⁵⁷ No en el IRAP. *Vid.* art. 45 DL 15 de diciembre 1997, n.º 446.

⁵⁸ Ex. arts. 10 y 11 del DPR 601/73. Se establece un tratamiento especial para las cooperativas de trabajo (amén de la exención de las pesqueras y agrícolas) en el art. 11 DPR 601/73, modificado por la ley nº 133 de 13 de mayo de 1999: están exentas del IRPEG si el importe de las retribuciones efectivamente abonadas a los socios que prestan su trabajo con carácter de continuidad no es inferior al 50 por 100 de sus costes. Si el importe está entre el 25 por 100 y el 50 por 100, la reducción en la

La deducción del retorno para la determinación de la Base imponible es la regla general, con distintas articulaciones técnicas, para las cooperativas en Italia⁶⁰, Alemania⁶¹, Dinamarca⁶², Finlandia⁶³ y Gran Bretaña⁶⁴. En algunos casos, en cambio, la deducibilidad del retorno se prevé sólo para determinados tipos de cooperativas: en Francia se establece para las cooperativas de consumo y asimiladas, las de interés agrícola, así como las de trabajo asociado⁶⁵, si bien dicho régimen se ha extendido al resto de cooperativas en la medida en que el retorno derive de una expresa previsión legislativa⁶⁶. En Luxemburgo se establece sólo para las cooperativas agrícolas, y en Italia, además de la deducibilidad del retorno con carácter general, las cooperativas no exentas pueden deducir el retorno a los socios trabajadores hasta el 120 por 100 del valor de salario del mercado. El art. 7 del Estatuto fiscal cooperativo portugués, aprobado por ley 85/98, establece que no se incluye en la Base Imponible la participación económica de los socios en resultados, según el art. 3 del Código cooperativo.

Por eso, resulta paradójico que en España, país donde se califica explícitamente de beneficioso el régimen tributario de las cooperativas, se afronte el tratamiento de la imputación de los beneficios obtenidos por las cooperativas (incluso de operaciones con miembros) de forma sustancialmente similar al del resto de sociedades, lo que supone un tratamiento peor para la cooperativa.

Esto es, la cooperativa tributa por la totalidad de su beneficio, y el beneficio distribuido –incluido el retorno– se califica fiscalmente como dividendo. A efectos de la cooperativa, por tanto, se considera aplicación de renta, y en sede del socio, y salvo excepciones relacionadas con los “socios de trabajo”, rentas de capital mobiliario. En efecto, el art. 30 de la ley 20/1990, en relación con el art. 28 del mismo texto legal, establece el siguiente régimen: son rendimientos de capital mobiliario, sujetos a retención, la acreditación del excedente (retorno explícito) así como el anticipado, o exceso de valor sobre el de mercado. En socios de trabajo se distingue entre rendimientos del trabajo personal (retribuciones hasta el valor de mercado de la zona) y rendimientos de capital mobiliario (el resto).

En este régimen, lejos de tratar el retorno de forma específica, incluso se trata de evitar que el tratamiento del retorno sea diferente del dividendo de las sociedades capitalistas como consecuencia de la propia mecánica cooperativa en relación con los precios a socios. Y ello se consigue gravando

cuota es del 50 por 100. aunque la distinción no es tan nítida entre beneficios derivados de operaciones con socios respecto de otros beneficios. Esto lleva a Fantozzi, A. En “Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative”, *Rivista di Diritto tributario*, vol. IX, 1999, págs. 423 y ss., a considerarlo beneficio fiscal en lugar de norma técnica. La normativa prevé sin embargo, determinadas cautelas para asegurar, en el caso de las cooperativas agrícolas, que el beneficio exento deriva de las operaciones con socios, y en el de las de trabajo, que la mayoría de trabajadores son socios.

⁵⁹ En España, las Uniones y Federaciones de Cooperativa tributan en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen de Entidades parcialmente exentas (arts. 133 y ss. LIS), lo que supone la exención de los beneficios de su actividad típica, y la tributación por el resto a un tipo inferior al general.

⁶⁰ Art. 12 DPR 601/73.

⁶¹ Alemania utiliza, para las cooperativas no exentas, el régimen de imputación del crédito fiscal a los socios derivado, tanto del impuesto sobre sociedades que recae sobre el beneficio de las cooperativas, como del gravamen recayente directamente sobre los dividendos, imputándose la totalidad del dividendo antes de impuestos como renta de los socios. Los retornos a los miembros son gastos deducibles en la medida en que derivan de operaciones con miembros, con lo que el beneficio debe dividirse en dos partes (Sec. 22 KStG) Sobre el tema, véase el trabajo de Philipowsky, R. “Taxation of Co-operatives”, en *International handbook of Cooperative Organisations*, 1994, ed. E. Duelfer.

⁶² Ley de 18 de mayo de 1994. Posteriormente (excepto en el caso de cooperativas de consumo), para las cooperativas que tengan al menos 10 empleados y en que el capital de no partícipes no exceda del 25 por 100 del total, se diferencia entre los beneficios no distribuidos obtenidos de miembros y no-miembros mediante la aplicación de distintos coeficientes (4 por 100 y 6 por 100, respectivamente).

⁶³ Véase 18 de la ley 360/1968.

⁶⁴ Para las cooperativas acogidas a la *Industrial and Provident Societies Act de 1965* (art. 486 de la *Income and Corporation Taxes Act de 1988*). La deducción es de la totalidad del retorno, sin distinción entre operaciones con socios o con terceros. Si bien no se aplicaría a las acogidas a la *Companies Act de 1985*, las que se aplican las reglas de la *Common Ownership Act de 1978*, o las reconocidas como *bona fide co-operatives* por el *Registrar*.

⁶⁵ Según el art. 214, 1.ª y 2.ª del Código General de Impuestos. La deducción del retorno en las cooperativas de consumo fue introducido por el art. 47.3 de la ley 622/96, de 23 de diciembre. No se aplica, sin embargo, en las cooperativas de consumo y trabajo asociado donde más del 50 por 100 del capital social lo poseen socios no cooperadores o titulares de certificados cooperativos de inversión o de asociados. Existen reglas especiales cuando el retorno supera el 50 por 100 del beneficio repartible - tras dotación a reservas- para las cooperativas distintas a las de trabajo.

⁶⁶ En efecto, la instrucción administrativa de 10 de agosto de 1994, n. 2256, admitió la deducción del retorno para todas las cooperativas. No se aplica, sin embargo, a ciertas entidades de crédito (arts. 206.6.2.ª y 208.ter A): Cajas regionales y locales de crédito agrícola mutuo y Cajas de crédito mutuo.

como tal, en la mayoría de los casos, el retorno teórico derivado de la aplicación a la operación con el socio del valor de mercado⁶⁷. En efecto, en el art. 15 de la ley 20/1990, en relación con el art. 20 de la misma ley, se establece el carácter no deducible del exceso de valor sobre la valoración de mercado a las operaciones de compra o pago de servicios a los socios. Tratándola, por tanto, de forma similar a una “operación vinculada⁶⁸”.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, precisamente, las operaciones de la cooperativa con sus socios constituirán, normalmente, su actividad típica; esto es, el objetivo de la cooperativa estribaría en la realización de dichas operaciones. En ese sentido, la valoración a precios distintos de los de mercado de las operaciones de la cooperativa con los socios no respondería (necesariamente) a una idea elusoria, existiendo un “motivo económico válido” (*vid.* Art. 15 LGT) que lo justifica: la misma causa del contrato societario, que persigue, no la generación de un lucro repartible, sino que las operaciones entre la cooperativa y los socios se realice a precios distintos (y más favorables al socio) que en el mercado.

La falta de relevancia fiscal de la diferente naturaleza del retorno en la Base imponible –que, como hemos visto, constituye una excepción respecto del Derecho comparado– se intenta complementar o compensar con dos previsiones: de un lado, la deducibilidad de los intereses devengados por las aportaciones al capital social; de otro, la aplicación a las cooperativas de un tipo de gravamen especial, e inferior, al resto de sociedades, para los excedentes derivados de operaciones con socios.

Respecto de la deducibilidad de la *remuneración limitada del capital*, es sabido que la finalidad de las normas cooperativas que permiten una retribución adicional del capital en forma de interés (normalmente limitado) consiste en contrarrestar los efectos de descapitalización que podrían generarse por el hecho que los beneficios se reparten en función de la actividad, y en muchas ocasiones, sólo se reparten los excedentes derivados de operaciones con socios, con lo que no existiría ninguna remuneración del capital en el retorno. Y así se prevé en la Declaración de la ACI sobre principios cooperativos de 2005⁶⁹.

Desde una perspectiva económica, en el análisis del funcionamiento del impuesto sobre la renta de sociedades, la deducción de un “interés teórico” se ha defendido, en algunas ocasiones, como una medida compensadora del gravamen de los dividendos⁷⁰. Si bien no se ha utilizado la misma con carácter general en los sistemas tributarios actuales, ello nos ayuda a encuadrar técnicamente la norma, dado que, desde ese punto de vista, en el ámbito cooperativo, tiene tanto más sentido en cuanto que el retorno se considere dividendo y se trate como tal.

Este es, por tanto, el fundamento del tratamiento del interés (limitado) a los socios por sus aportaciones a capital o a un Fondo especial integrado por retornos no distribuidos, en el caso español, contemplado en el artículo 18.3 de la ley 20/1990, ya que en este régimen se parte de que el retorno constituye, para la cooperativa, el equivalente del dividendo en las sociedades de capital. Por ello, podría considerarse que si el tratamiento fuera otro, se haría de peor condición a las cooperativas que a las sociedades de inversión, dada la peculiar forma de reparto del retorno. Los intereses constituirían, así, un gasto necesario de la cooperativa para mantener un nivel aceptable de capital social, y, de hecho, es una norma considerada como “técnica” por el régimen.

¿Podemos calificar de “norma de incentivo” a la aplicación del *doble tipo de gravamen*?

⁶⁷ Considera éste un elemento clave de todo el régimen fiscal español de cooperativas Montero Simó, M. “Análisis de los elementos esenciales del régimen tributario de las sociedades cooperativas”, *Crónica Tributaria*, nº 101, 2001, págs. 153 y ss.

⁶⁸ Dentro del ámbito de las operaciones vinculadas las encuadra la mayoría de la doctrina española sobre el tema. Véase, al respecto, Barberena Belzunce, I., *Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen fiscal*, Pamplona, Aranzadi, 1992, pág. 205; y De Luis Esteban, M. “El nuevo marco fiscal de las cooperativas españolas”, en *El nuevo régimen fiscal de las cooperativas*, cap. 2º, FUNDESCOOP, Madrid, 1991, págs. 77 y 78.

⁶⁹ Principios cooperativos aprobados en Manchester, 23 de setiembre de 1995. *Tercer principio: Participación económica de los asociados*: Los asociados contribuyen de manera equitativa y controlan de manera democrática el capital de la cooperativa. Usualmente reciben una compensación limitada, si es que hay, sobre el capital suscrito, como condición de asociado.

⁷⁰ Sobre la diferencia entre el beneficio de las sociedades medido por la ciencia económica y el extraíble de las normas sobre el impuestos sobre sociedades, en este aspecto, véase Ruiz García, J.R. *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, Civitas, 1991, pág. 42.

En realidad, no puede dejar de señalarse que la consideración como beneficio fiscal de este tratamiento, realizada por la ley, resultaría coherente con la previa (e incorrecta, como hemos indicado) calificación de dividendo del retorno, y el sometimiento de la cooperativa al impuesto por la totalidad de sus beneficios. Sin embargo, puede comenzarse señalando que la diferenciación de tipos de gravamen –que también se utiliza en el ordenamiento portugués, que ha tomado como ejemplo, precisamente, el español (art. 7 del Estatuto Fiscal Cooperativo)– se traduce, a la postre, en una menor tributación de los beneficios no distribuidos, y en una menor producción del efecto de mayor imposición en los distribuidos, respecto del excedente. El beneficio obtenido por operaciones realizadas con no socios tributa exactamente igual que en el resto de sociedades. Lo que, por una parte, no parece un régimen más beneficioso que el operante en otros países donde se deduce del retorno, ya que precisamente, se suelen considerar equivalentes, en la doctrina científica, los métodos de exención del beneficio distribuido a los socios y la aplicación de un doble tipo de gravamen⁷¹. Muy al contrario, como hemos indicado, parece un tratamiento que no toma nota de la especial naturaleza del retorno, en relación con el dividendo. Por otra, supone que en las operaciones realizadas con no socios, la cooperativa tributa al mismo tipo de gravamen que cualquier otra sociedad.

Pero amén de que el régimen pueda resultar criticable por adecuarse en menor medida a la realidad jurídico-patrimonial sobre la que opera, quizá debería visualizarse que no produce un auténtico beneficio fiscal, especialmente en el caso del retorno explícito o distribuido. En realidad, constituye una norma de ajuste técnico derivada de la especificidad de dicho retorno.

Debe indicarse, además, la poca importancia cuantitativa de la diferencia con el tratamiento previsto en España para la cuota en las PYMES (cuya cifra de negocios sea inferior a 8 millones de euros), ya que éstas tributan al 25 por 100 por sus primeros 120.000 euros de Base imponible, y al 30 por 100 por el exceso. Debe tenerse en cuenta que a las cooperativas, como consecuencia de la previsión del tipo de gravamen especial, no puede aplicarse el 25 por 100 a sus “rendimientos extracooperativos” aun cuando éstos –o incluso el conjunto de su base imponible– sea inferior a 120.000 euros.

3.2.2. *Las normas de adaptación a los efectos del mercado*

Seguramente, en un mercado ideal la forma social no determinaría ningún efecto en la competitividad. Sin embargo, lo cierto es que no funcionamos en dicho mercado, y las condiciones del mercado actual favorecen a las empresas con grandes acumulaciones de capital, en detrimento de las pequeñas y personalistas, de lo que es consciente la propia Comisión europea, que utiliza dicha idea para justificar su política de incentivo a las PYME.

Centrándonos más específicamente en las cooperativas, ya hemos indicado que los principales *handicaps* de éstas ante el mercado estribarían en las dificultades de financiación propia y externa; esto es, su fragilidad financiera producida, fundamentalmente, por la operativa del principio de puertas abiertas. Dado que las mismas provienen de su propia forma de funcionamiento, derivada de su régimen jurídico, dos alternativas parecen posibles: flexibilizar el mismo, dotándola de instrumentos más parecidos a la sociedad capitalista; o bien mantener una regulación estricta, pero con mecanismos compensatorios para asegurar su supervivencia, lo que incluiría medidas fiscales específicas. En ambos casos, se trataría de normas que podrían calificarse de “protectoras” frente a las distorsiones causadas por el mercado, dentro de la misma lógica que fundamenta la protección de las PYME⁷², tal y como reconoce la propia Comisión.

⁷¹ Vid. Neumark, F. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1970, trad al castellano con el título *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974. Asimismo Meade, Comission, *Estructura y reforma de la imposición directa*, Madrid, IEF, 1980.

⁷² Como señala el Informe “Las cooperativas en la Europa de las Empresas”, pág. 20, las ventajas fiscales de las que gozan las cooperativas en diez de los Estados miembros pretenden compensar las restricciones a las que se ve sujeta la forma cooperativa. Véase también en ese sentido, “Movimientos cooperativos en la Unión europea”, Alto Consejo para la cooperación, 2000, DIES, 30 de enero de 2001. En la Comunicación de la Comisión sobre fomento de cooperativas en Europa, Bruselas, 23/2/2004.

COM(2004) 182.2.3. *Acceso a la financiación.*

Las cooperativas no tienen acceso, o lo tienen limitado, a los mercados de capitales y, por tanto, dependen de sus fondos propios y de los créditos⁹, debido sobre todo al desconocimiento general del modelo cooperativo por parte de las instituciones de crédito y las autoridades de reglamentación.

3.2.2.1. Flexibilidad de la operativa con terceros

En relación con la flexibilización de los requisitos para el régimen fiscal especial, en España, como en el resto de naciones que comparten un entendimiento más rígido de los principios cooperativos, se ha planteado con más intensidad el problema de la falta de competitividad de las empresas cooperativas, lo que ha motivado reformas legislativas más permisivas en relación con los factores más problemáticos para su capacidad de captar recursos financieros.

Los aspectos del régimen cooperativo de los que se postula una mayor flexibilidad⁷³, y donde los distintos ordenamientos han ido estableciendo medidas más permisivas serían:

- 1) Respecto del principio democrático, se prevé en ocasiones el uso del voto plural, bien en proporción al capital para los inversores no cooperadores, bien en relación a las actividades realizadas, bien para los socios personas jurídicas o cooperativas⁷⁴. Normalmente se establece un límite al número de votos, bien por socio, bien para la total categoría.
- 2) Respecto de la “doble cualidad” de socio-cliente derivada del principio mutuo, se establece la posibilidad de socios no cooperadores sino de inversión, con derecho a remuneración prioritaria y garantizada⁷⁵, en la misma línea que las recientes reformas del régimen de las sociedades anónimas. Aunque normalmente estas participaciones no acarrear derecho a voto, éste se prevé en ocasiones.
- 3) Respecto del principio de exclusividad, se elevan los límites para operaciones con terceros⁷⁶.

⁷³ Véase Dictamen del CES “Economía social y mercado único”(2000/C117/11).

⁷⁴ En Francia, la ley 92-643 de 13 de julio de 1992 crea la figura del socio no cooperador (con remuneración de su aportación). Esta categoría tiene un número de votos proporcional a la participación en el capital con un límite del 35 por 100 para la categoría, o hasta un 49 por 100 si en ella hay otras cooperativas. En Italia, para los supuestos de inversores no cooperadores, se prevé votos en proporción al capital, con un doble límite: ningún inversor puede tener más de 3 votos, y el total de votos de miembros inversores no puede exceder de la tercera parte de los votos. En Portugal, el voto plural se prevé sólo para las Uniones, federaciones y confederaciones, en que las cooperativas socios pueden tener un número de votos proporcional al número de miembros, o a cualquier otro criterio compatible con el principio democrático.

En España la ley 27/99, estatal de cooperativas, (art. 26) prevé la posibilidad de voto en función al volumen de la actividad cooperativizada, para todas las cooperativas. También cuando hay distintas clases de socios (de trabajo, colaboradores, etc) se podrá atribuir un voto plural o fraccionado cuando sea necesario para mantener las proporciones que en cuanto a derechos de voto de cada grupo se prevean en los Estatutos. Por otra parte, se establece el voto plural ponderado, con límites, al volumen de operaciones para las cooperativas de servicios, agrarias, de transportistas y del mar (art. 26). En las Cooperativas de crédito (art. 9.2 ley 13/89) se permite el voto plural, entre otros criterios, en función de la aportación al capital. También en las Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, respecto de los socios cedentes de terreno se prevé el voto en función de la valoración de los bienes cedidos. En cualquier caso, la suma de votos plurales no podrá superar el 50 por 100 del número de socios.

⁷⁵ En Francia se prevé la creación de certificados de inversión por la ley de 17 de junio de 1987 (87-416), que otorgan derechos financieros sobre partes del capital, con el límite del 50 por 100 del capital operante al final del año financiero anterior. No tienen derechos de voto. La ley 92-643 de 13 de julio de 1992 crea nuevas categorías de participaciones en el capital (certificados cooperativos de asociados): con remuneración preferente, sin derecho a voto, etc. El art. 11 y 11 bis de la ley 1947 permite la inversión en la cooperativa a miembros y no miembros con participaciones remuneradas aparte de las participaciones en capital, sin derechos de voto añadido. Si en 3 años no se remuneran, dan derecho a derechos de voto. El importe de ambas, junto con las previstas en el art. 11 ley 1947, no puede superar el 50 por 100 del capital (regulado en art. 19 5 a 11 de la ley 1947).

En Italia existen las participaciones cooperativas y acciones de socios inversores (art. 5 ley 59/92), para cooperativas comprometidas en un plan multianual de desarrollo y modernización, previstas para socios y no socios (al menos la mitad debe ofrecerse a los socios). No dan derecho de voto, pero sí un representante conjunto y una remuneración prioritaria, amén de que el límite establecido para las participaciones normales en capital se eleva en un 2 por 100. El propósito confesado de la ley 59/92 es mejorar la situación financiera de las cooperativas. También se crea la figura de los inversores no cooperadores (art. 4 ley 59/92) que tienen derecho a: a) un cierto número de votos en relación a su participación en el capital social; b) tratamiento más favorable que los socios en caso de liquidación; c) límite a la remuneración igual a las participaciones cooperativas. Dicha figura no cabe para cooperativas de vivienda y de crédito. En Portugal las cooperativas pueden emitir certificados de inversión con remuneración en parte fija y otra parte variable, en relación a resultados, volumen de negocio, etc. (art. 26) El total no puede exceder de la cifra de capital (art. 27.4 Código). No tienen derecho de voto, pero sí a asistir a la Junta General y a elegir un representante (asimismo, sin derecho de voto).

En España la ley 27/99, en su art. 14 modifica el nombre de los antiguos “asociados” que pasan a denominarse “socios colaboradores”, que son socios que no realizan la actividad cooperativizada, o que han dejado de realizarla, pero no solicitan la baja. Las aportaciones de estos socios no pueden exceder del 45 por 100 del total del capital social, y el conjunto de votos a ellos correspondientes, no pueden superar el 35 por 100 de los votos.

⁷⁶ En Francia, la ley de 1947 (art. 3) establece rígidamente la exclusividad, aunque las leyes sectoriales autorizan hasta un 20 por 100 de operaciones con miembros. En Italia, en general, se entiende que deben funcionar principalmente con miembros, sin cifras exactas, excepto para cooperativas de crédito (art. 35,1 Decreto legislativo 385/93) y agrícolas (DPR 601/73). En

- 4) En relación con la “ausencia de ánimo de lucro” externo, se rebajan las dotaciones obligatorias a Fondos irrepartibles de los beneficios derivados de operaciones con terceros, y se permite la distribución de los mismos a los socios⁷⁷.
- 5) También se elevan los límites de remuneración del capital social⁷⁸.

Debe tomarse nota de que la necesidad de adoptar un criterio flexible en relación con estos requisitos —con ciertos límites— es postulada por los propios órganos comunitarios, e informa asimismo la regulación del Estatuto de la Sociedad cooperativa europea⁷⁹. Así, en el Estatuto de la SCE se prevé que los Estatutos prevean la realización de operaciones con no socios (art. 1.4) sin establecer ningún límite; que las distintas categorías de participaciones confieran distintos derechos en lo que respecta a la distribución de resultados (art. 4.1), la transmisibilidad de las participaciones (art. 4.11), así como la emisión de títulos distintos de las participaciones y obligaciones, sin derecho de voto. También, en la medida en que lo permita la legislación del Estado miembro donde resida su domicilio social, podrán tener socios no usuarios (art. 14.1), la modulación del derecho de voto (art. 59), y determinar estatutariamente las reglas de reparto de los excedentes (art. 65.1), así como la adjudicación del activo neto de forma no desinteresada. En cambio, se establece taxativamente la formación de una reserva legal (art. 65.2).

Y ello desde la premisa de la dificultad de estas Entidades en materia de financiación y estabilidad, constatada por el Parlamento Europeo y la Comisión⁸⁰, así como por el Consejo Económico y social⁸¹,

Portugal, la regla general es la mayor importancia de operaciones con socios, pero ni el Código cooperativo ni el Estatuto fiscal establecen la exclusividad. En España ha habido un importante incremento de los límites para operaciones con terceros en la nueva ley 27/1999.

