



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, Octubre 2010, pp. 27-52

Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas

María Pilar Alguacil Marí
Universitat de València

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

Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas

María Pilar Alguacil Marí

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario, Universitat de València

RESUMEN

El régimen fiscal especial de las cooperativas españolas ha sido puesto en cuestión por una reciente Decisión de la Comisión europea en materia de Ayudas de Estado. Dicha Decisión se enmarca en un conjunto de procedimientos y pronunciamientos de las autoridades europeas alrededor de esta cuestión en Italia, Francia, Noruega y España. El presente trabajo analiza los criterios utilizados por la Comisión y los Tribunales en la delimitación de la existencia de los elementos del concepto de ayuda de Estado en los regímenes fiscales de cooperativas cuestionados.

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

CLAVES ECONLIT: H320, H230, K340, D630.

Éléments déterminants du régime en matière d'aides publiques dans la fiscalité des coopératives

RESUME : Le régime fiscal spécial des coopératives espagnoles a été remis en question par une décision récente de la Commission européenne en matière d'aides publiques. Cette décision entre dans le cadre d'un ensemble de procédures et de prises de position des autorités européennes à propos de cette question en Italie, en France, en Norvège et en Espagne. Le présent travail analyse les critères utilisés par la Commission et les Tribunaux dans le cadre de la délimitation de l'existence des éléments du concept d'aide publique dans les régimes fiscaux des coopératives remis en question.

MOTS CLÉ : Coopératives, régime fiscal, aides publiques, avantages fiscaux.

Constraints on state aid in the tax treatment of cooperatives

ABSTRACT: The special tax regime for Spanish cooperatives has been called into question by a recent European Commission decision regarding state aid. The decision is one of a series of proceedings and rulings by the European authorities concerning this subject in Italy, France, Norway and Spain. This paper examines the criteria used by the Commission and the Courts to define the presence of elements of the state aid concept in the cooperative tax regimes under scrutiny.

KEY WORDS: Cooperatives, tax regime, state aids, tax benefits.

1.- Introducción¹

La Decisión de 15 de Diciembre de 2009, sobre determinadas medidas de apoyo al sector agrícola como consecuencia de la subida de los carburantes, parece haber puesto en cuestión la compatibilidad del tratamiento fiscal de las cooperativas españolas con el régimen europeo de Ayudas de Estado. Y ello en la medida en que en su argumentación para calificar como ayuda algunas de estas medidas², se basó en el carácter de “privilegio fiscal” que tenían algunos elementos del régimen fiscal de las cooperativas agrarias. Así, realizó un somero análisis, en términos de concepto de ventaja selectiva, centrado en dicho régimen, más que en la medida realmente cuestionada.

El presente trabajo intentará facilitar al legislador español la tarea de conocer la interpretación que respecto de los elementos del concepto de ayuda de Estado relacionados con el carácter de “ventaja selectiva” han realizado los órganos comunitarios. De esta forma se pretende conocer los requisitos que debe reunir dicho régimen fiscal para no ser considerado Ayuda de Estado incompatible con el Derecho europeo, en una eventual reforma del régimen, que parece postulada por parte de la doctrina (véase, por ejemplo, Alfonso, 2009) y del propio sector.

En este empeño, tras establecer el contexto en el que se debate esta cuestión, describiremos brevemente los procedimientos abiertos en el ámbito europeo en materia de fiscalidad de cooperativas y Ayudas de Estado, para posteriormente analizar los pronunciamientos recaídos en dicha materia por parte de la Comisión en relación con los elementos del concepto de “ventaja selectiva”, y su posible justificación en la “naturaleza y economía del sistema”, a la luz de la jurisprudencia comunitaria y la

1.- El presente artículo incorpora algunos elementos de la investigación realizada para el proyecto de investigación, financiado por el Instituto de Estudios Fiscales, con el nombre “Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma”, desarrollado entre septiembre de 2009 y marzo de 2010, de la que la autora era investigadora principal.

2.- En efecto, la disposición Adicional 15ª de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, vetó a las cooperativas la posibilidad que antes tenían de suministrar o distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros y les obligaba a constituir a tal efecto una entidad mercantil, que tributara al tipo general del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, esta disposición fue modificada por el Decreto Ley 10/2000, de 6 de octubre que eliminó para las cooperativas agrarias la prohibición de distribuir directamente a terceros no socios gasóleo B, sin que eso supusiera la pérdida de la condición de cooperativas especialmente protegidas o protegidas, en su caso. También por la Ley 24/2005 de 18 de noviembre que admitió para las cooperativas agrarias, la posibilidad de distribuir cualquier producto petrolífero (no solo gasóleo B) a terceros.

Las medidas introducidas en el Decreto Ley 10/2000 que modificaban la Ley 20/1990 fueron objeto de análisis por la Comisión Europea, tras la denuncia presentada por la asociación madrileña y la federación catalana de empresarios de estaciones de servicio, quienes consideraban que constituían medidas selectivas o ayudas de Estado.

La Comisión se pronunció en Decisión adoptada el 11 de diciembre de 2002. En ella estimó que no constituían ayudas con arreglo al apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la CE, dadas las peculiaridades del régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las cooperativas agrarias, comparándolo con el régimen general del Impuesto.

La Decisión fue recurrida ante el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (en adelante TPI) que dictó sentencia el 12 de diciembre de 2006, anulando el artículo 1 de la Decisión de 11 de Diciembre de 2002 en la medida en que declara que las modificaciones realizadas por el art. 1 del Decreto-Ley 10/2000, que modifica la ley 27/1999, y la ley 20/1990, no constituyen una ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1.

doctrina científica. Tras dicho análisis, entraremos a determinar el marco por el que los elementos de dicho régimen que pudieran considerarse ayuda de Estado, pudieran ser compatibles en virtud de las excepciones previstas en la misma normativa reguladora emitida por la propia Comisión. Posteriormente, describiremos brevemente la Opinión del Abogado General emitida en el primero de los asuntos a dilucidar en el TJUE, relativo a la cuestión prejudicial planteada por la Corte di Cassazione de la Republica de Italia. Por último, intentaremos sintetizar unas conclusiones de la información analizada, que nos permitan entender más cabalmente los límites y condicionantes que el régimen fiscal español de cooperativas encuentra en esta parte del Derecho europeo de la competencia.

2.- Cooperativas y competencia desleal

No constituye ninguna novedad la acusación al régimen fiscal de cooperativas de establecer un status beneficioso para este tipo de entidades, que supondría competencia desleal en relación con el resto. La cuestión, aunque antigua, adquiere un nuevo interés a la vista de la confluencia, en los últimos tiempos, de varias circunstancias:

Por un lado, la mayor flexibilidad del marco jurídico de las cooperativas, especialmente en los aspectos referidos a su intervención en el mercado. Este nuevo marco jurídico ha propiciado, además, junto con las propias fuerzas del mercado- que ha llevado a procesos de concentración-, la presencia en el mismo de cooperativas de mayor tamaño y mucho más competitivas.

Por otro lado, en la actualidad contamos con un instrumento de control de la competencia desleal mediante medidas fiscales mucho más poderoso de los existentes con anterioridad -limitados, básicamente, a la posible aplicación del principio constitucional de igualdad-, consistente en el régimen europeo de incompatibilidad de las ayudas de Estado. Ciertamente, dicho régimen existía ya en las primeras formulaciones de los Tratados, por lo que la calificación de dicho factor como “reciente” se debe a la mayor intensidad en el control realizado por la Comisión europea en la actualidad sobre las ayudas de Estado de carácter fiscal (Rossi Maccanico, 2009, p. 68, Golfinopoulos, p. 543, Merino Jara, I. 2009, p. 113; Smith, M.P. p. 226). Este es un control más complejo que el de las ayudas “directas” (Soler Roch, M.T.), y ha generado numerosa jurisprudencia en fechas recientes, amén de 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 (98/C 384/03), cuya aplicación fue objeto de un informe publicado el 9 de febrero 2004 (C(2004) 434), y que siguió el *case law* existente (O'Brien, M).

