



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, Octubre 2010, pp. 9-25

Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma

Marco Antonio Rodrigo Ruiz
Universidad del País Vasco

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

Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma

Marco Antonio Rodrigo Ruiz

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

RESUMEN

La Ley 20/1990 que regula el régimen fiscal de las cooperativas en España se encuentra en una delicada situación. Por un lado, las reglas técnicas o de ajuste que contiene necesitan una adaptación y actualización, habida cuenta las modificaciones legislativas de todo orden (tributarias, contables, societarias) que se han venido sucediendo tras su aprobación. Por otro lado, las bonificaciones fiscales han perdido buena parte de su alcance, y pese a ello, paradójicamente, están siendo cuestionadas por la Comisión y los Tribunales de la Unión europea. El presente trabajo analiza, desde una perspectiva crítica, las deficiencias de este régimen fiscal y su posible reforma.

PALABRAS CLAVE: Cooperativas, fiscalidad, beneficios fiscales, ayudas de Estado.

CLAVES ECONLIT: H320, H230, K340, D630.

Considérations sur le régime fiscal des coopératives. Problèmes actuels et plan de réforme

RESUME : La loi 20/1990 qui légifère le régime fiscal des coopératives en Espagne se trouve dans une situation délicate. D'une part, les règles techniques ou d'ajustement qui la constituent doivent être adaptées et actualisées, compte tenu des modifications législatives de tout ordre (fiscales, comptables, sociétaires) qui se sont succédées après son approbation. D'autre part, les bonifications fiscales ont perdu une bonne partie de leur portée, et malgré cela, paradoxalement, elles sont remises en question par la Commission et les Tribunaux de l'Union européenne. Le présent travail analyse, d'un point de vue critique, les défaillances de ce régime fiscal et son éventuelle réforme.

MOTS CLÉ : Coopératives, fiscalité, avantages fiscaux, aides de l'État.

Considerations on the tax regime for cooperatives. Current problems and lines of reform

ABSTRACT: Law 20/1990, which governs the tax regime for cooperatives in Spain, is in a delicate situation. On the one hand, its technical or adjustment rules need to be adapted and brought up to date in view of the modifications that have been made to all types of law (fiscal, accounting, company) since it was passed. On the other hand, despite the tax relief provisions' having lost most of their coverage, paradoxically they are being questioned by the European Commission and the European Courts. This paper analyses the deficiencies of this tax regime and its possible reform from a critical viewpoint.

KEY WORDS: Cooperatives, taxation, tax advantages, state aid.

1.- Consideraciones críticas sobre el régimen legal vigente¹

1.1. Introducción. Génesis de la Ley 20/1990

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, reguladora del vigente régimen fiscal de las sociedades cooperativas, constituye un raro prodigio de longevidad que contrasta con la variabilidad extrema y precipitada que asola por lo común a la legislación tributaria, haciendo que ésta corra un alto riesgo de perder –si no lo ha hecho ya– su carácter de sistema ordenado y coherente, sustentado en principios comunes y armónicos, como exige el artículo 31.1 de la Constitución española.

Esa longevidad es aún mayor si se tiene en cuenta que la Ley 20/1990 resulta en realidad una prolongación del anterior Estatuto Fiscal aprobado en el año 1969 para las cooperativas, a través del Decreto 886/1969, de 9 de mayo². La estructura y contenido de ambas disposiciones es muy semejante, limitándose el texto legal del año 90 a adaptar el Estatuto preconstitucional e incorporarlo al nuevo régimen jurídico y político surgido de la Constitución de 1978. Esta adaptación, que acumuló un llamativo retraso³, tuvo un inicial propósito de acomodar el régimen tributario especial que nos ocupa a las radicales reformas normativas que, auspiciadas por el ministro Fernández Ordóñez, se introdujeron en el ordenamiento fiscal desde finales de 1977 y dieron lugar al establecimiento por primera vez, en 1978, de dos auténticos impuestos generales sobre la renta, destinados a gravar la obtenida por las personas físicas, el primero, y los beneficios de las sociedades y restantes personas jurídicas, el segundo. La tardanza en la elaboración del texto legal permitió, sin embargo –y es uno de los motivos que se adujeron para justificar la misma–, tener en cuenta también las importantes novedades que incorporó, en el ámbito societario o sustantivo, la Ley General de Cooperativas 3/1987, de 2 de abril⁴.