⁷⁷ En España la nueva ley 27/1999 establece la no obligatoriedad del destino de la totalidad de los resultados extracooperativos a Fondos irrepartibles, sólo el 50 por 100, con lo que se hacen distribuibles (art. 58.3); si bien en todo caso, en proporción a la actividad cooperativizada, en forma de retorno. También existe la posibilidad de no distinguir entre ambos tipos de resultados en la contabilidad (art. 57.4), pero ésta acarrea la pérdida del régimen fiscal.

⁷⁸ En Francia, la ley 92-643 de 13 de julio de 1992 ha mejorado la remuneración del capital, dentro de los límites de los estatutos, más o menos al tipo de interés para largo plazo. En Italia, no se distingue entre beneficios y excedente, pero sólo puede remunerarse a los socios hasta el límite del interés de los bonos postales, más un 2.5 por 100. El resto se destina a reservas no distribuibles (que sí pueden destinarse a cubrir pérdidas, según ley de 18 de febrero de 1999, n. 28.). Aunque parte de los beneficios puede destinarse para la reevaluación de capital (art. 2518,9 Código civil, y arts. 4 y 5 de la ley 59/92). Este límite es dos puntos más alto para las participaciones cooperativas y para los inversores no cooperadores previstos en los arts. 4 y 5 ley 59/92 (*vid.* Nota anterior). También en la ley estatal española se eleva el límite (art. 48 de la ley 27/99), y se fija en 6 puntos sobre el interés legal del dinero, por encima de los 3 puntos de la legislación anterior. En el terreno tributario, esta elevación tiene directas consecuencias respecto de los requisitos para disfrutar del régimen especial, ya que el art. 13.5 de la ley 20/1990 se remite a la legislación cooperativa, con lo que el aumento del límite no supone pérdida de la condición de “protegida” de la cooperativa. Sin embargo, sí se establece un límite fiscal equivalente al régimen anterior para que resulten deducibles en sede de la cooperativa dichos intereses.

⁷⁹ En el propio Preámbulo del reglamento regulador de la SCE se hace referencia a la necesidad de emitir instrumentos jurídicos adecuados para las cooperativas, sobre la base de la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas en su 88 sesión plenaria, el 19 diciembre de 2001 (A/RES/56/114), en que insta a todos los Estados a asegurar un entorno propicio en que las cooperativas puedan participar en igualdad de condiciones con otras formas de empresa.

⁸⁰ En el Documento de consulta de la Comisión, de 7 de Diciembre de 2001 “Las cooperativas en la Europa de las Empresas”, preparado por la Unidad B3 de la DG Empresa, pág. 15, se manifiesta un punto de vista similar: se parte de las ventajas aportadas por dicha forma social para la consecución de objetivos comunitarios; se constatan, de otro lado, los puntos que las hacen frágiles ante el mercado único, de forma más intensa cuando los principios cooperativos se siguen más rígidamente en la legislación del Estado. Por último, y así se explicita asimismo en el Libro Verde “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas” (COM(2001) 366 final de 18.7 2001, pág. 7), especialmente para estos últimos supuestos, se postula la posibilidad de un trato especial que compense dichas desventajas. En dicho documento se señala, como hemos indicado, que las ventajas fiscales de los Estados Miembros actualmente existentes, de los que considera cuyo objetivo es favorecer la formación de capital en la empresa, pretenden compensar adecuadamente las restricciones a las que se ve sujeta la forma cooperativa.

La Comisión expresó la idea con claridad en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo, al comité económico y social europeo y al comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa (Bruselas, 23.2.2004 COM (2004) 18 final), en el apartado 3.2.6.

⁸¹ En este contexto, el Consejo Económico y social Europeo ha señalado la necesidad de evitar que las fuerzas de un mercado que favorece a las empresas que concentran capitales obstaculicen el desarrollo de las cooperativas, y ha postulado que se adopten las medidas oportunas, entre las que se encontrarían las fiscales. En efecto, a la vista de las específicas ventajas ofrecidas por las cooperativas para el cumplimiento de objetivos comunitarios más allá de su condición de PYME, y de los particulares handicaps que tienen estas Entidades para adaptarse a las circunstancias del mercado común, ha recomendado:

En primer lugar, la adopción de medidas fiscales “correctoras” de dichas distorsiones del mercado. Así, en el Dictamen sobre “Economía social y mercado único” (2000/C117/11) pone de relieve la importancia de la economía social en Europa, así como

y que han llevado a ambos a postular medidas normativas flexibilizadoras, así como un tratamiento fiscal tendente a contrarrestar estos inconvenientes⁸².

Ahora bien ¿supondría dicha flexibilización, y en especial la posibilidad de operar con terceros, una pérdida de la justificación del régimen especial? ¿Implicaría esta posibilidad que los cooperativistas pudieran obtener lucro, y por tanto, no debería gozar la cooperativa de un tratamiento específico?

En efecto, gran parte de la doctrina hace referencia a la característica de mutualidad para justificar un trato fiscal “beneficioso” para las cooperativas. Normalmente, y en una muy grosera aproximación al tema, se ha equiparado mutualidad, en este plano, con una de dos características (o con ambas): o bien con la ausencia de operaciones con terceros, o bien con la ausencia de ánimo de lucro.

Respecto de la *regla de exclusividad* de operaciones con socios podrían decirse varias cosas:

En primer lugar, que no se considera actualmente, ni se ha considerado nunca, un rasgo esencial del funcionamiento de una cooperativa, y no ha figurado nunca en las Declaraciones de la ACI sobre Principios cooperativos. Lo más próximo a dicha idea es que el funcionamiento mutuo se reconoce a las formas asociativas en que el socio es a la vez usuario, cliente o proveedor de la sociedad; esto es, que se relaciona directamente con la actividad de la misma, y no sólo como aportador de capital para una actividad empresarial que, en principio, le es ajena. Ahora bien, ésta es una característica no exclusiva de la forma cooperativa, sino compartida con otros tipos societarios, como las mutualidades, las Agrupaciones de interés mutuo, las Sociedades de Garantía recíproca, etc., que, sin embargo, no gozan de un reconocimiento constitucional expreso. De lo que se deduce que la razón de la protección constitucional no debe ser ésta, o al menos no únicamente. Lo más que podría decirse es que la cooperativa, para cumplir su objeto social, debe operar prevalente o mayoritariamente con socios, pero no necesariamente en exclusiva.

Por otra parte, resulta evidente que no existe ninguna “función social” en no poder operar con terceros, o en no obtener un lucro. En todo caso, la función social de una Entidad de la Economía social se cumplirá *ad extra* (en la operativa con terceros, precisamente) o *ad intra* (en el funcionamiento interno de la Entidad), para lo que resulta indiferente si opera o no con terceros.

En segundo lugar, ésta es una regla que puede llevar a asfixiar a las cooperativas, al hacerlas menos competitivas, y, por tanto, a impedirles conseguir la que sí constituye su función social típica y que es protegida constitucionalmente: permitir a los socios conseguir mejores precios para sus productos de consumo, o para los factores de producción que aportan a la sociedad, de los que conseguirían en el mercado libre. Y éste es un resultado que parece incompatible con el mandato del art. 129.2 respecto del fomento del cooperativismo con una legislación adecuada (Véase la STC 5/1993, que sobre la permisividad de las operaciones con terceros para cooperativas de crédito, al amparo del art. 4 de la ley 13/89 ha señalado que se trata de una medida legislativa adecuada para el fomento de las sociedades cooperativas), así como con las Recomendaciones del Parlamento europeo, y de la Comisión europea, de fomentar su competitividad.

En tercer lugar, ya hemos visto a qué perversiones del sistema lleva esta idea: a constituir un instrumento de cambio para mantener a las cooperativas en un lugar marginal en el mercado si quieren disfrutar de un régimen incentivador que consigue justamente lo contrario del fomento. De hecho, se

que “...el sector requiere soluciones a la medida en lo referente a fiscalidad, contratación y normas de la competencia, entre los que se encuentran los beneficios fiscales, debidos a que la economía social difiere de los sectores económicos tradicionales...por ello, el Comité considera que la aplicación de soluciones específicas permite una igualdad de actuación entre las empresas de la economía social y las empresas privadas.” Véase también el Dictamen sobre “Las empresas de la economía social y la realización del mercado europeo sin fronteras”(SEC(89) 2187, DO C332 de 31 diciembre 1990, pág. 81).

En segundo lugar, la elevación del techo permisivo para las ayudas a cooperativas, en relación con el resto de PYME. Así, en el Dictamen sobre el “Borrador de la Regulación de la Comisión de la aplicación de los arts 87 y 88 del Tratado a Ayudas de Estado para el empleo” (2002/C241/27) En el punto 3.3., el Comité propone aumentar el “techo” de ayudas en el art. 4 del Borrador hasta un 20 por 100 para las empresas y organizaciones del sector social. Y, en esa línea, aboga por evitar la confusión entre ambas entidades, señalando la necesidad de apoyar las cooperativas que no pudieran calificarse de PYME (Dictamen del CES sobre la propuesta de decisión del Consejo relativa al programa plurianual (1994-1996) de trabajo a favor de las cooperativas, mutualidades, asociaciones y fundaciones de la Comunidad (DO C3888, de 31 Diciembre 1994, pág. 22).

⁸² Véase la Comunicación sobre fomento de las cooperativas, cit., punto 3.2.4. ... los gobiernos deben ser suficientemente flexibles para permitir a las cooperativas competir eficazmente en el mercado en términos de igualdad con otras fórmulas empresariales...”

suele señalar que la regla de exclusividad, e incluso las limitaciones a las operaciones con terceros, tiene un origen fundamentalmente fiscal, y que es en ese plano adonde van dirigidos sus efectos, por las razones ya apuntadas.

Respecto de la *ausencia de ánimo de lucro*, constituye ésta una cuestión sobre la que, sin temor a la exageración, se han vertido ríos de tinta. No es, desde luego, nuestro propósito, reproducir aquí el debate sobre la existencia y naturaleza del conocido como “lucro cooperativo”. Desde la perspectiva de nuestro empeño actual, limitado a observar las razones que pueden fundamentar un determinado tratamiento tributario, sí pueden realizarse ciertas observaciones:

La primera sería que no resultaría necesaria la ausencia de lucro para gozar de un régimen fiscal especial, si, por otras razones, la sociedad cumple una “función social” que supone minimizar costes sociales al Estado. A decir verdad, si no existiera lucro alguno, el régimen, por razón de la capacidad económica, debería ser mucho más exonerante para la Entidad. Por otra parte, la mera característica de no obtención de lucro no supone cumplimiento de ninguna “función social”, si no es acompañada de una actividad o funcionamiento que suponga corregir los fallos o deficiencias producidos por el mercado. Así, por ejemplo, una Asociación de cazadores no parece cumplir finalidades constitucionalmente protegidas.

La segunda, que parece evidente que lo que caracteriza a las cooperativas, a los efectos de justificar el régimen tributario especial –esto es, en su capacidad para actuar la solidaridad– no es que no exista lucro, sino la forma en que éste se obtiene, y, sobre todo, la forma en que se reparte o en que no se reparte. Basándonos en las conclusiones del Informe Carter⁸³ la diferencia entre una Cooperativa y cualquier otra Sociedad mercantil no es que no se “remunere” el capital, sino la forma en que se realiza dicha remuneración. No es la ausencia de ánimo de lucro, sino que la forma de consecución de dicho lucro, y su forma de reparto, no es capitalista. Esto es, la primacía de la actividad del socio como criterio de reparto –lo que constituye el fundamento del retorno– respecto del capital aportado, que es el fundamento del dividendo en las sociedades de estructura capitalista. Así como la obtención o no por parte del socio de lucro obtenido de forma distinta del retorno típico: esto es, la distribución de beneficios generados por operaciones con terceros.

Como se ha señalado, cuando las distintas disposiciones legislativas se refieren a esa “ausencia de ánimo de lucro” respecto de las cooperativas (como hace la Constitución italiana) no pueden referirse a la no obtención de un beneficio, sino en esta forma específica de obtención y reparto del mismo, de acuerdo con reglas distintas a las sociedades de estructura capitalista.

3.2.2.2. Las normas fiscales de adaptación

1) Tratamiento de las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio.

En España se deduce en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades el 50 por 100 de las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio, previstas de forma obligatoria en la legislación cooperativa, tanto si provienen de operaciones con socios como con no socios⁸⁴. Es muy común que exista un tratamiento especial para estas dotaciones en los países de nuestro entorno.

Un tratamiento general, en el ámbito tributario, de las dotaciones a este tipo de Fondos o Reservas obligatorios e irrepantibles lo encontramos en las legislaciones italiana, española y portuguesa. En Italia⁸⁵ se establece que no concurren a la formación de la Base imponible del IRPG las sumas destinadas a reservas que cumplan con las condiciones de no reparto ni durante la vida de la sociedad, ni en la liquidación, y en las cooperativas en las que la remuneración del capital no supere determinados

⁸³ Edición española, IEF, Madrid, 1975, vol. III (Tomo IV del Informe), dedicado al “Impuesto sobre Sociedades”, cap. 20, págs. 117 y ss.

⁸⁴ La dotación conforme a la normativa cooperativa constituye además un requisito necesario para disfrutar del régimen fiscal especial, así como su no reparto. Tradicionalmente, se dotaba a dicho Fondo con la totalidad de los beneficios derivados de operaciones con terceros, y una parte de los obtenidos con socios. Sin embargo, la ley estatal 27/1999 (aplicable subsidiariamente en defecto de norma autonómica, y a cooperativas operantes en un ámbito superior al autonómico) prevé una dotación de sólo el 50 por 100 de los rendimientos “extracooperativos”.

⁸⁵ Art. 12 ley de 16 de Diciembre de 1977, nº 904. Por otra parte, el Código civil prevé una dotación no inferior al 20 por 100 de los beneficios netos anuales.

límites. La reserva puede utilizarse para la cobertura de pérdidas, pero en dicho caso no cabe distribución de beneficios hasta su reconstitución⁸⁶.

La legislación portuguesa, por el contrario, sólo considera deducibles el 20 por 100 de las dotaciones a la reserva legal, en la parte que exceda de la dotación obligatoria, hasta un máximo del 50 por 100 de la cuota del Impuesto. Este último límite es compartido con la deducibilidad, también del 20 por 100 de las subvenciones del Estado para inversiones en inmovilizado afecto al objeto social⁸⁷. La consideración global de ambas medidas, en su regulación y límites, así como el estar destinado a las cantidades adicionalmente dotadas respecto de las obligatorias, hacen pensar que en este caso, el fin de la ley es proteger el funcionamiento cooperativo, obviando la cuestión de la manifestación de una capacidad económica menor como consecuencia de su carácter obligatorio e irrepartible. El propio legislador no lo considera una norma “de adaptación”, al declarar que no puede acumularse a otros beneficios fiscales de “idéntica naturaleza”.

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

Así, desde la teoría de la integración, y con la premisa de que la capacidad económica manifestada realmente es únicamente del socio, se suele aducir que la irrepartibilidad de dichos Fondos niega la existencia de capacidad contributiva, ya que resulta imposible su disfrute por los socios⁸⁸. Desde una óptica diferente, se considera claramente un beneficio fiscal; pero incluso partiendo de la posición anterior se señala que dichos rendimientos no tributarán en sede del socio, por lo que se considera una forma de autofinanciación privilegiada. Sin embargo, por otra parte, la obligatoriedad de las dotaciones a estos Fondos –cuyo importe suele ser un importante porcentaje de los rendimientos obtenidos– disminuiría la rentabilidad de la cooperativa para los socios, lo que supone una clara desventaja para esta forma societaria en relación con su capacidad para captar aportaciones al capital social, que se añadiría a la forma de cálculo del retorno.

Un tercer punto de vista, más consciente de las especificidades de las cooperativas, permite considerar que se trata de medidas en que confluyen ambos aspectos. De un lado, se toma nota de la indisponibilidad por el socio de dichos fondos, así como del carácter obligatorio de su dotación, lo que legitimaría una cierta erosión del nivel de gravamen. Respecto de la no tributación en sede del socio, debe tenerse en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades capitalistas, las Reservas no pertenecen a los socios (que no verán aumentado por ellas el valor de su participación, por ejemplo) sino que constituye un patrimonio propio de la cooperativa. De otro lado, para justificar lo que el tratamiento pueda tener de incentivador, se aduce que con él se intenta proteger fiscalmente un mecanismo cooperativo concebido para conseguir los siguientes objetivos:

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

En relación con este último principio, asimismo, proteger la continuidad de las cooperativas ante los avatares de disminución coyuntural de miembros consecuencia de la doble cualidad socio-usuario⁸⁹; esto es, la baja de socios que no dejan de tener interés en la actividad de la cooperativa, dada la ausencia de una rentabilidad “competitiva” que permita concebir la participación como una inversión financiera. Así, el Documento de Consulta del Consejo Económico y social de las Comunidades Europeas “Las cooperativas en la Europa de las empresas”, de 7 de Diciembre de 2001, pág. 10 de la versión castellana, señala que “...el principio cooperativo de la no distribución de las reservas ha

⁸⁶ Art. 3 ley de 18 de febrero de 1999. La conjunción de esta medida con la de deducción del retorno hace que las cooperativas italianas, prácticamente, no tributen por el impuesto.

⁸⁷ Art. 12 del Estatuto Fiscal cooperativo.

⁸⁸ En ese sentido, Gallo, F. “L’accumulazione indivisibile e l’art. 12 della L. N° 904 del 1977”, en *Rassegna tributaria* n° 2/1977, págs. 413 y ss. Odoardo, E. En “La fiscalidad cooperativa italiana”, *Rev. S/DEC*, Madrid, 1996, lo basa en la renuncia a la propiedad individual.

⁸⁹ Así, el Documento de Consulta del Consejo Económico y social de las Comunidades Europeas “Las cooperativas en la Europa de las empresas”, de 7 de Diciembre de 2001, pág. 10 de la versión castellana, señala que “...el principio cooperativo de la no distribución de las reservas ha hecho posible que algunas cooperativas sigan existiendo pese a haber dejado de ser útiles a sus miembros.”

hecho posible que algunas cooperativas sigan existiendo pese a haber dejado de ser útiles a sus miembros.”

Por último, y en cierta medida, preservar el carácter mutuo de la entidad, evitando el total reparto a los socios de los beneficios obtenidos de forma similar a las sociedades capitalistas; esto es, los rendimientos derivados de operaciones con no miembros. Y ello porque la totalidad o parte de estos rendimientos deben incorporarse al Fondo de reserva obligatorio (en adelante, FRO).

2) Deducibilidad de las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción.

También son deducibles en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades, esta vez al 100 por 100, las cantidades destinadas al Fondo de Educación y Promoción. Así, se considera gasto deducible íntegramente, a imputar a los “resultados cooperativos” (sometidos al tipo de gravamen especial) la dotación al Fondo de Educación y Promoción, hasta un límite del 30 por 100 de los excedentes de la cooperativa. Dado que resulta deducible la dotación, no lo son, posteriormente, los gastos realizados con cargo a dicho Fondo. La norma, por otra parte, es considerada de mero “ajuste técnico” por la ley reguladora, y es aplicable, por tanto, a la generalidad de estas entidades.

En efecto, este Fondo constituye uno de los mecanismos para fomentar la promoción del cooperativismo, tanto en el ámbito interno como en el externo a la cooperativa, y constituye un elemento frecuente en la normativa cooperativa de nuestra tradición jurídica⁹⁰. Debe tenerse en cuenta que dichas dotaciones son obligatorias por virtud de la norma cooperativa, y constituyen un requisito previo del tratamiento fiscal por la norma tributaria, con lo que pueden darse por reproducidos, parcialmente, los argumentos sobre el tratamiento del FRO.

La característica peculiar de este Fondo sería su finalidad, parcialmente de “solidaridad externa”, y no de financiación de la cooperativa, con lo que no sus fondos no resultan libremente disponibles para ésta: su afectación a determinados fines permite superponer otra perspectiva sobre su tratamiento, ya que su naturaleza es más próxima a la de las actividades de interés general y las de las Entidades sin ánimo de lucro. En este sentido, la deducibilidad de las dotaciones constituye una medida equiparable con otras del sistema, y que exoneran de gravamen las cantidades destinadas a fines de interés general, como en el caso de la Obra Social de las Cajas de Ahorro⁹¹, con lo que debería ser considerada una medida general, o de “política general” e insertada dentro de la lógica del sistema.

Pero incluso esta regulación se encuadra en un marco más general, puesto que en el ordenamiento español, por imperativo en virtud del art. 26 de la misma ley, el resto de empresas pueden deducir como gasto las cantidades destinadas a los fines de interés general enumerados en el art. 3.1, lo que

⁹⁰ Respecto del tratamiento fiscal de dichos Fondos, podemos traer a colación la diferencia entre los regímenes español y portugués: en el primero, se considera gasto deducible íntegramente, a imputar a los “resultados cooperativos” (sometidos al tipo de gravamen especial) la dotación al Fondo de Educación y Promoción, hasta un límite del 30 por 100 de los excedentes de la cooperativa. Dado que resulta deducible la dotación, no lo son, posteriormente, los gastos realizados con cargo a dicho Fondo. La norma, por otra parte, es considerada de mero “ajuste técnico” por la ley reguladora, y es aplicable, por tanto, a la generalidad de estas entidades. En Portugal, el régimen es diferente: por un lado, son deducibles, no las dotaciones, sino los gastos realizados en ejecución de los fines de la Reserva para Educación y Formación cooperativa (lo que difiere en un ejercicio, al menos, la deducibilidad de los mismos), si bien dichos gastos se computan, a estos efectos, en un 120 por 100 de su importe real. En este grupo de medidas –en realidad, fomentando el asociacionismo cooperativo– podríamos encuadrar también la exención portuguesa para los rendimientos derivados de las cuotas pagadas por las cooperativas a las de grado superior (art. 7.6 del Estatuto Fiscal).

Por otra parte, en Italia, uno de los requisitos que la ley 59/92 adiciona a los “indicios de mutualidad” genéricos para disfrutar del tratamiento fiscal especial, consiste en la dotación por la cooperativa a los Fondos mutuales para la promoción y desarrollo cooperativo, creados por las Asociaciones representativas del movimiento cooperativo de un importe anual del 3 por 100 de sus beneficios netos, así como de su patrimonio residual, deducido el capital, y los dividendos devengados. Como contrapartida, se establece el carácter deducible en el impuesto de dichas dotaciones.

⁹¹ En efecto, siguiendo una tradición que se remonta a antes de la primera regulación del Impuesto sobre Sociedades, mediante la ley 61/1978, el art. 24 del actual TRLIS establece que: “Serán deducibles fiscalmente las cantidades que las Cajas de ahorros destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen.” La idea es, por tanto, la no tributación de los Fondos o reservas que determinadas Entidades deben dotar por imperativo legal para satisfacer finalidades de interés general mediante la realización de actividades tendentes a dicho fin.