En España, como en muchos países europeos, las cooperativas disfrutan de un régimen fiscal propio, o al menos de algunas cláusulas especiales en su tratamiento tributario. Lo que convierte la situación de las cooperativas en peculiar, a la luz del régimen de ayudas de Estado, es que, por una parte, dichas disposiciones son específicas para una categoría de empresas, por razón de su forma jurídica; por otra, algunas de ellas son consideradas incentivos o beneficios fiscales. Además, dichos beneficios se establecen por razón de los fines sociales o de solidaridad que dichas Entidades cumplen, y que constituyen, en algunos casos, valores o principios constitucionales del Estado (Alguacil Marí, 2010, p. 26). Este de las políticas sociales de los Estados es un terreno tradicionalmente idóneo para el intervencionismo económico de carácter tributario y ámbito, precisamente, de la incompatibilidad de las ayudas de Estado por razón de su carácter selectivo. Por último, dichos fines sociales no se cumplen a través de una Entidad sin ánimo de lucro; las cooperativas constituyen auténticas empresas y participan activamente en el mercado, obteniendo beneficios para sus socios. Sin que para dicha calificación sea óbice, y así lo han puesto de manifiesto la Comisión y el TJUE (aunque por supuesto sí sea relevante para justificar un peculiar tratamiento tributario) su especial estructura jurídica y su funcionamiento mutual.

2.1. Procedimientos en relación con el régimen fiscal de cooperativas

Era, por tanto, predecible que se iniciaran varios procedimientos en el ámbito de la Unión Europea y en el Acuerdo Europeo de Libre Comercio, en los que se ha cuestionado la compatibilidad de algunos regímenes especiales de cooperativas europeas a la luz del art. 107 del TFUE (versión consolidada).

Así, con fecha 15 de Diciembre de 2009, la Comisión ha dictado una Decisión sobre la Ayuda de Estado española C 22/2001, referente a las medidas de apoyo al sector agrícola como consecuencia de la subida de los carburantes, Decisión que ha sido recurrida ante el TUE. De los pronunciamientos realizados por la Comisión en esta Decisión, no menos que del *iter* jurídico que ha llevado a la misma, y del contexto en el que se inserta, podrían derivarse importantes consecuencias para la compatibilidad del régimen fiscal español de cooperativas con las reglas comunitarias sobre Ayudas de Estado.

Aunque, por el momento, la Decisión no despliega efectos jurídicos directos importantes sobre dicho régimen fiscal, coloca a éste en una posición que podría calificarse de dudosa. Pero además, esta incertidumbre no afecta únicamente al régimen español: en efecto, por un lado, las conclusiones a las que se llegue respecto de éste afectarán a todos los regímenes fiscales europeos de cooperativas; por otro, la Decisión se inserta, como hemos indicado, en el contexto de la apertura de diversos procedimientos en los que se cuestiona la compatibilidad de algunos elementos de dichos regímenes fiscales con las previsiones europeas sobre Ayudas de Estado.

Así, en Italia, en primer lugar, existe un procedimiento de colaboración, con base en el art. 17 del Reglamento 659/1999 (E1/2008) resultado de la acumulación de: a) dos reclamaciones referidas a la banca cooperativa (en 2001 y 2005), en particular los Bancos cooperativos y los Bancos populares, y b) una reclamación relativa al sector de las cooperativas de consumo (en 2006); en particular respecto de las nueve más importantes, miembros del consorcio Coopitalia, iniciado el 18 de junio de 2008, y que aún está en marcha. En segundo lugar, la *Corte Suprema di Cassazione* italiana ha presentado en 2009 una cuestión prejudicial (Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08) ante el TJUE por considerar que el régimen fiscal de cooperativas italiano podría constituir una ayuda de Estado incompatible. El 8 de julio de 2010 se ha emitido la Opinión del A.G. Niilo Jääskinen acerca de este asunto.

En Mayo de 2004, la Comisión (DG Agricultura) recibió una queja presentada por la CGI (Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional), acerca del régimen fiscal de las cooperativas francesas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas. La DG Agricultura inició un procedimiento de información para ayudas no notificadas (NN99/2005) que se ha calificado posteriormente de procedimiento para ayudas existentes³ (E 1/2009).

Además, en el marco del AELC (EEEE), el Organo de Vigilancia del Acuerdo, mediante Decisión nº 719/07/COL, de 19 de Diciembre de 2007, inició un procedimiento para determinar el carácter de ayuda de Estado o no de la propuesta de régimen fiscal realizada por Noruega, en virtud del art. 61.1. del Acuerdo, con un contenido similar al art. 87.1 TCE (art. 107 en la versión consolidada). Con fecha 30 de julio de 2009 (Case No: 63768, Event No: 517528 Dec. No: 341/09/COL) el Organo de Vigilancia del Acuerdo ha resuelto, no sorprendentemente, en el sentido de que dicha medida constituye una ayuda de Estado incompatible con dicho Acuerdo (Rossi Maccanico, P. 2007 (2), p. 133).

Vamos a tratar, pues, de realizar un análisis crítico de los pronunciamientos de la Comisión y de los Tribunales sobre la materia, que nos permita, en su caso, conocer si existen –y en qué medida son claros, o no– determinados condicionantes en el régimen de Ayudas de Estado para el tratamiento fiscal especial de las cooperativas.

2.2. Elementos del concepto de Ayudas de Estado

Como es sabido, el art. 107.1 TFUE, dentro de las normas protectoras de la competencia del mercado interior, establece la incompatibilidad de las ayudas de Estado, concepto que, aún no siendo definido por dicho precepto, puede considerarse caracterizado, según la interpretación del Tribunal y de la propia Comisión, por las siguientes notas: transferencia de fondos públicos o utilización de

3.- Dado que la Comisión se pronunció en su día sobre la ayuda no notificada NN3/89 acerca del régimen fiscal de las cooperativas lecheras.

recursos del Estado, ventaja económica para la empresa beneficiaria, potencialidad en la distorsión de la competencia y sobre el comercio intracomunitario, y selectividad de la medida.

No vamos a entrar a analizar el elemento de “utilización de recursos del Estado”, ya que, aun siendo necesario para el concepto de ayuda⁴, se entiende producido de forma prácticamente automática en las medidas de carácter fiscal (Moreno González, S. p. 870; Pérez Bernabeu, B). Y ello porque el criterio para entender que existe transferencia de dichos recursos consiste en determinar si se produce una pérdida de los mismos por el Erario público, lo que siempre se da en los “gastos fiscales”⁵.

Tampoco en los pronunciamientos sobre los elementos de “distorsión de la competencia” y de “potencialidad para afectar a los intercambios comerciales de los Estados miembros”, porque, como ha puesto de relieve la doctrina, salvo en determinadas excepciones –como en la aplicación de la regla de minimis (Cárdenas Ortiz, R. p. 43)–, la doctrina de la Comisión⁶ y del Tribunal –en la que es paradigmática la Sentencia de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris⁷–, es tratar ambos requisitos de forma conjunta (Moreno González, p. 872); así como considerar que, si existe ventaja selectiva, el resultado de peligro para la competencia se produce prácticamente siempre (Ross, 1995, 401 y ss). Con lo que este elemento se entiende existente de forma casi automática (Soler Roch; Moreno González, p. 873; Martín López, J. p. 396; Pérez Bernabeu, p. 394, nota 605).

Por lo tanto, centraremos nuestro análisis en los distintos elementos del de “ventaja selectiva”. En efecto, es sobre todo en este ámbito donde se dilucida la cuestión de la justificación o no de la existencia de tratamiento fiscal específico para las cooperativas.