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

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

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

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

1.2. Efectos principales de la Ley 20/1990

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

Debe destacarse, en primer lugar, que algunas de las modificaciones o adaptaciones contenidas en la Ley 20/1990 condujeron, en comparación con el Estatuto de 1969, a un endurecimiento de esa regulación precedente. En esa línea se inscriben la supresión de la posibilidad de acogerse voluntariamente al régimen de transparencia fiscal, que había mantenido para las cooperativas, por vía de excepción, el artículo 3 de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, y resulta eliminada paradójicamente por la norma fiscal que persigue incentivar al sector; también la presencia, por primera vez, de cooperativas que, pese a cumplir sin tacha en su constitución y funcionamiento la legislación sustantiva sobre dichas entidades, quedan sin bonificaciones tributarias de ningún género, porque en el artículo 13 de la ley se establecieron diversos supuestos de descalificación fiscal por motivos ajenos a la correcta observancia de la regulación cooperativa; o, de manera destacada, el gravamen de ciertos beneficios –los extracooperativos– al tipo general del impuesto de Sociedades, extremo éste del que vamos a ocuparnos de inmediato. Como he defendido en alguna oportunidad (RODRIGO RUIZ, 1989, págs. 60 a 63; y 2003, pag. 199 y ss.), esta agravación del tratamiento fiscal a las cooperativas bien pudiera ser considerada abiertamente contraria al mandato de fomento inserto en el artículo 129.2 de la Constitución.

Puede afirmarse, respecto a las reformas introducidas por la Ley 20/1990, que la más trascendente fue, sin duda, la decisión de hacer tributar en el impuesto de Sociedades a los resultados extracooperativos conforme al tipo general fijado para el conjunto de las personas jurídicas (35 por 100 entonces). Esta medida supuso, sobre todo para las cooperativas simplemente protegidas (que, a diferencia de las especialmente protegidas, carecen de bonificación alguna en la cuota), un agravamiento excesivo de su tributación⁵, puesto que tales resultados extracooperativos, destinados necesariamente por imperativo legal a dotar los fondos irrepartibles de las cooperativas (Fondo de Reserva Obligatoria, Fondo de Educación y Promoción), soportan una carga económica añadida, derivada de las restricciones en el poder de disposición que la irrepartibilidad de dichos fondos comporta (situación que cobra máxima visibilidad en la disolución y liquidación de la sociedad, momento en que los activos integrados en dichos fondos tampoco pueden ser distribuidos entre los socios). Como he apuntado en una oportunidad anterior, esta importantísima limitación patrimonial distingue de modo esencial a las cooperativas de las sociedades capitalistas, desde el punto de vista económico, y supone para las primeras un peculiar mecanismo de contribución a la comunidad que demanda, en buena técnica fiscal, medidas correctoras, pues afecta y reduce la capacidad contributiva que en éstas puede ser gravada. Dicho de otro modo, ya que buena parte del patrimonio social obtenido con el esfuerzo particular de

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

sus miembros termina revertiendo a la comunidad, parece lógico que las cooperativas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas destinando un menor porcentaje de sus beneficios regulares o periódicos al pago de impuestos. Es más, mientras la menor contribución tributaria se limite a compensar o equilibrar el peso que a las cooperativas les supone esa peculiar prestación patrimonial que exige su regulación sustantiva específica, no cabe hablar, en puridad, de auténtica exención fiscal, sino de una simple norma técnica de ajuste para adaptar el régimen tributario común a las características propias de estas sociedades y a la auténtica capacidad contributiva que, por razón de las mismas, ponen de manifiesto. De ahí que la extensión del tipo general del impuesto de Sociedades a los resultados extracooperativos resulte una medida desproporcionada y rechazable.

