



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 66, Octubre 2009, pp. 109-126

El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado

Isaac Merino Jara

Universidad del País Vasco

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

© 2009 CIRIEC-España

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

El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado

Isaac Merino Jara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad del País Vasco

RESUMEN

Las peculiaridades que presenta el régimen fiscal de las sociedades cooperativas en España han sido recientemente cuestionadas por la Comisión Europea a la luz de las disposiciones comunitarias sobre ayudas de Estado. Este especial tratamiento en figuras tributarias tan relevantes como el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y algunos Tributos Locales, encuentra apoyo en el artículo 129. 2 de la Constitución española y se justifica en el fin de interés general que estas entidades persiguen.

PALABRAS CLAVE: Ayudas de Estado, cooperativas, interés general, confianza legítima, Comisión Europea.

CLAVES ECONLIT: M140, H300, K340.

Le régime fiscal en vigueur des coopératives à la lumière des aides de l'État

RÉSUMÉ : Les particularités présentées par le régime fiscal des sociétés coopératives en Espagne ont été récemment remises en cause par la Commission européenne à la lumière des dispositions communautaires sur les aides de l'État. Ce traitement particulier, que l'on retrouve sous des formes fiscales très importantes telles que l'Impôt sur les sociétés, l'Impôt sur les transmissions patrimoniales et actes juridiques documentés et certains Impôts locaux, trouve un appui dans l'article 129.2 de la Constitution espagnole et sert aux fins de l'intérêt général que ces entités servent

MOTS CLÉ : Aides de l'état, coopératives, intérêt général, confiance légitime, Commission européenne.

The current tax regime for cooperatives in the light of State aid

ABSTRACT: The peculiarities presented by the tax regime for cooperatives in Spain have recently been challenged by the European Commission in the light of the Community rules on State aid. This special tax treatment in such important figures as the corporation tax, the Transfer Tax and Stamp Duty, and some local taxes, finds support in Article 129. 2 of the Spanish Constitution and is justified in the public interest these entities pursue.

KEY WORDS: State aid, cooperatives, public interest, legitimate expectations, European Commission.

1.- Introducción

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

El artículo 129.2 de la Constitución establece: “Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”. Ello, entre otras cosas, justifica el mantenimiento de un régimen fiscal más favorable, aunque, a diferencia de lo que sucede en el artículo 85.2 de la Constitución portuguesa, no haya una mención expresa en dicho precepto al ámbito tributario.

Nos interesa el régimen jurídico de las cooperativas, y particularmente, su régimen fiscal, desde la perspectiva del derecho comunitario, para ser más precisos, desde la óptica de las ayudas de Estado. 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, señala que “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 concedido 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 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”.

Las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran “empresas” con arreglo al Tratado de la Unión Europea¹. Por tanto, están sujetas a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas de “minimis”, asegura la citada *Comunicación sobre fomento de las Cooperativas en Europa*.

1.- En el marco del Derecho de la competencia, el concepto de «empresa» comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación (véanse, entre otras, las Sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de abril de 1991, *Höfner y Elser*, C-41/90, y de 16 de marzo de 2004, *AOK Bundesverband* y otros, asuntos acumulados C-264/01, C-306/01, C-354/01 y C-355/01). Constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado (véanse, entre otras, las Sentencias del Tribunal de Justicia de 18 de junio de 1998, *Comisión/Italia*, C-35/96 y de 12 de septiembre de 2000, *Pavlov* y otros, asuntos acumulados C-180/98 a C-184/98).

Ahora bien, el hecho de que las cooperativas sean “empresas” no quiere decir más que eso, que no es poco, pero de esa declaración no cabe concluir nada sobre el tipo de empresa, y eso es importante, puesto que las cooperativas son –como afirma el *Reglamento (CE) N° 1435/2003 del Consejo relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea* (SCE (DO L 2077 de 18 de agosto de 2003- ante todo, agrupaciones de personas o entidades jurídicas que se rigen por principios de funcionamiento específicos, distintos de los de otros agentes económicos. Esa singularidad determina que haya de actuarse con sumo cuidado a la hora de analizar su régimen fiscal desde la perspectiva del régimen comunitario de ayudas de Estado.

La referencia a las cooperativas ficticias que se contiene en la mencionada *Comunicación* es muy interesante, pues en esa línea también se inscriben las tres cuestiones prejudiciales planteadas por la *Corte suprema di cassazione*, sobre el régimen fiscal de las cooperativas italianas (Asuntos C-78/08, 79/08 y 80/08), en tanto en cuanto, una de las dudas que plantean es si puede calificarse de abuso de derecho la utilización de la forma de sociedad cooperativa, no sólo en los casos de fraude o simulación, sino también cuando la utilización de dicha forma de sociedad se realice con el fin exclusivo o principal de obtener un ahorro fiscal.

