



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, Octubre 2010, pp. 53-72

Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas

José Manuel Tejerizo López
Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

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

Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas

José Manuel Tejerizo López

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

RESUMEN

La Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 2009 parece haber cuestionado el régimen fiscal especial de las Cooperativas. Al hilo de ello realizamos un examen de las características esenciales de este régimen.

A pesar de esta Decisión, nosotros creemos que el régimen fiscal de las Cooperativas se encuentra legitimado por los principios y normas comunitarias, porque ya no es tan favorable para las Cooperativas de cómo lo fue en 1990.

También hay que tener en cuenta que las Cooperativas tienen unos límites en su actuación, y persiguen unos objetivos de política económica y social que justifican sobradamente la adopción de medidas fiscales específicas.

En fin, buena parte de los beneficios fiscales de las Cooperativas ya existía en el momento en que España ingresó en la UE; y es prácticamente imposible que algunos de ellos superen el límite de minimis establecido por la propia UE.

PALABRAS CLAVE: Cooperativas, Régimen tributario especial, Unión Europea, Ayudas de Estado, sistema tributario español.

CLAVES ECONLIT: H320, H230, K340, P130, Q130.

Quelques réflexions sur le régime fiscal des coopératives

RESUME : La décision du 15 décembre 2009 de la Commission semble avoir remis en question le régime fiscal particulier des coopératives. Tout au long de ce travail, nous examinons les caractéristiques essentielles de ce régime.

Malgré cette décision, nous croyons que le régime fiscal des coopératives est rendu légitime par les principes et les normes communautaires car il n'est déjà plus aussi favorable pour les coopératives qu'il ne l'était en 1990.

Il faut également tenir compte du fait que les coopératives sont limitées dans leur action et qu'elles poursuivent des objectifs de politique économique et sociale qui justifient amplement l'adoption de mesures fiscales spécifiques.

Enfin, une bonne partie des avantages fiscaux des coopératives existaient déjà lorsque l'Espagne a rejoint l'UE et il est pratiquement impossible que certains d'entre eux dépassent la limite des minimis établie par l'UE elle-même.

MOTS CLÉ : Coopératives, Régime fiscal particulier, Union européenne, Aides de l'Etat, Système fiscal espagnol.

Some reflections on the tax regime for cooperatives

ABSTRACT: The Decision of the Commission of 15 December 2009 appears to have questioned the special tax regime for cooperatives. In view of this, we examine the essential features of this regime.

Despite the Decision, we believe that the tax regime for cooperatives is justified in accordance with EU principles and rules, as it is no longer as favourable to the cooperatives as it was in 1990.

It should also be remembered that the cooperatives have constraints placed on their actions and that they pursue economic and social policy goals that fully justify the adoption of specific fiscal measures.

Finally, the tax advantages of the cooperatives were largely already in existence when Spain joined the Common Market and it is practically impossible for some of them to exceed the de minimis limit established by the EU itself.

KEY WORDS: Cooperatives, special tax regime, European Union, state aid, Spanish tax system.

1.- Introducción

El vigente régimen fiscal de las Cooperativas, como es de sobra conocido, se encuentra regulado en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre (en adelante Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 1990). En unos tiempos caracterizados por la volatilidad de las normas tributarias (algunas no llegan a estar vigentes ni siquiera un año), el hecho de que la normativa fiscal de las Cooperativas esté a punto de cumplir de 20 años es un hecho insólito. Y lo es más si tenemos en cuenta que, como ya he señalado en otras ocasiones¹, ha sobrevivido a una modificación completa tanto de la regulación de las cooperativas en general, como de los tributos a los que afecta el régimen fiscal en cuestión.

También he escrito, y por tanto no volveré sobre ello, que tal circunstancia plantea tres tipos de problemas: unos de pura interpretación jurídica, porque deben cohonestarse normas de muy diversa procedencia. Así, resulta necesario aplicar el Estatuto fiscal de las Cooperativas de 1990 junto con una nueva (ya no tanto) Ley estatal de cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de julio), con diversas Leyes de cooperativas dictadas por determinadas CC AA, con las nuevas normas (que tampoco lo son tanto) de los tributos a los que afecta el régimen especial de estos entes y, por último, con la nueva (esta sí mas reciente) regulación de la contabilidad mercantil. Otros problemas se refieren a la justificación constitucional de un régimen tributario especial de las Cooperativas. Y otros, en fin, afectan a la adecuación de este régimen fiscal especial a las normas de la Unión Europea (UE) que prohíben las ayudas de Estado por que ello supone una vulneración de las reglas de la libre competencia.

Las líneas que siguen tienen por objeto sintetizar el régimen fiscal vigente de las Cooperativas y enjuiciar los pronunciamientos recientes sobre la materia. Para ello, resulta imposible no tener en cuenta la Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 2009 (Decisión 2010/473/CE, DO de 4 de septiembre de 2010. L 235/1 y siguientes) (en adelante Decisión de la Comisión de 2009) que, si bien se refiere exclusivamente a ciertas normas que afectan solo a las cooperativas agrícolas, parece adelantar, como ha puesto de relieve ALGUACIL MARI¹, lo que los órganos comunitarios piensan del régimen especial que nos ocupa. También podemos adelantar que esta Decisión muestra, a nuestro modo de ver, escaso rigor jurídico en alguno de sus fundamentos.