4.- Sentencia Preussen Elektra, de 13 de mayo de 2001, ECR I-2009, Case C-379/98, Sloman, de 17 de marzo de 1993, C-72 y 73/91, párrafo 21.

5.- Sentencia TJCE de 22 de junio 2006, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, apartado 129.

6.- En la Comunicación de 1998, la Comisión recoge esta postura jurisprudencial, según la cual siempre que la ayuda acarree un reforzamiento de la posición de determinadas empresas respecto de las que ostenta sus competidores, se producirá el requisito de falsear la competencia.

7.- Sentencia Philip Morris, de 17 de septiembre de 1980, as. 730/79, párrafos 11 y 12. Véase asimismo la Opinión del Abogado General Capotorti en las conclusiones de dicho asunto, punto 4.

3.- Ventaja (“derogation test”)

Según la constante doctrina del TJUE, la ventaja o beneficio, aun no estando literalmente explicada en el art. 107.1 TFUE, constituye un elemento necesario para la calificación de una medida como ayuda de Estado, hasta el punto que, si se constata su inexistencia, no puede calificarse la medida como tal⁸, no debiendo entrarse en el juicio de selectividad. En cuanto a su contenido, también es reiterada la doctrina jurisprudencial, seguida asimismo por la Comisión⁹, que considera que una medida encierra una ventaja cuando alivia las cargas que normalmente recaerían sobre una empresa¹⁰.

La propia fórmula supone que la ventaja implica una excepción al tratamiento “normal¹¹”, y requiere, por tanto, un marco de referencia¹². Dicho tratamiento “general” o “marco de referencia¹³” (*benchmark*) es esencial para determinar la existencia o no de ventaja (Pérez Bernabeu, B. p. 131). Por lo tanto, dependiendo de dónde se coloque el punto de comparación, el resultado puede variar mucho: si lo entendemos de forma muy amplia –por ejemplo, el impuesto sobre sociedades en su conjunto– corremos el peligro de entender que cualquier medida diferencial será derogatoria y por tanto, constituirá una ventaja selectiva (Kurcz, B. Vallindas, D., p. 179). El planteamiento de la Comisión, normalmente, es bastante simple: el test sobre la existencia de beneficio se pasa en cuanto existe una excepción al tratamiento general (Florindo Gijón, F., p. 113). Buena muestra de ello son los pronunciamientos sobre la materia en tema de fiscalidad de cooperativas.

3.1. Las excepciones al tratamiento “general” en fiscalidad de cooperativas

Ya en la Decisión del Órgano de Vigilancia sobre la medida noruega, y en relación con la selectividad de la misma, se afirma que el marco de referencia a considerar no es, como aducían las autoridades noruegas, el régimen de tributación de las aportaciones a sociedades, sino el Impuesto sobre Sociedades. Frente a este marco, y dado que el objetivo de dicho Impuesto es el gravamen de los beneficios de las sociedades, las medidas enjuiciadas supondrían una excepción y un beneficio, puesto que constituyen una rebaja en su base imponible (ventaja).

8.- Sentencia *Tiercé-Ladbroke*, de 9 de diciembre de 1996, C-353/95, apartado 26.

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

10.- La primera formulación fue en el asunto *Italian textil* 27 julio 1974, República italiana v Comisión de las Comunidades Europeas, 173/3, s. 33. Vid. Asimismo Sentencia de 29 de junio de 1999, DMT; C-256/97, de 5 de octubre de 1999, Francia contra Comisión, C-251/97, párrafo 35; TPI Sentencia 7 junio 2006, as. T-613/97.

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

12.- En ese sentido se pronuncia el AG *Cosmas en Ladbroke*, C-353/93.

13.- Véase sobre esta doctrina del “benchmark structure” el caso C-148/04, *Unicredito italiano*, de 15 de Diciembre de 2005, párrafo 50.

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

En la Decisión de 15 de Diciembre de 2009, sobre las medidas españolas, la Comisión opina (puntos 166-167) que el marco de referencia debe evaluarse en función del objetivo perseguido por los impuestos afectados: Impuesto sobre Sociedades, cuyo objetivo sería el gravamen de los beneficios de las empresas; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados, en la que sería la tributación de la transmisión patrimonial y la firma de un acto jurídico documentado, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el gravamen del ejercicio de una actividad económica, y por último en el Impuesto sobre Bienes inmuebles, la imposición sobre el derecho que se tenga sobre un bien inmueble. Desde ese punto de partida, todas las reglas específicamente dirigidas a cooperativas constituyen una derogación del régimen general, y, en la medida en que suponen una menor tributación, pueden calificarse como ventaja.

Obsérvese, sin embargo, que en relación con el Impuesto sobre Sociedades, esto supone que, finalmente, el marco de referencia en el que deben reflejarse todas las figuras societarias es la sociedad de capitales (anónima o limitada) para quien está pensado y diseñado el “régimen general” del impuesto. Lo que se opone, precisamente, al principio de neutralidad en la forma de empresa. Y en efecto, la Comisión considera que, tanto en relación con el impuesto sobre Sociedades (p. 172) como en punto al resto de impuestos (p.176) “...las sociedades de capital se hallan en la misma situación que las sociedades cooperativas, y sin embargo quedan excluidas de dichas ventajas”.

3.2. Los rendimientos de las operaciones con socios

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

En el régimen fiscal italiano (art. 12 del DPR 601/1973) las cooperativas pueden deducir como gasto el importe del retorno (o no incluir en sus ingresos el descuento o bonus) hecho a sus socios. La Comisión (p. 109-112) aceptó las argumentaciones del Gobierno italiano, y consideró:

- a) que efectivamente es correcto considerar el retorno como un coste para la cooperativa;

b) que en la medida en que provengan de beneficios derivados de operaciones con socios, suponen el reembolso de un precio excesivo para la consecución del principio mutual,

c) que es posible aceptar que la deducción responde a la lógica de la integración del impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, ya que el retorno tributa en el socio. Y para ello se sirve de la aseveración realizada en el punto 25 de la Comunicación de 1998, donde dice que: "...podría estar justificada por la naturaleza del sistema tributario que cooperativas que distribuyen todos sus beneficios a sus socios estén exentas cuando el impuesto se grava a sus socios."

No podemos estar más de acuerdo con la argumentación. No cabe sino señalar que si la no tributación del retorno en la cooperativa se considera una norma técnica, no puede entenderse que la tributación a un tipo inferior al general, como ocurre en España, del retorno "no distribuido" (que son los rendimientos de operaciones con socios por encima del valor de mercado) sea una norma de incentivo. Todo lo más, como indicábamos, será una medida que suaviza, pero no elimina, la doble imposición que se produce en esa parte del rendimiento de la cooperativa. Así parece entenderlo también la Comisión en la Decisión de 15 de Diciembre de 2009, p. 138:

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

Ahora bien, sí debe señalarse la contradicción de esta doctrina con la emanada por el Órgano de Vigilancia en relación con la medida noruega. Como hemos indicado, en 1992 se aprobó en este país un régimen para cooperativas agrícolas, pesqueras y de consumo que les permitía deducirse en la base del impuesto la parte de sus beneficios (siempre que se tratara de beneficios derivados de operaciones con socios, y de cooperativas que operaran mayoritariamente con socios) que se aportara al capital social. Se establecía un límite del 15% de los beneficios netos anuales. El régimen fue abolido para el ejercicio 2006, y en la ley de Presupuestos para 2007, el Gobierno Noruego se proponía reintroducir el mismo régimen, ligeramente modificado¹⁴. Pues bien, el Órgano de Vigilancia lo calificó, como hemos indicado, de ayuda incompatible.

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

14.- La medida se establecía en la nueva Section 10-50 del Tax Act.