Este importante incremento de la fiscalidad puede explicarse, sin embargo, como el peaje –excesivo, sin duda– que el sector cooperativo, todavía no repuesto de la fuerte batalla que libró con los poderes públicos para conseguir que las cooperativas pudieran realizar con habitualidad, aunque con límites, operaciones con terceros, tuvo que asumir en contrapartida. Esa reforma sustantiva que propició la Ley general de 1987, imprescindible para la pervivencia y viabilidad económica de muchísimas cooperativas, trajo aparejada una injustificada homologación fiscal⁶, que no tuvo suficientemente en cuenta las ya mentadas limitaciones patrimoniales impuestas a los resultados extracooperativos y las peculiaridades de las mismas. Una defensa más eficiente y unificada de los intereses cooperativos hubiera debido impedir, pues se contaba con sólidos argumentos para ello, ese desfavorable tratamiento.

Por otra parte, este inequitativo gravamen de los resultados extracooperativos produjo el quebranto de la base imponible en el impuesto de Sociedades y su desdoblamiento en dos clases de resultados –los cooperativos y los extracooperativos– sometidos a tipos de gravamen distinto. El actual régimen de tributación fragmentada, que conduce a la fijación de diversos compartimentos estancos, me ha parecido desde el primer instante, cuando tuve la oportunidad de comentar el Proyecto de la vigente Ley 20/1990 (RODRIGO RUIZ, 1989, pags. 56 y 57), absolutamente criticable. Poco mérito hay en anticipar la desmedida presión fiscal indirecta que el sistema, con toda seguridad, estaba llamado a provocar, y las elevadas dosis de incertidumbre e inseguridad jurídica que un régimen tan complejo había de traer igualmente consigo. El tiempo ha confirmado tales augurios, evidenciando las serias dificultades que padecen las cooperativas –por lo general tanto más graves cuanto menor es la dimensión de la entidad– en atender la gestión contable de carácter tributario⁷.

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

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

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

1.3. Otras consecuencias ulteriores derivadas de la Ley 20/1990

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

Del mismo modo, si bien ya de inicio suscitó cierto rechazo la concreción de los criterios legales que permitían acceder al máximo nivel de protección tributaria, reservada para las cooperativas especialmente protegidas⁸, el paso del tiempo ha extendido notoriamente esa percepción negativa, a la par que la rigurosidad, el progresivo desfase, y la completa ausencia de flexibilidad de los requisitos establecidos para disfrutar de esa calificación fiscal ha conducido cada vez en mayor medida a hacer inviable su estricto cumplimiento (sobre todo en ciertos sectores, como el de las cooperativas agrarias). De nuevo hay que achacar a la permisividad y a la ausencia de efectivo control público el hecho de que muchas cooperativas puedan continuar aplicando la bonificación en la cuota del impuesto de Sociedades propia de las cooperativas especialmente protegidas, si bien con la correlativa incertidumbre e inseguridad jurídica que esa abierta inadecuación de la normativa vigente genera.

No obstante, la gran perdurabilidad de la Ley 20/1990 no significa que el texto legal mantenga a día de hoy idéntico alcance y efectos que cuando entró en vigor. Todo lo contrario, buena parte de los incentivos fiscales allí establecidos ha perdido con el paso del tiempo su trascendencia inicial. Así, la exención en el ITP para la adquisición de bienes, ya contemplada en el Estatuto fiscal de 1969, recortó manifiestamente su significado en cuanto la entrada en vigor del IVA (ya en 1986) declaró sujetas a este impuesto las primeras entregas de bienes inmuebles y dispuso a su vez la posibilidad de renunciar a la exención, bajo ciertas condiciones, en las segundas y ulteriores entregas de los mismos, evitando con ello el gravamen por ITP. También la extensión de la exención por operaciones societarias, en otras disposiciones fiscales, a múltiples y nuevos supuestos, o la generalizada exoneración tributaria establecida en el IAE, salvo para personas jurídicas con volumen de negocios superior a un millón de euros, relativizan muy mucho la virtualidad de las medidas insertas en la Ley 20/1990. Con todo, la merma más significativa que, desde un punto de vista comparativo, se produce en la fiscalidad de las cooperativas, obedece a la rebaja generalizada que en época bien reciente han experimentado los tipos impositivos del impuesto de Sociedades, pues dicha rebaja, sin justificación alguna, no se ha extendido a tales entidades. Tal es el alcance de esta última restricción que un número no desdeñable de cooperativas han declinado aplicar el régimen fiscal de las cooperativas, por considerarlo perjudicial, y cumplimentan sus obligaciones tributarias por el impuesto de Sociedades con arreglo a la regulación general de este tributo⁹, en pie de igualdad con el resto de sociedades no cooperativas (aunque deban observar, en todo caso, las normas técnicas o de ajuste fijadas en la Ley 20/1990).