1.- El régimen tributario de las cooperativas en España: aspectos generales, Revista Vasca de Economía Social, nº 4 (2008), págs. 41-77. Aunque con anterioridad ya habíamos dedicado alguna atención al régimen fiscal de las Cooperativas, las referencias que hacemos en el texto a trabajos anteriores sobre este tema aluden, salvo indicación en contrario, al que acabamos de citar.

Además, hemos utilizado ideas de numerosos trabajos que ilustres autores han ido publicando a lo largo del tiempo, algunos de los cuales citamos en la bibliografía final. En especial, tengo que agradecer públicamente a la Profesora Alguacil Mari que me haya permitido leer un trabajo inédito sobre la materia (Fiscalidad de las cooperativas españolas y ayudas de Estado), del cual he extraído no pocas sugerencias. Con todo, el autor es el único responsable de los posibles errores y equivocaciones.

Por seguir con esta última cuestión, también hemos hecho hincapié otras veces en ciertas afirmaciones que no resulta ocioso reiterar ahora, aunque sea de forma sintética:

1) En primer término, que la creación del Ordenamiento jurídico a través de la resolución de casos concretos, que es algo importado por la UE del Derecho anglosajón, no resulta fácil para quienes no están acostumbrados a utilizar este método deductivo. Lo pone de relieve, por lo que ahora nos interesa, una simple lectura de la Decisión de la Comisión de 2009 que, además de decir exactamente lo contrario de lo que se dijo en la Decisión sobre el mismo asunto de 11 de diciembre de 2002 (Decisión 2003/293/ CE, DO de 6 de mayo de 2003. L 111/24 y siguientes) (en adelante Decisión de la Comisión de 2002), sin que haya cambiado lo más mínimo el marco normativo sobre el que se dictó esta última, contiene muchas contradicciones internas, algunas de las cuales tendremos oportunidad de destacar.

2) Y, en segundo lugar, que la UE ha contemplado, y creo que todavía contempla, el fenómeno cooperativo con una actitud que, por no cargar excesivamente las tintas, podemos calificar de ambiguo. Es evidente que no podemos extendernos sobre esta cuestión, pero para demostrar lo que decimos, y a falta de su lectura íntegra (que dejamos a los lectores curiosos) basta con citar algunos párrafos sueltos de la Comunicación de la Comisión de 23 de febrero de 2004 al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa (Doc. COM/2004/18 final)

Así, en su apartado 1.2 (*Objetivos de la Comunicación*) se dice:

“Los puntos principales de la Comunicación son los siguientes:

- *fomentar una mayor utilización del modelo cooperativo en Europa, mejorando la visibilidad, las características y la comprensión del sector;*
- *seguir mejorando la legislación europea sobre cooperativas; y*
- *mantener y mejorar la situación de las cooperativas, así como su contribución a los objetivos comunitarios”.*

En el apartado 2.2.3 (*Acceso a la financiación*), se puede leer:

“En lo que respecta a la financiación pública, la Comisión invita a los Estados miembros a garantizar que las iniciativas de financiación de empresas sean también accesibles y adecuadas para las cooperativas. Asimismo, habida cuenta de las necesidades específicas de las cooperativas, la Comisión analizará si resulta pertinente incluir una referencia específica en el Fondo Europeo de Inversiones”.

Y, en fin, en el apartado 3.2.6 (*Tratamiento fiscal apropiado y otros «beneficios»*) se afirma:

“Aunque puede aceptarse cualquier tratamiento fiscal específico, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas debe respetarse el principio que establece que cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula y no debe ser una fuente de competencia desleal. Además, cualquier otro «beneficio» no debe servir para que cooperativas ficticias aprovechen la fórmula cooperativa para escapar a sus obligaciones sobre publicidad y gobernanza empresarial. La Comisión invita a los Estados miembros a que, cuando estudien un tratamiento fiscal apropiado y proporcional para el capital social y las reservas de las cooperativas, velen para que dichas normas no creen situaciones que limiten la competencia.”

Resumiendo, y por utilizar un refrán común, parece claro que a la hora de definir su política frente a las Cooperativas, la Comisión se cura en salud encendiendo una vela a Dios y otra al diablo.

Y una vez dicho esto, dedicaremos un apartado a examinar el Impuesto sobre sociedades, donde se encuentra lo que podría denominarse el “núcleo duro” del régimen fiscal de las Cooperativas, y otro a estudiar el resto de los tributos en los que existen normas específicas que afectan a las Cooperativas.