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

3.3. El marco de referencia: tributación integrada socio/sociedad o únicamente la cooperativa

La Comisión se pronunció sobre este aspecto en su primera Decisión sobre la medida española, de 11 de diciembre de 2002 (Merino Jara, I. 2007, nº 3, p. 109 y ss). En ella, estimó, en general, que el régimen fiscal de cooperativas no constituía ayuda de Estado, dadas las peculiaridades de dicho régimen fiscal, comparándolo con el régimen general del Impuesto.

En relación con la bonificación aplicable a las cooperativas “especialmente protegidas”, de un 50% de su cuota, consideró que los beneficios fiscales (p. 146) “...no puede(n) desconectarse del coste fiscal de los retornos en la renta del socio cooperativista en el IRPF, que tiene unas características completamente distintas al dividendo en una empresa capitalista. La atenuación en doble imposición efectuada en la relación sociedad capitalista-socio no tiene contrapartida en la sociedad cooperativa-socio cooperativista (retorno cooperativo) por lo cual el retorno tiene una mayor carga fiscal que el dividendo. El beneficio que pudiera obtener la cooperativa por la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades queda corregido por la doble imposición con respecto al IRPF, que se aplica al socio de la cooperativa y su incremento de tributación por esa vía.”

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

Sin embargo, en la Decisión de 15 de Diciembre de 2009, la Comisión vuelve sobre la cuestión y cambia radicalmente de posición, al modificar el marco de referencia, que pasa de ser la tributación integrada cooperativa/socio a únicamente la referida a la cooperativa (p. 148), al decir que “La Comisión considera que la ventaja debe examinarse a nivel de la cooperativa y no de sus miembros, pues la cooperativa sigue siendo el sujeto relevante en este análisis.”

3.4. El tratamiento de las dotaciones a Fondos irrepartibles

Es especialmente reseñable, por las consecuencias que acarrea asimismo para la tributación de cooperativas en toda Europa, el análisis que se realiza por la Comisión de las dotaciones a las reservas indivisibles, ya que existen tratamientos específicos para las mismas en muchos países europeos.

Es importante señalar cómo la fundamentación de dicho tratamiento se realiza sobre todo en relación con la tesis de la integración de la tributación sociedad/socio, ya que la irrepartibilidad de la Reserva impide generar capacidad económica al socio. Por lo tanto, la calificación o no de ventaja de la medida vendrá determinada, en gran medida, por el marco de referencia elegido para el *derogation test*.

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

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

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

También en el caso español, la Comisión considera que estas reservas no se diferencian de las reservas legales impuestas a las sociedades de capital (p.170 de la Decisión). Sin embargo, aunque es cierto que las reservas legales constituyen una cláusula generalizada en el régimen jurídico de las sociedades de cualquier tipo, la Comisión ha obviado las consecuencias jurídicas del carácter indivisible o irrepartible de las establecidas para las cooperativas. Y lo ha hecho poniendo el marco de referencia en la cooperativa y no en la tributación integrada cooperativa-socio.

Pues bien, al respecto, debe ponerse de manifiesto, a nuestro entender, el error conceptual y la incoherencia argumentativa de la Comisión. En el Impuesto sobre Sociedades español, como en el

del resto de países de nuestro entorno, el objetivo es el gravamen *a cuenta* de la capacidad económica manifestada por la persona física, y así lo pone de manifiesto la existencia de cláusulas para atenuar o eliminar la doble imposición¹⁵. Con lo que cabe concluir en que la Comisión, para determinar la existencia de una excepción, no ha utilizado el criterio del objetivo de la misma, como impone la doctrina jurisprudencial desde la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*¹⁶, ya que el Impuesto sobre Sociedades español intenta constituir una pieza del gravamen conjunto sociedad-socio.

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

4.- Selectividad

Como hemos señalado, la ventaja supone un beneficio económico que favorece a determinadas empresas o producciones, con lo que debe constituir una excepción al tratamiento general, entendido éste con referencia al Estado miembro y no al conjunto de la Comunidad¹⁷. En este sentido, la selectividad puede tener carácter regional o material, como indica la propia Comisión¹⁸.

Como ha indicado la doctrina, este criterio, que se expresa con tanta nitidez, es muy difícil de aplicar en la práctica (Bacon, 1997, 312-313,320), especialmente porque la Comisión y el Tribunal han extendido el ámbito del concepto de selectividad de forma bastante importante, aplicando un enjuiciamiento cada vez más riguroso e intenso (Micheau, C. p. 276, M. Hocine, p. 85-86, Moreno González, S. p. 848). Lo que hace muy difícil la aplicación de regímenes fiscales especiales para determinados tipos de empresa¹⁹. Por otra parte, los criterios para determinar cuándo una medida es general y cuando no lo es, tampoco resultan claros en la jurisprudencia (Kurcz, B. / Vallindas, D. p. 169-171).

15.- En particular, en nuestro sistema tributario, la Exposición de Motivos de la ley 43/1995 (que constituye la base legal del actual Texto Refundido 4/2004) así lo indicaba.

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

17.- Sentencia TPI Saltzgitter, de 1 de julio de 2004, T-308/00 Rec. 2004, pág. II-1933.

18.- En el informe de seguimiento de la Comunicación de 1998, se distingue entre selectividad regional y selectividad material.

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

Para la aplicación del “derogation test”; esto es, para determinar si se ha producido una excepción, la doctrina del Tribunal y de la Comisión es que su existencia viene determinada por los efectos de la medida, y no por los motivos u objetivos de la misma²⁰. Es decir, debe dilucidarse si se ha producido el efecto de beneficiar a unas empresas sobre otras, aunque éste no fuera el objetivo de la medida. Para ello necesitamos, como hemos visto, un marco de referencia.

En cambio, para realizar el juicio de comparación, y según la doctrina de la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*²¹, debemos tomar como criterio el objetivo de la propia medida. Esto es, el enjuiciamiento se realiza con base en un control de razonabilidad, siendo el “topos” determinante el objetivo de la medida en cuestión (que también debe determinarse). Lo que, resulta, cuanto menos, paradójico.

Por lo tanto, en el caso de las cooperativas, se podría plantear que dadas sus diferencias estructurales, no se encuentran en una situación comparable con el resto de sociedades.

4.1. Las cooperativas de “Mutualidad prevalente” y de “mutualidad pura”

En efecto, si la medida no constituyera una excepción al régimen general, sino un régimen propio y distinto en sí mismo, no constituiría ninguna ventaja. Ahora bien, hace falta una consideración global de las cargas y ventajas de cada régimen para determinar la existencia de ayuda, según el TJCE²². De ahí la argumentación de las especialidades de las cooperativas como justificadoras de un trato distinto. La Comisión ha valorado la cuestión, determinando que sólo las cooperativas de “mutualidad pura” serían excluidas de la situación comparable, fáctica y legalmente, con las sociedades de capital.

La cuestión de la mutualidad como elemento diferenciador o justificador de un régimen especial se planteó por primera vez en el caso italiano, lo que era lógico, ya que su régimen fiscal especial está destinado a las cooperativas de “mutualidad prevalente”. Es, por tanto, a este concepto al que aparecen referidos, en un principio, en el expediente, las consideraciones sobre mutualidad, y los efectos que produce al diferenciar el modo de funcionamiento de las cooperativas en relación con el resto de empresas²³.

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

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

22.- En este sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, Rec. p. 709, apartado 33; de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun*, asuntos acumulados C 72/91 y C 73/91, Rec. p. I 887, apartado 21; de 20 de septiembre de 2001, *Banks*, C 390/98, Rec. p. I 6117, apartado 3, y de 26 de septiembre de 2002, *España/Comisión*, C 351/98, Rec. p. I 8031, apartado 43).

23.- Véase el informe preliminar sobre el CP 73/2006.

