



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, Octubre 2010, pp. 73-89

Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?

Juan José Hinojosa Torralvo
Universidad de Málaga

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición electrónica: 1989-6816.

© 2010 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.ciriec-revistaeconomia.es

Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?

Juan José Hinojosa Torralvo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga

RESUMEN

La política fiscal puede ser un instrumento eficaz para fomentar y desarrollar el modelo cooperativo. Se trata de un instrumento impropio o indirecto, en la medida que produce un ahorro de gastos fiscales para la empresa, pero esta circunstancia no es un obstáculo para su adopción. La aplicación efectiva de medidas de política fiscal encuentra obstáculos que es necesario remover, como la prohibición de las ayudas de Estado selectivas en la Unión Europea. Sin embargo, los análisis más recientes (Informe del CES europeo de 1-10-09 sobre los distintos tipos de empresas, Informe para la elaboración de una ley de fomento de la economía social, Ciriiec-España, diciembre 2009), ponen de manifiesto que este tipo de políticas, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de las cooperativas y las entidades del tercer sector y pueden ser un mecanismo eficaz para compensar la internalización de costes sociales en el seno de las mismas, a la vez que para fomentar su constitución y desarrollo. La propuesta que se presenta tiene por objeto valorar la conveniencia y la viabilidad, así como la adecuación al Derecho comunitario, de las medidas fiscales existentes y otras de posible implantación, en particular, la recuperación del IVA soportado no deducible, los incentivos a la inversión innovadora o la compensación de costes sociales.

PALABRAS CLAVE: Ayudas de Estado, cooperativas, fiscalidad, financiación, beneficios fiscales.

CLAVES ECONLIT: G300, H220, K330, K340, P130.

Fiscalité et financement des coopératives : à quoi joue l'Union européenne ?

RESUME : La politique fiscale peut constituer un instrument efficace pour favoriser et développer le modèle coopératif. Il s'agit d'un instrument inhabituel ou indirect, dans la mesure où il produit une réduction des charges fiscales pour l'entreprise, mais cela ne représente pas un obstacle en ce qui concerne son adoption. L'application effective de mesures de politique fiscale fait face à des obstacles qu'il est nécessaire de surmonter, comme, par exemple, l'interdiction des aides publiques sélectives au sein de l'Union européenne. Cependant, les analyses les plus récentes (Rapport du CES européen du 1-10-09 au sujet des différents types d'entreprises, Rapport pour l'élaboration d'une Loi de promotion de l'économie sociale, Ciriec-España, décembre 2009), révèlent que ce type de politiques, bien articulées, sont adaptées et proportionnelles à l'incidence économique et à la dimension sociale des coopératives et des entités du secteur tertiaire et peuvent constituer un mécanisme efficace pour compenser l'internalisation de charges sociales à l'intérieur de celles-ci, mais aussi pour promouvoir leur constitution et leur développement. La proposition présentée a pour objet d'évaluer le caractère opportun et la viabilité, ainsi que l'adaptation au Droit communautaire des mesures fiscales existantes et d'autres pouvant être implantées, notamment en ce qui concerne la récupération de la TVA versée non déductible, les mesures d'incitation pour l'investissement en innovation ou la compensation de charges sociales.

MOTS CLÉ : Aides publiques, coopératives, fiscalité, financement, avantages fiscaux.

Cooperative taxation and funding: What is the European Union's game?

ABSTRACT: Tax policy may be an efficient instrument for promoting and developing the cooperative model. Despite being an improper or indirect instrument, inasmuch as it results in tax savings for the company, this is no hindrance to its adoption. For tax policy measures to be applied effectively, there are obstacles that need to be removed, such as the prohibition of selective state aid in the European Union. However, recent analyses show that if well formulated, these policies are suitable and proportionate to the economic weight and the social dimension of cooperatives and third sector entities (EESC report of 1.10.09 on different type of companies, Report on Development of a Social Economy Promotion Law, Ciriec-Spain, December 2009). Moreover, as well as encouraging their formation and development, such measures can also constitute an efficient mechanism to compensate for the internalisation of social costs. This paper assesses the appropriateness, feasibility and compliance with EU Law of current tax measures and others that could be introduced, particularly the recovery of non deductible input VAT, incentives for innovative investment or compensation for social costs.

KEY WORDS: State aids, cooperatives, taxation, funding, tax benefits.

1.- Introducción: la política fiscal como instrumento de financiación indirecta de la economía social

Son conocidas las dificultades de financiación de las entidades de economía social en términos comparativos respecto a otras empresas, singularmente las de carácter capitalista, sean o no competidoras en el mercado. Adicionalmente, dadas las limitaciones estructurales a las que están sometidas, se trata de entidades cuyos títulos representativos no suelen acceder al mercado secundario (mercados bursátiles) ni tampoco es muy factible ni ágil la posibilidad de obtener recursos en los mercados primarios (emisión de capital-deuda o capital-riesgo, acciones y obligaciones, por ejemplo); por su parte, la vía de los mercados paralelos no se supone una alternativa sólida, dada su oficiosidad y el alto componente de riesgo que incorporan. Y, en fin, las actuaciones de la llamada banca ética o banca solidaria presentan, junto a muchas ventajas, el inconveniente de su limitada capacidad cuantitativa¹.

Aunque la financiación privada es necesariamente la principal fuente de obtención de recursos de las entidades de economía social, la financiación pública resulta, hoy por hoy, insustituible. En casi todos los países hay o ha habido entidades financieras públicas cuyos clientes son las entidades del tercer sector. Este modelo es ciertamente recomendable y, en aquellos países en los que no existen, han dejado de existir o tenían un papel secundario, se está demandando su creación, su reinstauración o su reconversión².