No parece que la Comisión europea no tiene muy claro en estos momentos el camino que debe seguir, pues, por un lado, está cuestionando determinados aspectos del régimen jurídico de las cooperativas de varios estados miembros (entre ellos, España) pero, por otro, asegura que las cooperativas constituyen una herramienta muy válida para contribuir a la estrategia de Lisboa. Efectivamente, la citada *Comunicación de la Comisión sobre fomento de las sociedades cooperativas en Europa* recuerda el papel fundamental de las cooperativas en el sector agrícola, afirmando que “las numerosas ventajas de las cooperativas para la economía europea las convierten en un elemento imprescindible para alcanzar los objetivos de Lisboa”, de hecho, asegura, “las cooperativas constituyen un ejemplo excelente de un tipo de empresa que responde simultáneamente a objetivos empresariales y sociales, de forma que éstos se refuercen mutuamente”.

No sabemos como va a afectar la crisis financiera a la visión de la Comisión sobre el régimen fiscal de las cooperativas, y, en general, sobre el régimen comunitario de ayudas de Estado. Hasta que la crisis se hizo visible los objetivos de la Comisión, a grandes rasgos, se centraban en continuar ejecutando el PPAE (Plan de acción de ayudas estatales –Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005-2009, COM (2005) 107 final, de 7 de junio de 2005)

Tradicionalmente la Comisión Europea ha sido muy cuidadosa y apenas si se interesó por las medidas fiscales desde el prisma de las ayudas de Estado, al entender que ello podría suponer una invasión de las competencias tributarias de los Estados miembros, sin embargo, progresivamente ese modo de ver las cosas ha cambiado, de manera tal que ahora es habitual que también analice las medidas fiscales desde esta perspectiva. Se está acudiendo de manera sistemática al régimen comunitario de ayudas de Estado y no se está haciendo hincapié – o no se está haciendo son suficiente

intensidad-, en que muchos de los problemas pueden y deben resolverse por otras vías. La invocación tan frecuente del régimen comunitario de ayudas de Estado por parte de la Comisión Europea cuando se trata de analizar la adecuación al Derecho comunitario de determinadas normas fiscales, supone la constatación de un cierto fracaso para solucionar los problemas de otra manera.

La preocupación de la Comisión sobre la incidencia del régimen de ayudas de estado sobre la competencia se manifestó, entre otras ocasiones, en el Informe “La fiscalidad de la Unión Europea”, de 20 de marzo de 1996, SEC (96) 487 final (conocido como Primer Informe Monti) y en “La fiscalidad en la Unión Europea-Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”, de 22 de octubre de 1996, COM (96) 546 (conocido como Segundo Informe Monti). Este interés acabó plasmándose también en el *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas*, que fue adoptado por la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, el 1 de diciembre de 1997, pues en su letra J declara que “el Consejo observa que parte de las medidas fiscales a que se refiere el presente Código podrían entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados” añadiendo después que “el Consejo toma nota de que la Comisión se compromete a publicar para mediados de 1998 las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas ...; el Consejo toma nota asimismo de que la Comisión se compromete a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos negativos de dichas ayudas que queden de manifiesto al aplicar el presente Código”. Fruto de ello es la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DOCE nº C. 384, de 10 de diciembre de 1998), que es probable que no haya supuesto un cambio en la práctica decisoria de la Comisión relativa a la valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en el TCE, pero no se puede negar que en los últimos años son más frecuentes las Decisiones de la Comisión que examinan las medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros desde la óptica del régimen de “ayudas estatales”, examen del que en bastantes ocasiones no salen bien paradas, lo cual, dicho sea también, convirtió en inaplazable la aprobación de un procedimiento específico que desarrollara algunos aspectos del derecho originario sobre el régimen de las ayudas de estado, cosa que tuvo lugar en 1999, a través del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [88 CE] (DO L 83, p. 1). Es evidente que la necesidad existía antes, pero se hizo sentir con más intensidad a partir de esa época. En el *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa*, (C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004) se asegura que hasta 2001 el número de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, situación que ha cambiado mucho desde entonces pues se ha producido una ampliación, quizás excesiva, probablemente como reacción al fracaso de otros procedimientos más complejos previstos en el TCE.

Ciertamente la *Comunicación de 1998* “se erige, pese a su teórica falta de obligatoriedad jurídica en la autentica norma rectora de la aplicación de los preceptos comunitarios sobre ayudas de Estado

en el terreno tributario. A este respecto conviene subrayar que aun cuando la citada Comunicación representa, *stricto sensu*, un instrumento de <soft law>, sus efectos acaban equiparándose, en la praxis, a los producidos por una disposición comunitaria vinculante –i.e., a los propios del <hard law>-, debido al gran margen de maniobra de que goza la Comisión a la hora de pronunciarse acerca de la compatibilidad de las ayudas estatales”². Quizás, la principal cualidad de esta *Comunicación* es haber contribuido a sistematizar la jurisprudencia comunitaria recaída hasta entonces que tuviere por objeto medidas fiscales. A estas alturas gran parte de ese valor se ha perdido, pues cuando se ha producido un incremento realmente notable de pronunciamientos jurisprudenciales sobre ayudas de estado ha sido en los últimos diez años, de ahí que reclamemos su sustitución por otra *Comunicación*, en la que necesariamente han de tener cabida pautas aplicables a las entidades de economía social³. Sea como fuere, no puede olvidarse, de todas maneras, que, tal como se recoge en dicha *Comunicación*, la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado debe llevarse a cabo sin perjuicio de la capacidad de los Estados miembros para escoger la política económica y, por consiguiente, el sistema fiscal y su régimen común o «normal» que juzguen más apropiados y, especialmente, para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción y sectores económicos. Igualmente, no puede ignorarse que “los preceptos del TCE en materia de ayudas estatales constituyen el instrumento de mayor utilidad disponible a nivel comunitario para contrarrestar la competencia fiscal perjudicial en el sector de la imposición empresarial, dadas las acerasas reticencias de los países de la Unión Europea a armonizar todos aquellos aspectos de esta parcela de la fiscalidad directa que obstaculizan el correcto funcionamiento del mercado interior europeo”⁴.