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

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

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

Es en la Decisión sobre el caso Noruego donde el Órgano de vigilancia ya se pronuncia claramente respecto al concepto de “cooperativa de mutualidad pura”, atribuyendo a éstas notas similares. Con base en dicho concepto, llega a la conclusión de que las cooperativas beneficiarias de la medida noruega no podrían tener esta calificación, ya que, al igual que ocurría con las italianas, una parte de sus operaciones podría desarrollarse con no socios (hasta el 50%); y estas cooperativas “prevalentemente mutuales” no pueden compararse con las de “mutualidad pura”. Por lo tanto, no se excluyen de estar en una situación comparable con el resto de empresas.

A las mismas características se remite la Comisión en la Decisión de 15 de diciembre de 2009, sobre las medidas españolas, para determinar las cooperativas de “mutualidad pura”. Pero, como veremos, su utilización no es tan clara, especialmente en relación con la aplicación del principio de exclusividad de las operaciones de cooperativas, y no permite conocer con claridad si la Comisión se refiere a éstas o a las de “mutualidad prevalente”.

Debe decirse que el principio de exclusividad no es un principio cooperativo comúnmente asumido por la ACI, la doctrina y las legislaciones, ni en el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea, y la razón es sencilla: no está establecida con carácter general en las regulaciones de los distintos países europeos.

Por lo tanto, sólo de la prevalencia de las operaciones con socios, y no de la exclusividad, podría predicarse que constituyera un elemento esencial o “natural” de la cooperativa. En la Decisión española, la Comisión se contradice varias veces en este punto, porque aunque habla de “mutualidad pura”

(que implicaría exclusividad) luego se refiere a la superación del límite del 50% de operaciones con terceros (que vendría referido a la prevalencia) para utilizarlo como criterio para establecer la comparabilidad.

En efecto, la Comisión considera que (p.164) "...el simple hecho de que las cooperativas puedan sobrepasar el límite de 50 % lacra el carácter "mutualista puro" de estas últimas puesto que una gran parte del volumen de negocios podrá generarse a través de no miembros de la cooperativa..." Por lo que, al ponerse en cuestión dicho carácter, cabe la comparación con las sociedades de capitales.

La perplejidad que suscita esta afirmación resulta pareja a la incertidumbre en la situación jurídica que genera. Esto es, por un lado, ¿Cuál es el modelo de cooperativa no comparable con la sociedad de capitales, el que opera exclusivamente con socios, o el que opera prevalentemente (en más de un 50%)? La cuestión, como es evidente, tiene una enorme trascendencia, dado que en la actualidad el modelo predominante de cooperativa es el segundo, y no el primero; no ya en España, sino asimismo en el resto de países de nuestro entorno.

No parece, sin embargo, que pueda razonablemente sostenerse lo primero. Esto es, si en la cooperativa que sólo opera con socios está justificada la total exención porque no obtiene beneficios para sí, sino para sus miembros (p. 162); entonces, es en la cooperativa prevalentemente mutual donde está *a priori*, justificado un tratamiento fiscal diferenciado del de las sociedades de capital. Lo contrario sería plantear la cuestión en términos de la absurda disyuntiva de que las cooperativas, o están totalmente exentas, o deben tributar por el régimen general.

Por otro lado, esto supone desconocer absolutamente todas las demás características diferenciales de la cooperativa, limitando su especialidad respecto de las sociedades de capitales al porcentaje de operaciones realizadas con sus socios (Merino Jara, I. 2009, p. 21). Tampoco esto parece razonable, en nuestra opinión.

4.2. Justificación en la naturaleza o economía del sistema

Como ha indicado la doctrina, la aplicación del "derogation test" por la Comisión y por el Tribunal ha sido tan estricto que ha requerido el corrector de la posible justificación de la medida en la "naturaleza o economía" del sistema; criterio acuñado por el TJCE (actual TJUE) y asumido por la Comisión en la Comunicación de 1998²⁴.

24.- Esta posibilidad fue introducida en el caso *Textil italiano*, de 27 de julio de 1974, más como *obiter dicta* que como *ratio decidendi* (s. 15) En materia fiscal, esta justificación fue expresamente reconocida por la Comunicación de 1998 y en el caso *Maribel bis/ter* (párrafo 33), de 17 de junio de 1999, AS. C-75/97.

En realidad, como han indicado algunos autores, este elemento, que no se contempla en el art. 107.1 del TFUE, no debería constituir una justificación “a posteriori” de una “ventaja”, sino que su existencia eliminaría el propio concepto de beneficio (Laroma Jezzi, P. p. 107-108), ya que supondría que la medida constituye una mera expresión de los principios del sistema, y por tanto, supone una adaptación del mismo a una situación que no es la “standard” o general. Sería una mera aplicación de la regla de tratar de forma desigual situaciones desiguales, y hacerlo de acuerdo con los criterios del propio sistema. Sin embargo, su utilización como eventual justificación posterior, sometida además a la prueba del Estado miembro, permite un control más estricto de las medidas, y a la vez, supone una compensación necesaria de lo riguroso de la interpretación en la existencia de ayuda (Micheau, C. p. 280). En efecto, como ha indicado el TJCE²⁵, corresponde a los Estados miembros demostrar hasta qué punto el carácter excepcional de una medida se justifica por la naturaleza y economía del sistema²⁶.

En esa línea, la Comisión ha señalado en varias ocasiones que el tratamiento diferente podría estar justificado en virtud de las especificidades del sujeto (Pascual González, M. p. 48 y 49). Así, la existencia de “diferencias objetivas” (apartado 24 de la Comunicación de 1998, y en su Decisión de 22 de Diciembre de 1999, *Ramondín*, DO L 318, de 16 de diciembre de 2000), o de limitaciones derivadas de su régimen jurídico, o cargas económicas específicas y concomitantes al sujeto o la actividad, podrían justificar un tratamiento fiscal diferenciado²⁷.

En la jurisprudencia se considera como una excepción a la existencia de ayuda, a pesar de que se produzca una derogación o beneficio; esto es, en un juicio posterior. Así, en la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*, punto 42, se afirma que una medida que encuentre justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscribe, no reúne el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para el beneficiario.

Sin embargo, también se produce cuando (Sentencia de 6 de septiembre 2006, As. C-88/03, Azores, punto 52) una ventaja fiscal “no constituye un régimen de excepción del régimen general de imposición, sino que se dirige a compensar otros aspectos del sistema impositivo que crean una situación de desventaja a costa del beneficiario (STJCE 29 abril, As. C-308/01, *Gil Insurance*, puntos 72 y ss. O bien “está basada en la lógica de la medida o de la técnica impositiva” a la luz de la naturaleza y de la estructura del sistema fiscal en el que se inserta (Sentencia de 10 de enero de 2006, As. C-222/04, Caja de Ahorros de Florencia). También en el caso de que “constituye una adaptación del sis-

25.- Sentencia de 29 de abril de 2004, As. C-150/01, Países Bajos/Comisión, apartado 43. En el mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Ligerio de 12 de junio de 2003, apartado 65.

26.- COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS “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 de las empresas”, 1.1.5.1. Justificaciones aceptadas por la Comisión (C (2004) 434).

27.- COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS “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 de las empresas”, 1.1.5.2. Justificaciones rechazadas por la Comisión (C (2004) 434).

tema general a características específicas de las empresas beneficiarias” (STJCE 15 diciembre 2005, As. C-66/02, Italia/Comisión, punto 101).