Pero la vía de los créditos públicos no es la única manera de financiar públicamente el fomento de la economía social. Hay otros caminos que pueden resultar también muy eficaces porque están directamente relacionados con la actividad económica que llevan a cabo las entidades de economía social. Se trata de los mecanismos presupuestarios y de los fiscales.

1.- *Un modelo mixto, de origen público –se financiará con cargo al Presupuesto General de la Unión Europea, 100 millones de euros hasta el 31 de diciembre de 2013-, pero de gestión también privada – el instrumento está abierto a organismos públicos y privados, de carácter nacional, regional o local, que proporcionan microfinanciación a personas y a microempresas en los Estados miembros- es el proyecto de microcrédito para el empleo y la inclusión social denominado "Progress", que debería facilitar el acceso a la microfinanciación, entre otras, a microempresas, especialmente las de economía social (Decisión PE-CONS 4/10, del Parlamento Europeo y el Consejo por la que se establece un instrumento europeo de microfinanciación para el empleo y la inclusión social – Progress). Pero su carácter de mínimos está inducido no sólo por su propia denominación, que parece razonable, sino por su montante máximo (25.000 €) y su destino a microempresas (las que empleen a menos de 10 trabajadores, incluidos los trabajadores por cuenta propia, y no tengan un volumen de negocios superior a 2 millones € anuales, según la definición dada por la Recomendación 2003/361/CE Comisión, de 6 de mayo de 2003, DO L 124, de 20-5-2003).*

2.- *En España, por ejemplo, ante la grave situación económica y las exigencias tan rigurosas de la banca privada, el Gobierno ha propuesto que el Instituto de Crédito Oficial (ICO) pueda conceder préstamos a las empresas de hasta 200.000 € con una cobertura total del riesgo, como si de una entidad privada se tratase (Propuesta presentada por la ministra española de Economía y Hacienda el 1 de marzo de 2010).*

La política presupuestaria de gastos directos viene siendo una constante vía de financiación para algunas empresas de la economía social en países de nuestro entorno, que llevan a cabo políticas económicas sectoriales en las que aquellas empresas resultan beneficiadas³. Pero los presupuestos estatales difícilmente contienen partidas de gastos específicamente destinados a financiar proyectos promovidos desde la economía social; hay que descender a niveles territoriales más bajos para encontrarlos⁴.

Por su parte, la política fiscal puede ser un instrumento eficaz de financiación para las entidades de economía social y, en particular, para las cooperativas. Se trata de una financiación impropia o indirecta, desde luego, en la medida que produce un ahorro de gastos fiscales para la entidad. Pero la aplicación efectiva de medidas de política fiscal encuentra obstáculos que es necesario remover, como la prohibición de las ayudas de Estado selectivas en la Unión europea. No obstante, algunos recientes análisis (como el *Informe del Comité Económico y Social Europeo sobre los distintos tipos de empresas*, 1454/2009, de 1 de octubre de 2009, o el *Informe para la elaboración de una ley de fomento de la economía social*, Ciriéc-España, diciembre 2009), ponen de manifiesto que este tipo de políticas, bien articuladas, son adecuadas y proporcionadas a la incidencia económica y a la dimensión social de las entidades del tercer sector y pueden ser un mecanismo eficaz para compensar la internalización de costes sociales en el seno de las mismas, a la vez que para fomentar su constitución y desarrollo.

Este trabajo se propone valorar la conveniencia y la viabilidad, así como la adecuación o no al Derecho comunitario, de las medidas tributarias existentes y otras de posible implantación específicamente destinadas a las sociedades cooperativas. Un estudio de este tipo presenta la ventaja de que sus conclusiones pueden tener alcance general, es decir, para todo el ámbito de la UE; tampoco es descartable que algunas de ellas puedan ser aprovechables en otros ámbitos territoriales.

2.- Las razones que avalan la existencia de un régimen fiscal específico para las entidades de economía social y los obstáculos a los que se enfrenta

Las cooperativas han tenido, y siguen teniendo en muchos países, un régimen fiscal específico y pretendidamente beneficioso respecto de otras empresas. La justificación de tal discriminación favorable se ha fundamentado en muchas razones, todas ellas relacionadas con el papel de estas entidades en sectores productivos de especial valor social y en las limitaciones que su propia estructura empresarial y su funcionamiento interno han puesto a su desarrollo y sus posibilidades de expansión,

3.- Por ejemplo, los programas de asistencia o protección sociales, o de fomento del empleo

4.- En España, casi todas las Comunidades Autónomas contemplan créditos presupuestarios destinados a promover o desarrollar algunas iniciativas de economía social, fundamentalmente cooperativas.

así como en la singularidad de su capital y de sus beneficios sociales. Aunque es bien cierto que en la actualidad algunas cooperativas agrupadas han logrado sortear esas dificultades y se han expandido de un modo extraordinario, la cooperativa como fuente o yacimiento primario de empleo sigue siendo una realidad y aquellos fundamentos continúan teniendo vigencia.

Hace ya algunos años, Calvo Ortega (2005) avanzó algunas razones que avalarían la conveniencia de una fiscalidad específica favorable para las entidades de economía social en general y para las cooperativas en particular⁵. Se trata de tres razones que no por reiteradas dejan de tener vigencia: En primer lugar, destaca la obligación constitucional que tienen las instituciones competentes europeas de poner en práctica una política social y de buscar la cohesión económica y social; en segundo lugar, señala que las actividades de las entidades de economía social se inscriben dentro de aquellas finalidades y, por tanto, tienen interés general; y en tercer lugar, evidencia las limitaciones en gestión y disposición de los propios bienes de estas entidades respecto de las sociedades mercantiles.