8.- Desde el comienzo fue cuestionada la radical exclusión de ciertos tipos de cooperativas, algunas de amplia tradición (como las de vivienda, de enseñanza, de servicios en general, etc.), entre las susceptibles de obtener la consideración de especialmente protegidas, así como la rigidez y restricción de los requisitos impuestos, que en ocasiones llegan a cercenar el desarrollo y la eficiencia económica de la cooperativa o a conducir a situaciones de marginalidad.

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

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

2.- La reforma del régimen fiscal de las cooperativas

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

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

Por si fuera poco, las Instituciones comunitarias de la Unión Europea, como es bien sabido, se encuentran desarrollando diversas actuaciones contra ciertas medidas fiscales de protección a las cooperativas adoptadas por varios de sus estados miembros, por entender que podrían constituir ayudas de Estado prohibidas en la Constitución europea. Estas actuaciones, que de inicio se abrieron frente a aspectos tributarios particulares y específicos de estas entidades, han pasado a adquirir tintes mucho más preocupantes, pues amenazan con cuestionar en su globalidad el régimen fiscal especial que tienen las cooperativas en algunos estados miembros como España, Italia o Francia. Cualquier previsión de reforma de este régimen fiscal establecido por la Ley 20/1990 no puede perder de vista,

en consecuencia, las decisiones y sentencias comunitarias que puedan dictarse en el futuro, y los criterios que en dicho ámbito vayan sentándose sobre la materia. Ello nos obliga, para poder sugerir después algunas pautas o líneas de esa posible reforma, a hacer una referencia, aunque somera y general, a esta cuestión comunitaria, que la profesora Alguacil aborda en profundidad en este mismo número de la revista¹⁰.

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

Esta Decisión de diciembre de 2009, sin embargo, no debiera tomarse por el momento como un punto de referencia sólido sobre cuales pueden ser los criterios de la Comisión respecto a los beneficios fiscales al cooperativismo. Por un lado, porque el radical viraje experimentado por la Comisión desde que emitiera su Decisión inicial sobre el asunto, en la que avaló y consideró plenamente acorde al Derecho comunitario la norma del Decreto-ley cuestionada, impiden asegurar que no vaya a haber más variaciones de posición en futuras actuaciones. De cualquier modo, dice muy poco a favor de la Comisión el hecho de que, tras dictarse la sentencia del Tribunal de Primera Instancia –Sala Segunda– de 12 de diciembre de 2006 (asunto T–146/03), que únicamente le reclama que justifique o motive adecuadamente la resolución que ha emitido, se retracte de la misma y dé un inaudito giro de ciento ochenta grados al emitir el nuevo pronunciamiento. Aún cuando puede entenderse que con el paso del tiempo los criterios de cualquier órgano sobre un determinado asunto pueden ir modulándose y experimentar cambios significativos, una variación tan drástica, cuando además –como se dirá– se sustenta en una argumentación débil y en muchos casos errónea, da lugar a que la fiabilidad y firmeza de criterio de la Comisión en sus posiciones queden seriamente en entredicho.

Por otro lado, esa predicada carencia de solidez de la Decisión se asienta en que ésta se extralimita al enjuiciar aspectos del régimen fiscal, como los tipos de gravamen en el impuesto de Sociedades, que no habían sido denunciados ante la Comisión, ni, por consiguiente, habían sido objeto de debate ni de alegaciones por las partes intervinientes. Precisamente, esa ausencia de alegaciones de parte puede quizá explicar la desinformación, las imprecisiones y las incongruencias que se advierten con

10.- Para un examen más detenido de este tema me remito por tanto al estudio suscrito por la profesora Alguacil, reconocida experta sobre el mismo, quien, con el rigor y la claridad que le son habituales, desarrolla todo lo concerniente a la incidencia en la fiscalidad cooperativa de las normas y prácticas comunitarias sobre prohibición de ayudas de Estado.

facilidad en la Decisión de diciembre de 2009, cuya falta de rigor mueve al sonrojo cuando surge de una institución tan relevante y dotada de poder como es la Comisión europea. Un análisis certero, agudo y completo de los defectos achacables a la Decisión, que comparto en lo sustancial, puede verse en la meritoria comunicación presentada por Sofía Arana Landin en el último congreso de la Red Rulescoop celebrado en Granada, y obra en la publicación surgida del mismo (ARANA LANDIN, 2010).