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la justificación en la “naturaleza o economía del sistema “no significa que cualquier “diferencia objetiva” legitime un trato beneficioso –lo que únicamente diferenciaría las ayudas individuales de los sistemas de ayudas²⁸–, sino que los criterios de selección de los beneficiarios deben ser inherentes a la lógica del sistema fiscal en cuestión. Y aquí cabe plantearse si la Comisión y el TJUE son los órganos indicados para conocer la lógica de los sistemas tributarios internos de los EEMM (Panayi, C, p. 29). De hecho, este desconocimiento de los matices del sistema seguramente será un factor coadyuvante a que se tome como referencia, en todo caso, el régimen “general” o “mayoritario”, puesto que no se analizarán todas las normas del sistema.

La dificultad estriba en determinar qué fundamentos o criterios del sistema se consideran, en la opinión del Tribunal y la Comisión, justificadores del tratamiento diferencial; esto es, inherentes al sistema tributario. Tanto la Comisión como los Tribunales de justicia han sostenido que existe una diferenciación entre objetivos “intrínsecos” y “extrínsecos” al sistema tributario²⁹. Por lo tanto, para que una medida no fuera ayuda no bastaría con que existieran razones para el tratamiento desigual: haría falta que dichas razones pudieran basarse en los principios intrínsecos al sistema tributario (Rossi Maccanico, P. 2009, p. 73-74).

Podría parecer obvio que entre los elementos que compondrían esta lógica interna del sistema estarían los objetivos de capacidad económica, igualdad, progresividad y redistribución que se pueden considerar inherentes a los sistemas tributarios europeos, y de hecho así lo defiende gran parte de la doctrina, especialmente la española e italiana (Laroma Jezzi, p. 107; Soler Roch; Martín López, p. 350; Pascual González). El TJCE ha considerado a los principios de igualdad tributaria y de capacidad económica “fundamentos del sistema tributario español³⁰”.

El problema es que la mayoría de los sistemas tributarios incluyen entre sus fines la incentivación de determinadas conductas, y en particular, por razones de política social. En ese sentido, varias observaciones caben hacer al respecto de la diferenciación entre objetivos internos y externos:

28.- En ese sentido, Caso C-409/00, España/Comisión, de 13 de febrero de 2003, apartado 49; Sentencia del TPI de 23 de octubre de 2002, Alava, asunto 436-48/99, apartados 58-63.

29.- En esa línea, en la Comunicación de 1998 (punto 26), la Comisión distinguía entre los objetivos del sistema tributario (intrínsecos a éste) y objetivos del régimen tributario específico, ajenos al sistema (extrínsecos), entre los que se encontraban los objetivos sociales o regionales. Esta misma diferenciación es sostenida por el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en el Asunto C-6/97, Italia/Comisión, y ha sido confirmada en la STPI de 6 de marzo 2002, As. T-92/00 y 103/00, Ramondín. También por el TJCE en la Sentencia de 6 septiembre de 2006, República Portuguesa versus Comisión, C-88/03, que identifica la naturaleza del sistema tributario como justificación de la medida con la “coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general” y en su párrafo 21, donde se indica que: “debe distinguirse entre por una parte, los objetivos atribuidos a un esquema tributario particular que son intrínsecos a él, y, en la otra, los mecanismos inherentes en el sistema tributario que son necesarios para la consecución de tales objetivos.”

30.- Así, el TJCE en el asunto C-501/00 Reino de España, Diputaciones Forales, Gobierno del País Vasco /Comisión, sentencia de 15 de julio de 2004.

En primer lugar, la contradicción existente entre esta teoría y la propia dicción de la Comunicación de 1998, que calificó de objetivo interno del sistema tributario la protección específica a las PYMES (apartado 27), considerándola equivalente a la progresividad de un baremo impositivo (Florindo Gijón, p. 114). En segundo lugar, la postura del TJCE sobre la capacidad de los objetivos sociales para justificar una medida con base en la “naturaleza o economía del sistema” no resulta demasiado clara. Es conocida su postura de partida, según la cual, el objetivo perseguido por una medida resulta irrelevante para su calificación, dado que lo importante es el resultado de la misma³¹. Es más, el incentivo por motivos sociales parece formar parte del mismo concepto de Ayuda³².

Sin embargo, en ocasiones los objetivos sociales, económicos, medioambientales o de otras políticas estatales parecen ser capaces de justificarlas³³. Resulta paradigmática, en este sentido, la STJCE 9 de mayo 2001, C-143/1999, *Adria Wien Pipeline*, en que tanto la opinión del Abogado General Misho como la del Tribunal se decantan por no alargar excesivamente el concepto de selectividad, y no negando la posibilidad de justificación de una medida por razones medioambientales.

En el ámbito de la fiscalidad cooperativa, la cuestión resulta relevante en la medida en que pueda aplicarse esta justificación en el tratamiento desigual, por razón de las finalidades del propio sistema tributario.

La cuestión se planteó en la deducción en la base imponible de los retornos capitalizados en el régimen noruego. Según las autoridades de Noruega, la medida cuestionada, ya descrita, no sería selectiva porque, respondería a la misma lógica que no grava en el Impuesto sobre Sociedades las aportaciones a capital por parte de socios.

Según el Órgano de Vigilancia, sin embargo, sí lo sería, y ello porque no existe relación entre el motivo de la medida: compensar las dificultades de acceso al capital por parte de las cooperativas, y la lógica de dicho sistema. Según el Órgano de vigilancia, el sistema a cuya lógica hay que atenerse es la imposición sobre los beneficios de las sociedades, y en tal impuesto no se considera renta las aportaciones a capital.

31.- En ese sentido, STJCE de 2 de julio de 1974, as. 173/73, *Industria textil italiana*, Rec. Pág. 709, punto 2, y pág. 719, fundamento 27.

32.- Así, la STJCE Denkvit de 27 marzo 1980, rec. 1228, as. 61/79, califica de ayudas de Estado “las decisiones de los Estados por las que éstos últimos, para alcanzar objetivos económicos y sociales que le son propios ponen, mediante decisiones unilaterales y autónomas, a disposición de las empresas o de otros sujetos de derecho recursos, procurándoles ventajas destinadas a favorecer la realización de los objetivos económicos o sociales perseguidos. El Tribunal también se ha manifestado en el sentido de que el carácter social de las medidas no evitan que sean consideradas ayudas en la Sentencia de 24 de febrero de 1987, *Deuflil contra Comisión*, as. 310/85, apartado 8, así como en el caso *Maribel bis/ter*, Sentencia de 17 de junio de 1999, *Asunto C-75/97*

33.- Así, en la Sentencia *Comisión/ Italia*, de 18 de enero de 1980 (as. 21/79), señala que el Derecho comunitario no prohíbe reducciones o beneficios fiscales por “motivos legítimos económicos y sociales”. También en la STJCE de 26 de septiembre de 1996, C-241/94, *Francia/Comisión*, el Tribunal considera que existe ayuda de Estado por la presencia de poderes discrecionales, pero no porque la medida tenga carácter social. En la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Azores (C-88/03)*, el Tribunal considera inherente a la lógica del sistema el respeto a la capacidad contributiva en una lógica de redistribución (p. 82), pero de ello no se deduce que cualquier actuación sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social pueda considerarse justificada.

Tampoco en Italia las dificultades de financiación de las cooperativas se ha considerado un elemento para enervar la calificación de ayuda del régimen del *préstito sociale*³⁴. La Comisión se ha pronunciado en el sentido de que esta medida beneficia a las cooperativas, ya que mejora sus posibilidades de financiación, y además, presupone que estos préstamos no se hacen por los socios como tales, sino como meros inversores, ya que no constituyen la actividad típica de la cooperativa. Por lo tanto, el término de comparación sería el del resto de inversiones, y por tanto, constituye ayuda y además, incompatible (p. 156-160).