2.- El régimen especial del Impuesto sobre Sociedades

Acabamos de decir que el núcleo fundamental del régimen especial de las Cooperativas se encuentra en el Impuesto sobre sociedades. A él también hemos dedicado nuestra atención en otros escritos, por lo que a lo dicho allí nos remitimos. A los efectos que nos interesan, baste decir ahora lo siguiente:

1) la legislación contempla hasta ocho tipos distintos de Cooperativas, cada una de las cuales tienen reglas específicas, en unos casos muchas y complejas, y en otros casos muy pocas y sencillas. Parece claro que esta fragmentación de la regulación fiscal de las Cooperativas no es sostenible hoy día desde un punto de vista racional, por lo que, dejando de lado ciertas Cooperativas para las que, por su objeto, puede aceptarse la existencia de normas propias (un ejemplo puede ser el de las Cooperativas de crédito), tal número debe simplificarse. A este respecto podría volverse al sistema de la regulación de 1969 (que volverá a salir en estas líneas) que simplemente distinguía entre las Cooperativas protegidas y las no protegidas.

2) El régimen especial de las Cooperativas en el Impuesto sobre sociedades se puede resumir del modo siguiente, como también hemos hecho otras veces:

a) Normas relativas a la base imponible:

- Valor de mercado en las operaciones cooperativa – socios.
- Distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos.
- Libertad de amortización de activos adquiridos en los tres primeros años.
- Consideración como gasto de la dotación al fondo de educación y promoción.
- Consideración como gasto del 50% del fondo de reserva obligatoria.

b) Normas relativas a los tipos de gravamen:

- 20% para las operaciones cooperativas de las cooperativas protegidas.
- 25% para las operaciones cooperativas de las cooperativas de crédito.
- Exención parcial de las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

c) Normas referidas a la deuda tributaria:

- Compensación de las pérdidas en la cuota de los cinco años siguientes.
- Bonificación del 50% para las cooperativas especialmente protegidas.
- Bonificación del 90% para ciertas cooperativas de trabajo asociado.
- No deducción por doble imposición en los retornos cooperativos.

3) Este régimen aparenta ser muy favorable, y así parece que lo ha considerado la Comisión Europea, pero creemos que esta es una conclusión muy apresurada, sobre todo si, al desgranar las normas que componen tal régimen, se comparan con la regulación general que tiene hoy día el Impuesto sobre sociedades. Esta comparación nos lleva a la conclusión de que el presunto trato fiscal favorable de las Cooperativas no lo es tanto. Así:

a) La norma en virtud de la cual las operaciones entre las Cooperativas y sus socios deben ser valoradas a precio de mercado es hoy día una regla que se aplica con carácter general a todas las sociedades (artículo 16 del Texto refundido regulador del Impuesto). Incluso se exige para este tipo de operaciones la realización y conservación de una documentación que, a pesar de haber sido simplificada recientemente, no deja de ser muy compleja y cuya ausencia es objeto de duras sanciones pecuniarias. Por tanto, no existe en este extremo trato alguno de favor a las Cooperativas.

b) Es evidente que la necesidad de distinguir entre resultados cooperativos y extracooperativos supone un coste añadido que hace elevar, para las entidades que nos ocupa, lo que se ha denominado “presión fiscal indirecta”. No solo no hay trato de favor, sino que las Cooperativas, en este punto, están peor tratadas que el resto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades. Y no se puede

decir que los beneficios tributarios en la base y en la cuota, a que nos referiremos enseguida, imponen la necesidad de llevar una doble contabilidad, porque la normativa está llena de beneficios fiscales para cuya efectividad basta una mera mención en los modelos de declaración del Impuesto sobre sociedades, sin que se necesite que estén reflejados expresamente en la contabilidad social. La imputación de las operaciones a plazo al ejercicio en que se realicen las operaciones, sin atender al criterio del pago o cobro (artículo 19, 4 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades), o el tratamiento de la reinversión de los beneficios extraordinarios (artículo 42 del mismo Texto refundido) pueden ser ejemplos bastante ilustrativos de lo que queremos decir.

c) En cuanto a la libertad de amortización de los activos adquiridos en los tres primeros años hay que señalar que no resulta tan diferente del trato que reciben las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto sobre sociedades (artículo 109 del Texto refundido), entidades que, según las estadísticas oficiales del Ministerio de Economía y Hacienda constituyeron en 2007 (último año publicado) el 86,44 por ciento de los sujetos pasivos del Impuesto.

d) La consideración como gasto de la dotación al fondo de educación y promoción, o de parte del fondo de reserva obligatoria (el 50 por ciento) tampoco es exclusiva de las Cooperativas. Por ejemplo, las Cajas de Ahorro, con las que las Cooperativas guardan grandes similitudes, y que intervienen en el mercado financiero en pie de igualdad con los bancos; los beneficios puestos de manifiesto por la entrega de bienes del Patrimonio histórico español; o las subvenciones otorgadas para determinadas actividades forestales gozan de beneficios similares. Todo ello sin contar la gran cantidad de subvenciones derivadas de las políticas sectoriales de la UE que no se someten a gravamen.