Al margen de las flagrantes carencias de la Decisión mencionada, es conveniente remontarse también al instrumento jurídico utilizado por la Comisión para enjuiciar el régimen fiscal de las cooperativas establecido en algunos países europeos. Utilizar las normas de la Constitución europea que prohíben las ayudas de Estado (art. 107 en su actual redacción, art. 87 del anterior Tratado de la U.E.) como medio para armonizar la imposición directa de los estados miembros de la Europa comunitaria –y en particular para eliminar bonificaciones en el impuesto de Sociedades–, supone reconocer de manera implícita el fracaso actual de los intentos dirigidos específicamente a este fin, y su sustitución por una vía indirecta que, al establecerse para el logro de otros objetivos, posee cara a la homogeneización fiscal importantes deficiencias. Una de ellas, por ejemplo, consiste en que los expedientes deban abrirse respondiendo a denuncias o reclamaciones de parte, lo que tiene su lógica cuando se trata de proteger la libre competencia, pero carece de sentido a la hora de armonizar legislaciones fiscales, y da lugar además a que se examinen cuestiones de muy dispar justificación y envergadura.

No obstante, a mi juicio la mayor crítica que puede realizarse respecto al empleo de las normas prohibitivas de ayudas de Estado para fines de armonización fiscal surge de las incongruencias a las que este instrumento conduce. Por este cauce es posible conseguir que, dentro de cada país comunitario, desaparezcan o se suavicen al menos las diferencias tributarias existentes entre sociedades de distinta naturaleza, o respecto a aquellas entidades que, sin razones suficientes, sean destinatarias de bonificaciones fiscales específicas. Una cooperativa española, por tanto, habrá de tributar como una sociedad anónima o limitada, e incluso es posible que se hagan desaparecer los más de quince regímenes especiales, muchos de ellos de exención total o cuasitotal (como el de las SICAV), y cuya justificación es en casi todos los casos más débil y difusa que la que pueden esgrimir las cooperativas (en algunos casos –vuelvo a las SICAV– solo responden a razones de mero pragmatismo o utilitarismo). Sin embargo, una cooperativa española deberá competir en el espacio europeo con cooperativas italianas, alemanas, irlandesas o austriacas, que pueden tener una fiscalidad manifiestamente distinta y, en algún caso, mucho más beneficiosa, sin que las instituciones europeas se molesten un ápice ni instruyan ningún procedimiento para corregir esa desigualdad, que es por esencia la que en el ámbito comunitario se debe combatir. Una rigurosa política conforme a la prohibición de ayudas de Estado podría alcanzar la máxima meta de lograr la uniformidad total, dentro de cada país comunitario, de la regulación propia del impuesto de Sociedades, para hacerla aplicable sin excepción a todo género de personas jurídicas, pero este resultado solo agudizaría y haría más patente y cognoscible la competencia fiscal entre los diferentes Estados, cuya normativa tributaria en este impuesto podría seguir siendo muy distinta de unos lugares a otros. Que esta práctica conduce a un resultado final absurdo parece, según lo expuesto, del todo punto evidente. Y no se arguya que una

vez unificada internamente la legislación fiscal de cada país ya se acometerá, en un segundo paso, la armonización entre las normas de los diversos Estados miembros, porque, como la realidad demuestra tozudamente, ese no es el campo propio de las reglas sobre prohibición de ayudas y, además, para abordar esa tarea no hace falta aguardar a los resultados que puedan obtenerse en aplicación del artículo 107 del Tratado o Constitución. Al contrario, lo lógico es descender de lo general a lo particular, y no a la inversa, esto es, aproximar las diferencias de tributación entre estados, evitando situaciones de auténtico dumping fiscal (el caso de Irlanda, sin ser el único, resulta paradigmático), y solo después abordar aquellos distingos, habitualmente de mucha menor dimensión, que se puedan dar internamente en los diferentes estados miembros.