Este papel de las cooperativas y también estas limitaciones han sido reconocidos reiteradamente en varios textos emanados en el seno de la Unión Europea. Así, en el documento *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, de 7 de diciembre de 2001, la Comisión ya entendió que existían diferencias significativas entre las sociedades cooperativas y las sociedades típicamente capitalistas, diferencias que se justificaron en el Reglamento (CE) 1435/2003, Consejo, de 18 de agosto de 2003, del *Estatuto de la sociedad cooperativa europea*, hasta el punto que en la *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el fomento de las cooperativas en Europa*, de 23 de febrero de 2004, la propia Comisión entendió que tales diferencias podrían justificar un tratamiento fiscal específico, siempre y cuando, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas, se respetase el principio según el cual cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula societaria y no debe ser, en ningún caso, una fuente de competencia desleal. Mucho más recientemente, el 1 de diciembre de 2009, el Consejo Económico y Social Europeo (CESE) ha aprobado el ya citado *Dictamen sobre distintos tipos de empresa*, en el que de manera más decisiva aboga por la introducción de medidas fiscales sectoriales que compensen a estas empresas sobre la base de su utilidad pública comprobada o de su contribución constatada al desarrollo regional⁶.

Ahora bien, no es menos cierto que la posibilidad de aplicar un régimen fiscal específico y diferenciado para las cooperativas en la UE también se encuentra sometida a inconvenientes de gran calado. Ello es así porque la Comisión, que en algunos de los documentos referenciados se ha mostrado sensible a las peculiaridades de las cooperativas, parece haber enfocado la cuestión de su régi-

5.- Ver CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica" y "La sociedad cooperativa europea: un paso adelante en la fiscalidad de la economía social", ambas en *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, págs. 33-64 y 65-73, respectivamente.

6.- Cfr. CESE, *Dictamen sobre distintos tipos de empresa*, 1 de octubre de 2009, apartado 4.5.1

men fiscal desde la perspectiva de su compatibilidad con las ayudas de Estado prohibidas por el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) –ahora artículo 107 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)– y todo parece indicar que su posición será maximalista y abogará por una concepción muy amplia del carácter selectivo de las medidas, lo que, en última instancia, puede perjudicar seriamente las expectativas inicialmente creadas sobre la compatibilidad de ciertos regímenes fiscales especiales y el Derecho comunitario⁷.

3.- La cuestión en el Derecho de los Estados miembros de la Unión Europea: medidas fiscales específicas frente a ayudas de Estado prohibidas

Las legislaciones de algunos Estados miembros de la UE (singularmente Bélgica, Italia, Portugal y España) contienen una fiscalidad para todas o algunas cooperativas que, en términos generales, resulta más favorable que la de las sociedades de capital.

La posición de la Comisión Europea acerca de los regímenes fiscales favorables para las cooperativas en los Estados miembros de la Unión Europea no ha sido aún definitivamente establecida y la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) parece que tampoco⁸. Actualmente se encuentran abiertos expedientes contra España, Francia e Italia. Respecto a España hay una decisión de la comisión de 15 de diciembre de 2009, que ha sido recurrida ante el Tribunal general por CEPES-España (Confederación Empresarial Española de la Economía Social) y la Confederación de

7. En un primer momento, la Comisión, en la Decisión relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes, de 11 de diciembre de 2002 (2003/293/CE) ligó los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas españolas con la naturaleza y la economía del sistema, dado que los retornos cooperativos soportaban una carga fiscal mayor que la de los dividendos de las sociedades mercantiles, como consecuencia de las dotaciones obligatorias a los fondos de reserva obligatoria y de educación y formación y el modelo de corrección de la doble imposición entre sociedad cooperativa y socio. Esta posición resultaba además coherente con la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación del régimen de ayudas de Estado a las medidas de fiscalidad directa de las empresas (DOCE C 384, 10 de diciembre de 1998), que había establecido que estas ventajas constituían un beneficio excepcional al régimen general excluido del artículo 87 TCE.

Pero la Decisión de 2002 relativa al régimen español había sido recurrida ante la jurisdicción europea, iniciándose un procedimiento (T-146/03), que concluyó el 12 de diciembre de 2006, con una sentencia del Tribunal de Primera Instancia (TPI) que anuló el artículo 1 de la Decisión de 11 de diciembre de 2002 en cuanto que declaraba que las modificaciones del Real Decreto Ley 10/2000 no constituían una ayuda de Estado conforme al artículo 87.1 TCE. Posteriormente, el proyecto de decisión, fechado el 14 de abril de 2008, no resultó nada halagüeño para los intereses de las cooperativas y menos aún los ha sido la definitiva decisión de 15 de diciembre de 2009, a la que me referiré en el texto.

Sobre este asunto me he ocupado ya en HINOJOSA TORRALVO, J.J.: "La Ley 20/1990 a la luz del Derecho comunitario", en XII Jornadas en Economía social y cooperativa. La crisis como oportunidad para la economía social, Ciriéc España, Murcia, 2009. Pueden consultarse asimismo los trabajos de ALGUACIL MARÍ, P.: Fiscalidad de las cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado, edición de CCAE, Deloitte, Valencia, 2008, que se muestra partidaria de la inexistencia de selectividad de las medidas (págs. 95 ss), y MERINO JARA, I.: "El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado" Ciriéc, Revista de Economía pública, social y cooperativa, núm. 66, 2009, págs. 109 ss, quien sin pronunciarse expresamente, ofrece también sólidos argumentos a favor de la compatibilidad entre la disciplina comunitaria sobre ayudas de Estado y el régimen fiscal especial de las cooperativas.