2.- Interés general y cooperativas

Existen razones para que la Unión Europea reconozca desde una normativa general una fiscalidad especial para las entidades de economía social, y particularmente para las cooperativas. CALVO ORTEGA señala las tres siguientes: “Primera, la Unión Europea está obligada por el Tratado a realizar una política social y a buscar la cohesión económica y social. Segunda, las citadas entidades realizan actividades de *interés general* que se inscriben en esas finalidades comunitarias. Tercera, los titulares del capital de estas entidades tienen importantes limitaciones en la gestión y disposición de los bienes en relación con el modelo de sociedad mercantil, normalmente, están obligados a la dotación de fondos irrepartibles”⁵.

2.- MARTIN, 2006: 242.

3.- ALGUACIL, 2008a: 424-425

4.- MAGRANER, 2009: 90.

5.- CALVO, 2005a: 60

El aludido interés general es el que impediría que pueda ser considerada ventajosa y selectiva la concesión de un especial tratamiento fiscal a favor de estas entidades, puesto que, en palabras de RENDA –“en el caso en que una intervención estatal sea considerada una compensación directa y represente la contrapartida de las prestaciones efectuadas por la empresa beneficiaria por desempeñar determinadas obligaciones de interés público, no existe para tales entidades una ventaja financiera, y la propia intervención no produce para dichos sujetos el efecto de situarlos en una posición competencial más favorable respecto de sus competidores.”⁶ Esta afirmación está en consonancia con las alegaciones formuladas por Noruega en el marco del procedimiento que se le ha incoado por parte del Órgano de Vigilancia de la AELC, en relación con su pretensión de introducir una modificación fiscal, consistente en una deducción de un 15 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades, en la parte de sus ingresos derivados del comercio con sus miembros, para cierto tipo de cooperativas (de consumidores, de viviendas, agrarias, piscícolas y forestales), pretendiendo trasladar al ámbito de las cooperativas la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la Sentencia de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans GmbH, C-280/00*, que recoge cuatro condiciones para que tal compensación no se le aplique, en un caso concreto, la calificación de ayuda de Estado, de suerte que la intervención estatal que no cumpla alguno de estos requisitos deberá considerarse una ayuda de Estado:

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.

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 por la ejecución de estas obligaciones.

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.

6.- RENDA, 2007: 150

El sector tiene depositadas esperanzas en la doctrina jurisprudencial del "interés general" que ya se ha invocado ante los tribunales comunitarios en diversas ocasiones en relación con las ayudas de Estado, prueba de lo cual es, últimamente, la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 11 de marzo de 2009, asunto T-354/05, aunque, de momento, no se han concretado, exponente de lo cual es el *Proyecto de Decisión de la Comisión, fechado el 14 de abril de 2008, relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes*, del cual nos ocuparemos con detalle unas líneas más abajo.

En el ámbito del Espacio Económico Europeo, las cosas no van mejor para el sector. En efecto, en la reciente resolución del Órgano de Vigilancia de la AELC, fechada el 23 de julio de 2009, se pone de manifiesto que las autoridades noruegas y varios de los terceros que habían realizado observaciones en el procedimiento habían argumentado, por un lado, que la deducción fiscal controvertida no implica una compensación excesiva, que debe considerarse como "pago" a las cooperativas, dado que su actuación satisface el interés público, y, por otro, que dicha deducción es una compensación por los costes extraordinarios que soportan las cooperativas, debido a las restricciones impuestas, en particular, a la hora de captar capital. Ni una ni otra alegación son atendidas, la primera, debido a que las autoridades noruegas no facilitaron datos u otra información en la que apoyar su tesis de que la ayuda concedida no supera el beneficio público derivado de la actuación de las cooperativas, y la segunda, porque si bien es cierto que se ha reconocido que las desventajas estructurales pueden, en determinadas situaciones específicas, verse compensadas por ayudas estatales, en esta ocasión no se ha demostrado que esta tenga que ser una de esas situaciones. La compensación de una situación de desventaja no constituye una ventaja en algunas situaciones, en particular, asegura el Órgano de Vigilancia, en aquellos casos en los que ex-monopolios propiedad del Estado se reestructuran y pasan a convertirse en agentes del mercado al abrir el mercado a la libre competencia. Pero esos precedentes, sostiene, se refieren a una situación de hecho que es diferente a la del presente caso. Además, concluye, ni la jurisprudencia de los tribunales europeos ni la práctica de la Comisión Europea parece apoyar que una medida como la proyectada no confiera una ventaja a la empresa en cuestión sólo porque compensa una "desventaja" que sufre la empresa.