e) Los tipos de gravamen que soportan las Cooperativas son en la actualidad muy parecidos a los que soportan las pequeñas y medianas empresas que, como hemos señalado, constituyen el grueso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades español.

f) Las reglas sobre la compensación de pérdidas es claramente desfavorable a las Cooperativas. Dejando de lado, como hemos hecho otras veces, la cuestión de si es mejor una deducción en la cuota (como sucede para las Cooperativas) que en la base (como ocurre con carácter general), lo cierto es que mientras las primeras solo disponen de tres años para compensar las pérdidas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades disponen nada menos que de quince años (artículo 25, 1 del Texto refundido del Impuesto) para hacerlo. Parece evidente que poco beneficio sacan las Cooperativas de sus reglas especiales en este particular.

g) Ciertamente es un beneficio sustancial la bonificación de que gozan las Cooperativas especialmente protegidas (50%) o las Cooperativas de trabajo asociado (90%). Pero tampoco esto es un caso aislado en el Derecho español, que está lleno de exenciones y bonificaciones (como ocurre en el resto de los Estados de la UE, por otro lado). Por ejemplo, las Agrupaciones de interés económico, y las Uniones temporales de empresas están exentas del impuesto sobre sociedades; las Sociedades de inversión mobiliaria de capital variable (SICAV) soportan un gravamen del 1 por ciento en el

Impuesto sobre sociedades; o, en fin, las Sociedades holding residentes en España están prácticamente exentas del Impuesto (aunque es cierto que se encuentran en el punto de mira de la Comisión).

h) La inexistencia de la deducción por doble imposición para los retornos cooperativos era una medida claramente desfavorable para las Cooperativas frente al régimen general que permitía esta deducción en los dividendos o reparto de beneficios del resto de las entidades. Ahora bien, es cierto que, en este supuesto, el régimen general se ha acercado al especial de las Cooperativas, porque ahora en el IRPF no se permite la deducción por doble imposición de dividendos a cambio de una tributación proporcional, en vez de progresiva, de estos.

Resumiendo lo que hemos señalado hasta aquí, el régimen especial de las Cooperativas ya no se tan favorable como pudo serlo en 1990. Además, llama poderosamente la atención que se haya prestado tanta atención a la existencia de un régimen especial para las Cooperativas en el Impuesto sobre sociedades, en un ordenamiento como el español que conoce nada menos que diecisiete regímenes especiales en este Impuesto, muchos de los cuales consisten en la exención pura y simple del gravamen. Y llama también la atención que el régimen especial de las Cooperativas solo haya sido denunciado por la UE veinte años después de su establecimiento (volveremos sobre esto enseguida).

En este contexto resulta especialmente criticable la Decisión de la Comisión de 2009. Para empezar podemos hacer mención a ciertos aspectos formales (pero no por ello menos importantes):

1) En primer lugar hay que destacar que, como hemos apuntado antes, ha supuesto un giro copernicano respecto de lo acordado por la misma Comisión en la Decisión de 2002. Lo llamativo del cambio de postura radica en que entre una y otra no ha mediado (que sepamos) otro acontecimiento o circunstancia jurídica distinta que la sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Segunda) de 12 de diciembre de 2006, recaída en el Asunto T-146/03, *Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad Autónoma de Madrid y Federación Catalana de Estaciones de Servicios*, que, si bien anuló el artículo 1º de la Decisión de 2002 citada, lo hizo por razones que nada tienen que ver con el Impuesto sobre sociedades, sino con el resto de los tributos contemplados en el Estatuto fiscal de las Cooperativas de 1990, como tendremos oportunidad de ver (en adelante nos referiremos a esta sentencia como STUE de 2006).

Dicho de otro modo, la Comisión no debería haberse pronunciado de nuevo sobre el régimen fiscal de las Cooperativas en el Impuesto sobre sociedades porque el Tribunal no lo ha cuestionado. Si la Decisión de la Comisión de 2009 hubiera sido una sentencia judicial habría que concluir señalando que ha incurrido en un exceso de jurisdicción, pues ha resuelto sobre asuntos que el Tribunal de Justicia de la UE no ha manifestado objeción alguna, pero como se trata de una decisión administrativa lo que hay que indicar es que supone ir contra los actos propios, lo que está prohibido por el ordenamiento, tanto interno como comunitario.

Por lo que se refiere a ese último, el principio de la prohibición de ir contra los actos propios, que afecta tanto a los órganos públicos como a las personas privadas, deriva directamente de dos principios que han sido asumidos como propios del ordenamiento comunitario por el Tribunal de Justicia de la UE. Estos principios son los de protección de la confianza legítima y el de seguridad jurídica.

Al primero de los principios se refieren, por citar algunas de las más recientes, las sentencias de 22 de junio de 2006 (Asunto C-182/03, *Bélgica versus Comisión*); y 18 de junio (Asunto T-549/08, *Luxemburgo versus Comisión*), 1 de julio (dos) (Asunto T53/08, *Italia versus Comisión*, y Asunto T-62/08, *ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni*); y 8 de septiembre (Asunto T-29/05, *Deltafina*), todas estas últimas de 2010.