A la misma idea responde la regulación de las actividades cuyos ingresos están exentos de las Entidades sin ánimo de lucro reguladas por la ley 49/2002: las que, siendo parte de su objeto social, persigan los fines de interés general contemplados en el art. 3.1., y constituyan una de las actividades de asistencia social, sanitarias, culturales o de investigación previstas en el art. 7 de dicha ley.

supone en la práctica, una tributación 0 por estos rendimientos, que no siempre habrían podido considerarse deducibles en el régimen general del impuesto, en la medida en que pudieran calificarse de liberalidad, y no presentarían una correlación con los ingresos⁹². Además, la regulación del régimen de incentivos fiscales al mecenazgo, previstos en la misma ley (con una deducción en la cuota igual o superior al tipo de gravamen), supone que pueda hablarse de un paquete conjunto de medidas incentivadoras que afectan a cualquier empresa o producción y que tiene como efecto que las cantidades invertidas en actividades de interés general no tributan por el Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, la deducibilidad de las dotaciones al FEP está condicionada a determinados requisitos que dificultan el abuso en su utilización, así como garantizan la transparencia (cumpliendo los objetivos perseguidos por la Directiva 2006/111/EC) y el efectivo destino de los fondos a sus finalidades.

Así, en el artículo 19 de la ley 20/1990 se establece:

- 1) Un límite para las dotaciones del 30 por 100 de los excedentes del ejercicio, evitando así maniobras elusivas de falsas dotaciones de la totalidad de los mismos.
- 2) Reflejo separado en la contabilidad.
- 3) El importe del Fondo no aplicado deberá materializarse en cuentas de ahorro o Deuda Pública.

Además, la aplicación del Fondo a finalidades distintas supondrá la consideración de dichas cantidades como ingreso del ejercicio y generará la pérdida de la condición de fiscalmente protegida de la cooperativa (art. 13.3 de la ley 20/1990).

Por lo tanto, la calificación de las dotaciones al FEP como gasto deducible parece que no podría considerarse en ningún caso como una ventaja selectiva.

3.3. Normas de incentivo

Como hemos indicado, y por razón de la función social realizada por estas Entidades, en la ley 20/1990 se prevén mecanismos fiscales calificados como normas de incentivo, y destinados a fomentar la constitución y funcionamiento de las cooperativas.

3.3.1. Bonificación en la cuota de cooperativas especialmente protegidas

Existe una reducción en la cuota del 50 por 100 de la cuota para determinadas cooperativas, las “especialmente protegidas”. Además, se establece un régimen especialmente beneficioso para cooperativas de trabajadores minusválidos y determinadas cooperativas agrícolas de explotación comunitaria de la tierra⁹³, consistente en reducciones del 90 y el 80 por 100, respectivamente. Podemos observar, pues, cómo la falta de tratamiento específico de los rendimientos obtenidos con socios en la base imponible de la cooperativa, mediante su exención o la deducción del retorno, se compensa con el tratamiento de la cuota⁹⁴. Una diferencia fundamental en este punto estribaría en que las reducciones calculadas sobre la cuota íntegra afectarían tanto a rendimientos derivados de operaciones con socios, como al resto.

En efecto, el fundamento directo de esta bonificación se encuentra en la posición en que las coloca el régimen de requisitos e incompatibilidades de las cooperativas especialmente protegidas, únicas a las que se aplica (art. 34 de la ley 20/1990). Es importante tener en cuenta que para obtener la calificación de “cooperativa especialmente protegida” se conjugan dos tipos de condicionantes: unos, relativos al tipo de actividad desarrollada; otros, la existencia de mayores limitaciones en su actividad y funcionamiento, respecto de la normativa cooperativa; limitaciones tendentes a maximizar el funcio-

⁹² Vid. Art. 14.1.d) *in fine* de la Ley reguladora del impuesto (RDL 4/2004, de 5 de marzo).

⁹³ Para las cooperativas de trabajo Asociado, en la D.A. 3ª ley 20/1990, a las Cooperativas de este tipo que sean fiscalmente protegidas (no especialmente protegidas) y que cumplan con los siguientes requisitos: a) Que integren, al menos un 50 por 100 de socios minusválidos, b) Que dichos socios se encuentren en situación de desempleo en el momento de constituirse la cooperativa, se les aplica una bonificación en el Impuesto sobre Sociedades del 90 por 100 de la cuota íntegra durante los 5 primeros años de actividad social, en cuanto se mantenga el porcentaje indicado.

Según el art. 14 de la ley 19/1995, las explotaciones agrarias asociativas prioritarias que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas gozan de una bonificación del 80 por 100 de la cuota íntegra del IS.

⁹⁴ Esto era lo que ocurría también en el régimen italiano hasta la reforma del año 2000.

namiento mutuo de la entidad⁹⁵. Dichas limitaciones, junto con la obligación de dotación a los Fondos irrepantibles, llevan a que el excedente a retornar a los socios sea, normalmente, inferior al dividendo que podría repartir una sociedad de capitales.

Los requisitos, que son específicos para cada tipo de cooperativa, (arts. 8 a 12 de la ley 20/1990) versan, normalmente, sobre:

- a) Los socios deben ser de una determinada clase (normalmente, coincidente con la naturaleza de la Cooperativa).
- b) Se establecen limitaciones a las retribuciones a los socios que buscan asegurar el no reparto de resultados de operaciones con terceros.
- c) También se imponen limitaciones al número de trabajadores asalariados, y/o a las operaciones con terceros, que aseguren que son los socios los que realizan, fundamentalmente, la actividad cooperativizada.
- d) En ocasiones, se establecen limitaciones al valor del patrimonio de la Cooperativa.

El establecimiento de un régimen más beneficioso para determinadas cooperativas –respecto del tratamiento “general”–, en las que se cumplen finalidades sociales más acentuadas y en que la actividad se desarrolla en un marco mutuo más intenso, no es exclusivo del ordenamiento español, sino que se da asimismo en otros países de la misma tradición jurídica⁹⁶.

3.3.2. *La libertad de amortización en el Impuesto sobre Sociedades*

En efecto, para todas las cooperativas protegidas, se establece la posibilidad de aplicar la libertad de amortización por sus activos fijos nuevos adquiridos en los 3 primeros años de existencia de la cooperativa (art. 33 ley 20/1990). La razón justificadora de este beneficio es claramente incentivar la puesta en funcionamiento de la cooperativa, dotándola de liquidez en los 3 primeros años, momento en que el déficit de liquidez suele ser uno de los obstáculos más importantes para la supervivencia de este tipo de entidades.

El beneficio no es exclusivo de las cooperativas, sino que en el sistema tributario español es común a las empresas de la denominada “Economía social”. Así, en el artículo 12.2 del TRLIS se prevé la aplicación de un régimen similar, aunque algo más beneficioso, ya que se aplica a los elementos adquiridos en los 5 primeros años, para Sociedades Laborales, y Explotaciones Asociativas Prioritarias.

Tampoco los beneficios fiscales en la imposición directa dirigidos a fomentar el inicio de actividades en empresas debutantes es exclusivo de las empresas de la Economía social. En el ordenamiento español, se prevé asimismo un régimen de beneficios para la Sociedad de Responsabilidad Limitada Nueva empresa⁹⁷ –cuya única función social conocida es que la tramitación de su constitución se

⁹⁵ Así, estas Cooperativas, además de ser de determinadas clases, deben cumplir requisitos específicos, que no tienen por qué coincidir con los establecidos en la norma sustantiva para su calificación –y son bastante más duros–, para poder acceder a la condición de especialmente protegidas. En efecto, la ley 20/1990, en su art. 7, hace una enumeración cerrada de las cooperativas especialmente protegidas, a cuya calificación sólo podrán acceder las de las categorías enumeradas. Estas son: a) Cooperativas de Trabajo asociado; b) Cooperativas Agrarias; c) Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra; d) Cooperativas del Mar; e) Cooperativas de Consumidores y usuarios.

⁹⁶ Aunque las cooperativas en Francia están sometidas al Impuesto sobre Sociedades con carácter general, (art. 206-1 del Código General de Impuestos), están exentas del impuesto las cooperativas de artesanos, de transporte, marítimas, cuando cumplan los requisitos establecidos en la ley 83-657 de 20 de julio de 1983, excepto por los beneficios obtenidos con operaciones con no socios (art. 207-1,3 del Código), que tributan en el régimen general. También están exentas, salvo por algunas operaciones, las cooperativas de construcción, de alquileres bajos, de compra y equipamiento agrícola, así como las agrícolas de producción, distribución y venta (arts. 201.1 y 3 del Código).

En Portugal, el régimen de exención se considera “especial”, y se aplica a cooperativas de consumo, solidaridad social, etc.; así como para el resto cuando cumplen fuertes requisitos de prevalencia de participación de los socios trabajadores en la actividad. Efectivamente, el art. 13 del Estatuto fiscal cooperativo (Ley 85/98) prevé este régimen para las cooperativas agrícolas, culturales, de consumo, de construcción y vivienda y de solidaridad social. También para el resto siempre que se cumpla, cumulativamente, que el 75 por 100 de las personas que trabajen para ella sean socios, y el 75 por 100 de los miembros de la cooperativa presten servicios a la misma.

⁹⁷ Disposición adicional decimotercera. Medidas fiscales aplicables la Sociedad Limitada Nueva Empresa. “Uno. La Administración tributaria concederá, previa solicitud de una Sociedad Limitada Nueva Empresa y sin aportación de garantías, el aplazamiento de la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la

realiza por vía telemática—, consistente en la exención de pagos fraccionados durante el primer año, y el aplazamiento automático del Impuesto sobre sociedades de los dos primeros ejercicios. Así como el aplazamiento de las retenciones del IRPF del primer año, régimen que puede considerarse claramente excepcional, ya que en el ordenamiento español las retenciones rara vez pueden ser aplazadas, ni siquiera aportando garantía suficiente (art. 65.2 segundo párrafo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). Pero sobre todo, a los promotores de este tipo social se les aplica la cuenta-ahorro empresa, que supone la deducción en su cuota del IRPF del 15 por 100 de las cantidades depositadas para constituir la.

La razón justificadora de estos beneficios se encuentra en las directrices emitidas por la propia Unión europea, sobre la necesidad de aplicación de incentivos a la constitución y puesta en funcionamiento de nuevas empresas que sean PYME y supongan yacimiento de empleo, en la línea propuesta por la Carta Europea de la Pequeña Empresa. Véase, en dicho documento, especialmente, la línea 7 donde se postula, en materia fiscal, estimular a las empresas debutantes; y en directa relación con ello, el Libro Verde “El espíritu empresarial en Europa”⁹⁸, donde se hace referencia a los fines sociales cumplidos por las empresas cooperativas.

¿Cuál sería el importe de la ayuda? Dado que la libertad de amortización no constituye ahorro neto de impuesto, sino meramente diferimiento del mismo, sólo cabe entender como importe de la ayuda el de los intereses devengados por las cantidades no satisfechas en el período en el que se aplica la libertad de amortización. Podría pues cuantificarse mediante la aplicación del tipo de interés legal sobre el exceso de amortización fiscal sobre la contable, durante el período devengado hasta dicha amortización contable.

Pues bien, la Reglamentación de la Comisión 70/2001 sobre ayudas a PYMES establece como objetivos elegibles de las ayudas las inversiones en inmovilizado. Debe tenerse en cuenta que dicha reglamentación establece la exención de, al menos, el 7,5 por 100- 15 por 100 de la inversión. Aunque podría objetarse que no todas las cooperativas son necesariamente PYMES según la definición realizada por la Comisión en su Recomendación de 6 de mayo de 2003⁹⁹ —aunque indudablemente la mayoría lo serán—, como ha puesto de manifiesto el CESE (Dictamen sobre la propuesta de decisión del Consejo relativa al programa plurianual (1994-1996) de trabajo a favor de las cooperativas, mutualidades, asociaciones y fundaciones de la Comunidad¹⁰⁰), la analogía de las dificultades de financiación, información, etc. que sufren hacen que, con independencia de su tamaño, compartan la razón justificadora de la política de protección a las PYME.

3.3.3. *Medidas fiscales en otros impuestos*

En la mayoría de países europeos, los beneficios fiscales en impuestos distintos del que recae sobre la renta de las sociedades suelen afectar a los de timbre y registro, impuestos reales sobre la propiedad inmobiliaria (normalmente de carácter local), y los que se establecen por el mero ejercicio de la actividad económica. Se trata de fomentar la misma creación de las cooperativas y facilitar la realiza-

modalidad de operaciones societarias, derivada de la constitución de la Sociedad durante el plazo de un año desde su constitución.

La Administración tributaria también concederá, previa solicitud de una Sociedad Nueva Empresa y sin aportación de garantías, el aplazamiento de las deudas tributarias del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución. El ingreso de las deudas del primer y segundo períodos deberá realizarse a los doce y seis meses, respectivamente, desde la finalización de los plazos para presentar la declaración-liquidación correspondiente a cada uno de dichos períodos.

Asimismo, la Administración tributaria podrá conceder, previa solicitud de una Sociedad Nueva Empresa, con aportación de garantías o in ellas, el aplazamiento o fraccionamiento de las cantidades derivadas de retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se devenguen en el primer año desde su constitución. Las cantidades aplazadas o fraccionadas según lo dispuesto en este apartado devengarán interés de demora. Dos. La Sociedad Nueva Empresa no tendrá la obligación de efectuar los pagos fraccionados a que se refiere el artículo 38 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a cuenta de las liquidaciones correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución.”

⁹⁸ COM(2003) 27, de 21 enero 2003, Publicaciones de la DG Empresa, Bruselas, 21 de enero 2003.

⁹⁹ 2003/361/CE.

¹⁰⁰ DO C3888, de 31 Diciembre 1994, pág. 22.

ción de operaciones societarias. En algunos países, como Italia¹⁰¹ y Portugal¹⁰², se suelen aplicar a la generalidad de cooperativas, aunque en ocasiones con distinta intensidad en relación con su actividad u otras características. En otros, como Alemania y Francia, se trata de beneficios aislados que sólo afectan a determinadas cooperativas¹⁰³.

Los beneficios fiscales de que disfrutaban las cooperativas distintos de los aplicables en el Impuesto sobre Sociedades en el ordenamiento tributario español se ubican en tres impuestos: el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y, sólo para determinadas cooperativas, el Impuesto sobre Bienes inmuebles.

Veámoslos:

3.3.3.1. Bonificación en la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE)

El art. 33.4.a) de la ley 20/1990 prevé la aplicación de una bonificación del 95 por 100 de la cuota y en su caso, del recargo, para las cooperativas protegidas. Desde nuestro punto de vista, es dudoso que esta bonificación pueda suponer una ventaja competitiva de alguna relevancia para las cooperativas, por las siguientes razones:

En primer lugar, porque la mayoría de los sujetos que desarrollan actividades económicas en España (tanto los residentes como los no residentes) no resultan efectivamente gravados por el impuesto. En efecto, el art. 82 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que regula el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) prevé la exención, además de para determinadas entidades sin ánimo de lucro, para:

- a) Las personas físicas.
- b) Las Entidades sometidas al IS y al IRNR, así como las comunidades de bienes, etc. que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

El propósito de la norma es claramente exonerar del impuesto a las pequeñas empresas. El efecto conseguido es la práctica desaparición del mismo para más del 90 por 100 de las empresas que desarrollan su actividad en España. Debe tenerse en cuenta que el impuesto ha perdido gran parte de su importancia como instrumento de control, al haberse instrumentado otras medidas a tal fin, como el establecimiento de los censos tributarios y las declaraciones censales que los dotan de contenido, regulado actualmente en el RD 101/2003.

Asimismo, el establecimiento de estas exenciones de ámbito tan amplio se enmarca en el actual contexto de cambio de orientación respecto de la financiación de las Entidades locales, que supone una superación de los planteamientos que llevaron a la redacción de la ley 29/1988, en el que se intenta

¹⁰¹ Así, en Italia, tras la reforma de 1972, se mantienen, en el art. 80 del DPR n. 634, de 26 de octubre de 1972, las exenciones y beneficios previstos en el imposta di registro para las cooperativas y sus uniones. Asimismo, siguen vigentes las relativas a la impositiva ipotecaria e catastale (art. 24 DPR n. 632, de 26 de octubre de 1972) y a la tasa sobre concesiones gubernativas (art. 14, 3 DPR 26 de octubre de 1972, n. 641). En el INVIM, la ley de 16 de diciembre de 1977, n. 904 excluye del gravamen decenal los inmuebles propiedad de las cooperativas agrícolas y sus uniones; y el art. 3 del DPR n. 643 de 23 de diciembre de 1974, excluye del mismo a los inmuebles construidos por las cooperativas de viviendas que se ajusten a la normativa sobre viviendas económicas y populares.

¹⁰² En Portugal, están exentas del impuesto de sello para todas sus operaciones sobre documentos notariales referidos a constitución, disolución, liquidación, emisión de títulos de capital, de inversión, obligaciones y los contratos que celebren. Asimismo, están sometidos a la tasa mínima en letras y títulos de crédito (art. 8 del Estatuto); del impuesto de sisa —que grava las adquisiciones— las adquisiciones de inmuebles destinadas al objeto social, así como de contribución autárquica los rendimientos derivados de dichos inmuebles (art. 10); de impuesto sobre sucesiones y donaciones (art. 9); de contribución autárquica los predios urbanos propiedad de cooperativas de viviendas y construcción cedidos a sus miembros en régimen de propiedad colectiva y los de las cooperativas de enseñanza destinados a la realización de sus fines. También se aplica el tipo reducido de IVA (art. 15) para determinadas cooperativas de viviendas (viviendas sociales y propiedad colectiva).

¹⁰³ En Francia se aplica la exención de la taxe foncière sobre las propiedades de las cooperativas agrícolas (art. 1382-6 b, del Code général des impôts) y la de los derechos de timbre y registro para las cooperativas agrícolas cerealistas, de inseminación artificial y de utilización en común de materia agrícola (arts 1030 y 1031). También se establece exoneración de la taxe professionnelle (art. 1451) para las pequeñas cooperativas agrícolas, las de inseminación artificial, las de artesanos, las de barqueros y las de marinos (art. 1454), pescadores (art. 1455-3), y las obreras de producción (art. 1456). Se reduce a la mitad la de las cooperativas agrícolas no exentas (art. 1468.1). Se pierde por la excesiva posesión de capital o de portadores de certificados cooperativos. También en Alemania se exoneran del impuesto equivalente (Gewerbesteuergesetz § 3 n.15) las cooperativas agrícolas, forestales, de alimentos y de alquiler.

diseñar, entre otros objetivos, un auténtico sistema tributario local, y no meramente aumentar la capacidad recaudatoria de tributos marginales del sistema.

Desde este punto de vista, cabe señalar que gran parte de las cooperativas españolas estarán, no ya bonificadas en el impuesto en virtud de lo dispuesto en la ley 20/1990, sino exentas por aplicación de lo dispuesto en el propio TRLRHL.

En segundo lugar, y en relación con aquellas a las que no se aplicaría dicha exención por exceder el límite de 1.000.000 de euros de cifra de negocios, cabe indicar lo siguiente: como ha puesto de manifiesto el CESE y la propia Comisión, en el caso de las cooperativas, por razón de su especial estructura y régimen jurídico, concurren las mismas notas de dificultad de financiación, etc. que justifican la permisividad de ayudas de estado a las PYME, incluso en el caso de que no pudieran ser calificadas como tal.

Ahora bien, esto es lo que ocurre también en el caso de los empresarios individuales, que no pueden recurrir tampoco a la financiación en mercados secundarios de capitales, y se enfrentan a mayores dificultades para acceder a financiación externa. Esta especificidad de los empresarios individuales constituye la justificación de que, en éstos, no se establezca ningún límite cuantitativo para la exención, a diferencia de lo que ocurre con las entidades jurídicas. Una bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos, pues, constituye un régimen más gravoso para estas entidades que para las personas físicas, con quienes sin duda compiten, teniendo similares dificultades para acceder a la financiación. Especialmente en los supuestos en que la cooperativa constituye una agrupación de empresarios personas físicas, como en las agrícolas, de transporte, del Mar, etc. Esta es, precisamente, la razón de la existencia de un régimen similar en Francia¹⁰⁴.

Pero además, en tercer lugar, la bonificación constituye un mecanismo asimismo empleado en otras Entidades de la Economía social que cumplen finalidades sociales a través de su actividad empresarial, como ocurre en las Sociedades Agrarias de Transformación, que disfrutan del mismo porcentaje (D.A.1ª ley 20/1990). Así, se establece también una bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos del impuesto para las actividades de carácter artístico, cultural, científico y deportivo que tengan lugar en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, en el art. 27.3 Cuarto de la ley 49/2002. Todo ello sin perjuicio de la total exención de las actividades de interés general reguladas en el art. 7 de la citada ley por las Entidades sin ánimo de lucro que disfrutan de su régimen jurídico (art. 15.2 ley 49/2002).

Por último, estas bonificaciones constituyen algunas de las múltiples existentes en el impuesto y que intentan incentivar objetivos de interés general de carácter horizontal. En efecto, se prevé la bonificación en la cuota del 50 por 100 para supuestos tales como el inicio de actividades, la creación de empleo, la utilización de instalaciones protectoras del medio ambiente, etc (véase el art. 88 TRLRHL).

3.3.3.2. Beneficios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP/AJD)

Dos son los niveles de beneficios operantes en este impuesto:

En primer lugar, para las cooperativas “meramente” protegidas, se prevé en el art. 33.1 de la ley 20/1990, la exención por todas las modalidades del impuesto (salvo la cuota fija de la modalidad AJD) para los actos, contratos y operaciones siguientes:

- a) Constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- b) Constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.

¹⁰⁴ Este es, por otra parte, un régimen similar al operante en Francia, en la *taxe professionnelle*, tributo en el que se inspiró el impuesto español “Licencia Fiscal”, antecedente del actual Impuesto sobre Actividades Económicas. En efecto, el art. 1468 del Código general de impuestos establece una reducción del 50 por 100 para las cooperativas agrícolas, que está totalmente justificada por el hecho de que, para la misma actividad, los propios agricultores estarían exentos si efectuasen ellos mismos las operaciones. En algunas actividades (art. 1451 del Código) la exención es total, cuando se considera que la mera reducción genera una diferencia de trato injustificada entre agricultores, dependiendo de que estén agrupados o sean independientes. Además, están totalmente exentas las cooperativas que empleen como máximo a tres trabajadores, en virtud de su pequeña dimensión.

- c) Adquisición de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción (en adelante, FEP) para el cumplimiento de sus fines.

Por otro lado, para las cooperativas “especialmente” protegidas, se prevé la exención de las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios (art. 34.1 ley 20/1990).

A efectos de elaborar una comparación, estos beneficios fiscales son menos intensos que los previstos, en este impuesto, para las Entidades sin ánimo de lucro, para las que se establece la exención total de todas sus operaciones (excepto el supuesto previsto en el art. 45.II TRLIPAJD) en el art. 45.I.A), b) del TRLITPAJD. Realizaremos un análisis de los efectos de los mismos para colocar a las cooperativas en situación de ventaja frente a sus competidores.

- 1) Para cooperativas protegidas.

- A) Exención de la constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.

En el ordenamiento español, estas operaciones están sujetas a la modalidad de Operaciones Societarias de dicho impuesto (art. 19.1º TRLITPAJD). El importe del tributo será el 1 por 100 (art. 26) sobre el importe nominal del capital, más las primas de emisión, en su caso. También se sometería, dado que sería compatible con el anterior, a la cuota fija de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en la medida en que dicha constitución se refleja en una Escritura notarial. El importe de éste sería de 0,30 euros por pliego o 0,15 por folio, a elección del fedatario, y se abonaría en papel timbrado (art. 31 TRLIPAJD). Este último gravamen no estaría cubierto por la exención.