8. Sobre el estado de la cuestión anterior a la decisión de diciembre de 2009, puede consultarse mi trabajo HINOJOSA TORRALVO, J.J.: "La Ley 20/1990 a la luz del Derecho comunitario", en XII Jornadas en Economía social y cooperativa. La crisis como oportunidad para la economía social, Ciriéc España, Murcia, 2009

Cooperativas Agrarias de España. Respecto a Italia, en el asunto que se sigue ante el TJUE, existen ya conclusiones del Abogado general Jääskinen, del 8 de julio de 2010.

En el caso de España, la denuncia se dirigió contra la distribución de carburantes a terceros no socios por parte de las cooperativas agrarias, distribución autorizada por un Real decreto-ley (RDL) del año 2000, año de fuertes subidas en el precio de los carburantes. Una primera resolución de la Comisión (Decisión 2003/293/CE, de 11 de diciembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España en favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes) estableció la inexistencia de ventaja contraria al Derecho comunitario por la venta de ese carburante, pero sin entrar en valoraciones de fondo. Sin embargo, recurrida la Decisión ante el Tribunal de Primera Instancia (TPI), éste, en Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (asunto T-146/03, DO C 331 de 30.12.2006) anuló el artículo 1 de la mencionada Decisión de la Comisión, lo que ha obligado a la misma a entrar en el fondo del asunto y a pronunciarse de nuevo sobre el tema. De hecho, en abril de 2008 se emitió un borrador de decisión en el que la Comisión ya pareció rectificar su criterio apuntando que podría existir una ayuda contraria al Tratado de en la medida en que el Estado español renuncia a unos ingresos fiscales que le corresponden y a que las cooperativas agrarias ejercen una actividad económica que constituye –sin restricciones– objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, es decir, que existe una competencia desleal. Finalmente, la Decisión de 15 de diciembre de 2009 ha confirmado el nuevo parecer de la Comisión.

Respecto a Francia, el expediente se centra en el régimen fiscal de las cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas, después de la denuncia presentada por la Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional.

En el caso italiano, existen dos procedimientos abiertos: el primero lo ha sido a instancias de la Comisión como consecuencia de dos denuncias (referidas una a la banca cooperativa y otra a las cooperativas de consumo más importantes del país); el segundo deriva de una cuestión prejudicial que la *Corte di Cassazione* italiana ha presentado ante el TJUE; el alto tribunal italiano considera que el régimen fiscal de las cooperativas en su conjunto podría constituir una ayuda de Estado incompatible con el Tratado; este asunto, como es obvio, es el que más ha alarmado al sector.

Junto a éstos, existe otro expediente informativo abierto contra Noruega, iniciado por el Órgano de Vigilancia de la Asociación Europea de Libre Comercio, que estudia la pretensión noruega de reintroducir (ya estuvo vigente desde 2002 hasta 2006) un régimen fiscal favorable para las cooperativas consistente en una deducción especial en el impuesto sobre sociedades de la parte de los beneficios obtenidos de operaciones con socios que se destine al capital social.

La Comisión plantea en sus análisis preliminares que el sistema fiscal específico de las cooperativas debe ser considerado, por definición, como ayuda de Estado. Las razones que avalarían esta posición se centran en las siguientes:

- 1) en primer lugar, las cooperativas son entidades que están presentes en el mismo mercado que el resto de empresas y podrían generar distorsión de la competencia;
- 2) en segundo lugar, no es fácil establecer la relación entre el régimen fiscal favorable –o de algunas de sus medidas– y las limitaciones jurídicas a que están sometidas las cooperativas.

No obstante ello, también hay que decir que la decisión comunitaria se muestra comprensiva con un tratamiento diferenciado de las operaciones mutuales (entre el socio y la cooperativa), que podría ser compatible con el Tratado con tal que las cooperativas pudieran ser caracterizadas dentro de la categoría de pequeñas o medianas empresas. De consolidarse finalmente esta tesis, será necesario que los Estados prescindan de los regímenes privilegiados que ahora tienen sus cooperativas o bien que promulguen nuevas normas que, sin perjuicio de reconocer las especialidades de la cooperativa, no puedan ser consideradas como ayudas de Estado incompatibles con el renombrado Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

4.- En particular: (I) La reclamación contra el régimen fiscal de las cooperativas agrarias españolas establecido en el año 2000

El cuestionamiento del régimen fiscal de las cooperativas en España ante la Unión Europea comenzó en el año 2000, a raíz de la denuncia presentada por dos asociaciones de empresarios de estaciones de servicio (de Madrid y de Cataluña) contra algunas medidas introducidas por el Real decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre; en particular, este RDL eliminó la prohibición hasta entonces establecida de distribuir gasóleo B a terceros no socios por parte de las cooperativas agrarias.

La polémica se centraba en la posibilidad de cualquier cooperativa de suministrar o distribuir productos petrolíferos –posibilidad vedada desde la Ley 34/1998, de 7 de octubre–, a no ser que la cooperativa interesada formalizase esa distribución mediante una sociedad ajena a la propia cooperativa; esta exigencia no habría sido significativa de no ser porque eso suponía automáticamente la sumisión de esta rama de su actividad al tipo general del Impuesto sobre sociedades. Por el contrario, desaparecida la exigencia de constituir una sociedad instrumental, es posible mantener el régimen fiscal privilegiado de las cooperativas a pesar de realizar esa actividad.

Después de iniciado el expediente, la Comisión europea tuvo ocasiones para pronunciarse sobre el papel de las empresas de economía social en Europa. El más significativo se expresó en el documento llamado *Las cooperativas en la Europa de las empresas*, de 7 de diciembre de 2001, en el que se reconocieron los efectos beneficiosos de las empresas de economía social para la consecución de los objetivos comunitarios, al mismo tiempo que se pusieron sobre el tapete las debilidades que padecen frente a las entidades de capital. Si a ello se une que en otro documento (Libro verde *Fomentar*

un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas, de 18 de julio de ese mismo año 2001) se apuntó la posibilidad de que gozaran de un cierto trato especial para compensar las desventajas consustanciales a su forma jurídica, se podrá comprender que la posición inicial de la Comisión habría de ser favorable –o al menos no desfavorable– a los intereses de las cooperativas.