3.- La naturaleza y la estructura del sistema fiscal como excepción

En el artículo 107 del Tratado de la Unión Europea se establece que "serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que

falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”⁷. Ni en dicho precepto, ni en ningún otro del Tratado, se contiene una definición de qué es ayuda, lo cual conlleva, por un lado, que “la Comisión europea (tenga) una amplia discrecionalidad en la valoración de la licitud de las medidas dañinas dispuestas por los Estados miembros”, y, por otro, que es “difícilmente eludible la prohibición de medidas idóneas para falsear la libre competencia, independientemente del *nomen juris* que se le otorgue a la misma en el seno del ordenamiento jurídico nacional”⁸.

La Comisión disfruta de una amplia facultad de apreciación en cuanto a la aplicación de dicha disposición, facultad cuyo ejercicio implica complejas evaluaciones de orden económico y social que deben efectuarse en un contexto comunitario (Sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de febrero de 1987, Deuffil/Comisión, 310/85). El control por el juez comunitario debe limitarse a comprobar que se cumplen las normas de procedimiento y la obligación de motivación y a verificar la exactitud material de los hechos y la inexistencia de error manifiesto de apreciación y de desviación de poder; lo que no puede hacer el juez comunitario es sustituir la apreciación económica de la Comisión por la suya propia (Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 8 de julio de 2004, Technische Glaswerke Ilmenau/Comisión, T198/01).

Indudablemente la ausencia de esa definición provoca inseguridad jurídica y, además, contribuye a incrementar el número de casos que tienen que resolver los tribunales comunitarios. Es claro que las medidas tributarias también pueden constituir ayudas de estado⁹. La generosidad con la que la Comisión y el Tribunal de Justicia han interpretado los elementos que conforman el concepto de ayuda estatal, en particular, el requisito de la selectividad “ha hecho posible la utilización del régimen comunitario de ayudas de estado para incidir de forma notable sobre el diseño de la política fiscal de los Estados miembros, especialmente en el ámbito de la imposición directa”¹⁰. En consonancia con la amplitud con la que se ha interpretado el principio general de prohibición de ayudas de Estado se ha llevado a cabo “una valoración muy restrictiva de las excepciones que pudieran justificar la validez de este tipo de medidas”, como pone de manifiesto SOLER ROCH, quien señala acto seguido, “que haría falta una mayor depuración en la consideración de alguna de las excepciones hasta ahora tenidos en cuenta”, citando expresamente a la excepción basada en la naturaleza y estructura del sistema tributario¹¹.

Como es lógico, basar la inexistencia de selectividad de las medidas fiscales en la “naturaleza o estructura del sistema” no significa que cualquier “diferencia objetiva” legitime un trato beneficioso para las cooperativas, pero lo cierto es que en algunas decisiones la Comisión ha considerado que la apli-

7.- Los artículos 87, 88 y 89 del Tratado Constitutivo en los que se regulaba el régimen comunitario sobre ayudas de Estado, se convierten en la versión consolidada publicada en el DOUE de 9 de mayo de 2008 C115/47 en los artículos 107, 108 y 109.

8.- LA SCALA, 2005:38

9.- BARBERO, 2007:944

10.- MORENO, 2006: 831

11.- SOLER, 2006:22

cación de una ayuda a las “Entidades de Economía Social”, constituía una “condición objetiva” suficiente para eliminar la selectividad de la medida¹².

En ese sentido, dado que se trata de una excepción a la regla general de incompatibilidad de las ayudas, si el Estado miembro quiere hacerla valer frente a la Comisión tiene ante sí una ardua tarea. Efectivamente, habida cuenta del carácter excepcional y *a priori* selectivo de las diferenciaciones previstas con respecto al régimen fiscal común o «normal», corresponde al Estado miembro demostrar que dichas diferenciaciones están justificadas por la naturaleza y la estructura de su sistema fiscal en la medida en que se derivan directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema. En este contexto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos (véase, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, más conocida como Sentencia Azores)

Pues bien, las autoridades noruegas también invocaron la naturaleza y la lógica del sistema para tratar de justificar la medida fiscal propuesta, consistente, como ya hemos dicho, en eximir parcialmente de tributación a ciertas cooperativas (una deducción del 15% en la parte de sus ingresos derivados del comercio con sus miembros). No le convencen al Órgano de Vigilancia de la AELC las razones esgrimidas, que, en síntesis, se traducen en que el régimen proyectado está destinado a equilibrar una situación de desventaja para las cooperativas que es inherente a su forma jurídica, y, no le convencen porque, además, el régimen notificado no está pensado para aplicarse a todas las cooperativas, en las que, en principio se presenta la misma desventaja estructural que ha sido argumentada por las autoridades noruegas. Por el contrario, el sistema sólo cubre las cooperativas en aquellos sectores que se mencionan expresamente en el proyecto de la sección 10-50 de la Ley del Impuesto de Sociedades (de viviendas, de consumidores...). Las autoridades noruegas no han logrado convencer al Órgano de Vigilancia que la delimitación del régimen de estas cooperativas frente a otras está en consonancia con la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal. Por último, las autoridades noruegas no han presentado ningún dato objetivo, que avale su tesis de que la indicada delimitación se basa en la suposición de que las cooperativas cubiertas por el sistema tienen más necesidad de ayuda que las cooperativas de otros sectores.