5.- La compatibilidad de las dotaciones a Reservas irrepartibles

Ya hemos señalado cómo la Comisión considera que el tratamiento de las dotaciones a la Reserva indivisible italiana constituye ayuda de Estado. Consecuentemente, la Comisión, en sus observaciones preliminares en el caso italiano (E1-2008), trata posteriormente la cuestión en sede de compatibilidad de la ayuda. En este ámbito, los razonamientos de la Comisión contradicen lo expresado en sede de existencia de ayuda, en el sentido de que se consideraba allí que no había motivo para establecer una diferencia de trato en relación con la naturaleza y economía del sistema de tributación de los beneficios de las sociedades.

En efecto, considera que podrían ser consideradas compatibles (p. 135-138), ya que, teniendo en cuenta las exigencias del principio de mutualidad, debe distinguirse entre *cooperativas de mutualidad prevalente* y aquellas que no lo son (p. 123-125), por las siguientes razones:

- Porque la promoción de la mutualidad a través del modelo cooperativo puede verse como un objetivo de interés común, reconocido por la Comunicación sobre promoción de las cooperativas en Europa³⁵;
- Porque las cooperativas de mutualidad prevalente (ahora sí?) se apoyan en el principio de mutualidad: en efecto, sólo ellas tienen restricciones en su régimen jurídico y generan importantes efectos sociales y de desarrollo económico.

Cabe decir, sin embargo, que el razonamiento sería perfectamente válido para determinar que no existe ayuda, puesto que existen motivos basados en la lógica del sistema de tributación de los beneficios de las sociedades que justifican el trato diferente; y no para declararla compatible. De hecho, la

34.- Regulado en el art. 13 DPR 601/1973, su régimen fiscal se prevé en el art. 20 del DPR 95/1974.

35.- Ya citada, de 23 de febrero de 2004 (COM (2004) 18 final).

propia Comisión califica la medida como destinada a compensar determinadas cargas específicamente impuestas a a las cooperativas, lo que enervaría la existencia de beneficio. Por lo tanto, no resulta fácilmente explicable este desvío de la cuestión hacia el terreno de la compatibilidad, salvo en clave de que es en este ámbito donde la Comisión goza de máxima discrecionalidad.

Por otra parte, en la Decisión de 15 de diciembre de 2009, sobre el caso español, la Comisión no se pronunció sobre esta posible compatibilidad, a pesar de que el tratamiento fiscal español de las dotación al Fondo de reserva irreplicable guarda evidentes similitudes con el de la Reserva indivisible italiana.

6.- La Opinión del Abogado General en la cuestión prejudicial italiana

En la cuestión prejudicial planteada por la Corte di Cassazione ante el TJUE acerca del régimen fiscal de las cooperativas italianas, ya se ha emitido la Opinión del Abogado General³⁶ (en adelante, AG), en la que encontramos elementos muy distintos a las posiciones adoptadas por la Comisión, e incluso por el Tribunal, y que hemos descrito hasta aquí. Dada la posibilidad de que dicha Opinión sea tomada como base de la posterior Sentencia, realizaremos una sucinta descripción de la argumentación desplegada en la misma.

El AG pone de relieve que la aplicación objetiva del “derogation test” únicamente por sus efectos produce dificultades en el tratamiento de los regímenes fiscales especiales de las empresas por razón de su forma jurídica diversa (p.65). En esa línea, considera –como lo hace cierta doctrina (Rossi-Meccanico, 2007 (1), p. 91-93; Laroma Jezzi, p. 106 y ss) y en la línea que defendíamos *supra*– que el test de razonabilidad en que consiste la justificación en la “naturaleza o economía del sistema” resulta pertinente ya para la apreciación de la existencia de ventaja (p. 69), y o únicamente a posteriori, para determinar la selectividad de la medida.

Entrando en el análisis de la medida consistente en la exención total o parcial de los rendimientos en la base imponible de las cooperativas de producción y de trabajo en función de la proporción del trabajo de los socios³⁷, el AG considera, para la aplicación del “derogation test”, que el marco de referencia para el tratamiento fiscal de las cooperativas no es el de las personas jurídicas en su con-

36.- A.G. Niilo Jääskinen, de 8 de julio 2010, casos acumulados C-78/08 y C-80/08.

37.- Art. 11.1 DPR 601/1973.

junto, dado que la diferencia de estructura jurídica de las sociedades mutuales hace imposible la comparación (p.78). El marco de referencia es, por tanto, el de dichas sociedades mutuales. Esta conclusión resulta muy relevante para el enjuiciamiento del régimen español, ya que, desde esta óptica, las medidas fiscales relativas a las cooperativas no se considerarían automáticamente una excepción al régimen “general” (de las sociedades de capital), y por tanto, constitutivas de ventaja.

En relación con el criterio de selectividad, parte de que las “medidas fiscales adaptadas a la forma y a la estructura de la persona jurídica podrían calificarse de no selectivas en la medida en que estén justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema.” (p.87) A este respecto, considera que las cooperativas no serían comparables con las sociedades de capital, desde la lógica del sistema tributario, en la medida en que la acumulación de capital en la cooperativa no beneficia al socio (p. 104). En el caso de las cooperativas de trabajo, el valor añadido por el trabajo de los socios, que no es remunerado y que en la sociedad de capital sería parte del beneficio social, tiene la naturaleza de aportación a capital, y debe, por tanto, declararse exenta del impuesto a cargo de la sociedad (p. 110).

Se introduce, por tanto, en la argumentación acerca de la justificación basada en la naturaleza y economía del sistema, el elemento de las diferencias estructurales de las cooperativas en relación con las sociedades de capital, y de la diferente imputación de la renta y la riqueza que se produce en ambos modelos societarios. Esto puede resultar muy relevante para otros elementos del régimen fiscal español, en la medida en que resultan justificados por dichas diferencias estructurales (tales como el régimen de las dotaciones al Fondo de reserva obligatorio, el tratamiento de los intereses en el capital, pero sobre todo el de los retornos no distribuidos por aumentar el capital o incorporarse a un Fondo de retornos).

7.- Conclusiones

Se impone en este momento intentar determinar, como conclusiones de nuestra investigación, en primer lugar, si es necesaria una reforma de la fiscalidad cooperativa en España, y en segundo lugar, en caso de llegar a una conclusión positiva, qué criterios o parámetros podríamos utilizar para realizarla, sin riesgo de incurrir en incompatibilidad con lo dispuesto en el art. 107.1 TFCE (versión consolidada).

Desde nuestro punto de vista, es muy difícil llegar a las conclusiones pretendidas, especialmente por lo errático de las posturas de la Comisión, y por lo poco riguroso de su planteamiento metodológico –como hemos intentado poner de manifiesto– en el control de la existencia de los elementos del concepto de Ayuda de Estado.

En cualquier caso, y respecto al primero de los interrogantes planteados, ciertamente el régimen fiscal de las cooperativas sólo se ha visto afectado por la Decisión de 14 de Diciembre de 2009 en relación con la posibilidad que tenían las cooperativas agrarias de distribuir carburantes, y de hacerlo a terceros, más allá del límite general del 50% del total de sus operaciones. Sin embargo, los pronunciamientos realizados *obiter dicta*, como señalábamos al principio, añadidos a los emanados en otros procedimientos en el resto de países europeos, colocan a dicho régimen en una posición de fragilidad, en el momento actual.

Por lo tanto, parece más operativo centrarse en los parámetros de una eventual y futura reforma, para el caso de que ésta tuviera que producirse. En este punto, también nos encontramos con la dificultad de la falta de un criterio uniforme de la Comisión y del Tribunal. Sin embargo, podemos llegar a conclusiones, aunque sean necesariamente de trazo grueso, sobre determinados núcleos de cuestiones.