La *Decisión relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes*, de 11 de diciembre de 2002 (2003/293/CE) ligó los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas españolas con la naturaleza y la economía del sistema, dado que los retornos cooperativos –se dijo entonces– soportaban una carga fiscal mayor que la de los dividendos de las sociedades mercantiles, como consecuencia de las dotaciones obligatorias a los fondos irrepartibles (de reserva obligatoria y de educación y formación) y del deficiente modelo de corrección de la doble imposición (entre sociedad cooperativa y socio). Esta posición resultaba además coherente con la Comunicación de la Comisión sobre la aplicación del régimen de ayudas de Estado a las medidas de fiscalidad directa, que había establecido que estas ventajas constituían un beneficio excepcional al régimen general excluido del artículo 87 TCE.

Con posterioridad, la *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa* (23 de febrero de 2004) estableció que un régimen fiscal beneficioso para las cooperativas sería aceptable para el Derecho comunitario siempre que fuese proporcional a sus limitaciones jurídicas, al valor añadido de las cooperativas y a las limitaciones económicas inherentes a dicha fórmula.

Sin embargo, la Decisión de 2002 relativa al régimen español había sido recurrida ante la jurisdicción europea, iniciándose un procedimiento (T-146/03), que concluyó el 12 de diciembre de 2006, fecha en la que el Tribunal de Primera Instancia (TPI) dictó sentencia por la que anuló el artículo 1 de la Decisión de 11 de diciembre de 2002 en la medida en que declaró que las modificaciones del Real Decreto Ley 10/2000 no constituían una ayuda de Estado conforme al artículo 87.1 TCE. Hay que notar que la resolución tuvo una justificación puramente formalista, a saber, la falta de motivación del carácter no selectivo –afirmado en la propia Decisión– en relación con la justificación de los beneficios fiscales españoles que afectan al ITPAJD, al IAE y al IBI.

Naturalmente, el pronunciamiento del TPI es más extenso en sus argumentaciones y más explícito en los detalles, pero en orden a sus efectos posteriores hay que destacar lo siguiente:

- a) En primer lugar, que la sentencia no rechazó el régimen fiscal español aplicable a las cooperativas, algo lógico si se tiene en cuenta que no era eso lo que se cuestionaba en el asunto, al menos de modo directo.
- b) En segundo lugar, que la sentencia anula una disposición de la Comisión porque ésta no había razonado suficientemente su afirmación de que las medidas fiscales más beneficiosas de las cooperativas en el ITPAJD, el IAE y el IBI no tenían carácter selectivo a efectos de su caracterización o no (en este caso, no) como ayuda de Estado. Por tanto, hubiera bastado una justificación en ese sentido.

Sin embargo, las cosas no han sido así. Eso se dedujo ya del proyecto de decisión de abril de 2008. La tardanza en la elaboración del borrador (casi un año y medio desde la sentencia del TPI) no fue debida tanto a la lentitud de los procedimientos en la corte bruselense, cuanto al cambio de orientación de esta decisión respecto a la anterior. No puede obviarse la incidencia de las nuevas cuestiones prejudiciales y procedimientos abiertos por la Comisión a otros países, pero lo cierto es que la situación que ha surgido es bien distinta a la de 2002.

En concreto, las líneas maestras del borrador, que evidenciaron ya el cambio de tendencia, fueron las siguientes:

1ª.- La ampliación del elenco de operaciones de las cooperativas con terceros sin perder los beneficios fiscales es una ayuda de Estado de carácter fiscal porque supondrá necesariamente una pérdida de ingresos fiscales para el Estado correlativa con una menor tributación de las beneficiadas, que obtendrán así una ventaja impositiva.

2ª.- Esta ayuda fiscal afecta a la competencia dentro de la Unión, porque las cooperativas agrarias realizan una actividad económica que consiste, en gran parte, en intercambios entre operadores económicos de los Estados miembros.

3ª.- Las ayudas en cuestión tienen carácter selectivo, porque en relación a los impuestos propios de su régimen fiscal (IS, ITPAJD, IBI) la situación jurídica de las cooperativas no difiere sustancialmente del resto de sociedades sujetas al régimen general, de modo que el beneficio es específico de las cooperativas por exclusión del resto de entidades.

4ª.- Los apartados a) y b) del artículo 87.3 TCE no son aplicables a este caso, así que no puede justificarse que la medida esté motivada por las distorsiones del mercados producidas por la subida de los carburantes. Por supuesto, ni siquiera cabe plantearse su justificación por el motivo de la letra d) y de la letra e) no ha sido contemplado.

5ª.- La justificación al amparo de la letra c) –“las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”– podría aplicarse en la medida en que las cooperativas cumplen los objetivos del artículo 33 del Tratado y, por tanto, contribuyen al interés general, pero para ello necesitan ser proporcionadas, en el sentido recogido en la *Decisión sobre el fomento de las cooperativas*, de 23 de febrero de 2004. Es decir, para la Comisión, parece que sólo las medidas que se enmarcan en el carácter mutualista están justificadas, mientras que las que afectan a operaciones realizadas con no socios solamente resultarán compatibles con el Tratado si tienen un impacto limitado –en el sentido de no apreciable– sobre la competencia. La propia Comisión propuso dónde está esa medida: en que las cooperativas cumplan las condiciones necesarias para ser consideradas como pequeñas o medianas empresas.