Como resulta evidente, no supone un impuesto de gran capacidad recaudatoria, lo que no resulta sino lógico, dado que la armonización comunitaria de los impuestos sobre aportación ha limitado fuertemente la posibilidad de montantes elevados para este tipo de gravámenes.

En efecto, en relación con el ITP/OS, la norma fundamental del Derecho comunitario está constituida por la Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, modificada por normas posteriores¹⁰⁵.

Al igual que en el caso de la armonización de la fiscalidad directa en el caso de las fusiones y resto de operaciones de reestructuración societaria, la armonización fiscal de los impuestos sobre aportaciones tiende a eliminar el coste adicional que dicha imposición supone para las operaciones de constitución de sociedades y de reestructuración societaria, y de hecho se ha señalado que se trata de un impuesto, por dicha razón, con tendencia a la supresión. En el ámbito europeo, ya el *Informe Neumark* consideraba que dichos gravámenes distorsionaban los sistemas tributarios, ya que suponían un obstáculo para el movimiento y la concentración de empresas, y proponía su supresión. Por ello, las sucesivas Directivas han procedido a su armonización y a la restricción de su ámbito, permitiendo a los EEMM que los supriman e incluso instándolos a hacerlo en determinados casos (*Vid.* Art. 7 de la Directiva, en la redacción otorgada por la Directiva 85/303/CEE).

Asimismo, se limita el tipo máximo de gravamen y se prohíbe la exigencia de otros impuestos que graven la constitución, aumento de capital, transformación de sociedades, (art. 10 de la Directiva), en la medida en que bien recaigan directamente sobre las operaciones, bien sobre las aportaciones, préstamos o aportaciones efectuadas en ellas; bien sobre la matriculación o cualquier otra de las formalidades previas al ejercicio de cualquier actividad a que puedan estar sometidos los distintos entes por razón de su forma jurídica. La razón de esta última prohibición, como señalan las Sentencias de 11 de junio de 1996, *Denkavit Internationaal*¹⁰⁶, y de 29 de septiembre de 1999, *Modelo*¹⁰⁷, estriba en que tales impuestos, aunque no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad que es el instrumento utilizado para reunir el capital, y por tanto, su mantenimiento también pondría en peligro los fines de la Directiva.

¹⁰⁵ Directiva 73/79/CEE, de 9 de abril, de modificación del campo de aplicación del tipo reducido del impuesto sobre aportaciones, a favor de algunas operaciones de reestructuración de sociedades, en el art. 7.1.b) de la Directiva. Directiva 74/553, de 7 de noviembre, de modificación del art.5.2 de la Directiva. Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio.

¹⁰⁶ As. C-2/94, rec. P. I-2827, apartado 23.

¹⁰⁷ As. C-56/98, rec. P. I-6427, apartado 24.

Por lo tanto, la exención en las operaciones de *constitución y ampliación de capital* de cualesquiera sociedad se insertaría en la política comunitaria de eliminación progresiva de estos gravámenes, con lo que resultaría justificada por la naturaleza o economía del sistema. De hecho, esta sería una tendencia encuadrada asimismo en la política de fomento de la constitución de PYMES, de manera análoga a la normativa que prevé el aplazamiento de este mismo impuesto para la Sociedad de Responsabilidad Limitada Nueva empresa, constituida telemáticamente.

Por otra parte, también ésta es una medida tradicionalmente aplicada a las Entidades de la Economía social, tendente a cumplir el mandato insito en el art. 129.2 de la Constitución española. En esa línea se enmarca la exención en la modalidad de Operaciones Societarias para la constitución y ampliación de capital que se prevé también para las Sociedades Agrarias de Transformación (D.A. 1ª ley 20/1990) y las Sociedades Laborales (art. 19.A) de la ley 4/1997).

También se aplica a otras Entidades que cumplen funciones sociales constitucionalmente protegidas. Así, en el art. 45.I.B) 19.3 TRITPAJD se declara, para las sociedades y fondos de inversión mobiliaria que tengan por objeto social exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento y en que, además, las viviendas, las residencias estudiantiles y las residencias de la tercera edad, representen conjuntamente, al menos, el 50 por 100 del total del activo, la exención de las operaciones de constitución, aumento de capital, fusión y escisión.

Respecto de los supuestos de *fusión y escisión*, cabe indicar que, si los mismos reúnen los requisitos del art. 83 del Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que regula el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), las operaciones estarán exentas para todas las sociedades, y no sólo las cooperativas. Y ello en virtud de la adecuación del ordenamiento español a la Directiva 90/434/CEE, sobre el régimen fiscal de fusiones, en su día realizada por la ley 29/1991. En efecto, precisamente por una de las normas modificadoras de la Directiva de 1969 –la Directiva 85/303/CEE¹⁰⁸– se estableció la exención obligatoria para las fusiones y operaciones asimiladas¹⁰⁹.

En el Derecho interno español, dicha exención, aplicable a la modalidad OS del impuesto, está actualmente contemplada en el art. 45.I.B.10 del TRITP/AJD, que se remite a las operaciones reguladas en el régimen especial previsto para el Impuesto sobre Sociedades. El art. 45. I.B.10 TRITP/AJD se refiere a las operaciones reguladas en su art. 21 (fusión y escisión) definidas en los apartados 1,2 y 3 del art. 2 de la ley 29/91. En la D.A. 2ª del RDL 4/2004, de 5 de marzo, se dispone que las referencias realizadas por dichos artículos se entenderán referidas a los arts. 83, 1, 2, 3 y 5 y al art. 94. Por lo tanto, la aplicación a la fusión de dicho régimen en el IS determinaría automáticamente la exención en la modalidad OS del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Pero aun cuando no fuera así, sencillamente con que la operación pudiera calificarse de fusión o escisión de acuerdo con dichos preceptos, estaría exenta.

En ambos casos –tanto si la operación está exenta como si no–, al quedar sujeta a la modalidad Operaciones Societarias del Impuesto, no se sometería a la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por Escrituras notariales de cosa valuable, que recae sobre las operaciones no sometidas a las otras dos modalidades, TPO y OS¹¹⁰. Por tanto, la técnica de la exención aporta la virtud de evitar en todo caso el gravamen en la cuota gradual de AJD. No así la cuota fija, que se devengará en todo caso, ya que no se le aplican las exenciones de dicho precepto¹¹¹.

Debe tenerse en cuenta que la Directiva (art. 10), amén de eximir del impuesto sobre aportaciones los supuestos de fusión, también prohíbe la imposición de cualquier impuesto adicional sobre las operaciones contempladas en su art. 4, entre las que se encuentra la constitución de sociedades, como señalábamos antes, salvo en los casos enumerados en su art. 12. Entre estos últimos se encuentran los que gravan las transmisiones de bienes inmuebles, el propio IVA, y los “derechos remuneratorios”.

¹⁰⁸ Nº L 156 de 15 junio 1985, págs 23-24. Y ello porque reformó la redacción del art. 7.1 de la Directiva 69/335/CEE, en el sentido de exonerar del derecho de aportación las operaciones que estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,5 por 100 el 1 de julio de 1984. Y a esa fecha todas las operaciones de fusión y asimiladas tributaban a un tipo del 0,5 por 100 o inferiores, precisamente por la armonización de tipos que había realizado la Directiva de 1969.

¹⁰⁹ Sobre la aplicación de la Directiva a las operaciones de fusión, véase la STCE de 13 de febrero de 1996, *Bautia y Societé français maritime* (asuntos acumulados C-197/94 y C-55s/94, rec. 0. I-505).

¹¹⁰ Vid. Art. 31.2 TRITP/AJD.

¹¹¹ Vid. Art. 48.11 en relación con el art. 31.1 del TRITP/AJD.

Dejando aparte los dos primeros, de la interpretación que realiza el TJCE de este último concepto, parece desprenderse la equiparación de este último concepto con el de tasa. En efecto, según el Tribunal, podría considerarse “derecho remuneratorio” aquel que se cuantificara por relación con el coste del servicio concretamente prestado.

Un derecho cuya cuantía aumenta en función del capital social, sin límites, no es un derecho de carácter remunerativo. Aunque en algunos casos pueda existir una relación entre la complejidad de la operación y el volumen de capital, la cuantía del gravamen no estará relacionada con los gastos en que se incurre por las formalidades (Sentencias de 2 de diciembre de 1997, *Fantask y otros*¹¹², y de 26 de septiembre de 2000, *IGI*¹¹³).

De todo ello se desprende que la cuota variable de la modalidad AJD del impuesto, en cuanto imposición complementaria de la aportación patrimonial, sería incompatible en todo caso con la Directiva, ya que su cuantificación viene referida al valor de la aportación realizada, y no al servicio prestado en la formalización de la Escritura, y así lo entendió el Tribunal Supremo en su STS de 3 de noviembre de 1997. En cambio, la cuota fija de dicho impuesto sí parece que podría calificarse como “derecho remuneratorio”: de hecho, la doctrina ha puesto de manifiesto la estructura de tasa de dicha modalidad impositiva.

Con lo que la exención prevista en la ley 20/1990 se aplicaría únicamente a los muy excepcionales supuestos en que la fusión o escisión no cumpliera los elementos previstos en el art. 83 del TRLIS. Dado que además, el espíritu de la Directiva es la neutralidad fiscal de las operaciones de fusión, y su regulación lo es de un contenido de mínimos, la articulación de un ámbito superior del régimen de exención en el Derecho interno respecto del previsto en la Directiva no constituiría ayuda de Estado. En ese sentido, el TJCE ha señalado que en el ámbito de la fiscalidad armonizada, el uso de las posibilidades otorgadas a los Estados por la normativa armonizadora no puede constituir ayuda de Estado.

B) Constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.

Por razones parecidas, se puede cuestionar si realmente existe el beneficio previsto en el art. 33.1.b) de la ley 20/1990, consistente en la exención de las cuotas devengadas por la constitución y cancelación de préstamos.

Y ello por las siguientes razones:

En primer lugar, los préstamos *efectuados por particulares* resultan sometidos a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), pero quedan exentos en virtud del art. 45.I.B) 15 del TRITPAJD. Ahora bien, dicha sujeción implica el no sometimiento a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), puesto que ambas son incompatibles¹¹⁴. Por lo tanto, en estos supuestos la exención específica de las cooperativas resultaría inútil en ambas modalidades.

En segundo lugar, los préstamos *realizados por empresarios* estarían sometidos al IVA, y exentos de dicho impuesto en virtud del art. 20.18.c) de su ley reguladora, con lo que tampoco se aplicaría la exención en TPO. Tampoco en este caso estarían sometidos a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, puesto que los préstamos no son inscribibles en el Registro Mercantil, por lo que no están sujetos a este impuesto, a diferencia de lo que ocurre con las hipotecas otorgadas en virtud de un préstamo, que sí se someten (Resolución del TEAC de 28 de enero de 1993, ref. *Aranzadi JT* 1993, 213).

En todo caso, existirían dos supuestos con un régimen específico:

En primer lugar, los empréstitos representados por obligaciones y títulos análogos resultan exentos, no sólo en el IVA, sino asimismo y en todo caso, en TPO y AJD. El art. 11 de la Directiva 69/335/CEE prohíbe a los EEMM someter a imposición, cualquiera que sea su forma, a los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables. El no sometimiento a la cuota proporcional de AJD de estos empréstitos quedó claro en la STJCE de 27 de

¹¹² As. C-188/95, rec. Pág. I-6783, apartado 31.

¹¹³ As. C-134/99, rec. pág. I-7717, apartado 31.

¹¹⁴ Cfr. Art. 31.2 TRITPAJD.

octubre de 1998, as. C-31 y C-32/97, en la misma línea que ya había declarado el TS en su sentencia de 3 de noviembre de 1997.

En segundo lugar, en cambio, en los préstamos hipotecarios, la no sujeción de AJD no se aplica a los préstamos que estén sujetos al IVA, ya que ambos impuestos son compatibles (art. 74 Reglamento ITPAJD). El TS ha rechazado reiteradamente la aplicación de la exención del art. 45.I.B) al AJD aplicable a los préstamos hipotecarios (Recientemente, en su Sentencia de 20 de enero de 2006).

Por lo tanto, la exención sólo resultaría de aplicación para la modalidad AJD, cuota variable, para documentos notariales, en el caso de los préstamos hipotecarios sometidos a IVA; esto es, realizados por empresarios. El importe del tributo ahorrado por dicha exención sería del 0,5 por 100 sobre el capital garantizado por la hipoteca (salvo establecimiento de un tipo superior por la CCAA, ex art. 41.1.a) ley 21/2001), según lo dispuesto en el art. 31.2 del TRITPAJD. Las CCAA de régimen común han aplicado un tipo general para el impuesto –aplicable a los préstamos hipotecarios– del 1 por 100.

C) Adquisición de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción (en adelante, FEP) para el cumplimiento de sus fines.

El Fondo de Educación y Promoción, como hemos visto, es una Reserva destinada a la solidaridad externa que no constituye patrimonio de los socios de la cooperativa. Sus finalidades, descritas en las distintas normas cooperativas españolas, le otorgan una clara función social de interés general.

Como ejemplo, puede verse la regulación hecha por la norma estatal, ley 27/1999:

“Artículo 56.Fondo de educación y promoción.

1. El fondo de educación y promoción se destinará, en aplicación de las líneas básicas fijadas por los Estatutos o la Asamblea General, a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades:

- a) La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.
- b) La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.
- c) La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.

....”

La exención en el ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas es una medida usual en el ordenamiento tributario español para la adquisición de bienes y derechos destinados a Fondos o reservas que cumplen fines de interés general. El ejemplo tradicionalmente paradigmático, junto con el FEP de las cooperativas, es el de las adquisiciones de las Cajas de Ahorro directamente destinadas a su obra social, cuya exención se prevé en el art. 45.I.A), en el apartado c), en la misma línea vista para el Impuesto sobre Sociedades. Recientemente, en la misma línea, se ha incluido en el apartado 20 del art. 45.I.B) la exención para las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

La medida se inserta en la política fiscal general de no tributación por los impuestos que gravan la adquisición de bienes o derechos que se van a destinar a finalidades de interés general. Esta política es visible asimismo, no sólo de la exención del impuesto para las Entidades sin ánimo de lucro, sino asimismo de la que disfrutaban estas mismas Entidades en el Impuesto local sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que grava las transmisiones de este tipo de bienes, cuando recaiga sobre ellas la obligación de pago (art. 15.3 ley 49/2002).

2) Para cooperativas especialmente protegidas.

En directa relación con los requisitos específicos exigidos a este tipo de cooperativas, y con el fundamento de éstos –la función social desempeñada con el desarrollo de la actividad económica– la ley prevé la exención en ITPAJD de las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

En nuestra opinión, tampoco en este caso la medida es tan beneficiosa como podría parecer, dado lo limitado de su ámbito de aplicación, y de su importe.

En efecto, para empezar, la adquisición de elementos empresariales está sujeta al IVA (en cuyo caso resultará compatible con el AJD), y no a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del

ITPAJD (en adelante, TPO) por lo que la mayoría de las adquisiciones que realicen las cooperativas no se beneficiarán de esta exención por no ser aplicable el tributo en el que se prevé. En efecto, sólo cabe el gravamen por TPO en los supuestos de adquisiciones a particulares, y en los de inmuebles que sean segunda o ulterior entrega y no se haya renunciado a la exención.

La cosa sería como sigue:

		TPO	AJD	IVA
Adquisición a particular		EXENTO	-----	----
Adquisición a empresario	En general	-----	(sólo DN*) EXENTO	Deducible
	De inmuebles 2ª entrega no renunciada	EXENTO	-----	-----

*DN: Documentos notariales.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que *el supuesto más frecuente será el de adquisición a empresarios*, en estos casos la exención sólo tendrá como objeto el AJD si éste se devenga; esto es, si se produce un Documento Notarial (por ejemplo, porque sea la transmisión de un inmueble). En caso contrario, se devengará IVA únicamente, para el que no se prevé exención alguna. Ahora bien, teniendo en cuenta la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de elementos afectos al objeto social, la exención en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas únicamente tiene como efecto igualar el tratamiento en las compras a particulares en relación con las realizadas a empresarios.

Por lo tanto, la cuantía del impuesto ahorrado por la exención sería:

- En las adquisiciones a particulares, o en las segundas entregas de inmuebles no renunciadas a la exención del IVA, supuestos sujetos a TPO, el tipo de gravamen varía según la normativa de la Comunidad Autónoma, ya que es un impuesto cedido. El tipo superior, aplicable a inmuebles, es del 7 por 100, existiendo tipos del 6,5 por 100, del 4 por 100, del 0,5 por 100, etc.
- En las adquisiciones a empresarios que tuvieran que manifestarse en un documento notarial la exención operaría sobre la modalidad de AJD, cuyo tipo máximo en las distintas CCAA es del 1 por 100.
- En el resto de adquisiciones a empresarios, no se devengaría ni TPO ni AJD, sino únicamente IVA, por lo que el tratamiento resultaría el mismo que en el resto de empresas.

Por otra parte, la medida tampoco constituye un caso aislado. En efecto, existen varios supuestos en que la exención se prevé para las operaciones de adquisición o transmisión de elementos que constituyen mercaderías típicas de la actividad. Así, en el caso de las transmisiones de edificaciones para las empresas de leasing (apartado 16 del art. 45.I.B) y las adquisiciones de vehículos usados cuando el comprador sea un empresario dedicado a la actividad de reventa (apartado 17 del mismo precepto).

Asimismo, el beneficio se aplica también a otras entidades que cumplen funciones sociales de similar interés general. Así, en el art. 45.I.B) 19.3 TRITPAJD se declara, para las las sociedades y fondos de inversión mobiliaria que tengan por objeto social exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento y en las que además, las viviendas, las residencias estudiantiles y las residencias de la tercera edad, representen conjuntamente, al menos, el 50 por 100 del total del activo, se prevé una bonificación del 95 por 100 de la modalidad TPO por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento.

3.3.3.3. Bonificación en el Impuesto sobre Bienes inmuebles (en adelante, IBI)

El único beneficio previsto en el Impuesto sobre Bienes inmuebles es verdaderamente muy limitado: consiste en una bonificación del 95 por 100 de la cuota, y en su caso, del recargo previsto para las Entidades metropolitanas (arts. 74 TRLTHL y 33.4.b) ley 20/1990), pero sólo se prevé para dos tipos de cooperativas, que sean al menos meramente protegidas: las Cooperativas agrarias y las de Explo-

tación Comunitaria de la tierra. Además, sólo se aplica sobre la cuota derivada de los bienes de naturaleza rústica¹¹⁵.

La razón justificadora de esta bonificación es similar a la que fundamenta aquélla prevista en el art. 73 del TRLRHL, de entre el 50 y el 90 por 100 (en defecto de acuerdo municipal, se aplica el máximo) para los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria. El objetivo es generar una rebaja del impuesto para las empresas en las que los inmuebles constituyen el propio objeto de la actividad, y que por tanto, sufren más intensamente el peso del impuesto.

Por otra parte, la bonificación se encuadra en un conjunto de medidas similares previstas por razones de interés general (arts. 73.2 y 74. 4 y 5 TRLRHL), tales como las relativas a las viviendas de protección oficial, los sujetos pasivos que ostenten la condición de familia numerosa, o los inmuebles que hayan realizado instalaciones medioambientales.

Precisamente, el establecimiento de la bonificación para las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra y no para los agricultores individuales se justifica por las especiales circunstancias del sistema agrario español, y su tendencia al minifundio; lo que convierte a gran parte de las explotaciones en poco rentables. Precisamente, en España se han sucedido un número de actuaciones por parte del Estado para conseguir cierta concentración de las parcelas agrícolas, para paliar esta poco competitiva situación de partida. Una de las políticas que se insertarían en este objetivo es la promoción del cooperativismo agrario, como forma de mejorar el nivel competitivo de las explotaciones agrícolas. Este cooperativismo agrario ha demostrado conseguir, no sólo este primer objetivo, sino asimismo garantizar mayores cotas de cohesión social en las zonas rurales, asegurando unos niveles de renta para los agricultores superiores, evitando la despoblación de estas zonas. La supervivencia de la cooperativa suele resultar vital, asimismo, para la del propio municipio.

Sin embargo, la bonificación resultará, en muchos casos, poco operativa, puesto que la mayoría de cooperativas agrarias tienen muy pocas parcelas agrícolas, sino que operan con las explotaciones agrícolas propiedad de sus socios, que no son beneficiarios de la bonificación. En cambio, resulta más frecuente que posea inmuebles urbanos desde donde realice la gestión y dirección de los servicios de la cooperativa, y éstos no están bonificados.

Por último, debe indicarse la mínima incidencia de esta bonificación en el conjunto de gastos de la Entidad cooperativa, dado lo modesto del importe del IBI para los terrenos rústicos, por lo bajo de su valor catastral (véase art.22 del Texto Refundido de la Ley de Catastro, aprobado por Real Decreto Legislativo 172004, de 5 de marzo, en adelante TRLCI) y el menor importe del tipo de gravamen en estos inmuebles, entre un mínimo del 0,3 y un máximo del 0,9 (art. 72.1 TRLRHL).

Aún más modesto es el importe del recargo eventualmente establecido por el Area metropolitana, cuyo importe máximo, según el art. 153 TRLRHL es del 0,2 por 100 de la cuota del impuesto. Dichas Areas metropolitanas deben establecerse expresamente por las Comunidades Autónomas, mediante ley, según lo dispuesto en el art. 43 de la ley 7/1985, por lo que no son especialmente numerosas. Lo cual hace, en la práctica, que este beneficio sea muy reducido, no sólo en cuantía, sino también en su ámbito de aplicación.

3.4. Pronunciamientos sobre los elementos del concepto de ayuda en el régimen fiscal de cooperativas

Procedemos a adentrarnos ahora en los pronunciamientos realizados en materia de fiscalidad de cooperativas por los órganos comunitarios en relación con el régimen de Ayudas de Estado. No vamos a entrar a analizar el elemento de “utilización de recursos del Estado”, ya que, aun siendo necesario para el concepto de ayuda (*Sloman*, C-72 y 73/91, párrafo 21, y *Preussen Elektra*, 2001, ECR I-2009, *Case C-379/98*¹¹⁶), se entiende producido de forma prácticamente automática en las medidas

¹¹⁵ También en este caso el régimen es similar en Francia, donde la exención de la *taxe foncière* se aplica a los edificios de las cooperativas agrarias directamente relacionados con un uso agrícola (art. 1382-6 del Código general).

¹¹⁶ Sentencia *Preussen Elektra*, 2001, ECR I-2009, *Case C-379/98*. La medida cuestionada era la obligación de las compañías eléctricas de comprar electricidad de energías renovables. El Tribunal consideró que no era ayuda de Estado porque no impli-

de carácter fiscal¹¹⁷. Y ello porque el criterio para entender que existe transferencia de dichos recursos consiste en determinar si se produce una pérdida de los mismos por el Erario público, lo que siempre se da en los “gastos fiscales”¹¹⁸.

Tampoco en los pronunciamientos sobre los elementos de distorsión de la competencia y de afectar a los intercambios comerciales de los Estados miembros, porque, como ha puesto de relieve la doctrina, salvo en determinadas excepciones –como en la aplicación de la regla de *minimis*¹¹⁹–, la doctrina de la Comisión¹²⁰ y del Tribunal –en la que es paradigmática la Sentencia de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris*¹²¹–, es tratar ambos requisitos de forma conjunta¹²²; así como considerar que, si existe ventaja selectiva, el resultado de peligro para la competencia se produce prácticamente siempre¹²³. Con lo que este elemento se entiende existente de forma casi automática¹²⁴.