A título de ejemplo, en la sentencia de 18 de junio de 2010 se puede leer sobre el particular lo siguiente:

*“71 Según jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima implica que concurren tres requisitos. En primer lugar, la administración debe dar al interesado garantías precisas, incondicionales y coherentes, que emanen de fuentes autorizadas y fiables. En segundo lugar, estas garantías deben poder suscitar una esperanza legítima en el ánimo de aquel a quien se dirigen. En tercer lugar, las garantías dadas deben ser conformes con las normas aplicables (véanse las sentencias del Tribunal de 30 de junio de 2005, *Branco/Comisión*, T-347/03, Rec. p. II-2555, apartado 102, y la jurisprudencia citada, y de 23 de febrero de 2006, *Cementbouw Handel & Industrie/Comisión*, T-282/02, Rec. p. II-319, apartado 7)”*.

Y al principio de seguridad jurídica, también por citar solo sentencias recientes, se refieren las de, todas del año 2010, 25 de marzo (Asunto C-414/08 P, *Sviluppo Italia Basilicata*), 13 de abril (Asunto C-73/08, *Bressol y otros et Chaverot y otros*), 1 de julio (Asunto T-62/08, *ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni*), que hemos citado antes, 8 de julio (Asunto C-343/09, *Afton Chemical*) y 15 también de julio (Asunto C-582/08, *Comisión versus Reino Unido*).

Como ejemplo, en la sentencia de 8 de julio de 2010 se dice:

*“79 Según reiterada jurisprudencia, el principio general de seguridad jurídica constituye un principio fundamental del Derecho comunitario que exige, particularmente, que una normativa sea clara y precisa, con el fin de que los justiciables puedan conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas (véanse las sentencias de 14 de abril de 2005, *Bélgica/Comisión*, C-110/03, Rec. p. I-2801, apartado 30; de 10 de enero de 2006, *IATA y ELFAA*, C-344/04, Rec. p. I-403, apartado 68, e *Intertanko y otros*, antes citada, apartado 69)”*.

2) También desde un punto de vista formal hay que señalar que la Decisión de la Comisión de 2009 solo afecta a las Cooperativas agrícolas y solo por lo que respecta a dos aspectos concretos de su regulación:

a) La anulación de la necesidad de constituir una entidad con personalidad jurídica propia para poder vender gasóleo tipo B (que, como se sabe, está bonificado) a terceras personas no cooperativistas.

b) La desaparición del límite del 50 por ciento de operaciones realizadas con no cooperativistas para poder mantener la consideración de Cooperativa protegida.

Dicho de otro modo, al menos desde un punto de vista formal, ni el resto de las Cooperativas, ni el resto de su régimen fiscal se encuentra afectado por la Decisión de la Comisión de 2009. Precisamente este ámbito de aplicación formal, que deriva inequívocamente de lo dispuesto en su artículo 1º, que se limita a declarar la incompatibilidad de lo dispuesto en el artículo 1º del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, (en adelante Real Decreto-Ley de 2000) respecto de las Cooperativas agrarias con el ordenamiento comunitario [en especial, con el artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE], es lo que hace más ininteligible su fundamentación jurídica, porque lo cierto es que, entre otras cosas, no sabemos cuál puede ser su eficacia práctica más allá de lo indicado.

3) Por último, hay que decir que la Decisión de la Comisión de 2009 no supone en modo alguno que la cuestión haya sido definitivamente resuelta, porque ha sido recurrida ante el TJUE [Recurso interpuesto el 6 de abril de 2010 por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España y CEPES contra la Comisión (Asunto T-156/10)].

Ahora bien, dejando de lado los aspectos formales del asunto, lo más importante para nosotros son las cuestiones materiales que suscita. Es evidente que, dado el carácter de estas líneas, no podemos examinarlas y enjuiciarlas en su totalidad, que dejaremos, si acaso, para otra ocasión, pero sí queremos hacer hincapié en ciertos aspectos que nos parecen especialmente relevantes (advirtiendo que no seguiremos el orden en que se suscitan en la Decisión que, por lo que atañe a este particular, nos parece deslavazada).

1) En primer lugar hay que destacar que la Decisión de la Comisión de 2009 más que analizar lo hechos se dedica a realizar juicios de intenciones y fundamentar su postura sobre supuestos hipotéticos. Así, en varios de sus Considerandos (por ejemplo, en los números 129, 141, 153, y 164) justifica su opinión aludiendo a la ventaja que obtendrían las Cooperativas agrícolas en el supuesto de que dedicaran la mayor parte de su actividad a vender gasóleo tipo B a personas no cooperativistas.