La decisión de 2009 ha ido más lejos porque no sólo ha mantenido el carácter selectivo del régimen fiscal de las cooperativas españolas, sino que además:

1º.- En primer lugar, ha optado por el criterio del “mutualismo puro” para entender justificadas las medidas de favor, es decir, sólo son aceptables dichas medidas favorables respecto de las actividades de las cooperativas con sus propios socios, sin establecer porcentajes liberatorios de operaciones con terceros y eliminando toda referencia al carácter de pequeña o mediana empresa de la cooperativa como indicador justificante de la adecuación de la medida al derecho comunitario. En las operaciones que no sean puras desde este punto de vista mutualista, la cooperativa –se afirma por la Comisión– actúa como las otras empresas y, por tanto, no debe merecer trato alguno de favor en la imposición sobre sociedades.

2º.- En segundo lugar, parece haber entendido que el régimen es una ayuda de Estado y además ilegal, por no haberse comunicado su elaboración a la Comisión, lo que obliga a su devolución⁹.

La decisión, como antes se dijo, ha sido recurrida con fecha 4 de abril de 2010 ante el Tribunal general, que ha abierto la causa T-156/10.

Aunque desconozco por el momento los fundamentos en los que se basa el recurso, no es de extrañar que se haya puesto de manifiesto la gran batería de razones que avalan una frontal oposición a la decisión.

- a) Ante todo, es incongruente en sentido procesal y procedimental, porque no responde a las exigencias planteadas por la sentencia del TPI de la que trae causa; no se olvide que la Comisión ya decidió en 2002 que el régimen español no constituía ayuda de Estado y que el TPI anuló la decisión pidiéndole que explicara los motivos en que basaba su decisión; pero no le exigió que hiciera otra cambiando de criterio.
- b) A consecuencia de lo anterior, podría sostenerse que es contraria a los criterios más elementales de seguridad jurídica.
- c) Por su parte, la opción del mutualismo puro choca frontalmente con la realidad actual del modelo cooperativo y no está basada en ninguna norma europea, ni siquiera de *soft law*.
- d) Asimismo, ignora que el régimen especial del Impuesto sobre sociedades no se aplica a las operaciones con terceros no socios y que la incidencia de los otros impuestos (Impuesto sobre bienes inmuebles, Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados e Impuesto sobre actividades económicas) es mínima.

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

- e) Y, por concluir, en términos muy gruesos, desconoce la trayectoria legislativa española sobre el régimen fiscal de las cooperativas y el significado de la ley 20/1990 y el carácter proporcionado de las medidas en relación a las sociedades mercantiles lucrativas, dada la desigual situación en la que se encuentran respecto a estas.

Es destacable que no se ponga en cuestión la avenencia del régimen fiscal de las cooperativas con el Tratado cuando se aplica a operaciones cooperativizadas. Ahora bien, la realidad es que actualmente las operaciones con terceros no socios forman parte imprescindible de las actividades cooperativas, como también es cierto que la mayoría de estas entidades pueden ser consideradas, por volumen de negocios, como pequeñas o medianas empresas (empresas de reducida dimensión, volumen inferior a ocho millones de euros).

5.- En particular: (II) El asunto de las cooperativas de producción y consumo italianas ante el TJUE

Contra la disciplina italiana de beneficios tributarios para las cooperativas vigente desde 1973 hasta 2004 se siguen ante el TJUE tres causas acumuladas (C-78/08 a C-80/08) a instancias de la *Corte di Cassazione* que ha cuestionado ante el órgano europeo si el régimen italiano constituye una ayuda de Estado ilegítima que obligue a su devolución y si la utilización de la forma jurídica societaria de cooperativa constituye un abuso de derecho.

Las cooperativas italianas se consideran sociedades de capital y están sujetas a una imposición sobre la renta estatal y a otra local¹⁰. A partir de 1973, las rentas de las cooperativas de producción y de trabajo regidas por principios mutualistas y sus consorcios quedaron exentas de la imposición sobre la renta, tanto estatal como local, siempre que la suma de las retribuciones efectivamente satisfechas a los socios no fueran inferiores al sesenta por ciento de la suma total de los gastos, excepto los correspondientes a materias primas y asimilados. La exención se reducía a la mitad si esa relación bajaba del sesenta por ciento, pero no era inferior al cuarenta¹¹.

10.- Hasta 2004, la imposición general sobre las sociedades de capital en Italia se basaba en el llamado principio de imposición única, según el cual los beneficios de la sociedad se gravaban en el impuesto de esta (IRPEG) a tipos proporcionales así como a un impuesto local sobre la renta (ILOR), pero los útiles distribuidos a los socios se gravaban al tipo progresivo del impuesto personal de estos (IRPEF) a tipos progresivos; la doble imposición que pudiera producirse se eliminaba mediante un crédito de impuesto concedido al socio en su impuesto personal, crédito igual a la cantidad correspondiente pagada por los útiles por él recibidos en el impuesto societario. En la actualidad, los beneficios de las sociedades de capital se sujetan también a un impuesto proporcional (IRES) y los útiles distribuidos se siguen sometiendo al IRPEF: como quiera que el tipo en este es de un 40%, se ha introducido una exención del 60% para los útiles y dividendos de los socios de personas jurídicas ya sometidas al impuesto societario.

11.- Decreto del Presidente de la República (DPR) 601/1973, de 29 de septiembre, arts. 11 y 14.