Por lo tanto, centraremos nuestro análisis en el concepto de empresa y en los distintos elementos del de “ventaja selectiva”.

3.5. Concepto de empresa

La primera cuestión que debemos plantearnos, en este terreno, sería la de la aplicación a las cooperativas de la noción de “empresa”, necesaria para la puesta en marcha del mecanismo de control de las ayudas de Estado, requerido por su propio fundamento, evitar las distorsiones del mercado¹²⁵.

caba ninguna transferencia de recursos del Estado, ni directa ni indirectamente. El hecho de que las compañías eléctricas ganaran menos dinero y pagaran menos impuestos se consideró un hecho inherente a tal legislación y que no suponía minoración de ingresos del Estado.

Según la doctrina previamente establecida en *Sloman*, C-72 y 73/91, párrafo 21, si el Estado introduce ciertas reglas aprobando una reducción selectiva de cargas para determinadas compañías, indudablemente es ayuda de Estado. Si por el contrario, altera la regulación de las relaciones contractuales entre el Estado y sus empleados, esto no es Ayuda de Estado. Porque la pérdida de recursos del Estado derivada de este cambio de regulación (se pagarían menos impuestos), era una consecuencia inevitable de una medida que no suponía una ventaja a costa del Erario público. Por lo tanto, ventajas derivadas de fondos privados no son Ayuda de Estado, según esta doctrina, salvo que sean empresas sometidas a control estatal (*Landbroke*, 2000, *Case C-83/98P*, y *Stardust Marine*, *Case C-482/99*, 2002), y haya alguna medida de intervención del Estado.

Según Winter “Re(de)fining the notion of State aid in article 87(1) of the EC Treaty”. CMLR 2004, 41, 2, págs. 483-484, esta doctrina es criticable porque se fija en los objetivos de la medida y no en sus efectos. Por otra parte, los efectos sobre la competencia no dependen de que la medida sea con recursos estatales o no. Además, esta doctrina tentará a los Estados a diseñar esquemas que confieran ventajas a algunas empresas, pero sin coste para el Estado.

¹¹⁷ En el sentido expuesto en el texto, Moreno González, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en material de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *CREDF* nº 132, 2006, pág. 870; Pérez Bernabeu, B. *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

¹¹⁸ Sentencia TJCE de 22 de junio 2006, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, apartado 129: “basta señalar que las medidas fiscales adoptadas por el Estado han provocado la falta de ingresos fiscales y sociales en las arcas de dicho Estado para demostrar que las ventajas que se derivan de éstas se conceden mediante fondos estatales.”

¹¹⁹ Cardenas Ortiz, R. *Las ayudas de Estado y el Derecho comunitario*, IEF nº 3/2003, pág. 43 señala como excepciones a esta equivalencia la inexistencia de mercado y la regla de *minimis*.

¹²⁰ En la Comunicación, la Comisión recoge esta postura jurisprudencial, según la cual siempre que la ayuda acarree un reforzamiento de la posición de determinadas empresas respecto de las que ostenta sus competidores, se producirá el requisito de falsear la competencia.

¹²¹ Sentencia *Philip Morris*, de 17 de septiembre de 1980, as. 730/79, párrafos 11 y 12. Véase asimismo la Opinión del AG Capotorti en las conclusiones de dicho asunto, punto 4: “...el falseamiento de la competencia es una consecuencia necesaria e incontestable de la ventaja otorgada ... esta interpretación se deriva de la lógica económica: una intervención manifiesta y selectiva no puede por menos que falsear la competencia”.

¹²² En ese sentido, Moreno González, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en material de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *CREDF* nº 132, 2006, pág. 872.

¹²³ Así lo considera Ross, en “State aids: maturing into a constitucional problem”, *Yel* 1995, 401 y ss, quien sostiene que estos requisitos son redundantes porque es difícil razonar que una empresa disfruta una ventaja y no concluir al mismo tiempo que se distorsiona la competencia.

¹²⁴ En ese sentido, Soler Roch, M.T. “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *QF* nº 14, 2006; Moreno González, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en material de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *CREDF* nº 132, 2006, págs. 873; Martín López, J. *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 396; Pérez Bernabeu, B. *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 394, nota 605.

¹²⁵ Como indica Arpio Santacruz, en *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*, Aranzadi, 2000, pág. 41, el objetivo de defensa de la competencia justifica que sólo se controlen las ayudas a empresas, no a Administraciones públicas o particulares.

Esta característica, sin embargo, sólo podría encontrarse en la medida en que las cooperativas desarrollen una actividad económica de intervención en el mismo; esto es, en cuanto realizan operaciones con terceros, al menos, en la faceta “externa” de su operativa (p.ej. venta en el mercado de los productos de sus socios).

No sería óbice para esta calificación el que se apreciara una “ausencia de mercantilidad” en las operaciones realizadas con socios (en el caso del ejemplo, las compras realizadas a éstos¹²⁶). Aunque no existe una definición en la normativa comunitaria de dicho concepto de empresa, a estos efectos, es doctrina común en la Comisión y en el Tribunal la ligazón del mismo a la mera realización de una actividad económica, aun sin ánimo de lucro¹²⁷, lo que privaría de contenido a las posibles objeciones que pudieran derivarse de la especificidad del “lucro cooperativo” respecto del resto de formas societarias. En esta línea, son constantes las ocasiones en que el Tribunal ha considerado aplicable a esta forma social el régimen de derecho de la competencia derivado del Tratado, tanto en materia de acuerdos colusorios¹²⁸ y abuso de posición dominante, como específicamente respecto de ayudas de Estado¹²⁹. En este sentido se ha pronunciado la Comisión tanto implícitamente en la Comunicación de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad de las empresas (punto 25), como explícitamente en la de fomento de las cooperativas¹³⁰.

3.6. Ventaja (selectiva)

3.6.1. Existencia de una excepción: el *derogation test*

Según la constante doctrina del TJUE, la ventaja o beneficio, aun no estando literalmente explicitada en el art. 107.1 TFUE, constituye un elemento necesario para la calificación de una medida como ayuda de Estado, hasta el punto que, si se constata su inexistencia, no puede calificarse la medida

¹²⁶ Desde nuestro punto de vista, sería, por contra, más difícil apreciar esta característica en las cooperativas de consumo o servicios en la medida en que operaran sólo con socios, ya que en estos casos no se aprecia con tanta facilidad la existencia de una actividad de intervención en el mercado, especialmente si los socios actúan como particulares; esto es, si la cooperativa no actúa como instrumento para la provisión de bienes o servicios utilizados en la actividad empresarial de sus socios. En el primero de los casos, dada la función de mera intermediación de la cooperativa para la satisfacción de necesidades privadas de los socios, parece que las eventuales ayudas concedidas tienen como beneficiarios a éstos, debiendo quedar, por tanto, excluidas del concepto de ayudas de Estado por ausencia de algunos de sus elementos: que el beneficiario sea una empresa, y que por tanto, exista el riesgo de distorsionar los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

Pero también en el segundo de los supuestos resultaría dudosa la existencia de una actividad económica inserta en el mercado y, por tanto, eventualmente perturbadora del funcionamiento de éste. Sin perjuicio de que la empresarialidad de las cooperativas, como categoría societaria, parece establecida en la doctrina, es en este punto donde la “ausencia de mercantilidad” que en ocasiones se apunta respecto de las relaciones con socios adquiere toda su relevancia, en la medida en que éstos constituyen el único “mercado” de la Entidad, que puede trabajar en “circuito interno”.

Yendo más allá, incluso en el caso de que la cooperativa operara con terceros, la provisión de bienes o servicios a los socios es difícil de conceptualizar como una “intervención” en el mercado, y podría obviar la característica de empresa en relación con esta parte de su actividad. En esta medida, por tanto, la no tributación del retorno - implícito o explícito, distribuido o no- en sede de la cooperativa, podría no ser susceptible de encuadrarse en el concepto de ayuda de estado por razón de la falta de empresarialidad de dicha actividad.

¹²⁷ Véase, por todas, la Sentencia dictada en el asunto *C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze and Others* [2006] ECR I-289, paragraphs 107 Como señala asimismo Arpio Santacruz, en *Las ayudas...*, *op.cit.* pág. 121. En el mismo sentido, Martín Jiménez, A. “El concepto de ayudas de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 85.1 TCE”, Noticias UE nº 196, mayo 2001, pág. 104. En efecto, la Comisión incluye a las entidades in fin lucrativo en la medida en que a) desarrollen una actividad económica, y b) entren en competencia con otras. Por dicha razón, como señala Fichera, F. En “Gli aiuti fiscali ne’l ordinamento comunitario”, RDFSF LVII, 1,1, pág. 110 nota 53, no autoriza las ayudas a Cooperativas de sectores determinados, si entran en competencia con otras empresas.

¹²⁸ Véase Jacobi, B./Vesterdof, L., “Co-operative societies and the Community rules on Competition”, *ELReview*, agosto 1993, pág. 271, quien señala que “The EEC Treaty non distinguish between personally owned undertakings, limited liability companies or co-operative societies when stating that certain agreements may be in contravention of the prohibitions laid down in article 85 or article 86 EEC...”.

¹²⁹ Es significativo en este sentido, el asunto *C-278/00, AGNO*, de liquidación de deudas agrarias por los poderes públicos. Véase la Decisión de la Comisión de 1 de marzo de 2002 (C(2000)686), y la Sentencia del TJCE, de 29 de abril de 2004.

¹³⁰ *Comunicación de la comisión al consejo, al parlamento europeo, al comité económico y social europeo y al comité de las regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa*, Bruselas, de 23/2/2004, COM(2004) 18 : “3.2.7. Normas de competencia aplicables a las cooperativas: Las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran «empresas» con arreglo a los artículos 81, 82, 86, 87 y 88 del Tratado de Roma (CE). Por tanto, están sujetas a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas *de minimis*.”

como tal¹³¹, no debiendo entrarse en el juicio de selectividad. En cuanto a su contenido, también es reiterada la doctrina jurisprudencial, seguida asimismo por la Comisión¹³², que considera que una medida encierra una ventaja cuando alivia las cargas que normalmente recaerían sobre una empresa¹³³.

La propia fórmula supone que la ventaja implica una excepción al tratamiento “normal¹³⁴”, y requiere, por tanto, un marco de referencia¹³⁵; lo que constituye una de las razones por las que la determinación de este elemento suele confundirse con la de la selectividad o especificidad de la medida¹³⁶. Por ello, algún autor ha propuesto diferenciar entre “beneficio”, que constituiría la excepción (favorable) al régimen general, y “ventaja” que implicaría la selectividad de la medida; esto es, acarrearía una comparación¹³⁷.

En todo caso, entraña una derogación del tratamiento general, con lo que debe determinarse cual sería éste. Por ello, la Comisión suele utilizar sus argumentos respecto de que una medida no es general en relación con la condición de “ventaja” o beneficio¹³⁸, más que en relación con la selectividad de la medida¹³⁹, que sería su teórico campo de aplicación.

Dicho tratamiento “general” o “marco de referencia¹⁴⁰” (*benchmark*) es esencial para determinar la existencia o no de ventaja¹⁴¹. En ese sentido, el *derogation test* plantea perfiles muy peligrosos, porque no establece criterios o standards, y se limita a describir la existencia de una excepción¹⁴². Por lo tanto, dependiendo de dónde se coloque el punto de comparación, el resultado puede variar mucho. Como se ha indicado, si lo entendemos de forma muy amplia –por ejemplo, el impuesto sobre sociedades en su conjunto– corremos el peligro de entender que cualquier medida diferencial será derogatoria y por tanto, constituirá una ventaja selectiva¹⁴³.

¹³¹ Sentencia *Tiercé-Ladbroke*, de 9 de diciembre de 1996, C-353/95, apartado 26. Véase al respecto Pérez Bernabeu, B. *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 63.

¹³² En la Comunicación de 1998, relativa a la aplicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, punto 9, la Comisión sigue la línea exegética mantenida por la Jurisprudencia, según la cual la ayuda supone un alivio de las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de la empresa,

¹³³ La primera formulación fue en el asunto *Italian textil* 27 julio 1974, República italiana v Comisión de las Comunidades Europeas, 173/3, s. 33, donde sienta la doctrina de que “la medida intenta aliviar a las empresas de las cargas financieras que se derivarían de la normal aplicación del sistema general de contribuciones obligatorias impuestas por la ley.” *Vid.* Asimismo Sentencia de 29 de junio de 1999, *DMT*; C-256/97, de 5 de octubre de 1999, *Francia contra Comisión*, C-251/97, párrafo 35; *TPI* Sentencia 7 junio 2006, as. T-613/97.

¹³⁴ STJCE *Kimberley Clark Sopalin*, de 26 de septiembre de 1996, as. C-241/94, *Francia/Comisión*, rec. P. I-4551.

¹³⁵ En ese sentido se pronuncia el AG Cosmas en *Ladbroke*, C-353/93, señalando que esta parte del artículo 87 TCE tiene una cualidad elíptica: no puede considerarse ninguna ventaja si no se encuentra primero una referencia con la que comparar.

¹³⁶ En el mismo sentido, Martín Jiménez, *op.cit.* pág. 326. Ya nos habíamos pronunciado al respecto, en Alguacil, “Tratamiento fiscal de cooperativas...”, *op.cit.*, señalando que “En realidad, esta segunda nota parece una consecuencia lógica de la anterior, en la medida en que favorecer siempre implica un contraste o término de comparación con otros.” Micheau, C. “Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice”, *EC Tax Review*, 2008-6, páginas 280-281, considera, precisamente, que el método de la Comisión y el tribunal puede llevar a confusión para distinguir entre ventaja y selectividad, ya que el juicio para determinar la existencia de ventaja consiste, igual que la selectividad, en la determinación de si ha habido o no una derogación del sistema general. Sin embargo, la racionalidad es diferente: Ventaja requiere la existencia de un tratamiento diferente del general y mejor o más ventajoso. Selectividad tiene que ver con la inequidad o discriminación del mecanismo. La selectividad puede ser justificada, la ventaja no tiene justificación.

¹³⁷ Martín López, J. *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 324.

¹³⁸ Como señala H. Kube “National tax Law and the transnational control of State aids”, *EUI Working Paper*, Law, 2001, 9.s.III.

¹³⁹ Sobre la aplicación del *derogation test* a la selectividad de la medida, véase la Sentencia del TPI en los casos acumulados T-211/04 y T-215/04, *Gobierno de Gibraltar /Comisión*, párrafo 143.

¹⁴⁰ Véase sobre esta doctrina del *benchmark structure* el caso C-148/04, *Unicredito italiano*, párrafo 50.

¹⁴¹ Como indica Pérez Bernabeu, B. *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 131, el concepto de excepción sólo tiene sentido si es posible reconocer un régimen nacional, que es la idea que late en la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*, en su apartado 42, a la que haremos referencia más adelante.

¹⁴² Como indica Micheau, C. “Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice”, *EC Tax Review*, 2008-6 pág.282, es un test descriptivo y no prescriptivo.

¹⁴³ Kurcz, B. Vallindas, D. “Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition” *CMLR* 45, págs 159-182, 2008, p. 179, señalan que cuando invocamos una derogación del sistema, la cuestión clave es cómo entendemos el sistema. Si de forma muy amplia, por ejemplo, tomar como referencia el Impuesto sobre Sociedades- entonces

En lo que a las cooperativas concierne, la cuestión clave sería si el tratamiento fiscal que reciben es una mera adecuación del impuesto a sus características, y por lo tanto, no supone una excepción ni implica ningún beneficio, o si, por el contrario, implica una rebaja de la carga fiscal que le correspondería normalmente. Pero para ello es determinante qué se considera tratamiento “normal”; esto, el marco de referencia en materia de fiscalidad de cooperativas.

Como se ha indicado, el planteamiento de la Comisión, normalmente, es bastante simple: el test sobre la existencia de beneficio se pasa en cuanto existe una excepción al tratamiento general¹⁴⁴. Buena muestra de ello son los pronunciamientos sobre la materia en tema de fiscalidad de cooperativas.

Ya en la Decisión del Órgano de Vigilancia sobre la medida noruega, y en relación con la selectividad de la misma, se afirma que el marco de referencia a considerar no es, como aducían las autoridades noruegas, el régimen de tributación de las aportaciones a sociedades, sino el Impuesto sobre Sociedades. Frente a este marco, y dado que el objetivo de dicho Impuesto es el gravamen de los beneficios de las sociedades, las medidas enjuiciadas supondrían una excepción y un beneficio, puesto que constituyen una rebaja en su base imponible (ventaja). Dicho objetivo es también el tomado como criterio para determinar la selectividad de la medida en el juicio de comparación con las empresas en “situación legal y fáctica equivalente”, al que haremos referencia posteriormente.

En el caso italiano, en la valoración preliminar realizada en la Comunicación de inicio del procedimiento E1/2008, de 18 de junio de 2008, la Comisión consideraba, asimismo, que “dado que las medidas consideradas constituyen derogaciones del Impuesto sobre Sociedades italiano (al que están sujetos tanto las Entidades lucrativas como las cooperativas), debe entenderse que el marco de referencia es el Impuesto italiano sobre Sociedades” (p. 55). También se utiliza, posteriormente, el Impuesto sobre Sociedades para determinar el objetivo de la medida, a efectos de dilucidar si se ajusta o no a la naturaleza o economía del sistema (p. 56).

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

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

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

Y en efecto, la Comisión considera que, tanto en relación con el impuesto sobre Sociedades (p. 172) como en punto al resto de impuestos (p. 176) “...las sociedades de capital se hallan en la misma situación que las sociedades cooperativas, y sin embargo quedan excluidas de dichas ventajas”.

prácticamente cualquier medida que implique una reducción será derogatoria y selectiva. Y sin embargo, el test implica que se comparen las situaciones a la luz de la medida. Esto podría significar por ejemplo, que si la medida es promocionar el I+D en el IS, el punto de referencia correcto sería el gravamen en IS de los gastos en I+D y no el IS como tal, porque en dicho caso, las deducciones por I+D son, por supuesto, una excepción.

¹⁴⁴ Como indica Florindo Gijón, F. “El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *Crónica Tributaria* nº 109/2003, 113.

3.6.2. Los rendimientos de las operaciones con socios

La Comisión ha considerado normalmente, sin embargo, que no habría excepción (no existiría, por tanto, ventaja) en el caso de un tratamiento diferenciado para los rendimientos derivados de las operaciones con socios, y así lo ha manifestado en relación con el tratamiento del retorno en el régimen italiano, y con la aplicación del tipo de gravamen especial en el caso de las cooperativas españolas “protegidas”.

3.6.2.1. El tratamiento del retorno (caso italiano)

En el régimen fiscal italiano (art. 12 del DPR 601/1973) las cooperativas pueden deducir como gasto el importe del retorno (o no incluir en sus ingresos el descuento o bonus) hecho a sus socios. El Gobierno italiano consideraba:

- a) Que éste es el tratamiento fiscal lógico derivado de la naturaleza de dicho retorno, que es equivalente al descuento realizado por las sociedades lucrativas, ya que constituye una regularización del precio realizado al socio. Y aducía como argumento adicional que ésta era asimismo la opinión del Consejo Nacional Contable¹⁴⁵.
- b) Que el tratamiento fiscal de las cooperativas no puede separarse del de sus socios, sino que debe considerarse de forma integrada, y que esto justifica la deducción del retorno, que viene gravado en sede del socio.

La Comisión (p. 109-112) aceptó la argumentación, y considera:

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

No podemos estar más de acuerdo con la argumentación. En efecto, se desprende de la misma que el tratamiento del retorno no constituiría una excepción al régimen del impuesto, sino una mera acomodación a circunstancias específicas que no concurren en otras sociedades. Asimismo, que la lógica del Impuesto sobre Sociedades, en Italia como en España, es el de la integración de la tributación sociedad/socio, especialmente en las sociedades personalistas o en las que el socio tiene capacidad de gestión, con lo que cualquier solución tendente a evitar la doble imposición debe considerarse técnica y no incentivadora. En efecto, ya no desde la perspectiva de la teoría de la integración, sino desde incluso los planteamientos teóricos que niegan la integración entre el Impuesto sobre Sociedades y el que recae sobre la renta de las personas físicas, podríamos llegar a la misma conclusión: sus defensores suelen recomendar el método de “transparencia” para las sociedades o entidades personalistas, en ocasiones aduciendo incluso que en estos casos, por sus especiales características, no existe una capacidad económica distinta de la de los socios¹⁴⁶.

¹⁴⁵ “Raccomandazioni in tema ristorni per le società cooperative”, Raccomandazione nº 2 junio 2003.

¹⁴⁶ Precisamente, los Musgrave, R.A. y P.B. *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Madrid, IEF, 1981, partiendo de una postura opuesta a los teóricos defensores de la integración entre ambos impuestos (y que considera el crédito fiscal como un incentivo), sin embargo, proponen un tratamiento distinto para las sociedades colectivas respecto de las anónimas y limitadas. En el primer caso, propondrían la aplicación de un tipo más bajo y aplicarían la transparencia. También distingue entre sociedades pequeñas y cerradas y grandes y abiertas, en las primeras el beneficio social coincidiría con el de los socios, y no en cambio en las segundas Schneider, D. Voz “Körperschaftsteuer”, en *Handbuch der Finanzwissenschaft*, ed. Por Neumark, F. 3ª ed. J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen, t. II, entrega 20-21, págs. 536 y ss. Griziotti, B., en “Nuovi orientamenti nei sistemi tributari” en *Festgabe für Georg von Schanz*, Tübingen, JCB Mohr (Paul Siebeck) 1928, t. II pág. 215, diferencia entre entes colectivos con capacidad contributiva plena, como las sociedades comerciales, los que la poseen de forma atenuada, como las cooperativas, y los que carecen de ella, como las obras pías.

Debe tenerse en cuenta, en este orden de cosas, que se trata de entidades en que se produce una gestión directa y una participación personal del socio en la actividad empresarial desarrollada por la sociedad, lo que abunda en la idea de la obtención directa de la renta por el socio. Lo que es más relevante en aquellas entidades en que rige el criterio de mutualidad, ya que la obtención de dicha renta se produce en proporción a la actividad realizada por el socio, y no en función del capital invertido. Esto es, la renta se obtiene porque el socio realiza, a través de la cooperativa, una actividad económica dada. Pero en cualquier caso, incluso para otro tipo de sociedades, esta utilización de la sociedad como instrumento y mera prolongación de la empresa para su actividad —y no como medio de inversión financiera— no parece resultar indiferente en los distintos sistemas tributarios europeos, donde suele traducirse en la configuración de los mecanismos que tratan la “doble imposición”, que suele ser más intensa cuando se produce una participación cualificada en el socio.

Lo que es resultado de la premisa de que la necesidad de eliminar completamente la doble imposición sería una consecuencia del objetivo de un tratamiento neutral no sólo en cuanto a las formas de financiación de la empresa (vía capital social o préstamos), sino sobre todo respecto de la forma jurídica elegida para desarrollar la actividad empresarial. Esto es; que la “necesidad técnica” respondería también a las exigencias de evitar distorsiones en este sentido, tanto o más que al tratamiento equitativo —en el plano subjetivo— de la capacidad contributiva manifestada.