Gran parte de los beneficios fiscales de las sociedades cooperativas han de analizarse en conjunción con las normas de ajuste técnico y las obligaciones que estas últimas producen en la cooperativa. La fiscalidad de las cooperativas debe analizarse en su conjunto y responde a elementos diferenciadores en cuanto a su estructura, conteniendo elementos beneficiosos a la par que obligaciones específicas (dotaciones a fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición). Además, al menos en España, el régimen fiscal de las cooperativas está obsoleto, de manera que a día de hoy, pese a la existencia de algunas peculiaridades, no cabe desconocer que “en la inmensa

12.- ALGUACIL, 2007b:98.

mayoría de ocasiones, las cooperativas se rigen por la regulación tributaria general sin particularidades de ningún género, no solo en cuanto a los tributos a los que se encuentran sujetas, sino también en cuanto a las otras obligaciones y deberes que el ordenamiento fiscal impone (de retener, de repercutir, de suministrar información de las operaciones que realizan con los socios o con terceras personas, etc.)¹³.

Intentar restringir el trato fiscal aplicable a las cooperativas y considerarlo ayudas de Estado, supone poner trabas que pueden conducir a largo plazo a la salida del mercado de esta forma societaria, dado que se las situará en una posición de desventaja respecto a las sociedades de capital. La Comisión ha de sopesar que cualquier decisión que afectara negativamente a las cooperativas pondría en cuestión su compromiso con respecto al singular modelo de empresa que representan. No se trata solo de adoptar medidas de ajuste; si se entiende, y nosotros así lo creemos, que las cooperativas cumplen fines de *interés general*, tienen que adoptarse también medidas de fomento.

Usualmente a la hora de analizar las distintas normas de carácter fiscal en relación con las cooperativas se distingue entre normas “técnicas” o de “ajuste” y normas “incentivadoras”. En ese sentido, hablaríamos de las primeras en los casos siguientes: en primer lugar, aquéllas cuya finalidad y estructura buscara adaptar la estructura impositiva a la especial idiosincrasia cooperativa; esto es, las que, siguiendo los principios más “técnicos” de la imposición, persiguieran la consecución de la igualdad y el gravamen conforme a la real capacidad económica del fenómeno (...) se trataría de las normas encaminadas a evitar las distorsiones que serían causadas por el propio sistema fiscal, si se aplicara el régimen general”, en segundo lugar, también podemos catalogar como normas “técnicas” o de “ajuste”, aquellas “cuyo propósito es, asimismo, favorecer la igualdad de posición de las cooperativas frente a las posibles distorsiones que podría causar, no el sistema fiscal, sino el propio funcionamiento del mercado, que favorece, por su mecánica a las sociedades de capital”, exponente de lo cual son las dificultades de financiación de las cooperativas, así como la fragilidad de su capital social y nivel de operativas derivados del principio de puertas abiertas. Por su parte, hablaríamos de normas incentivadoras, cuando nos hallemos ante “aquéllas que, otorgando un trato diferente respecto de otras formas sociales para los mismos casos, supusieran un gravamen conjunto inferior”¹⁴.

El sector asegura que las cooperativas y las sociedades de capitales se encuentran en una situación fáctica y jurídica que no es comparable. No es ese el criterio de la Comisión, al menos no es eso lo que se desprende del *Proyecto de decisión de la Comisión, fechado el 14 de abril de 2008, relativo a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes*, que está llamada a sustituir a la Decisión de la Comisión 2003/293/CE, cuyo artículo 1 fue declarado nulo por el Tribunal de Primera Instancia, en sentencia de 12 de diciembre de 2006, As. 7-146/03, Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid y Federación Catalana de Estaciones de Servicio contra la Comisión.

13.- RODRIGO, 2008: 465

14.- ALGUACIL, 2003c: 135-136

Y, así en particular, con respecto al Impuesto sobre Sociedades, la Comisión opina que dado que ambos tipos de sociedades generan beneficios y que éstos tributan con arreglo a los mismos principios, unas y otras sociedades son comparables. Asegura que las reservas irrepartibles de las cooperativas son comparables a las reservas de las sociedades de capitales. Desde el punto de vista de la cooperativa, la dotación de beneficios a las reservas irrepartibles es básicamente comparable al caso de las sociedades de capitales que dotan sus reservas con beneficios, porque las reservas irrepartibles se utilizan en el transcurso de las actividades de la cooperativa de forma similar a los beneficios dotados a reservas en las sociedades de capitales. Ni siquiera el carácter obligatorio de las reservas irrepartibles de las cooperativas puede justificar el tratamiento fiscal diferenciado en su favor, porque también las sociedades de capitales poseen reservas legales obligatorias que, sin embargo, están sujetas a tributación. En suma, para la Comisión, cualquier medida en favor de las cooperativas relativa al impuesto de sociedades que contemple un tratamiento diferenciado de los beneficios en general, y de los beneficios destinados a las reservas indivisibles en particular, representaría una ventaja económica en favor de las mismas.