Parece evidente que no es posible construir una argumentación jurídica sobre hipótesis que pueden o no darse en la práctica pero, sobre todo, esta forma de argumentar tiene sentido en cuanto se cumplan las hipótesis sobre las que se ha construido, y pierde todo su sentido, hasta dejar de tener utilidad alguna, en los casos en que las hipótesis no se cumplan. De este modo deja sin responder cuestiones básicas como, por ejemplo, qué pasará en el caso de que una Cooperativa agrícola, a pesar de que tiene derecho para ello, respeta el límite de no realizar más del 50 por ciento de sus operaciones con no cooperativistas ¿También estas Cooperativas están afectadas por la Decisión y tie-

nen que devolver las ayudas consistentes en las cuotas que se dejaron de ingresar por no aplicar el régimen general del Impuesto sobre sociedades? Parece evidente que de mantenerse a ultranza la postura de la Comisión estarían pagando justos (las Cooperativas que respetan los límites establecidos de antiguo) por los pecadores (las Cooperativas que ha aprovechado en marco normativo establecido en el real Decreto-Ley de 2000), si se nos permite el símil bíblico.

2) La Decisión hace hincapié en varias ocasiones (por ejemplo, en los Considerandos 140, 180, 184, 185 y 186) que las Cooperativas agrícolas obtuvieron mediante el Real Decreto-Ley de 2000 unas ventajas que antes no tenían y que, de no ser esto cierto, las partes intervinientes no ha aportado pruebas de lo contrario.

Para empezar, hay que señalar que la Decisión es un acto administrativo y no una sentencia judicial. Quiere esto decir que no está amparada por el principio declarativo que debe presidir la actuación de los tribunales y que les impide (salvo muy pocas excepciones) salirse del campo de juego que hubieran marcado previamente los intervinientes en el proceso. Nada de esto ocurre en la actuación administrativa, que debe estar presidida por el principio inquisitivo, de tal manera que, sin perjuicio de que los intervinientes en un procedimiento aleguen y prueben lo que consideren oportuno, también el órgano administrativo competente debe hacer averiguaciones y estudios que podrían influir en su decisión.

Y dicho esto, hay que señalar que lo que manifiesta la Decisión de 2009 no es cierto o, al menos no lo es totalmente, como ponemos de manifiesto a continuación:

a) La necesidad de constituir una entidad jurídica independiente para vender gasóleo B a terceras personas se impuso a las Cooperativas en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos. Antes de esta Ley no existía, por lo que no se explica porqué lo que no se cuestionaba antes de ese año se cuestiona ahora.

b) La Comisión da por cierto que los beneficios del impuesto sobre sociedades son posteriores a la incorporación de España a la UE (Considerando 184) y señala que, de no ser así, nadie se lo ha dicho (Considerando 186). Pues bien, estos beneficios existían antes de 1986. El artículo 11, III del Decreto 888/1969, de 9 de mayo, de Estatuto fiscal de las Cooperativas, establecía, para las Cooperativas protegidas una exención total durante los primeros diez años de funcionamiento, y una bonificación del 50 por ciento de la cuota con carácter permanente a partir de ese momento, y este Estatuto estuvo vigente (según se desprende de lo dispuesto en la Disposición transitoria cuarta de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades) hasta que fue derogado por el de 1990.

En definitiva pues, hay que considerar que este beneficio formaba parte del ordenamiento jurídico con el que España se incorporó a la UE, que la entonces Comunidad Europea lo aceptó como válido y conforme con sus propios principios y reglas y que, por tanto, no debe ser considerado ayuda de Estado.

3) La Decisión de 2009 señala (Considerandos 148 y 170) que para determinar si existe o no una ventaja en el tratamiento fiscal de las cooperativas solo hay que tener en cuenta su situación, sin tomar en consideración la influencia que su régimen puede tener en la renta personal de los cooperativistas. Esta postura es justo la contraria que se defendió en la Decisión de 2002 (según se recuerda en el Considerando 92), sin que se nos alcance qué novedades jurídicas se han producido entre una y otra para explicar el cambio radical de opinión.

Pero, sobre todo, esta postura contradice totalmente la regulación del Impuesto sobre sociedades, bendecida hasta donde sabemos por la UE, que ha afinado extraordinariamente los mecanismos para evitar la doble imposición de los beneficios sociales. Sin tomar en cuenta la situación global de sociedades y socios (tanto personas jurídicas como físicas) carecen de sentido las normas para evitar la doble imposición no solo en el caso del reparto de beneficios, sino también en el caso de ganancias patrimoniales, y no solo en el ámbito interno, sino también en el externo (pues solo así tienen sentido las normas sobre la transparencia internacional que recoge nuestro Impuesto sobre sociedades).

4) La Decisión de 2009 (Considerando 170) equipara la indisponibilidad de ciertos fondos de las Cooperativas con la de algunas reservas de las sociedades de capital (en nuestro derecho podríamos citar la reserva legal, o la reserva indisponible en el caso de adquisición de acciones propias por parte de las sociedades anónimas).