Esto ocurre, desde luego, en nuestro ordenamiento tributario¹⁴⁷, pero asimismo, y en directa relación con ello, es la idea que late en la política comunitaria de evitar la doble imposición en la distribución de beneficios entre sociedades matriz-filiales¹⁴⁸, cuya aplicación se supedita también a la participación cualificada.

Por otra parte, esta línea es coherente con los pronunciamientos realizados por la propia Comisión en relación con el tratamiento fiscal de las dotaciones a la Reserva indivisible cuando las mismas se realizan con rendimientos derivados de sus operaciones con socios, como veremos posteriormente, en la que se niega la posibilidad de que se califiquen de ayuda de Estado.

En cambio, esta argumentación de la Comisión parece inconsecuente con otras afirmaciones que realiza en éste y otros casos, en relación con el tratamiento de los Fondos obligatorios, en punto a los cuales, como veremos, la Comisión niega que deba realizarse un análisis de la tributación integrada cooperativa/socio, alegando que la situación de referencia es la de la cooperativa con otras sociedades.

3.6.2.2. El doble tipo de gravamen (caso español)

No cabe sino señalar que si la no tributación del retorno en la cooperativa se considera una norma técnica, no puede entenderse que la tributación a un tipo inferior al general, como ocurre en España, del retorno “no distribuido” (que son los rendimientos de operaciones con socios por encima del valor de mercado) sea una norma de incentivo. Todo lo más, como indicábamos, será una medida que suaviza, pero no elimina, la doble imposición que se produce en esa parte del rendimiento de la cooperativa. Así parece entenderlo también la Comisión en la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, p. 138:

“Asimismo, conviene precisar que no se incluye entre los privilegios fiscales de dichas cooperativas el tipo reducido de 20 por 100 aplicado sobre la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos (porque están relacionados con las actividades llevadas a cabo con sus miembros)”.

3.6.2.3. La doble imposición en el caso noruego

Ahora bien, sí debe señalarse la contradicción de esta doctrina con la emanada por el Órgano de Vigilancia en relación con la medida noruega. En el marco del AELC (EEEE), el Órgano de Vigilancia del Acuerdo, mediante Decisión nº 719/07/COL, de 19 de Diciembre de 2007, inició un procedimiento, en virtud del art. 61.1. del Acuerdo, con un contenido similar al art. 107.1 TFUE (versión consolidada),

¹⁴⁷ En efecto, los requisitos para la aplicación de la atenuación total de la doble imposición por dividendos y plusvalías vienen referidos en el art. 30 TRLIS a una cualificada participación mantenida durante un cierto tiempo.

¹⁴⁸ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, modificada por la Directiva 2003/123/CE. En nuestro impuesto sobre Sociedades este régimen se contempla en el art. 21 TRLIS.

para determinar el carácter de ayuda de Estado o no de la propuesta de régimen fiscal realizada por Noruega.

En 1992, se aprobó un régimen para cooperativas agrícolas, pesqueras y de consumo que les permitía deducirse en la base del impuesto la parte de sus beneficios (siempre que se tratara de beneficios derivados de operaciones con socios, y de cooperativas que operaran mayoritariamente con socios) que se aportara al capital social. Se establecía un límite del 15 por 100 de los beneficios netos anuales. Su propósito era apoyar fiscalmente a las cooperativas, sobre la base de que éstas tenían mayores dificultades al capital de riesgo que otras sociedades. El régimen fue abolido para el ejercicio 2006, y en la ley de Presupuestos para 2007, el Gobierno Noruego se proponía reintroducir el mismo régimen, ligeramente modificado¹⁴⁹. Pues bien, el Órgano de Vigilancia lo calificó, como hemos indicado, de ayuda incompatible.

Ahora bien, anótese que la deducción en la base imponible era para la capitalización de beneficios derivados de operaciones con socios, y sólo para cooperativas que operaran prevalentemente con socios. En ese sentido, parece el terreno idóneo para la eliminación de la doble imposición y el no gravamen de dicho beneficio en la cooperativa.

Quizá la clave de que este aspecto no se haya tenido en cuenta sea el hecho de que no resulta evidente que dichos retornos capitalizados se imputaran fiscalmente al socio. En efecto, la Decisión señala al respecto que: “Basándose en la información disponible, el Órgano de Vigilancia no puede excluir la existencia de supuestos en que el capital no sea gravado ni en las manos de la cooperativa, ni en las manos de los miembros.”

3.6.3. *El marco de referencia*

3.6.3.1. La bonificación en la cuota en el Impuesto sobre Sociedades español

La Comisión se pronunció sobre este aspecto en su primera Decisión sobre la medida española, de 11 de diciembre de 2002¹⁵⁰. En ella, estimó, en general, que el régimen fiscal de cooperativas no constituía ayuda de Estado, dadas las peculiaridades de dicho régimen fiscal, comparándolo con el régimen general del Impuesto.

En relación con la bonificación aplicable a las cooperativas “especialmente protegidas”, de un 50 por 100 de su cuota, aceptando los argumentos planteados por la Confederación Española de Cooperativas Agrarias (CCAIE, en la actualidad Cooperativas Agroalimentarias), consideró que los beneficios fiscales (p. 146) “...no puede(n) 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.”

Por lo tanto, en esta Decisión, se parte, en primer lugar, de que el marco de referencia es la tributación conjunta socio/sociedad, que es el punto de comparación válido en la tributación de la renta de sociedades; en segundo lugar, de que la existencia de diferencias objetivas en el retorno respecto de los dividendos, diferencias que podían suponer una mayor carga fiscal conjunta, justificaba un tratamiento diferente, en la medida en que, en este punto, cooperativas y sociedades de capital no estaban en la misma situación legal y fáctica.

¹⁴⁹ La medida se establecía en la nueva Section 10-50 del Tax Act: ‘*Cooperative societies may claim deduction in their income for additional payments to the members according to Section 27 of the Act on cooperative societies [(5)]. In addition, deduction may be granted for allocations to equity capital up to 15 por 100 of the income. Deduction is only granted with regard to income deriving from trade with the members. Trade with members and equivalent trade must appear in the accounts and must be substantiated.*

¹⁵⁰ Decisión 2003/293/CE. Véase, sobre el tema, Merino Jara, I. “Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado”, *Revista Vasca de Economía social*, 2007, nº 3, págs. 109 y ss.

Como es sabido, la Sentencia del TPI de 12 de diciembre de 2006 anuló dicha Decisión. Pero en punto a la existencia o no de beneficio o ventaja, lo hizo sólo por falta de motivación en relación con los beneficios contenidos en los impuestos sobre Actividades económicas, Bienes inmuebles y Transmisiones Patrimoniales onerosas, que no habían sido objeto de la fundamentación descrita, evidentemente referida al Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal no desautorizó o rebatió dicha argumentación, ni la anuló, ni la consideró insuficiente (puntos 84-86). Respecto del Impuesto sobre Sociedades, el único enjuiciamiento realizado, como veremos en otra parte de este trabajo, se hizo respecto de la insuficiente motivación de la falta de selectividad; motivación que no era necesaria, sin embargo, en la medida en que se consideraba y fundamentaba en la Decisión que no había beneficio o derogación del sistema general.

Sin embargo, en la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, la Comisión vuelve sobre la cuestión y cambia radicalmente de posición, al modificar el marco de referencia, que pasa de ser la tributación integrada cooperativa/socio a únicamente la referida a la cooperativa (p. 148), al decir que “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.” No hay más argumentación.

Al igual que no lo hay cuando dice más adelante, en el mismo punto: “Asimismo, el diferente trato fiscal con respecto a dicho impuesto no debe encontrar su lógica en algunas dificultades consustanciales a la actividad cooperativa, en particular, la doble imposición.” Es decir, que el hecho de que se produzca una mayor doble imposición en las cooperativas no puede justificar un tratamiento que tome nota de dicha circunstancia y trate de evitar la producción de este efecto. De lo que la Comisión deduce que dicho tratamiento fiscal acarrea una ventaja para las cooperativas.

No se pueden hacer comentarios serios sobre una aseveración tan falta de argumentos como ésta; sólo cabe indicar que, si la Decisión anterior se anuló por falta de motivación, ésta parece ir destinada a correr la misma suerte.

Algún elemento explicativo más encontramos cuando, al final de este punto, la Comisión señala que la bonificación se aplica a toda la cuota del Impuesto sobre sociedades de la cooperativa, y que cuando ésta opera con terceros, esta parte de su actividad debería ser gravada igual que en otra sociedad. Esta afirmación puede ser discutible, ya que la cooperativa en su conjunto internaliza costes sociales, y no sólo en la medida en que opera con socios; esto es, la operatividad con socios no es el único fundamento del régimen especial. Pero al menos, es un argumento, atributo que no puede predicarse de las afirmaciones anteriores.

3.6.3.2. El tratamiento de las dotaciones a Fondos irrepartibles

Es especialmente reseñable, por las consecuencias que acarrea asimismo para la tributación de cooperativas en toda Europa, el análisis que se realiza por la Comisión de las dotaciones a las reservas indivisibles, ya que existen tratamientos específicos para las mismas en muchos países europeos. En algunos países, se exonera total o parcialmente del Impuesto que grava la renta de la cooperativa, las dotaciones efectuadas a Fondos obligatorios no repartibles¹⁵¹, ya tengan éstos objetivos de promoción del cooperativismo, o se destinen a fines sociales, ya constituyan una reserva financiera. En España, como hemos visto, se deduce el 50 por 100 de las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio, previstas en la legislación cooperativa, tanto si provienen de operaciones con socios como con no socios.

Ya hemos indicado también cómo la fundamentación de dicho tratamiento se realiza fundamentalmente, en relación con la teoría de la integración de la tributación sociedad/socio, ya que la irrepartibilidad de la Reserva impide generar capacidad económica al socio. Asimismo, siendo su existencia necesaria para el funcionamiento del principio de puertas abiertas —elemento que genera importantes externalidades positivas— supone sin embargo un mecanismo desincentivador para la adquisición de la condición de socio. Por lo tanto, y sobre todo en relación con el primero de los elementos, la califi-

¹⁵¹ Existen en este tema dos tipos de legislación: en Francia, Italia, España, Portugal, Finlandia y Suecia, el principio de no distribución de reservas se exige legalmente y se aplica con bastante rigor; en cambio, en Bélgica, Alemania, Países Bajos y Dinamarca, la ley regula la repartibilidad o no de las reservas, pero en caso de disolución o baja del socio queda en manos de los miembros o de los Estatutos su reparto.

cación o no de ventaja de la medida vendrá determinada, en gran medida, por el marco de referencia elegido para el *derogation test*.

1) El caso italiano:

Previamente debemos presentar un breve esquema del régimen fiscal de las cooperativas en Italia:

Dotaciones a reservas indivisibles	
De mutualidad preponderante ¹⁵²	De mutualidad no preponderante ¹⁵³
Desgravación hasta el 70 por 100 de los beneficios netos anuales Para las agrarias, hasta el 80 por 100 Para las sociales, hasta el 100 por 100 <i>Para consumo: hasta 50 por 100</i> ¹⁵⁴	Desgravación de la dotación obligatoria (del 30 por 100)

Italia argumentó que el tratamiento estaba justificado por la especial naturaleza de esta reserva, y en particular por su carácter parcialmente obligatorio y totalmente irrepartible, lo que suponía, en la práctica, una contribución obligatoria del socio que no le otorgaba, sin embargo, los derechos que normalmente se ligan a las aportaciones al capital social.

En ese sentido, según el principio de integración de la imposición sobre la renta, se produciría una pérdida en la renta del socio, que percibiría menos remuneración que el socio de una sociedad de capital, y la deducción supondría el mecanismo técnico para reflejar esta diferencia de capacidad económica.

Ahora bien, en primer lugar, y a diferencia de lo que ocurría en materia de deducibilidad del retorno, la Comisión, en este punto (p. 77 y ss), considera que el sistema de referencia es el Impuesto sobre sociedades (y no la tributación integrada sociedad/socio). Añade que en la medida en que la cooperativa opera con no socios, una parte de esas dotaciones serán resultado de los beneficios derivados de dichas operaciones, con lo que están en la misma situación legal y fáctica que los de las empresas de capital. Reconoce, sin embargo, la diferencia existente con los rendimientos derivados de operaciones con socios y que no se han distribuido como retorno, y por tanto entiende que podría no considerarse su deducción como ayuda de Estado (p. 81).

Ahora bien, niega por completo que la integración de la tributación cooperativa/socio pueda justificar la deducción de las dotaciones a estas Reservas, ya que en su opinión, dicha integración no se deriva de la lógica del sistema de tributación de sociedades, y en particular, no implica que sólo deba gravarse la renta que pueda llegar al socio.

En segundo lugar, considera que el tratamiento constituye una ventaja porque entiende que el carácter obligatorio de las dotaciones, e irrepartible de las reservas, no impide que sean equivalentes a las reservas obligatorias de las sociedades de capital. *La desventaja se da para los socios, no para las cooperativas*, que salen financieramente reforzadas. Y la deducibilidad de dichas dotaciones puede colocar a las cooperativas en situación de ventaja competitiva (p. 85).

Como veremos, sin embargo, la Comisión admitió el segundo elemento (los *handicaps* que dicha reserva genera para la capitalización de la cooperativa) en el juicio de compatibilidad de la medida.

2) Los pronunciamientos de la Decisión de 14 de Diciembre de 2009 sobre el caso español:

Pues bien, también en este caso la Comisión considera que estas reservas no se diferencian de las reservas legales impuestas a las sociedades de capital (p. 170):

¹⁵² Artículo 12 de la ley 904/1977, modificada en varias ocasiones.

¹⁵³ Vid. Artículo 1(464) de la ley 311/2004.

¹⁵⁴ Tras el inicio del procedimiento E1/2008 por la Comisión, las autoridades italianas reaccionaron emitiendo un Decreto Legislativo de 25 de junio 2008, convertido posteriormente en la ley de 6 de agosto de 2008, número 133, en el que, entre otras actuaciones, se modificaba la deducibilidad de las dotaciones a la Reserva indivisible en las cooperativas de consumo, que no puede ser actualmente superior al 50 por 100 de los beneficios netos.

“Desde el punto de vista de la cooperativa, la asignación de beneficios a las reservas indivisibles sería esencialmente comparable al caso de las sociedades de capitales que conservan sus beneficios, porque las reservas indivisibles se utilizan a lo largo de las actividades de la cooperativa de manera similar a los beneficios reservados por las sociedades de capitales. La comparación debe efectuarse desde el punto de vista de la empresa y no desde el punto de vista de los accionistas o miembros de la cooperativa. Ni siquiera el carácter obligatorio de las reservas indivisibles de las cooperativas podría modificar el carácter de ayuda de la medida, puesto que las sociedades de capitales tienen también reservas legales que, sin embargo, se gravan. La Comisión opina, pues, que las reservas indivisibles serían económicamente comparables a cualquier reserva de cualquier empresa.”

Sin embargo, aunque es cierto que las reservas legales constituyen una cláusula generalizada en el régimen jurídico de las sociedades de cualquier tipo, la Comisión ha obviado las consecuencias jurídicas del carácter indivisible o irrepartible de las establecidas para las cooperativas. Y lo ha hecho poniendo el marco de referencia en la cooperativa y no en la tributación integrada cooperativa-socio.

Pues bien, al respecto, debe ponerse de manifiesto, a nuestro entender, el error conceptual y la incoherencia argumentativa de la Comisión. En el Impuesto sobre Sociedades español, como en el del resto de países de nuestro entorno, el objetivo es el gravamen *a cuenta* de la capacidad económica manifestada por la persona física, y así lo pone de manifiesto la existencia de cláusulas para atenuar o eliminar la doble imposición. En particular, en nuestro sistema tributario, la Exposición de Motivos de la ley 43/1995 (que constituye la base del actual Texto Refundido 4/2004) señalaba:

“El Impuesto sobre sociedades cumple el objetivo de gravar los beneficios obtenidos por las entidades jurídicas. En este sentido el impuesto sobre sociedades constituye un complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el marco de un sistema tributario sobre la renta. Además, cumple una función de retención en la fuente respecto de las rentas del capital obtenidas por los inversores extranjeros a través de sociedades de su propiedad residentes en territorio español. (...)

... ha de señalarse que el Impuesto sobre Sociedades, en un sistema tributario que pretenda gravar la renta de manera extensiva y por una sola vez, constituye un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En efecto, el Impuesto sobre Sociedades implica bajo esta concepción, que decididamente incorpora la Ley, una retención en la fuente respecto de las rentas del capital obtenidas por las personas físicas a través de su participación en entidades jurídicas. En este sentido, estando sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la totalidad de las rentas del capital, aparece con claridad la íntima relación existente entre ambas figuras impositivas y, por consiguiente, que la modificación de una de ellas necesariamente ha de repercutir sobre la otra.

El método de eliminación de la doble imposición de dividendos contenido en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, pone de relieve la relación antes aludida, al abrazar definitivamente la concepción del Impuesto sobre Sociedades como gravamen de las rentas del capital aplicado a la realización de actividades empresariales que opera a modo de retención en la fuente y con carácter de gravamen a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

Sin duda, en España, la lógica del sistema de tributación de sociedades incluye la aceptación de la doctrina de la integración¹⁵⁵. Con lo que cabe concluir en que la Comisión, para determinar la existen-

¹⁵⁵ El representante más paradigmático de la Teoría de la integración entre la imposición sobre la renta de las sociedades y de las personas físicas sería el Informe Carter (Carter, Comisión, *Informe de la Real Comisión de investigación sobre la Fiscalidad*, publicado en castellano por el IEF, Madrid, 1975. Sus argumentos serían: 1) la capacidad de pago estaría únicamente en las personas físicas (argumento más importante y que late en todos los defensores de la teoría); 2) se produciría una doble imposición IS/IRPF por los beneficios distribuidos; 3) el menor gravamen de los beneficios no distribuidos generaría maniobras para eludir el impuesto; 4) el IS produciría distintos efectos sobre la hetero y autofinanciación que dañarían la neutralidad y penalizarían el ahorro y la inversión. Por ello formula su propuesta de integración total de los beneficios sociales en el IRPF de los socios, gravando a la sociedad al tipo más alto de la escala de este último impuesto, para evitar la elusión. Otros informes como el *Bradford*, o el *Brookings*, han seguido esta línea.

Desde los mismos planteamientos teóricos, sin embargo, se ha señalado que el sistema de integración total propuesto por Carter puede resultar muy perjudicial para los pequeños accionistas de grandes sociedades. Por otra parte, no se ha seguido en ningún sistema tributario para la generalidad de sociedades, sí para algunas de carácter personalista. También se señala que, amén de otros objetivos, el impuesto sobre Sociedades cumple el del gravamen de los beneficios no distribuidos. Por ello, considerando que se produce un efecto de doble imposición con el IS, se proponen soluciones para evitarla por Neumark, *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE*, publicado en castellano en *Documentación Económica* nº 35, Madrid, 1965, y en *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1970, trad al castellano con el título *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974, donde parte de una integración “parcial”, proponiendo que el Impuesto recaiga únicamente sobre los beneficios no distribuidos. En un sentido parecido, Due, J.F. *Análisis Económico de los impuestos*, pub. En castellano por El Ateneo, Buenos Aires, 1961, págs. 200 y 201 considera que si no se aplica el método de integración de Carter, ni en el IRPF el concepto de renta extensiva de Haig-Simmons, en cuyo caso las ganancias no realizadas se gravarían

cia de una excepción, no ha utilizado el criterio del objetivo de la misma, como impone la doctrina jurisprudencial desde la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*¹⁵⁶, ya que el Impuesto sobre Sociedades español intenta constituir una pieza del gravamen conjunto sociedad-socio. Por lo tanto, resulta muy relevante que el socio no pueda acceder a parte de la renta generada por la Sociedad por imperativo legal.

Además, este pronunciamiento desconoce, asimismo, que gran parte de las dotaciones a dicha Reserva se realizarán con resultados de operaciones con socios (y así lo dispone la normativa cooperativa) y que, según la propia doctrina de la Comisión, dichos resultados sí merecen un tratamiento particular, como hemos visto. Ahora bien, el porcentaje de deducción de la dotación al Fondo de reserva obligatorio coincide, no por casualidad, con el máximo de operaciones con terceros que pueden realizar las cooperativas, en general (50 por 100).

Este sería, por tanto, un caso claro en que podría plantearse la justificación por la lógica o economía del sistema. Sin embargo, en realidad, lo que ocurre es que los términos no son comparables de acuerdo con la propia lógica de la medida, el Impuesto sobre Sociedades. Como parte de la doctrina ha indicado, ahí radicaría, precisamente, el sentido de dicha justificación: en si el criterio de razonabilidad empleado para medir si existe el tratamiento desigual puede encontrarse en la determinación del propio marco de referencia¹⁵⁷. Sin embargo, la utilización “posterior” de la justificación en la lógica o economía del sistema, como veremos, permite realizar un enjuiciamiento más estricto de la existencia de ayudas.

3.6.4. La compensación de cargas públicas o ventaja “no gratuita”

Si la ventaja supone aliviar a una empresa de las cargas financieras que “normalmente” debería asumir, ¿qué ocurre cuando la medida no se otorga “gratuitamente”¹⁵⁸, sino para compensar las obligaciones que el propio Estado impone a determinadas empresas?

La pregunta había sido resuelta en materia de servicios de interés económico general¹⁵⁹ (en adelante, SIEG), y se plantea, desde entonces, en términos más generales. En efecto, el Tribunal de Justicia consideró, frente a su postura anterior¹⁶⁰, y en contra de parte de la doctrina¹⁶¹, que no serían ayuda de Estado las compensaciones realizadas a las empresas encargadas de los SIEG y que no excedieran de los costes adicionales que les suponen las obligaciones de servicio público impuestas por el Estado. Esta es la esencia de la doctrina del Tribunal emitida en la Sentencia *Ferring*, de 22 de noviembre de 2001¹⁶², que declaró que en la medida en que la ayuda no exceda de estos costes adicio-

en éste, el IS es la única forma de gravamen de los beneficios no distribuidos. En cualquier caso, normalmente éstos tributan en IS de una forma más favorable que lo harían en la imposición personal sobre la renta, y así lo ponen de manifiesto los Musgrave, R.A. y P.B. en *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, pub. En castellano por el IEF, Madrid, 1981, págs. 578 y 579, que proponen su existencia precisamente por esta razón, como forma de fomentar la autofinanciación.

¹⁵⁶ Sentencia de 8 de noviembre de 2001, C-143/99, párrafo 41.

¹⁵⁷ Vid. Kurcz, B./Vallindas, D. “Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of State aid definition”, CMLR 45, 159-182.

¹⁵⁸ La terminología de “ventaja gratuita” aplicada a Ayudas de Estado es utilizada en *Steinike*, C-78/76, 1977. Como señala Winter, J. “Re(de)fining the notion of State aid in article 87(1) of the EC Treaty”, CMLR 2004, 41, 2, págs. 475-504, se trata de supuestos en que el valor de la ventaja se reduce o elimina para el beneficiario en el caso de costes a incurrir para cumplir con las condiciones de elegibilidad unidas a la medida.

¹⁵⁹ Vid. art. 106 TFUE (versión consolidada).

¹⁶⁰ Sobre el tema, véase Maíllo González-Orús, J. “Ayudas de Estado y financiación de servicios económicos de interés general: la nueva era post Altmark”, *Gaceta jurídica*, nº 237, mayo/junio 2005, págs. 35-44. En relación con el tratamiento de los servicios sociales como SIEG, remitimos al lector a nuestro trabajo “El régimen de Ayudas de Estado en las Entidades sin ánimo de lucro prestadoras de servicios sociales”, *Noticias de la Unión Europea*, número 297, 2009, págs. 71 y ss.