No puede olvidarse, por lo demás, que el propio artículo 107, apartado 3, letra c) del Tratado, señala que pueden considerarse compatibles con el mercado interior 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. Puede que la Comisión comience a abrir la puerta a esta posibilidad, en relación con el sector agrario, lo cual es importante, puesto que en este sector tienen gran arraigo las cooperativas. Indudablemente esta línea argumental no es totalmente satisfactoria, pero al menos da idea del cambio de rumbo que puede estarse iniciando en las instituciones comunitarias.

En efecto, el citado *Proyecto de decisión de la Comisión* acude a los artículos 36 y 33 del Tratado¹⁵ para resaltar el papel tan importante que las cooperativas están llamadas a desempeñar en la Unión Europea, papel que “está relacionado principalmente con la creación de empleo y con el desarrollo del tejido económico de las regiones donde están implantadas. Las cooperativas constituyen en efecto un elemento fundamental para el desarrollo normal de la actividad agrícola, como elementos determinantes para la realización y el funcionamiento de la política agrícola global, contribuyendo a la expansión y a la organización de la agricultura”.

15.- *Equivalentes al 39 y al 42 de la versión consolidada del Tratado publicada en el DOUE de 9 de mayo de 2008 C115/47.*

4.- Intensidad del carácter mutual

La Comisión, por otro lado, en línea con su visión restrictiva pretende que las singularidades de su régimen fiscal se proyecten prácticamente sobre las acciones y medidas vinculadas directamente con los principios mutualistas. En la misma línea se sitúa el Órgano de Vigilancia de la AELC, en su decisión de 23 de julio de 2009, que, tras recordar que una cooperativa se define, en primer lugar, como una relación específica con los miembros de la cooperativa, lo que significa que los miembros participan activamente en la gestión de las actividades de la cooperativa, y que, en gran medida, la interacción entre los miembros y la cooperativa ha de llegar más allá de una relación meramente comercial, y en segundo lugar, que los activos de la cooperativa son compartidos por los miembros y los beneficios se distribuyen, exclusivamente, entre los miembros de la cooperativa sobre la base de negocios de los miembros de la cooperativa, asegura que el régimen fiscal proyectado por Noruega se aplica a algunas cooperativas cuyo carácter no es mutuo puro, pues una gran parte de la actividad de algunas cooperativas (cooperativas de consumidores) cubiertas por el régimen no se enmarca en el tráfico con los socios, sino en el comercio con otros clientes. En consecuencia, concluye el Órgano de Vigilancia, la ventaja fiscal en cuestión se concede en razón de la forma jurídica de la empresa como la cooperativa y de los sectores en los que dicha empresa lleva a cabo sus actividades. Por tanto, concluye que la medida es selectiva en relación a otros operadores económicos comparables.

No estamos de acuerdo con que el funcionamiento mutual sea el único fundamento del especial régimen fiscal de las cooperativas, pero esa es la visión que al día de hoy parece tener la Comisión, y, no solo eso, sino que también parece querer distinguir a las cooperativas por su tamaño, de manera que si no se trata de una pequeña y mediana empresa, parece rechazar la aplicación de un régimen fiscal singular, pues considera que su pervivencia solo está justificada si guarda la necesaria proporcionalidad.

Efectivamente, en el *Proyecto de decisión de la Comisión* busca el elemento de proporcionalidad en relación con el objetivo pretendido tanto en las características propias de las cooperativas que definen su especificidad y conforman su carácter particular, es decir, en los *principios mutualistas*, como en la incidencia que pueden tener sobre la competencia, recalándose que cualquier excepción que pudiera beneficiar a las cooperativas agrarias en relación con las ayudas estatales debería *primar* las acciones y medidas vinculadas directamente a sus principios mutualistas. Naturalmente, ello significaría, por tanto, que *debería circunscribirse a las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus miembros*, excluyendo cualquier operación realizada entre la cooperativa y terceros no socios; no obstante, ello sería desconocer la realidad, pues, la Comisión –y, esto es muy importante– *no ignora que las transacciones extracooperativas desempeñan un papel clave en el desarrollo de las cooperativas agrarias. Sirven para garantizar la continuidad y diversificación de sus actividades económicas*

y, por consiguiente, contribuyen a preservar esta forma de empresa, lo que resulta esencial para el medio agrícola. Por ello la Comisión no se opone a la existencia de medidas que sirvan para alentar tales actividades, siempre que se encuadren de tal forma que sólo puedan afectar *débilmente* a la competencia, es decir, que se limiten a las cooperativas de pequeño y mediano tamaño, entendiéndose por PYME toda empresa que se ajuste a la definición dada en el Reglamento (CE) n° 70/2001 de la Comisión relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas.

No tardando mucho el Tribunal de Justicia de Unión Europea se tendrá que pronunciar sobre algunos aspectos del régimen fiscal de las cooperativas italianas, dado que la *Corte suprema di casazione* ha planteado tres cuestiones prejudiciales (Asuntos C-78/08, 79/08 y 80/08), como ya hemos apuntado, y particularmente, tendrá que pronunciarse si, a los efectos que nos ocupan, debe dispensarse un trato diferente a las cooperativas totalmente mutualísticas y a las cooperativas de mutualidad preponderante.