Con todo, no cabe ignorar las actuaciones de las instituciones comunitarias a la hora de plantear o sugerir líneas de reforma en el ámbito de la fiscalidad de las cooperativas. Algunas consecuencias, siquiera provisionales y no exentas de crítica, se pueden extraer de ellas. Así, cabe inferir que, para la Comisión, salvo que varíe o introduzca matices en su criterio, la irrepartibilidad de los fondos sociales de las cooperativas, y otras diferencias apreciables relativas a la ordenación de su capital societario, no constituyen razón suficiente para justificar un trato fiscal distinto y más favorable para las mismas, postura con la que nuestro completo desacuerdo¹¹. En cambio, la observancia del principio mutual parece configurarse como el factor que permite un régimen más ventajoso, de modo que las operaciones entre sociedad y socios podrían acogerse a él y llegar incluso a quedar excluidos del impuesto de Sociedades, bajo un sistema de transparencia fiscal, o simplemente, como sucede en bastantes países europeos, estableciendo una regla de exención o de deducción de los retornos que no precise siquiera imputar a los socios aquella parte de los mismos que se deja sin distribuir. Destaca también la Comisión la importancia que posee el volumen o dimensión de la cooperativa para valorar la licitud de las ventajas fiscales existentes, e incluso la especial trascendencia de cierto tipo de actividades (bancarias, de seguros, etc.), circunstancias que llevan a considerar tanto más perniciosas y susceptibles de constituir ayudas prohibidas las bonificaciones arbitradas cuanto mayor sea la dimensión de la cooperativa afectada o relevante y estratégico (a juicio de la Comisión) el sector en que desarrolle su actividad.

2.2. La adecuación de la normativa española a los criterios de la Unión Europea

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

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

cial se reservan a las entidades que puedan considerarse, según expresión ya generalizada, de mutualidad prevalente¹².

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

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

En último término, si contra toda lógica la Comisión europea se empeñase en mantener la valoración de la Ley 20/1990 que expresa en su Decisión de 15 de diciembre de 2009, las bonificaciones fiscales que en ella se contienen deberían ser consideradas ayudas existentes, pues su prolongada vigencia dobla el plazo de 10 años fijado en el Reglamento comunitario 659/99, y, además, en la medida en que ese régimen fiscal proviene del Estatuto Fiscal de 1969, que, como ya se ha dicho, era aun más ventajoso, son también anteriores a la entrada de España en la Unión Europea, datada el 1 de enero de 1986. Sin olvidar que tampoco resultaría difícil, para justificar la validez y permanencia de varias de esas bonificaciones (como la que se refiere al IBI), demostrar que se hallan incluidas en el concepto o regla de *minimis*, que impide a su vez su anulación.

En cuanto a las formas técnicas mediante las que materializar, cara a una futura reforma, ese texto fiscal diferenciado al que las cooperativas son acreedoras, da toda la impresión, también en base a las propias categorías que utiliza la Comisión europea, de que el establecimiento de tipos reducidos con respecto al general, aplicables sin excepción al conjunto de los resultados obtenidos, suscita menores resistencias en orden a reconocer su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, siempre que, como es el caso, exista una justificación –ya admitida– para establecer un régimen particular. Es

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

probablemente a través de esta vía, que el sector demanda insistentemente, por la que habría de discurrir una futura reforma de la legislación española, extendiendo y mejorando el camino emprendido por los sistemas forales del País Vasco a este respecto¹³. La multiplicidad de tipos de gravamen existentes dentro del impuesto de Sociedades en prácticamente todos los estados miembros, y la gran disparidad de tipos nominales existentes entre unos países y otros hace muy difícil a la Comisión cuestionar situaciones aisladas con olvido de todas las demás, por lo que en lugar de implantar reglas de atenuación en otros elementos del tributo –base imponible, cuota– es más conveniente situarlas en el tipo de gravamen.