Aunque pueda parecer una afirmación dura, lo cierto es que la Comisión demuestra con esta afirmación un gran desconocimiento, al menos, de nuestro ordenamiento jurídico, pues lo cierto es que existe una diferencia esencial entre los fondos indisponibles de las Cooperativas y las reservas indisponibles de las sociedades de capital. La diferencia radica en que mientras la indisponibilidad de los fondos de las Cooperativas tienen carácter permanente, de tal modo que nunca se entregarán a los cooperativistas, ni siquiera en el supuesto de disolución de aquella, las reservas indisponibles de las sociedades de capital solo lo son de forma temporal porque pueden volver a los socios accionistas. Así, la reserva indisponible por la adquisición de acciones propias desaparece en el momento de que la sociedad se desprenda de ellas; y la reserva legal se distribuirá, como el resto del patrimonio social, entre los socios en el caso de la sociedad de capital se disuelva.

Queremos terminar este rápido análisis de la Decisión de 2009 que, por lo dicho, nos parece desafortunada, con dos observaciones.

La *primera*, que se han obviado de forma absoluta las obligaciones y deberes que tienen que cumplir las Cooperativas y que son los que, desde siempre, han constituido uno de los fundamentos de su régimen fiscal especial. Esta circunstancia, que sirvió de base para la Decisión de 2002 (según se recuerda en el Considerando 93 de la Decisión de 2009), no se ha tenido en cuenta ahora, sin que hayamos encontrado argumentos sólidos en el razonamiento de la Comisión para justificar su cambio de opinión.

Y la *segunda*, que la Comisión parece insinuar (Considerando 163) que en el caso de las Cooperativas que respeten el principio mutualista (las que denomina “Cooperativas puras”) sí se justifica la existencia de un régimen fiscal diferenciado de las sociedades de capital, porque una y otras son distintas. ¿Esta afirmación también es válida para las Cooperativas agrícolas que no vendan gasóleo B a terceros, o que constituyan una sociedad *ad hoc* para hacerlo, o que respeten el límite del 50 por ciento de las operaciones con terceros, terminamos preguntándonos?

3.- El régimen de las cooperativas en otros impuestos

Las Cooperativas tienen normas especiales en otros impuestos de nuestro sistema. También las hemos examinado con detalle en otros momentos y a lo que allí dijimos nos remitimos de forma expresa. Por lo que ahora nos interesa, estas normas pueden sintetizarse del modo siguiente:

a) Las Cooperativas gozan de algunas exenciones en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (en sus tres modalidades: sobre transmisiones patrimoniales onerosas *inter vivos*, sobre operaciones societarias, y sobre actos jurídicos documentados).

b) Las Cooperativas también tienen una bonificación del 95 por ciento en el Impuesto sobre actividades económicas (IAE).

c) Y, por último, las Cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, que son especialmente protegidas, gozan de una bonificación del 95 por ciento en el Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) que grava los terrenos rústicos.

El examen de estos beneficios tributarios que tienen las Cooperativas tiene importancia para nosotros porque la STUE de 2006 anuló el artículo 1º de la Decisión de la Comisión de 2002 precisamente porque, en su opinión, no se había motivado la afirmación de que tales beneficios no podían considerarse ayudas de Estado. Así queda meridianamente claro en las siguientes afirmaciones del Tribunal:

“120 Por su parte, la circunstancia señalada en el considerando 119 de la Decisión impugnada según la cual los beneficios relacionados con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados son anteriores a las medidas controvertidas y responden al objetivo de potenciar las sociedades cooperativas y el movimiento cooperativista en España, tampoco atañe necesariamente a la naturaleza y a la economía del sistema fiscal.

121 En cualquier caso, aun admitiendo, pese a la inexistencia absoluta de explicación detallada al respecto en la Decisión impugnada, que la Comisión considerase que la promoción del movimiento cooperativista formaba parte de la naturaleza y de la economía del sistema fiscal español, es preciso observar que el considerando 119 de la Decisión impugnada únicamente menciona esta justificación respecto a la ventaja derivada del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y nada dice sobre las ventajas derivadas del régimen de los impuestos sobre bienes inmuebles, por un lado, y de actividades económicas, por otro.

122 Por consiguiente, de lo anterior se desprende que la Decisión impugnada adolece de un vicio de motivación de manera que el Tribunal de Primera Instancia no puede ejercer su control sobre el fundamento de la apreciación de la Comisión según la cual, aun suponiendo que las medidas controvertidas constituyan una ventaja, dicha ventaja no es selectiva, por estar justificada por la naturaleza y la economía del sistema”.

En realidad, a tenor de esta argumentación, la Comisión debería haberse limitado a explicar por qué consideraba que los beneficios que las Cooperativas tienen en los tributos citados no es selectiva, por estar justificada por la naturaleza y economía del sistema español, dejando de lado cualquier consideración sobre el régimen de las Cooperativas en el Impuesto sobre sociedades ya que, como hemos señalado antes, nada dijo sobre él la STUE de 2006.

Pues, bien, hay que reconocer que la Comisión ha realizado esta tarea en la Decisión de 2009, al menos formalmente, pero, a diferencia de lo que pensaba en 2003, ahora ha considerado que tales beneficios sí constituyen ayuda de Estado. Ahora bien, en nuestra opinión, la Comisión fundamenta su postura en una argumentación tan pobre que el Tribunal de la UE, ante el que se ha acudido solicitando que anule su Decisión, debería volver a decir que la Comisión no fundamenta de modo suficiente su postura.