Parece evidente de los pronunciamientos de la Comisión que el marco de referencia para determinar si existe o no excepción al “tratamiento normal” es el régimen general del Impuesto sobre Sociedades (o cualquier otro impuesto implicado), lo que resulta bastante criticable, por varias razones. En primer lugar, porque con un marco tan amplio, como hemos visto, es prácticamente imposible que no se considere ventaja cualquier minoración en el impuesto. Parecería que debería tenerse en cuenta como marco de referencia el tratamiento de actividades similares, o de Entidades con características similares (como el conjunto de las Entidades de la Economía social). Y esta parece la línea apuntada por el AG Jääskinen.

En cuanto a los requisitos o elementos necesarios para que las cooperativas merezcan un tratamiento especial, parece evidente que en este punto el único elemento o criterio tenido en cuenta por la Comisión es la operatividad de la cooperativa con socios o “principio de mutualidad”. No tiene en cuenta ninguna otra característica justificadora de un tratamiento especial. En particular, los *hándicaps* que le produce su regulación (necesaria para cumplir las finalidades sociales que se le atribuyen) no han sido merecedoras de su atención en este sentido, y sólo de forma muy residual, para un eventual juicio de compatibilidad.

Por otra parte, además, la Comisión aquí adolece de falta de precisión en sus pronunciamientos. En efecto, como hemos señalado, no queda claro si sólo merecen un tratamiento especial las cooperativas que operan únicamente con socios, o también aquellas que actúan prevalentemente con socios. La diferencia, sin embargo, es importante. Ahora bien, de lo expuesto sí podríamos concluir en primer lugar, que en una eventual reforma del régimen fiscal de cooperativas, la aplicación de un régimen especial debería quedar reducida a aquellas que actuaran prevalentemente con socios. En segundo lugar, que las cooperativas que sólo operaran con socios podrían quedar exentas en el Impuesto sobre Sociedades, conclusión ésta que ya se desprendía de la Comunicación de la Comisión de 1998.

En efecto, en relación con las operaciones con terceros, también parece poder desprenderse de los distintos pronunciamientos que el tratamiento de los rendimientos de las operaciones con socios podría ser merecedor (no es una conclusión que se dé siempre de forma positiva) de un trato diferente, pero no así los derivados de operaciones con terceros. Para el régimen fiscal español de cooperativas, esta postura de la Comisión parecería abogar por la conveniencia de mantener (al menos para las cooperativas más grandes) el régimen de separación de resultados, a pesar de las muchas críticas recibidas por parte del sector, que lo acusa de complicar extraordinariamente la liquidación del Impuesto.

En relación con el tratamiento de las dotaciones a Fondos irrepantibles, y a la vista de los pronunciamientos realizados en España y en Italia, parece claro que para la Comisión dichos Fondos no se diferencian de las reservas obligatorias de las sociedades de capital, lo cual no puede por menos que parecer absurdo a la vista de la lógica de nuestro sistema de tributación de sociedades, en que impera la idea de integración. Pero además, en el régimen fiscal español de cooperativas la Comisión no es consciente de que la dotación deducible coincide con el porcentaje mínimo de operaciones con socios, con lo que teóricamente toda ella lo sería por tener dicha condición, y no por ir destinada al FRO.

Por último, en punto a los instrumentos de capitalización de la cooperativa a través de los socios, es donde cabe llegar a conclusiones más preocupantes para la fiscalidad de las cooperativas. En efecto, como es sabido, y desde luego lo es por la propia Comisión, este tipo de Entidades tiene, con independencia de su tamaño, dificultades reales para el acceso a financiación propia y externa, derivadas de su propia mecánica de funcionamiento, a su vez necesaria para el cumplimiento de las externalidades positivas que generan. Es el ámbito propio para entender razonables de acuerdo con la "naturaleza o economía del sistema" la existencia de incentivos, o al menos de tratamientos que no penalizaran fiscalmente la financiación de la cooperativa mediante retornos no distribuidos, o a través de aportaciones a capital voluntario o préstamos de los socios. Este ha sido el sentido de la opinión del Abogado General en la cuestión prejudicial italiana. Y sin embargo, la Comisión aquí ha sido inflexible, tanto como el Órgano de Vigilancia de la EFTA. Ni siquiera se ha planteado la compatibilidad de la medida. Es, además, especialmente inconsistente si se compara con los pronunciamientos de la propia Comisión respecto de la necesidad de que tanto cooperativas como PYME vean facilitados su acceso al capital de riesgo.

Bibliografía

- ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2009): "La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿una respuesta adecuada a las necesidades del sector?", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 20, Diciembre.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2003): "Tratamiento Fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado", *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº14.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2008): *Fiscalidad de las cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado*, CCAE, Madrid.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2010): "La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales: apuntes para una reforma", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 102, segundo cuatrimestre.
- BACON, K. (1997): "State aids and general measures", 17 YEL
- BACON, K. (2003): "The concept of State aid: The developing jurisprudence in the European and UK Courts", *ECLR*, 2003, número 2.
- CÁRDENAS ORTIZ, R. (2003): *Las ayudas de Estado y el Derecho comunitario*, IEF nº 3.
- FLORINDO GIJON, F. (2003): "El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales", *Crónica Tributaria* nº 109, pp. 101-118.
- GOLFINOPOULOS, C. (2003): "Concept of selectivity in State aid definition following the Adria-Wien judgement- Measures justified by the "nature of general scheme of a system", *ECLR*, 10, pp. 543-549.
- HOCINE, M. (2002): "Aides fiscales: la Commission procede à l'examen approfondi du critère de la selectivité dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises", en *Competition General-directorate of the European Comisión: Competition Policy, Newsletter nº 1*, Febrero.
- KURCZ, B. & VALLINDAS, D. (2008): "Can general measures be...selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition", *CMLR*, 45, pp. 159-182.
- LAROMA JEZZI, P. (2004): "Principi tributari nazionali e controllo supranazionale sugli aiuti fiscali", *Rivista italiana Diritto pubblico comunitario*, pp. 91 y ss.
- MANZANO SILVA, E. (2009): "Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas", *Quincena Fiscal*, 3.
- MANZANO SILVA, E. (2009): *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, número 55/2009, Editorial Aranzadi, Pamplona.

- MARTÍN JIMÉNEZ, A. "El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea (1)", *Revista de Derecho Financiero*, nº 109-110, pp. 111 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*, nº 196.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- MERINO JARA, I. (2007): "Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado", *Revista Vasca de Economía social*, nº 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.
- MICHEAU, C. (2008): "Tax in State aid review: a debatable case practice", *EC Tax Review*, 2008-6 pp. 276-284.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2006): "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en material de ayudas de Estado de naturaleza tributaria", *CREDF*, nº 132, pp. 825 y ss.
- O'BRIEN, M. (2005): "Company taxation, State aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced co-operation?", *European Law Review*, n. 30, abril.
- PANAYI, C. "State aid and Tax: the third way?", *Intertax*, volume 32, issue 6/7.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M. (2009): "La fundamentación de las exenciones en el derecho comunitario: el principio de ponderación", *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 12.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2008): *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- ROSS, M. (2000): "State aid and national courts: definitions and other problems- A case of premature emancipation?", *CMLR*, nº 37, pp. 401-423.
- ROSS, M. (1995): "State aids: maturing into a constitutional problem", 15 YEL.
- ROSSI-MECCANICO, P. (2007): "The specificity criterion in fiscal aid review: proposal for State aid control of direct business tax measures", *EC Tax Review*, vol. 16, nº 2, pp. 90-103.
- ROSSI-MECCANICO, P. (2007): "Fiscal State aid goes global", *EC Tax Review*, 2007-3, pp. 133 y ss.
- ROSSI-MECCANICO, P. (2009): "The Gibraltar judgment and the point on selectivity in Fiscal aids", *EC Tax Review*, 2009-2, pp. 67 y ss.
- SOLER ROCH, M.T. (2006): "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 14.
- SMITH, M. P. "How adaptable is the European Commission? The case of State aid regulation", *Journal of Public Policy*, 21, 3, pp. 219-238.