En esta misma línea, cabe también precisar que, si bien una bonificación en la cuota o la minoración del tipo para una sola parte de los beneficios pueden conseguir mermas en la carga fiscal iguales o superiores a las que se logren con la fijación de un tipo único rebajado respecto al ordinario o general del impuesto, pueden detectarse ciertas diferencias entre esas variadas fórmulas. Por de pronto, la coincidencia de dos tipos de gravamen diversos, cada uno para una fracción del beneficio, así como la exclusión de la mitad de la cuota resultante, patentizan de manera muy evidente o visible que se está dispensando a la entidad beneficiaria un trato manifiesto de favor, por muy razonable que sea la medida. Constituyen previsiones legislativas cuya singularidad se aprecia de inmediato, de forma interna, sin necesidad de acudir a la comparación con el régimen general del tributo. En cambio, el establecimiento de un tipo impositivo específico para el conjunto de los resultados, aunque sea distinto e inferior al que se aplica a otras sociedades, tiene otras connotaciones, pues puede revelar simplemente que la capacidad contributiva de unos y otros sujetos no es la misma. De cumplirse esta premisa –la existencia de diferentes niveles de capacidad–, la concreción en cada caso del tipo de gravamen correspondiente es una decisión libérrima (aunque dentro de unos límites razonables) del legislador, es un asunto de política fiscal¹⁴ donde los estados disponen de un alto grado de discrecionalidad (mas aun mientras no se logre armonizar la imposición directa), de manera que, como acaba de indicarse, el cuestionamiento por la Comisión europea de una medida de esta naturaleza es asunto altamente complejo.

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

13.- Vid. el art. 26.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las cooperativas; el art. 26.2 de la Norma Foral de Alava 16/1997, de 9 de junio; y el art. 25.2 de la Norma Foral de Vizcaya 9/1997, de 14 de octubre.

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

fomento, en atención a los diversos y trascendentes valores de orden económico y social propios del cooperativismo.

Considero también que resulta obligado superar los obsoletos criterios establecidos para alcanzar la condición de cooperativa especialmente protegida, que a sus defectos iniciales ha sumado a día de hoy la práctica imposibilidad de poder respetarlos, situación que afecta muy directamente a algunas clases de cooperativa (como las agrarias). En esta línea, debería tenderse a la integración de todas las cooperativas en un único grado de protección fiscal, eliminándose por tanto una distinción entre protegidas y especialmente protegidas que en la actualidad ha perdido el significado que en otro momento pudo tener (incluso pudiera ser considerada, según los criterios comunitarios el uso, ayuda de Estado perjudicial para las cooperativas, como las de vivienda, enseñanza, servicios, etc., que tienen vetado el acceso a esa calificación y a las ventajas inherentes a la misma). Esa homologación ha de hacerse sin embargo –he aquí el riesgo del cambio– al alza, esto es, extendiendo a todas las cooperativas un nivel de protección equivalente al que ahora disfrutaban las cooperativas especialmente protegidas, pues lo contrario lesionaría con claridad el mandato de fomento que el artículo 129.2 de la Constitución impone.

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

Al propio tiempo, convendría salvar la objeción que se formula en el sentido de que la distinta naturaleza de la sociedad no autoriza por sí sola a establecer distingos fiscales. A tales efectos cabe proponer, como medida congruente y perfectamente viable, que cualquier tipo bonificado que pudiera aprobarse no se constriñera a las sociedades cooperativas, sino que se extendiese a cualquier entidad, con independencia de su condición o naturaleza, que, por sus características y fines, cupiera calificar como integrante o perteneciente a la economía social, ahora que el Proyecto de Ley de la Economía Social (art. 5) introduce una delimitación legislativa del sector¹⁵. Es una proposición sin duda ambiciosa, y que no cabe pensar que pueda materializarse a corto plazo, pues implica la revisión conjunta de muchos regímenes tributarios singulares. Mas sin duda carece de toda lógica, y debilita la posición subjetiva de cada segmento o subsector de la economía social ante los poderes públicos,