A falta de sentencia, se conocen las conclusiones del Abogado general (AG) Niilo Jääskinen, de 8 de julio de 2010. Estas conclusiones sugieren en primer lugar la inadmisión de las cuestiones prejudiciales y subsidiariamente el análisis exclusivamente de la compatibilidad de las disposiciones italianas con el Derecho de la UE en lo relativo a si se trata o no de ayudas de Estado¹². Después de un repaso a las notas características de las cooperativas y a su tratamiento fiscal, incluidas sugerentes reflexiones sobre el principio mutualista, el papel de los retornos cooperativos y la conexión entre el régimen fiscal específico que existe en distintos Estados miembros¹³ y la estructura de su capital, el sistema económico que les es propio y sus fines constitucionales (art. 45 Constitución italiana), deduce en primer término que este tipo de sociedades operan en un ámbito jurídico y económico específico (párrafo 45).

Después de un análisis formal pero exhaustivo de los requisitos de la noción de ventaja y de selectividad a efectos del art. 87.1 Tratado de la Comunidad Europea¹⁴, concluye que las medidas italianas no son selectivas, porque las cooperativas italianas de producción y trabajo no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades con ánimo de lucro ni a las de otras sociedades cooperativas no mutualistas (párrafo 112).

Finalmente, concluye que no puede considerarse ayuda de Estado a efectos del art. 87.1 TCE un régimen fiscal de las cooperativas de producción y de trabajo cuyo contenido sea la exención de la renta correspondiente al beneficio obtenido con el trabajo de los socios, como el italiano de 1973, porque ese régimen deriva directamente de los principios fundadores del sistema fiscal aplicable a las sociedades cooperativas.

6.- Sobre la conveniencia de otras medidas apropiadas al régimen cooperativo

Como se ha advertido, hay otras medidas de posible implantación que no harían sino incentivar el modelo cooperativo. Pero para que puedan ser aceptables y no considerarse discriminatorias habrían de justificarse también en las singularidades del régimen jurídico de las cooperativas. La justificación ha de ser material, no puramente formal, es decir, debe acreditarse que la medida está relacionada con las limitaciones estructurales cooperativas.

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

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

14.- Las conclusiones utilizan la numeración correspondiente al tratado CE y no al TFUE, como el propio abogado general se encarga de aclarar.

En particular, se están planteando medidas tales como la recuperación del IVA soportado no deducible, los incentivos a la inversión innovadora o la compensación de costes sociales.

Uno de las cuestiones más preocupantes es la imposibilidad de recuperación del IVA soportado por parte de un buen número de cooperativas que realizan actividades exentas del impuesto. Esto ocurre singularmente en las actividades de carácter sanitario o asistencial, cada vez más frecuentes en el sector cooperativo. La situación es aún más lacerante si se tiene en cuenta que normalmente estas actividades, en la medida en que están promovidas y favorecidas por el sector público, se contratan con las administraciones públicas competentes a tanto alzado. La imposibilidad de recuperar el IVA supone un coste importantísimo para las cooperativas. Es cierto que este asunto tiene muchos perfiles que no es posible ahora plantear, pero no lo es menos que su consideración como empresas con derecho a deducción les aliviaría en gran medida ese coste. Y, al fin y al cabo, este parece un tema más político que técnico, puesto que la normativa europea sobre el IVA contempla supuestos de derecho a deducción para determinadas operaciones exentas, ya que parece que la renuncia a la exención perjudicaría notablemente a los beneficiarios de la exención, es decir, los prestatarios de los servicios¹⁵.

La cuestión de los incentivos a la inversión y al desarrollo debe plantearse también desde la perspectiva de las cooperativas y otras entidades similares. La realidad actual es que, tal como están estructuradas, las medidas de apoyo público a las actividades privadas de inversión en I+D+i (investigación más desarrollo más innovación) favorece fundamentalmente a las grandes empresas, que son las que tienen mayor capacidad y posibilidades de llevarlas a efecto. Esto genera desventajas competitivas respecto a las pequeñas empresas. Por eso, el dictamen del CESE sobre *Distintos tipos de empresa* aboga por introducir desgravaciones fiscales extraordinarias para inversiones múltiples en I+D, devoluciones en caso de inexistencia de beneficios o de pérdidas¹⁶.

La compensación de los costes sociales que supone su actividad es un ámbito en el que la toma de decisiones es tan difícil como necesaria. El mencionado dictamen del CESE es consciente de ello y lo enfoca excluyendo cuestiones relativas al falseamiento de la competencia. En efecto, también el derecho de la competencia tiene que ser equitativo, lo que significa que no hay un modelo único que asegure la libre competencia. De hecho, algunas de las políticas de competencia no son precisamente neutrales y eso exige medidas diferenciadoras de carácter fiscal, entre otras¹⁷.

15.- En España, el tema ha sido objeto de discusión en vía administrativa y el Tribunal Económico Administrativo Central ha negado la posibilidad de renuncia a la exención contemplada en el art. 20.1. 12ª de la Ley 3771992, del IVA español, según la interpretación del art. 13.1.A.1 de la sexta directiva, entonces aplicable (Resolución TEAC de 29 de marzo de 2006).

16.- "Con diferencia, el impacto más importante que tienen estos programas es la manera en que pueden respaldar el desarrollo de pequeñas y medianas empresas especializadas en I+D durante los primeros años de su existencia" (Dictamen del CESE sobre *Distintos tipos de empresa*, de 1 de diciembre de 2009, párr. 4.5.2 in fine).

17.- Dictamen 242/2000, del CESE sobre *Economía social y mercado único* (párr. 8.3.1).

Partiendo de la consideración que “algunas empresas se ven sometidas a situaciones de desigualdad competitiva por causas ajenas a los procesos productivos propiamente dichos y que se derivan de fallos de asignación del mercado, es decir, de situaciones en las que el propio mercado es ineficiente, asignando los recursos de manera no óptima” el CESE pide a la Comisión “que anime a los Estados a conceder medidas compensatorias a las empresas sobre la base de su utilidad pública comprobada o de su contribución constatada al desarrollo regional” (p. 4.5.1).