¹⁶¹ Nicolaides, P. “The New Frontier in State aid control. An economic assessment of Measures that compensate enterprises”, *Intereconomics*, julio-agosto 2002, págs. 193-194, considera que dicha doctrina cortocircuita la estructura de control de las ayudas de Estado diseñado por el Tratado. En el caso de obligaciones impuestas por el Estado, el criterio no debería ser el de que las mismas afectaran a su capacidad para ser competentes, sino en todo caso, que la ayuda se dé para incentivar un determinado comportamiento, y sea, por tanto, compatible. Sin embargo, esta postura, en nuestra opinión, colocaría la decisión sobre el incentivo en las manos de la Comisión y no de los Estados.

¹⁶² *Asunto C-53/00*. Sobre el tema, por todos, vid. Rodríguez Curiel, W. “Inexistencia de ayuda de estado en la mera compensación por obligaciones de servicio público (Sentencia “Ferring”) de 22.11.2001”, *GJ*, 216, noviembre/diciembre 2001.

nales por el cumplimiento de los requisitos impuestos para la prestación del servicio público, el único efecto de la medida es colocar a sus beneficiarios en unas condiciones de competencia comparables a las de sus competidores. Doctrina “compensatoria”¹⁶³ confirmada por la Sentencia *Altmark Trans GmbH*¹⁶⁴, y posteriormente matizada en la Sentencia *BUPA*¹⁶⁵. La idea de que no constituya ventaja una compensación razonable de las cargas asignadas supondría, según Panayi¹⁶⁶, la introducción de un elemento de razonabilidad ya en el concepto de ayuda o ventaja, previamente al juicio de selectividad y a la posible justificación en la “naturaleza o economía del sistema”. Esta es una de las razones de la crítica. Así, Wouter/Van Hees consideran que el juicio de razonabilidad debería dejarse para decidir la compatibilidad de la medida, y no su consideración como Ayuda estatal¹⁶⁷. En efecto, la doctrina compensatoria supone ampliar los supuestos en los que las medidas quedan fuera del ámbito del régimen de Ayudas de Estado. Estas compensaciones, al no considerarse ayudas, no requieren siquiera notificación, ya que no se aplican los artículos 87 y 88 del Tratado (107 y 108 en la versión consolidada).

3.6.4.1. El servicio de interés económico general en el caso noruego

La cuestión se planteó expresamente en el caso de las medidas noruegas en relación con la EFTA. En efecto, el Gobierno noruego, en sus observaciones en el procedimiento, precisamente, negó que la medida constituyera ayuda de Estado y manifestaba que la notificación se ha realizado únicamente por razones de seguridad jurídica. En ese sentido, se argumentaba:

Que la medida no constituía una ventaja, puesto que intentaba compensar la desventaja inicial de la cooperativa, derivada de su régimen jurídico. Que dicho régimen jurídico constituía una “obligación de servicio público” totalmente externa a las propias cooperativas, que no les aportaba ninguna ventaja en cuanto a su posición de competencia en el mercado, siguiendo para ello la doctrina del Abogado General Fennelly en el caso *Reducción de las cargas sociales como contrapartida de los costes resultantes para las empresas de convenios colectivos en materia de reorganización y reducción del tiempo de trabajo*, Asunto C-251/97¹⁶⁸.

¹⁶³ Para una descripción del enfoque compensatorio seguido por el Tribunal, y las propuestas realizadas por el AG en el caso, *vid.* HOSSON, F. “Tax facilities for State-induced costs under the EC State aid rules”, *Intertax*, 35, 12, pág. 721.

¹⁶⁴ Sentencia de 24 de julio de 2003, en el asunto C-280/00, en la que el Tribunal estableció las condiciones necesarias para que las compensaciones por servicio público no constituyan ayudas estatales.

[...] En primer lugar, la empresa beneficiaria debe estar efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y éstas deben estar claramente definidas.[...].

[...] En segundo lugar, los parámetros para el cálculo de la compensación deben establecerse previamente de forma objetiva y transparente, para evitar que ésta confiera una ventaja económica que pueda favorecer a la empresa beneficiaria respecto a las empresas competidoras.[...].

[...] En tercer lugar, la compensación no puede superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable [...].

[...] En cuarto lugar, cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público, en un caso concreto, no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública que permita seleccionar al candidato capaz de prestar estos servicios originando el menor coste para la colectividad, el nivel de la compensación necesaria debe calcularse sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada en medios de transporte para poder satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, habría soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones.

¹⁶⁵ Sentencia de 12 de febrero de 2008, caso T-289/03. Sobre el tema, *vid.* Buendía Sierra, J.L./Rodríguez Miguez, J.A. “Ayudas de Estado y servicios de interés económico general: Bupa versus Altmark?”, *La ley*, Nueva Época, número 9, mayo-junio 2009.

¹⁶⁶ Panayi, C. State aid and Tax: the third way? *Intertax*, volume 32, issue 6/7, pág. 302.

¹⁶⁷ Wouter, J./Van Hees, B. en “Les règles communautaires en matière d’aides d’Etat et le fiscalité directe: quelques observations critiques”, *Cahiers de Droit Européen* n° 5/6, 2001, basándose en la Sentencia del TPI *Ladbroke Racing*, de 27 de enero de 1998, as. T-67/94.

¹⁶⁸ Conclusiones del Abogado General Fennelly emitidas el 26 de noviembre de 1998 (*Rec 1999 página I-06639*), punto 20: La situación es más complicada cuando las autoridades públicas se comprometen a pagar a las empresas para que suministren bienes o servicios o ventajas menos tangibles de interés público general. Dichas ventajas pueden comprender la adopción de prácticas correctas en materia de medio ambiente en un sector especialmente sensible, la inclusión de una determinada proporción de contenido de interés público en las emisiones de televisión, la garantía de un nivel determinado de servicio en una

Que el régimen fiscal de cooperativas debía considerarse enmarcado en la doctrina de los servicios de interés económico general, ya que en la Sentencia *Altmark* se hace referencia a los costes derivados de cumplir las “obligaciones de servicio público” o la realización de un “beneficio intangible”. El servicio de interés económico general sería el interés público de mantener las cooperativas como alternativa a las sociedades de capital.

Asimismo, el importe no superaba las pérdidas causadas por el régimen, ni el beneficio intangible generado por las cooperativas, beneficio por otra parte reconocido por la propia Comisión en su Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre la promoción de las sociedades cooperativas en Europa¹⁶⁹. Además, la medida cumplía los requisitos establecidos en el Marco comunitario sobre Servicios de Interés general dictado tras la Sentencia *Altmark*¹⁷⁰.

Por último, en realidad el tratamiento no sería una excepción al régimen general, sino una mera especificidad de éste, dadas las particulares características de las cooperativas, necesidad asimismo recogida en la citada Comunicación sobre promoción de las cooperativas en Europa¹⁷¹.

La postura del Órgano de Vigilancia, sin embargo, fue diametralmente opuesta¹⁷².

En efecto, en primer lugar, negó que la medida pudiera suponerse “en pago” de los beneficios intangibles que las cooperativas prestaban al Estado por tratarse de medidas fiscales. El criterio del *inversor privado*¹⁷³, tan utilizado en la jurisprudencia comunitaria para determinar la existencia de ventaja, no es de aplicación a las medidas fiscales, según la Comisión¹⁷⁴. En ellas, el Estado no actúa como un operador en el mercado, sino ejerciendo sus funciones soberanas y administrativas, funciones que no podría utilizar ningún inversor privado¹⁷⁵.

Sin perjuicio de coincidir en ello, parece sin embargo que la lógica de dicho criterio sí puede utilizarse para medir si el comportamiento del Estado responde o no a una actividad de liberalidad o de mera contraprestación. Y este aspecto no es objeto de análisis por el Órgano de Vigilancia.

En segundo lugar, en sus observaciones preliminares negó asimismo la aplicación de la doctrina *Altmark* porque negaba que nos encontráramos ante un servicio de interés económico general de los contemplados en el art. 86.1 TCE (art. 106.1 TFUE, versión consolidada) y art. 59.2 del Acuerdo Económico. Las desventajas derivadas de su régimen jurídico no podían calificarse de servicio de interés económico general.

ruta de transporte no rentable o la prestación de algún otro servicio de interés económico general. En función de las circunstancias precisas en que las autoridades «compran» dichas ventajas a precios de mercado, es posible sostener que o bien no existe ningún elemento de ayuda en absoluto, o bien existe una ayuda que, al menos potencialmente, es compatible con el mercado común. No es necesario, a los presentes efectos, determinar dónde se sitúa exactamente la línea divisoria. Basta con decir que la posibilidad de afirmar que no se concede ninguna ayuda en tales circunstancias depende de que el Estado, o cualquier otra autoridad pública, haya obtenido, en contrapartida del pago directo o indirecto a los suministradores, algún bien que posea cierto valor y que sea externo a las empresas interesadas. Es natural que las autoridades públicas se preocupen también del bienestar económico de sus territorios y de las empresas establecidas o que operen en ellos, pero cualquier pago a favor de determinadas empresas destinado, meramente, a garantizar los intereses de estas últimas -por ejemplo, una mejora de la rentabilidad o de las relaciones laborales, o su propia supervivencia- sin que se suministre a las autoridades algún bien distinto y proporcional tiene que constituir una ayuda a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado”.

¹⁶⁹ COM (2004) 18, de 23 de febrero de 2004.

¹⁷⁰ El paquete de medidas *post-Altmark* en materia de servicios de interés general se compone fundamentalmente, de la Decisión de 28 de noviembre (2005/842/CE) relativa a la aplicación de las disposiciones del artículo 86, apartado 2, del Tratado CE a las ayudas estatales en forma de compensación por servicio público concedidas a algunas empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general, y del “Marco comunitario sobre ayudas estatales en forma de compensación por servicio público” (2005/C 297/04).

¹⁷¹ *Cit.*, punto 3.2.7.

¹⁷² La cuestión se trató ya en las fases iniciales del procedimiento, y la argumentación del Órgano de Vigilancia viene expresada en la Decisión de invitar a presentar observaciones al procedimiento: No 719/07/COL de 19 Diciembre 2007, DO 17 abril 2008, C 96/29.

¹⁷³ En general, el baremo para establecer si constituye una ayuda de Estado cuando existe un tratamiento diferencial ha consistido en aplicar al Estado el rasero de la conducta normal de mercado, a través del criterio de “inversor privado”; en este sentido sería ayuda cualquier prestación del Estado que no supusiera una contraprestación adecuada al mercado. Sobre el contenido de dicho criterio, véase Arpio Santacruz, *Las ayudas...*, *op.cit.*, págs. 66 y 67; Hernández Martín, V., *El control de las ayudas de estado en el Derecho europeo*, Colex, 1999, págs. 26 y ss.

¹⁷⁴ En ese mismo sentido, Schön, W. “Taxation and state aid...”, *op.cit.*, pág. 923.

¹⁷⁵ Hosson, F. “Tax facilities for State-induced costs under the EC State aid rules”, *Intertax*, 35, 12, pág. 721.

Según su razonamiento, para poder aplicar dicho concepto, debemos estar ante la prestación de servicios, no pudiendo calificar de tal a una determinada estructura societaria. Que ésta pueda ser considerada beneficiosa no significa que pueda constituir un SIEG. El Órgano de Vigilancia, por tanto, siguió en este punto la doctrina expresada por Winter¹⁷⁶, en el sentido de que sólo cabe aplicar la doctrina de la compensación para las medidas que constituyan contraprestación por la prestación de servicios o las entregas de bienes, y no para la consecución de beneficios intangibles. No puede negarse la lógica subyacente en dicha postura, en el sentido de que una definición amplia de tal doctrina compensatoria supondría posiblemente, como ha expresado Nicolaidis¹⁷⁷, cortocircuitar el régimen de prohibición de ayudas de Estado. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, y siguiendo la misma lógica de la “doctrina compensatoria”, deberían poder excluirse del concepto de ayuda, al menos, las medidas destinadas a compensar los costes asumidos por empresas que internalizan costes sociales, y, por tanto, ahorran gastos al Estado.

Por otra parte, como no desconocen dichos autores, de la doctrina del Tribunal en la Sentencia de 5 de octubre de 1999¹⁷⁸, cabe entender que si los costes asociados a dichos beneficios intangibles pudieran medirse con claridad, podría eliminarse la calificación de ayuda de Estado de la medida¹⁷⁹. Y, por lo tanto, no cabe excluir que la participación financiera del Estado en el coste de políticas sociales pueda, bajo ciertas circunstancias –muy particularmente, cuando no suponga un dopaje de la empresa– ser excluida del concepto de Ayuda de Estado¹⁸⁰.

Quizá por ello, en la Decisión final del procedimiento, el Órgano de Vigilancia no incidió en este aspecto, limitándose a señalar que las autoridades noruegas no habían demostrado que no se hubieran sobrecompensado dichos costes, lo que parece dar a entender que, en la línea de la Sentencia mencionada, si se hubiera demostrado tal hecho, la medida no hubiera sido calificada de ayuda.

3.7 Selectividad

Como hemos señalado, la ventaja supone un beneficio económico que favorece a determinadas empresas o producciones, con lo que debe constituir una excepción al tratamiento general¹⁸¹, entendido

¹⁷⁶ *Op.cit.*, pág. 494-495, donde expone su disenso, por las siguientes razones: A) Si el gobierno pudiera comprar comportamiento privado, todas las ayudas podrían verse como tal. En su opinión, el criterio es que hay ayuda cuando los fondos públicos se utilizan para incentivar actividades distintas de la provisión de bienes y servicios que pueden ser consumidos (único marco en el que puede actuar como un operador privado). B) Es inherente al propio concepto de ayuda que haya un comportamiento por parte del beneficiario, ya que constituye un incentivo para ello. P. 494. La gratuidad de la ventaja lo es sólo en el sentido de que no tiene que proveer bienes o servicios de un valor equivalente al beneficio recibido. Por lo tanto, la compensación de actividades que no sean provisión de bienes y servicios, son ayuda de Estado.

¹⁷⁷ “Distortive effects of compensatory aid measures: a note on the economics of the Ferring judgment”, ECLR, 2002, nº 6., págs. 313 y ss.

¹⁷⁸ Asunto Ayuda francesa para la reorganización del tiempo, ya citada, C- 251/97.

¹⁷⁹ Puntos 46 y 47 de la Sentencia. 46 En efecto, los acuerdos que celebran los agentes sociales forman un todo y no pueden evaluarse teniendo en cuenta separadamente determinados aspectos positivos o negativos para una u otra parte. En vista de la diversidad de las consideraciones que inducen a los agentes sociales a negociar, así como del hecho de que el resultado de las negociaciones es el fruto de un compromiso en el que cada parte hace concesiones en determinados ámbitos a cambio de ventajas en otros ámbitos que no están necesariamente relacionados, *resulta imposible, al menos en el presente contexto, evaluar con la precisión necesaria el coste final de dichos acuerdos para las empresas.* 47 *Por consiguiente, el hecho de que las medidas estatales consideradas tengan por objeto compensar los costes adicionales que las empresas de determinados sectores han asumido a raíz de la celebración y aplicación de acuerdos colectivos no impide que tales medidas sean calificadas de ayudas de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado.* (la cursiva es nuestra).

¹⁸⁰ Así lo reconoce asimismo Winter, *op.cit.* pág. 493, aunque manifiesta su postura contraria por las siguientes razones (págs. 494-495): a) Si el gobierno pudiera comprar comportamiento privado, todas las ayudas podrían verse como tal. En su opinión, el criterio es que hay ayuda cuando los fondos públicos se utilizan para incentivar actividades distintas de la provisión de bienes y servicios que pueden ser consumidos (único marco en el que puede actuar como un operador privado). B) Es inherente al propio concepto de ayuda que haya un comportamiento por parte del beneficiario, ya que constituye un incentivo para ello. La gratuidad de la ventaja lo es sólo en el sentido de que no tiene que proveer bienes o servicios de un valor equivalente al beneficio recibido.

¹⁸¹ Como pone de relieve Micheau, *op.cit.*, no siempre se utilizó la misma fórmula: Así, en *República francesa/Comisión*, de 26 septiembre 1996, C-241/94, p. 24, “coloca a algunas empresas en una situación más favorable que otras”. Esta misma se utilizó en *Eco-trade*, 1 de Diciembre 1998, C-200/97, s. 41. Después, en *Maribel bis/ter case* 17 junio 1999, C-75/97, s. 26, se utilizó el criterio de que la medida supone ventajas que afectan exclusivamente a ciertas empresas o sectores. La misma doctrina en *CETM*, *case CFI 29* septiembre 2000, *Confederación Española de Transporte de mercancías v Comisión de las Comunidades europeas*, T-55/99, S. 39.

éste con referencia al Estado miembro y no al conjunto de la Comunidad¹⁸². En efecto, las medidas generales que, aplicándose a todas las empresas de un Estado, distorsionaran la competencia no entrarían dentro del ámbito del art. 87 (107 en la versión consolidada), sino que quedarían encuadradas en los arts. 96 y 97¹⁸³. En este sentido, la selectividad puede tener carácter regional o material, como indica la propia Comisión¹⁸⁴.

Como ha indicado la doctrina, este criterio, que se expresa con tanta nitidez, es muy difícil de aplicar en la práctica¹⁸⁵, especialmente porque la Comisión y el Tribunal han extendido el ámbito del concepto de selectividad de forma bastante importante, aplicando un enjuiciamiento cada vez más riguroso e intenso¹⁸⁶. Así, se ha señalado que, a pesar de que se cita como posible la existencia de medidas generales para diferenciarlas de aquellas selectivas, rara vez se califica a una medida como general en el caso concreto¹⁸⁷. Lo que hace muy difícil la aplicación de regímenes fiscales especiales para determinados tipos de empresa¹⁸⁸. Por otra parte, los criterios para determinar cuándo una medida es general y cuando no lo es, tampoco resultan claros en la jurisprudencia¹⁸⁹. Al igual que veíamos en relación con el *derogation test*, y como reconocía el AG Darmon en el asunto *Petra Kirsammer*¹⁹⁰, el

Posteriormente, la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*, 8 noviembre 2001, C-143/99, s. 41, dictaminó que se hace necesario determinar si la medida favorece determinadas empresas en comparación con otras empresas que están en la misma situación legal y fáctica, que sea comparable a la luz del objetivo perseguido por la medida en cuestión.

¹⁸² Sentencia TPI *Saltzgitter*, de 1 de julio de 2004, T-308/00 REc. 2004, pág. II-1933. Deja claro que el punto de referencia es si la medida constituye una derogación de la norma general, y la referencia es el sistema tributario del EEMM. En caso de que se tuviera como referencia el ámbito de la comunidad, se interferiría en la soberanía fiscal de los Estados. Sobre el tema, *vid.* Schön, W. "Taxation and state aid...", *op.cit.*, pág. 923; Martín Jiménez, A. "El concepto...", *op.cit.*, pág. 94.

¹⁸³ Por todos, *vid.* Arpio Santacruz, *Las ayudas...op.cit.*, págs 129 y ss.

¹⁸⁴ En el informe de seguimiento de la Comunicación de 1998, se distingue entre selectividad regional y selectividad material. Sobre la selectividad regional, por todos, *vid.* Moreno Fernández, J.I. "La autonomía de las regiones y el derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales "ayudas de Estado" contrarias al mercado común.", en la obra colectiva *Estudios en Homenaje al profesor Pérez de Ayala*, coordinados por Albiñana García-Quintana, C./González García, E./Ramallo Massanet, J./Lejeune Valcarcel, E./Yabar Sterling, A.; Dykinson, Madrid, 2007.

¹⁸⁵ Según Bacon "State aids and general measures", 17 YEL (1997), 312-313,320. Hay que distinguir entre medidas que distinguen hechos y aquellas que distinguen empresas. Las primeras son generales si son proporcionadas y compatibles con la política comunitaria.

¹⁸⁶ En este sentido, Micheau, C. "Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice", *EC Tax Review*, 2008-6 págs. 276, junto con M.Hocine "Aides Fiscales: la Commission procède à l'examen approfondi du critère de la selectivity dans le domaine des entreprises", *Competition policy newsletter* 2002, vol. 1, págs. 85-86. También Moreno González, S. "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en material de ayudas de Estado de naturaleza tributaria", *CREDF* nº 132, 2006, págs. 848, hace hincapié en esta interpretación amplísima según la cual una medida es selectiva cuando no resulta aplicable a todas las empresas de un EEMM, y pone como ejemplo el Caso *DAEX*, SJCE 15 julio 2004, (as. C-501/01) Considera, y estamos de acuerdo en ello, que en esta sentencia el Tribunal lleva la selectividad más allá del art. 87, porque ésta debe medirse en referencia al Estado miembro.

¹⁸⁷ Así lo indican Kurcz, B. Vallindas, D. "Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition" CMLR 45, 2008, pág. 160, señalando que en el caso de la jurisprudencia, es muy difícil encontrar medidas que hayan sido calificadas como generales. Se pueden encontrar ejemplos de lo que la doctrina considera tales, pero no sentencias. En el mismo sentido, Ross, M. "State aid and national courts: definitions and other problems- A case of premature emancipation?" CMLR nº 37, 2000, pág. 406, que afirma que debe concluirse que es difícil para un EEMM convencer al Tribunal de que una medida es general, habiendo claros ejemplos de resistencia a aceptarlo. Rossi Maccanico, P. "The Gibraltar judgment and the point on selectivity in Fiscal aids", *EC Tax Review*, 2009-2, pág. 72, pone un ejemplo de calificación de medida general por la Comisión (13 de febrero de 2008, ayuda notificada 480/07, publicada en JO C/80/2008): la rebaja fiscal para la inversión en intangibles en España. La Comisión ha entendido que no era selectiva porque estaba abierta a cualquier empresa (sin barajar la doctrina de los efectos de que en realidad beneficiaria sólo a algunas). Sin embargo, señala que no hay lugares seguros en relación con lo general que es una medida para que no sea considerada ayuda de Estado.

¹⁸⁸ Véase la Sentencia de 22 junio 2006, *Centros de coordinación belgas*, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, que considera ventajas selectivas los beneficios fiscales a estos centros, ya que sólo se les aplican a ellos.

¹⁸⁹ Como han analizado Kurcz, B./Vallindas, D. "Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition", CMLR 45, 2008, en págs. 169-171, el test de selectividad utilizado por la jurisprudencia es muy amplio. De la doctrina del Tribunal parece deducirse que incluso una medida que tenga un indefinido número de beneficiarios sería selectiva, en la medida en que incluso esa tendría un presupuesto determinado. El Tribunal ha considerado selectivas medidas con criterios predeterminados y que, *prima facie*, podrían aplicarse a cualquier empresa, como por ejemplo, incentivos a la exportación en el caso español, C-501/00. En cambio, en C-75/97, *Bélgica contra Comisión*, consideró que una medida dirigida sólo a las empresas con trabajadores manuales no era selectiva. En cualquier caso, el criterio es errático: el mismo criterio aplicado en esta Sentencia se podría haber aplicado en *Adria-Wien*, donde se consideró la medida, sin embargo, selectiva. Y lo mismo en la Sentencia 2003, *Gémo*, C-126/01, en la que a pesar de que el servicio público de disposición de restos era gratis y abierto a cualquier que lo necesitara, el Tribunal encontró la medida selectiva porque beneficiaba sobre todo a granjeros y matarifes.