5.- El principio de confianza legítima

Las cooperativas españolas, especialmente las agrarias, están en un compás de espera. De prosperar este *Proyecto de decisión de la Comisión* su situación no sería satisfactoria, puesto que la vía argumental escogida es la de la excepción, de manera que no se puede tener la garantía de que a otros sectores económicos les serían aplicables similares razonamientos y, además, también quedarían fuera las cooperativas que no se sean PYMES, según el citado Reglamento (CE) n° 70/2001.

Hasta no hace muchos años el grado de tranquilidad en el sector de las cooperativas era elevado, justo lo contrario que ocurre ahora pues la preocupación es generalizada, dado que, como hemos dicho, la Comisión está siendo muy activa. Los regímenes fiscales preferentes para las cooperativas no son una novedad en Europa, es por todos sabido, y, sin embargo, la Unión Europea no se ha preocupado mucho, diríamos que casi nada, de examinarlos a la luz del régimen comunitario de ayudas de estado, por lo que de hacerlo ahora lo haría en muchos casos sobre “ayudas existentes”, y, por ello se van a encontrar con que los Estados miembros opondrán el principio de confianza legítima, si lo que pretende la Comisión es que las cooperativas beneficiarias de las ayudas devuelvan las ya disfrutadas.

En ese sentido, la distinción entre ayudas nuevas y ayudas existentes es fundamental. Las primeras deben ser notificadas previamente a la Comisión y no pueden ser ejecutadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva, en cambio, las ayudas existentes pueden

seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad. Por consiguiente, y eso afectaría a las que disfrutaban las cooperativas, caso de que los beneficios fiscales de que disfrutaban se consideren tales, las ayudas existentes únicamente podrán ser objeto, en su caso, de una decisión de incompatibilidad que produzca efectos para el futuro.

La *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DO 1998, C 384, p. 3), ya citada también se refiere expresamente al principio de confianza legítima. Ahora es habitual que se exija la devolución de las ayudas incompatibles con el derecho comunitario, no siempre ha sido de ese modo, de ahí que cada vez se afine más a la hora de buscar razones para oponerse a dicha pretensión. En ese sentido, para hacer valer dicho principio se trae a colación, a veces, la demora en la incoación del procedimiento por parte de la Comisión, lo que puede interpretarse como un reconocimiento implícito de la conformidad a derecho de las ayudas en cuestión, en fin, otras veces, la excesiva duración del procedimiento. La verdad es que en este campo, como, en general, en toda la materia relativa a las ayudas de Estado los poderes de la Comisión son muy intensos, y además, los ejerce con bastantes dosis de discrecionalidad.

Hay que tener en cuenta que “el único interlocutor para la Comisión es el Estado del que provienen las ayudas” de cara a la declaración de una ayuda como ilegal y a instar, en ese caso, la posterior acción de recuperación, aunque las normas fiscales procedan de entes infraestatales. Si bien el Tratado de la Unión Europea no concreta sobre quién recae la ejecución del Derecho comunitario, ni tampoco cuál es el procedimiento para llevarlo a cabo, poco a poco se ha ido produciendo la decantación del denominado principio de autonomía institucional y procedimental por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a tenor del cual cuando las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias reconocen poderes a los Estados miembros o les imponen obligaciones en orden a la aplicación del Derecho comunitario, la cuestión de saber de qué forma el ejercicio de esos poderes y la ejecución de las obligaciones depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado miembro. Esa doctrina, traducida al problema de las ayudas incompatibles con el ordenamiento comunitario, viene a significar que la recuperación de una ayuda otorgada ilegalmente se llevará a cabo con arreglo a las disposiciones del Estado miembro que resulten pertinentes.

En todo caso, se ha dicho innumerables veces por la jurisprudencia comunitaria, los Estados no pueden escudarse en disposiciones, prácticas o situaciones de su ordenamiento jurídico interno para justificar el incumplimiento de las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho comunitario. Ello exige, en virtud de la regla que impone a los Estados miembros y a las instituciones comunitarias deberes recíprocos de cooperación leal, colaborar de buena fe con el fin de superar las dificultades dentro del pleno respeto de las disposiciones del Tratado. La insistencia de la Comisión es claramente perceptible en materia de recuperación de ayudas; en efecto, del importe de ayudas ilegales e incompatibles que habrían de recuperarse con arreglo a las decisiones adoptadas desde 2000 hasta finales de 2008 se ha recuperado ya en torno al 90 por 100. Según reiterada jurisprudencia, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegali-

dad. Por consiguiente, la recuperación de una ayuda estatal ilegalmente concedida, con objeto de restablecer la situación anterior, no puede considerarse, en principio, una medida desproporcionada con respecto a los objetivos de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales (por todas, sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-298/00 P). Mediante la devolución de la ayuda, el beneficiario pierde la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores y queda restablecida la situación anterior al abono de la ayuda (sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de abril de 1995, Comisión/Italia, C-350/93).