En este contexto, conviene no olvidar tampoco el coste que para estas empresas suponen los fondos obligatorios no repartibles ni recuperables en caso de transformación, obligación que no incumbe a ninguna otra forma jurídica societaria¹⁸.

Adicionalmente, desde sectores científicos cercanos a la economía social se están sugiriendo otras medidas de no escasa importancia. Así, por ejemplo, el *Informe para la elaboración de una Ley de fomento de la economía social*, elaborado en el seno de CIRIEC-España propone, entre otras medidas, las siguientes: a) una política tributaria de fomento de la constitución de entidades de economía social (exención o desgravación del gravamen sobre Operaciones Societarias); y b) políticas tributarias durante la vida de estas entidades (libertad de amortización, reducción de tipos del gravamen sobre los beneficios de las sociedades, entre otras). Y rechaza, además, que unas políticas tributarias como estas incidan negativamente en la competencia¹⁹.

7.- Notas conclusivas

1^a. Cualquier régimen fiscal especial que se aplique a un sector o a un grupo de empresas estará siempre sometido a revisión y será puesto continuamente en cuestión. El Derecho europeo, al amparo del artículo 107 del TFUE, es un marco de ineludible referencia al respecto. Es cierto que el entramado jurídico que gira alrededor de esta figura llamada ayudas de Estado (ayudas otorgadas por el Estado, según el Tratado) se está haciendo cada vez más complejo y la jurisprudencia, obligada a analizar caso por caso, tanto está sirviendo para aclarar como para complicar su correcta comprensión.

2^a. El papel supervisor de la Comisión europea es fundamental. Con o si acierto, los criterios del colegio de comisarios resultan decisivos, razón por la que le es exigible un cierto nivel de coherencia

18.- Véase un estado de la cuestión en España en AGUILAR RUBIO, M.: “La fiscalidad de los fondos obligatorios de las cooperativas a debate”, en *XII Jornadas en Economía social y cooperativa. La crisis como oportunidad para la economía social*, Ciriec España, Murcia, 2009.

19.- CIRIEC-España: *Informe para la elaboración de una Ley de fomento de la economía social*, págs. 88 a 100.

y sensibilidad, de las que parece que se ha apartado en los últimos tiempos. A los agentes jurídicos y económicos y a los estudiosos corresponde poner sobre aviso a los dirigentes de la Comisión.

3ª. Si las cooperativas consiguen alcanzar cotas de competitividad elevadas con otros operadores económicos, el estado actual de desarrollo de la Unión Europea no les permitirá otra cosa que plerarse a las exigencias de una competencia neutral.

4ª. En un escenario de competencia neutral habría que replantearse las limitaciones inherentes a la esencia misma de los regímenes jurídico y económico propios de estas entidades, pues difícilmente los que las regulan actualmente podrán dotarlas de la agilidad que se precisa para competir de hecho en igualdad de condiciones.

5ª. Un alternativa razonable es la de dotar de una vez por todas a las entidades de economía social de un régimen que las distinga en lo que tienen de distinto y que sea lo suficientemente claro y preciso –y aun comprometido– como para ser aceptado pacíficamente y no puesto continuamente en cuestión.

Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2003): “Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 14.
- ALGUACIL MARÍ, P. (2004): “Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm.1, pp. 51-79.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2008): “El tratamiento fiscal de las cooperativas”, documento presentado en el Congreso de economía social de la región de Murcia, ref.: <http://www.mercosur.coop/recm/spip.php?article481>.
- ALGUACIL MARÍ, P. (2008): *Fiscalidad de las cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado*, edición de CCAE, Deloitte, Valencia.
- AGUILAR RUBIO, M. & HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2008): “Algunas adaptaciones necesarias y urgentes para el tratamiento fiscal de las cooperativas”, en *Innovación y Management: las respuestas a los grandes desafíos de las empresas de la economía pública, social y cooperativa*, CIRIEC, Sevilla.

- AGUILAR RUBIO, M. (2009): "La fiscalidad de los fondos obligatorios de las cooperativas a debate", en *XII Jornadas en Economía social y cooperativa. La crisis como oportunidad para la economía social*, CIRIEC-España, Murcia.
- CALVO ORTEGA, R. (2005): "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica", en *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, pp. 33-64.
- CALVO ORTEGA, R. (2005): "La sociedad cooperativa europea: un paso adelante en la fiscalidad de la economía social", en *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, pp. 65-73.
- CARDONA CONTHE, J. (2003): "Algunas reflexiones sobre el artículo 129.2 de la C.E. desde el sector del cooperativismo agrario", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. extraordinario.
- FUNDACIÓN EZAI (2006): *Propuesta europea sobre fiscalidad de cooperativas: bases para una estrategia*, Position paper.
- GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C. (Coordinador) (2009): *Régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI. Realidad actual y propuestas de reforma*, Madrid, Dykinson, en prensa.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2009): "La Ley 20/1990 a la luz del Derecho comunitario", en *XII Jornadas en Economía social y cooperativa. La crisis como oportunidad para la economía social*, CIRIEC-España, Murcia.
- MERINO JARA, I. (2009): "El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 66.
- MONTERO SIMÓ, M. (2007): "El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión", *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 135.
- MONZÓN, J. L., CALVO ORTEGA, R., CHAVES ÁVILA, R., FAJARDO GARCÍA, I. G. y VALDÉS DALRE, F. (2009): *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, Ministerio de Trabajo e Inmigración.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2008): *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant Lo Blanc, Valencia.
- SOLER ROCH, M.T. (2008): "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena fiscal*, nº 14.
- VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M. (2004): "Las operaciones de las cooperativas con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 83.