¹⁹⁰ Conclusiones presentadas el 25 de noviembre de 1992, Asunto C-189/91, Rec. 1993 página I-06185.

punto de referencia para saber si una medida es general o no puede colocarse en distintos sitios, y llevar a resultados diferentes.

Como hemos indicado antes, es difícil separar este elemento del enjuiciamiento sobre la existencia de “beneficio” o “ventaja”, en la medida en que ambos suponen una excepción al tratamiento general: en el primer caso, se enjuicia si la medida favorece o no en relación con dicho tratamiento; en el segundo se enjuicia la existencia de dicha excepción a la luz de la comparación con las empresas que están en una situación “legal y fáctica” similar.

Para la aplicación del *derogation test*, esto es, para determinar si se ha producido una excepción, la doctrina del Tribunal y de la Comisión es que su existencia viene determinada por los efectos de la medida, y no por los motivos u objetivos de la misma¹⁹¹. Es decir, debe dilucidarse si se ha producido el efecto de beneficiar a unas empresas sobre otras, aunque éste no fuera el objetivo de la medida. Para ello necesitamos, como hemos visto, un marco de referencia. La doctrina del Tribunal y de la Comisión en el sentido de que una medida es selectiva por sus efectos y no por sus objetivos prácticamente hace selectiva cualquier medida que pueda calificarse de “ventaja” o “beneficio”¹⁹².

En cambio, para realizar el juicio de comparación, y según la doctrina de la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*¹⁹³, debemos tomar como criterio el objetivo de la propia medida¹⁹⁴. Esto es, el enjuiciamiento se realiza con base en un control de razonabilidad, siendo el “topos” determinante el objetivo de la medida en cuestión (que también debe determinarse). Lo que, como ha puesto de manifiesto la doctrina, resulta, cuanto menos, paradójico¹⁹⁵.

3.7.1. ¿Expresión del principio de igualdad?

Parte de la doctrina ha querido ver en esta forma de funcionamiento una expresión de que el elemento de “ventaja selectiva” de las Ayudas de Estado debe identificarse con la operativa del principio de igualdad¹⁹⁶. Resultan evidentes los indicios que han llevado a dicha conclusión: se utiliza el mismo juicio de razonabilidad, mediante una comparación, que la aplicación del principio de igualdad constitucional ha llevado a su máxima expresión¹⁹⁷. Así, se suelen aducir dos argumentos en apoyo de esta idea:

Por una parte, las conclusiones del AG Cosmas en *Tiercé Ladbroke (C-353/95)*¹⁹⁸, que indica que (apartado 30) la prohibición de ayudas de Estado se presenta como una emanación del principio ge-

¹⁹¹ El concepto de excepción de la medida respecto del “sistema general” fue perfilado por el AG Darmon en las conclusiones presentadas el 17 de marzo 1992, punto 50, respecto de los asuntos *Sloman Neptun* (asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, Sentencia de 17 marzo 1993 REc. P. I-887).

¹⁹² En ese sentido, Rossi-Macchiano, P. “The specificity criterion in fiscal aid review: proposal for State aid control of direct business tax measures”, *EC Tax Review*, 2007, vol. 16 nº 2, pág. 90.

¹⁹³ STJCE *Adria-Wien Pipeline*, 8 noviembre 2001, C-143/99, s. 41.

¹⁹⁴ Pedreira Menéndez, en *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, 1999, págs. 152 y ss. Paradoja de la Comunicación de 1998: para justificar la medida se remite al ordenamiento tributario interno y sus fines o principios. Sin embargo, el fin de la medida es irrelevante, se mide por sus efectos.

¹⁹⁵ Señalan dicha paradoja Kurcz, B. Vallindas, D. “Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition” CMLR 45, 2008, pág. 181.

¹⁹⁶ Ross, M. “State aid and national courts: definitions and other problems- A case of premature emancipation?”, CMLR nº 37, 2000, pág. 407. En España, defiende esta idea Martínez Jiménez, A. en *op.cit.*, así como Cárdenas Ortiz, R. *Las ayudas de Estado y el Derecho comunitario*, IEF nº 3/2003, pág. 25; Moreno González, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *CREDF* nº 132, 2006, pág. 841. Martín López, J. *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, que en pág. 334, nota 506 señala la equiparación en la jurisprudencia del TJCE de los principios de libre competencia e igualdad de los sujetos en el mercado (Sentencia 19 marzo 1991, as. C-202/88, Francia contra comisión), y en pág. 336, afirma que la incompatibilidad de las ayudas estatales sería expresión de los principios de igualdad y de no discriminación. Sin embargo, en pág. 337 reconoce que la aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado no sigue luego esta mecánica, en cuanto que tanto el TJCE como la Comisión declaran la incompatibilidad de ayudas de Estado en cuanto constituyan una excepción al régimen general, con independencia de que sus beneficiarios se encuentren en una situación fáctica o jurídica distinta del resto.

¹⁹⁷ Sobre dicho control de razonabilidad como forma de aplicación del principio de igualdad, por todos, *vid. Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, de Herrera Molina, P.M., Marcial Pons, 1998.

¹⁹⁸ Conclusiones presentadas el 13 de mayo de 1997 (REc. 1997, I-07007). Sobre el tema, véase Martín Jiménez, *op.cit.*, pág. 93.

neral de igualdad y de la norma que de él deriva, según la cual siempre hay que aplicar la misma normativa a situaciones que sean idénticas.

Por otra, la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*¹⁹⁹, en cuanto establece la necesidad de comparación entre situaciones legales y fácticas equivalentes.

Sin embargo, consideramos que debe matizarse esta idea. En efecto, ni por su origen, contenido, o propósito, coincide el régimen de la incompatibilidad de ayudas de Estado “selectivas” con el principio de igualdad constitucionalizado en los países europeos.

No parece que sea necesario argumentar que no tienen el mismo origen, ni tampoco que para el régimen de ayudas de Estado no se tomó como antecedente el principio de igualdad y su tradición jurídica en el momento de la redacción del Tratado²⁰⁰. En cuanto a su propósito, dicho régimen no persigue conseguir la igualdad (formal o real) entre los ciudadanos de la Unión Europea, ni siquiera entre las empresas que operan en el Mercado común, sino que tiene un objetivo mucho más limitado: evitar los incentivos dentro del marco de un Estado (y no con referencia a la Unión). Si su objetivo fuera conseguir la igualdad (incluso negativa o formal, de tratamiento igual de los iguales; esto es, la prohibición de la discriminación), el marco de referencia, seguramente, no sería el Estado, sino la Unión, de un lado; de otro, los *topoi* a tener en cuenta para medirla podrían ser muchos.

Y esto enlaza con el contenido: el principio de igualdad proscribiera cualquier discriminación irrazonable: sin embargo, el régimen de ayudas de Estado, al menos como lo conciben la mayoría de la doctrina, y desde luego el Tribunal y la Comisión, prohíbe cualquier tratamiento diferencial, salvo que se fundamente en *algunos* criterios previamente (in)definidos, y no en cualquier justificación razonable. Ni siquiera en cualquier justificación basada en una norma de derecho positivo, o aun constitucional, del Estado miembro. O incluso en una norma, valor o principio comunitario; elemento que no negaría el concepto de “ventaja selectiva”, aun cuando eventualmente pudiera declararse su compatibilidad. Efectivamente, uno de los problemas que plantea el control de las Ayudas de Estado es precisamente, que en él colisionan principios derivados de dos ordenamientos distintos²⁰¹, con lo que tampoco podríamos establecer una ponderación entre valores implicados²⁰².

Por lo tanto, lo único en que sí coincide el control de ayudas de Estado y el principio de igualdad es en el juicio argumentativo con que ambos se despliegan en el momento del control²⁰³: un juicio de comparación con base en criterios de razonabilidad (con criterios limitados, en el caso de las Ayudas de Estado), lo que lleva a considerar la Ayuda como una situación “anormal” en relación con determinados principios del sistema²⁰⁴; lo que lleva precisamente al concepto de “derogación” o “excepción”.

¹⁹⁹ STJCE de 8 de noviembre de 2001, As. C-143/99.

²⁰⁰ Debe destacarse que el concepto es más estricto que sus antecedentes de Derecho internacional. En efecto, la primera introducción del *derogation test* fue para la definición de la OCDE de “gasto fiscal”. Véase *OECD Tax expenditure: A Review of the issues and country practices*, Report by the Committee on Fiscal Affairs (1984). Como señalan Kurcz, B. Vallindas, D. “Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition” CMLR 45, 2008, págs. 172-173, a pesar de que el concepto de Ayuda de Estado no difiere fundamentalmente de la noción de especificidad imperante en las reglas de la Organización Mundial del Comercio (WTO), el art. 2.1.(b) del *Acuerdo on Subsidies and Countervailing Measures* establece que las medidas que contengan criterios y condiciones objetivos no son específicos.

²⁰¹ Sobre el fundamento del Derecho comunitario en las Constituciones nacionales, *vid.* Alonso García, *Derecho comunitario, Derechos Nacionales y Derecho común europeo*, Civitas, Madrid, 1989; Pérez Tremps, *Constitución española y Comunidad europea*, Civitas, 1993, págs. 56 y ss.; Cruz Villalón, P. “Constitución europea y constitucionales nacionales”, en Álvarez Conde, E./Garrido Mayol, V. (dir.) *Comentarios a la Constitución europea, Libro I*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, págs. 79 y ss. En la doctrina de Derecho Financiero, *vid.* Martín Jiménez, A. “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea(1)” en *Revista de Derecho Financiero*, nº 109-110, págs. 111 y ss.; Oron Moratal, G. “Consecuencias de la integración de España en las Comunidades europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *CREDF* nº 97, 1998, págs. 53 y ss.; García Prats, A. “Incidencia del Derecho comunitario europeo en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I)”, *op.cit.*, pág. 266-268.

²⁰² Como propone Pascual González, M. “La fundamentación de las exenciones en el derecho comunitario: el principio de ponderación”, *Quincena Fiscal Aranzadi* nº 12, 2009.

²⁰³ Como indica Pérez Bernabeu, B. *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 129, la cercanía de este examen al juicio de igualdad es evidente, y se pone aún más de manifiesto a la vista del juicio de comparación realizado por el Tribunal.

²⁰⁴ Ross, M. “State aid and national courts: definitions and other problems- A case of premature emancipation?”, *CMLR* nº 37, 401-423, 2000.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que en el juicio se desconocen, como veremos, muchos principios del propio sistema que quizá justificarían la medida en la lógica del ordenamiento interno, lo cual impide que puedan suscribirse afirmaciones como que para la existencia de una ayuda de Estado haría falta que existiera un tratamiento discriminatorio²⁰⁵.

3.7.2. Comparación con empresas en situación legal y fáctica equivalente

Fue, como hemos indicado, en la STJCE de 8 de noviembre de 2001, As. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, punto 41 y ss., donde el Tribunal sentó la doctrina de que la medida debe favorecer a “determinadas empresas o producciones” ...”en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión.” El Tribunal —la sentencia referida es un buen ejemplo de ello—, como la Comisión²⁰⁶, realiza sin embargo comparaciones muy amplias, y normalmente referidas al conjunto de empresas de un Estado. Lo que lleva, normalmente, a entender que están en la misma situación que el beneficiario. Por ello, se ha llegado a señalar que, a pesar del criterio teórico, el test no se ha utilizado nunca para descalificar una medida como ayuda²⁰⁷.

En el supuesto de la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*, el gobierno austríaco introdujo un impuesto por kw/hora de electricidad al distribuidor que debía ser repercutido al consumidor, estableciendo posteriormente una rebaja para las empresas cuya actividad principal fuera la producción de bienes. El Tribunal consideró que efectivamente había ventaja porque las empresas suministradoras de bienes y servicios estaban en la misma situación fáctica y legal a la luz del objetivo de la medida. Posteriormente entró en la justificación en la naturaleza del sistema, diciendo que, aunque el criterio era objetivo, no se justificaba en dicha naturaleza del sistema, dado que el objetivo ecológico se cumplía en igual medida para ambos tipos de empresas (productoras de bienes y de servicios). El Tribunal también tuvo en cuenta que el objetivo de la medida era mantener la competitividad de esas empresas en el ámbito de la UE. El AG Mischo consideraba, sin embargo, que la medida era general en su finalidad y basada en criterios objetivos, lo que es propio de las medidas generales.

En esta Sentencia el Tribunal analiza el criterio de selectividad y lo distingue de la distorsión de la competencia, aplicando un simple test: el criterio de selectividad se cumple cuando empresas en situación comparable son afectadas desproporcionadamente por una medida fiscal, sin justificación objetiva proveniente de la naturaleza del sistema. La distorsión de la competencia se produce cuando, como efecto de esa medida, a las empresas competidoras se les da una ventaja que normalmente no tendrían.

3.7.2.1. La compensación de desventajas estructurales de las cooperativas

El Órgano de Vigilancia, en el caso noruego, tampoco consideró que el régimen proyectado por el Estado noruego pudiera ser una medida que compensara desventajas estructurales de las cooperativas, enervando así la calificación de “ventaja”. En efecto, ante la argumentación del Gobierno noruego de que la medida venía a compensar las desventajas sufridas por las cooperativas en relación con su acceso al capital de riesgo, se adujo la doctrina jurisprudencial y de la Comisión en el sentido de que la compensación de “desventajas” sufridas por una empresa no elimina la calificación de ventaja²⁰⁸. Por lo tanto, esto no sería un motivo suficiente para evitar esta calificación.

Sin embargo, posteriormente, el Órgano de Vigilancia debió matizar —pero no modificar— esta postura, dado que existía algún pronunciamiento jurisprudencial donde se señalaba que en ocasiones, la exis-

²⁰⁵ Así opina Ross, M. “State aid and national courts: definitions and other problems- A case of premature emancipation?” *CMLR* nº 37, 2000, pág. 411-412, no bastaría con que exista un mero beneficio, debe existir algún elemento de anomalía o injusticia para que pueda entenderse que se cumple el concepto de favor o ventaja. En la doctrina española, Martín Jiménez, A. op. cit, pág. 94; Moreno González, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en material de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *CREDF* nº 132, 2006, pág. 842, también considera que para que una medida fiscal sea ayuda de estado no bastaría con que existiera ventaja, también tendría que existir discriminación.

²⁰⁶ Véase por ejemplo la Decisión de la Comisión, en el caso de la exención de los *holdings* en *Luxembourg's Exempt 1929 Holding*, de 10 julio 2006, ayuda C 3/2006.

²⁰⁷ Kurcz, B. Vallindas, D. “Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition” *CMLR* 45, pág. 172.

²⁰⁸ Decisión de la Comisión en C-2/2006, *OTE* paragraph 92. En el mismo sentido, Hosson, F. op.cit. pág. 722.

tencia de desventajas estructurales podía evitar la calificación de ayuda de las medidas compensatorias²⁰⁹, si bien consideró esta doctrina no aplicable al caso, en la medida en que el pronunciamiento venía referido a empresas que salían del régimen de monopolio estatal.

Por último, el Órgano de Vigilancia no aportó argumentos ante la alegación de las autoridades noruegas de que en la Comunicación sobre fomento de las cooperativas se considera que las especialidades de las cooperativas pueden justificar un tratamiento específico, con lo que no supondría una excepción al régimen general, sino una mera adaptación del mismo. En efecto, tanto las autoridades noruegas como las italianas habían aducido, como prueba de la existencia de las especialidades cooperativas que justificaban un tratamiento desigual, el hecho de que la propia Comisión, en su Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa²¹⁰, se hacía eco de las mismas, y de la necesidad de su repercusión en el tratamiento fiscal.

3.2.6. Tratamiento fiscal apropiado y otros «beneficios»

Determinados Estados miembros (como Bélgica, Italia y Portugal) consideran que las restricciones inherentes a la naturaleza específica del capital de las cooperativas requieren un tratamiento fiscal diferenciado. Por ejemplo, el que las participaciones de las cooperativas no coticen en Bolsa (y, por tanto, no sean negociables) puede implicar que sea casi imposible materializar los beneficios. Además, el hecho de que las participaciones se reembolsen a su valor nominal (no tienen valor especulativo) y las plusvalías sean normalmente limitadas puede disuadir a eventuales socios. Asimismo, las cooperativas a menudo están sujetas a requisitos estrictos en materia de dotación a reservas. *Aunque puede aceptarse cualquier tratamiento fiscal específico, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas debe respetarse el principio que establece que cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula y no debe ser una fuente de competencia desleal. Además, cualquier otro «beneficio» no debe servir para que cooperativas ficticias aprovechen la fórmula cooperativa para escapar a sus obligaciones sobre publicidad y gobernanza empresarial. La Comisión invita a los Estados miembros a que, cuando estudien un tratamiento fiscal apropiado y proporcional para el capital social y las reservas de las cooperativas, velen para que dichas normas no creen situaciones que limiten la competencia (véanse también las acciones 9 y 10)."*

Se limitó, sin embargo, a afirmar que las autoridades noruegas no habían demostrado la inexistencia de ventaja, e hizo referencia a la cuestión, en la posterior Decisión, al hilo del tratamiento de la selectividad, para determinar las empresas que se consideran en situación "legal y fáctica" comparable, como veremos.

Ello supone desconocer, además, el contenido y el espíritu del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema "Distintos tipos de empresa", de 1 de octubre de 2009²¹¹, donde se pide a la Comisión que se establezcan medidas compensatorias para las empresas cuya utilidad social o contribución al desarrollo regional esté contrastada²¹², así como un tratamiento que permita la diversidad de las estructuras societarias que desarrollan una empresa en el marco del mercado común. Ya el CESE había señalado lo adecuado de un sistema de beneficios fiscales específicos para las Entidades de la Economía social, en su Dictamen sobre "Economía social y mercado único²¹³", donde indica (apartado 8.3), en relación con las normas de la competencia, contratación pública y fiscalidad, que el sector requiere soluciones a la medida, entre los que estarían el establecimiento de beneficios fiscales, debidos a que la economía social difiere de los sectores económicos tradicionales. Y ello porque "...el Comité considera que la aplicación de soluciones específicas permite una igualdad de actuación entre las empresas de la economía social y las empresas privadas".

3.7.2.2. Las cooperativas de "Mutualidad prevalente" y de "mutualidad pura"

En efecto, si la medida no constituyera una excepción al régimen general, sino un régimen propio y distinto en sí mismo, no constituiría ninguna ventaja. Ahora bien, hace falta una consideración global

²⁰⁹ Case T-157/01 *Danske Busvognmænd v Commission* [2004] ECR II-917.

²¹⁰ Bruselas, 23/2/2004, COM(2004) 18.

²¹¹ INT /447 CESE 1454/2009. Ponentes: Miguel Angel Cabra de Luna, Marie Zvolská.

²¹² Punto 1.11. El CESE pide a la Comisión que anime a los Estados miembros a estudiar la posibilidad de conceder medidas compensatorias a las empresas sobre la base de su utilidad social comprobada o de su contribución contrastada al desarrollo regional.

²¹³ (2000/C 117/11).

de las cargas y ventajas de cada régimen para determinar la existencia de ayuda, según el TJCE²¹⁴. De ahí la argumentación de las especialidades de las cooperativas como justificadoras de un trato distinto. La Comisión ha valorado la cuestión, determinando que sólo las cooperativas de “mutualidad pura” serían excluidas de la situación comparable, fáctica y legalmente, con las sociedades de capital.

1) La introducción de la cuestión mutua en el caso italiano

La cuestión de la mutualidad como elemento diferenciador o justificador de un régimen especial se planteó por primera vez en el caso italiano, lo que era lógico, ya que su régimen fiscal especial está destinado a las cooperativas de “mutualidad prevalente”. Es, por tanto, a este concepto al que aparecen referidos, en un principio, en el expediente, las consideraciones sobre mutualidad, y los efectos que produce al diferenciar el modo de funcionamiento de las cooperativas en relación con el resto de empresas²¹⁵. En efecto, el régimen fiscal especial italiano se aplica (entre otros condicionantes) a aquellas cooperativas que puedan considerarse “prevalentemente mutuales”; esto es, las que, según el art. 2512 del Código civil, están en una de estas situaciones²¹⁶:

- Su actividad empresarial es prevalentemente ejercitada para el beneficio de sus socios.
- Emplea prevalentemente trabajo de sus socios.
- Su actividad empresarial es prevalentemente ejercitada en relación con la actividad de proveedores de sus miembros.

Sin embargo, en las observaciones preliminares contenidas en la Comunicación del inicio del procedimiento E1/2008, la Comisión ya define, a efectos del juicio de comparación, el “modelo cooperativo mutua puro”, que en su opinión, se caracteriza por (puntos 64-68):

1. Una específica relación con sus miembros, manifestada en la participación democrática y en las numerosas interacciones entre la cooperativa y sus miembros, que va más allá de la mera relación comercial.
2. La distribución del resultado es justa y equitativa y todo el excedente debe ir a sus miembros, lo que se corresponde con el principio mutua.
3. Generan beneficios únicamente en operaciones con sus socios.
4. No tienen auténticos beneficios, sino que trabajan únicamente en beneficio de sus socios.

Estas cooperativas, según la Comisión, no estarían en la misma situación legal y fáctica que el resto de empresas “lucrativas”. En el caso italiano, la Comisión considera que, dado que el régimen fiscal se aplica a las cooperativas de “mutualidad prevalente”, que sólo requiere operar con socios en un 50 por 100 de su volumen de negocio, no puede considerarse que no estén en términos de comparación con otras sociedades, y por lo tanto, la deducción de beneficios podría constituir Ayuda de Estado.

De ello, deriva la condición de ayuda de Estado para el tratamiento de las dotaciones a las Reservas irrepartibles (p. 86). Es curioso, sin embargo, que posteriormente, como veremos, decida la compatibilidad de dicha ayuda porque la obligatoriedad de dotación a dichas Reservas coloca a las cooperativas en una situación de desventaja respecto del resto de sociedades (p. 135-138); situación que sin embargo, no ha tenido en cuenta en el momento de elaborar la comparación, donde sólo ha utilizado el criterio de la “mutualidad pura”.

Pero aún más curioso es que, también en sede de compatibilidad, la Comisión considere que, a estos efectos, teniendo en cuenta las exigencias del principio de mutualidad, deba distinguirse entre *cooperativas de mutualidad prevalente* y aquellas que no lo son (p. 123-125), por las siguientes razones:

²¹⁴ El Tribunal de Justicia ha interpretado el concepto de ayuda en el sentido de que no comprende las medidas que introducen una diferenciación entre empresas en materia de cargas cuando dicha diferenciación resulte de la naturaleza y la estructura del sistema de cargas en el que se enmarcan (véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, Rec. pág. 709, apartado 33; de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun*, asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, Rec. p. I-887, apartado 21; de 20 de septiembre de 2001, *Banks*, C-390/98, Rec. p. I-6117, apartado 3, y de 26 de septiembre de 2002, *España/Comisión*, C-351/98, Rec. p. I-8031, apartado 43).

²¹⁵ Véase el informe preliminar sobre el CP 73/2006.

²¹⁶ Se considera que es prevalente cuando el total de estas operaciones realizada con miembros es superior al 50 por 100 del total del volumen de negocio, de trabajo empleado, o de compras realizadas. Esta condición se controla por el Ministerio de Industria (art. 15 de la ley 59 de 31 de enero 1992).