Según reiterada jurisprudencia comunitaria, el principio de protección de la confianza legítima constituye un principio general del Derecho comunitario conforme al que puede controlarse la legalidad de los actos de las instituciones. El principio de confianza legítima se manifiesta como el corolario del principio de seguridad jurídica, que exige que la legislación comunitaria tenga certeza y que su aplicación sea previsible para los justiciables, en cuanto pretende, en caso de modificación de una norma, garantizar la protección de las situaciones legítimamente adquiridas por una o varias personas físicas o jurídicas en particular. Si bien el principio de protección de la confianza legítima forma parte de los principios fundamentales de la Comunidad, los agentes económicos no pueden confiar legítimamente en el mantenimiento de una situación existente que puede ser modificada en el marco de la facultad de apreciación de las instituciones comunitarias (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de febrero de 1990, Delacre y otros/Comisión, C350/88).

Se reconoce la vulneración de dicho principio, según jurisprudencia comunitaria reiterada, cuando concurren los tres requisitos siguientes, que además son acumulativos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que haya podido crear esa confianza y generar esperanzas fundadas.

En segundo lugar, esa confianza tiene que ser legítima, es decir que la persona afectada no podía estar en condiciones de prever el cambio de la línea de conducta anteriormente adoptada por la Administración. La confianza generada por el acto o el comportamiento de la Administración comunitaria es por tanto «legítima» y en consecuencia debe ser protegida cuando la persona afectada podía confiar razonablemente en el mantenimiento o la estabilidad de la situación así creada, como podía hacerlo un operador «prudente y diligente».

En tercer lugar, el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no debe oponerse a la adopción de medidas transitorias para proteger la confianza legítima del interesado.

Las recientes sentencias del Tribunal de Primera Instancia, fechadas el 9 de septiembre de 2009, T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01; y T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01; y, T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01, relativas a determinadas medidas (entre otras, las conocidas “vacaciones fiscales” y “minivacaciones fiscales”) aprobadas por las Diputaciones vascas en la década de los 90 han vuelto a poner sobre la mesa la escasa relevancia, en términos prácticos, que

tiene el principio de confianza legítima a la hora de oponerse a la recuperación de ayudas fiscales incompatibles con el mercado común. Cuando no es por una razón es por otra, pero es infrecuente que dicho principio constituya un valladar eficaz frente a la obligación de restitución que se impone en muchas decisiones de la Comisión relativas al régimen comunitario de ayudas de estado.

Era oportuno traer a colación la doctrina jurisprudencial sobre la confianza legítima, puesto que en el *Proyecto de decisión de la Comisión*, se reconoce que en varias ocasiones se ha pronunciado sobre la fiscalidad diferenciada a favor de las cooperativas agrarias desde la perspectiva de las ayudas estatales y no ha formulado objeciones.

Así ocurrió en relación con dos ayudas referidas, respectivamente, a la fiscalidad de las cooperativas agrarias del sector lácteo en Francia (NN 3/89) y a las sociedades cooperativas en Dinamarca (NN 62/89). Estas ayudas dieron lugar a la adopción en 1991, por parte de la Comisión, de sendas decisiones en las que no se plantearon objeciones. Por tanto, desde ese año las autoridades de los distintos Estados miembros han podido llegar a la conclusión de que a los ojos de la Comisión, la fiscalidad diferenciada en favor de las cooperativas agrarias no infringe el régimen comunitario de ayudas de Estado, razonamiento confirmado posteriormente por la Decisión nº 2003/293/CE de la Comisión referida a España. Si esas tres decisiones, al declarar las ayudas en cuestión compatibles con el Tratado, generaron una confianza legítima, en las autoridades españolas y en los beneficiarios de las ayudas, su recuperación sería contraria a dicho principio de Derecho comunitario.

Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, P. (2008a): "El cuestionamiento del régimen fiscal de las cooperativas españolas: razones y sujetos", en *La economía social. Desarrollo humano y económico*. III Congreso de la Red RULESCOOP, Servicio de Publicaciones de la Universidad del País Vasco, Guipúzcoa, pp. 411-425.
- ALGUACIL MARÍ, P. (2007b): *Fiscalidad de las cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado*, Confederación de Cooperativas Agrarias de España, Madrid.
- ALGUACIL MARÍ, P. (2003c): "Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº. 14, pp. 131-181.

- BARBERO, M. (2007): "Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato", *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n° 17, pp. 993-102.
- CALVO ORTEGA, R. (2005a): "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. (2005b): "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.
- LA SCALA, E. A. (2005): "Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati membri", *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n° 1, pp. 37-66.
- MAGRANER MORENO, F. (200): *La coordinación del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2006): "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria", *C.R.E.D.F.* n° 132, pp. 825-893.
- QUATTROCCHI, A. (2008): "Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative", *Diritto e Pratica Tributaria*, n° 6, pp. 1093-1140.
- RENDA, A. (2007): "Le prestazione di interesse pubblico rese da privati in favore dello Stato e l'insussistenza dell'aiuto", *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di L. SALVINI, Cedam, Padova, pp. 150-153.
- RODRIGO RUIZ, M. A. (2008): "El régimen fiscal de la cooperativa", En S. MERINO HERNÁNDEZ, (Dir.), *Manual de Derecho de sociedades cooperativas*, Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, pp. 465-483.
- SOLER ROCH, M^a T. (2006): "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, n° 14, pp. 13-23.