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

el hecho de que existan tantas especialidades o particularidades fiscales como componentes forman parte de la Economía social. Téngase en cuenta además que varias de las figuras insertas en este ámbito (según el artículo 5 del Proyecto se incluyen en el mismo las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación, amén de otras que pueden añadirse también por respetar los principios comunes señalados en el art. 4 del propio texto) disponen ya de una exención completa para parte de sus rendimientos, y un tipo único inferior al general para el resto de ganancias, tal como aquí se propugna, lo que revela que no hay obstáculos de índole técnico para su consecución por las cooperativas. La apelación del Proyecto a medidas comunes de fomento contribuye a postular un régimen fiscal homólogo –en la medida de lo posible– para todas ellas, objetivo cuyo logro requiere, claro está, una firme y sostenida voluntad política. De cualquier modo, resulta obvio que la extensión del trato a cualquier entidad que reúna caracteres objetivos comunes y verificables protege al régimen fiscal aprobado e impide que las instituciones europeas puedan enjuiciarlo en base a que las diferencias de regulación se sustentan en simples particularidades de naturaleza o tipología societaria.

Con independencia de lo hasta aquí expuesto, resta indicar que se echa de menos en Europa (pero también en España) la presencia de un lobby cooperativo poderoso y activo que, con la suficiente representatividad y de forma unificada, defienda los legítimos intereses del sector con el peso e influencia que, por su dimensión y trascendencia, a éste le corresponde. Pese a que en los últimos tiempos algo se ha avanzado en el reconocimiento de los valores propios del cooperativismo y en la asunción de que éste requiere protección y ayuda de los poderes públicos, es necesario intensificar las acciones emprendidas en esta línea para que textos comunitarios como, entre otros, el Informe 2008/2250 (INI) de 26 de enero de 2009 surgido en el Parlamento Europeo; la Comunicación de la Comisión (Doc. COM/2004/18 final) de 23 de febrero de 2004 al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa (comunicación que sin embargo resulta en algunos aspectos muy reticente); los dictámenes del Comité Económico y Social Europeo sobre Economía Social y mercado único (año 2000), o el último y de gran relevancia sobre “Distintos tipos de empresa”, de 1 de octubre de 2009, no queden en papel mojado y la Comisión europea respete y sea congruente con lo que se dice en dichos documentos¹⁶.

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

Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, M.P. (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*, nº 14, 2003.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2008): *Fiscalidad de las cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado*, CCEA, Madrid.
- ARANA LANDÍN, S. (2010): "El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español". V Congreso Rulescoop "El emprendimiento colectivo y la cohesión social", Granada.
- BARBERENA BELZUNCE, I. (1992): *Sociedades cooperativas, anónimas, laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, Ed. Aranzadi, Pamplona.
- CALVO ORTEGA, R. (2005): "Entidades de Economía social. Razones para una fiscalidad específica", En: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Ed. Thomson/Civitas, Cizur Menor (Navarra), pp. 33 y ss.
- GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M. (2005): "Régimen tributario actual en el ordenamiento español", En: *Fiscalidad de las Entidades de Economía social*, ob. cit., pp. 73 y ss.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2001): "El Concepto de ayudas de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE", *Noticias UE*. núm. 196.
- MATEO RODRÍGUEZ, L. (1989): "Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas". Primeros encuentros cooperativos de la Universidad del País Vasco. Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco. Vitoria-Gasteiz, pp. 159 y ss.
- MERINO JARA, I. (2007): "Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado", *Revista Vasca de Economía social*, núm. 3.
- 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*, nº 66, Octubre, pp. 109-126.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2006): "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria", *CREDF*, núm. 132, pp. 825 y ss.
- PÉREZ ROYO, F. (1987): "Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, octubre, pp. 63 y ss.

RODRIGO RUIZ, M.A. (1989): “Análisis crítico del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Especial referencia a la tributación en el impuesto de Sociedades”. El Régimen Fiscal de las Cooperativas. VII Jornadas de Cooperativas de Euskadi. Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco. Vitoria–Gasteiz, pp. 45 y ss.

RODRIGO RUIZ, M.A. (2003): “Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 47, noviembre, pp. 199 y ss.

RODRIGO RUIZ, M.A. (2008): “El régimen fiscal de la cooperativa”. En: *Manual de Derecho de Sociedades Cooperativas*, CSCE, Vitoria-Gasteiz, pp. 465 y ss.

TEJERIZO LOPEZ, J.M. (2008): “El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales”, *Revista Vasca de Economía Social*, núm. 4, pp. 41 y ss.