En efecto, si se lee la Decisión de 2009 con algún detenimiento es fácil observar que la Comisión somete al tamiz de los requisitos necesarios para la existencia de ayudas de Estado únicamente las normas correspondientes al Impuesto sobre sociedades. Solo al examinar el criterio de la *selectividad* y al formularse la pregunta de si favorecen las medidas a algunas de las empresas o sociedades, se contesta a sí misma (Considerandos 173 a 175) que efectivamente las Cooperativas tienen los beneficios antedichos, mientras que las sociedades de capital no, concluyendo:

“(176). La Comisión considera que las sociedades de capital se hallan en el mismo plano y están en la misma situación que las sociedades cooperativas, y sin embargo puede afirmar que quedan excluidas de dichas ventajas. Por consiguiente las ventajas sí son selectivas, dado que se otorgan solo a las sociedades cooperativas”.

Dicho de otro modo, la Comisión se ha limitado a constatar que unas empresas (las Cooperativas) gozan de los beneficios a los que nos estamos refiriendo y otras empresas (las de capital) no, lo que

en definitiva no supone otra cosa que leer las Leyes vigentes en la materia. Poco bagaje argumental parece éste para concluir señalando que los beneficios que tienen las Cooperativas en los Impuestos sobre transmisiones patrimoniales, AIE e IBI constituyen ayudas de Estado. Además de constatar lo anterior, para lo que seguramente no hacían falta nada menos que 229 Considerandos, la Comisión debería no solo haber fundamentado con mucho más rigor su postura, tarea que evidentemente no podemos hacer nosotros por ella, sino también haber tenido en cuenta, como por otra parte parece apuntar en algún momento (por ejemplo, en el Considerando 186, que ya hemos citado), otras consideraciones de gran importancia.

La *primera* de ellas es que algunos de los beneficios antes mencionados ya existían cuando España ingresó en la UE. Esto sucede con las exenciones y bonificaciones del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que ya existían en el Estatuto fiscal de las Cooperativas de 1969 (que ya hemos mencionado). Así, su artículo 11, I reconocía a las Cooperativas protegidas la exención total para los actos societarios (constitución, unión, modificación o disolución), y para los actos y contratos mediante los cuales llevasen a cabo adquisiciones de inmuebles o derechos, para sí o para sus asociados.

Más aún, la subsistencia sin solución de continuidad de este beneficio fiscal se demuestra claramente si tenemos en cuenta que fue respetado (o confirmado, si se prefiere esta expresión) por el artículo 48, I B), apartado 12 del Texto refundido del Impuesto, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre), precepto que desapareció de nuestro ordenamiento precisamente al ser derogado por el Estatuto fiscal de las Cooperativas de 1990, que lo mantuvo (el beneficio fiscal).

Lo mismo sucede con el IAE. Además de que, como ya hemos apuntado en otras ocasiones, el Impuesto solo se aplica a las sociedades cuyo volumen de operaciones anual supere un millón de euros (lo que, todo hay que reconocerlo, se señala en el Considerando 174 de la Decisión de la Comisión de 2009), por lo que cabe dudar sobre su carácter selectivo, dado el gran número de sujetos afectados por la exención, lo cierto es que se trata de un beneficio que también estaba presente en el Estatuto fiscal de las Cooperativas de 1969 (artículo 11, V) y precisamente con la misma extensión que tiene ahora (bonificación del 95 por ciento de la cuota). Ciertamente es que el Estatuto de 1969 se refería a la Licencia Fiscal del Impuesto industrial, pero cualquier mediano conocedor de la historia de nuestro sistema tributario sabe que este Impuesto no es otro que el actual IAE.

En definitiva pues, como hemos indicado al estudiar el régimen del Impuesto sobre sociedades, hay que considerar que estos beneficios formaban parte del ordenamiento jurídico con el que España se incorporó a la UE, que la entonces Comunidad Europea los aceptó como válidos y conformes con sus propios principios y reglas y que, por tanto, no deben ser considerados ayudas de Estado.

En cuanto al IBI que recae sobre los bienes rústicos es cierto que se trata de un beneficio que, hasta donde conocemos, no estaba contemplado en la legislación española anterior a 1986, pero creemos que en este caso la Comisión debería haber tenido en cuenta además la regla de *minimis*, de la que únicamente se acuerda en el Considerando 229 y último, y en el artículo 2º de su Decisión,

mediante unas afirmaciones que deben calificarse de retóricas. Así, en el Considerando se limita a decir:

“(229) La presente Decisión se refiere a las medidas de ayuda examinadas y estas deben ser aplicadas inmediatamente, en particular en lo que se refiere a la recuperación de las ayudas individuales concedidas a título de dichos regímenes, con la excepción de las otorgadas a proyectos específicos que, en el momento de la concesión de las ayudas, reunían todas las condiciones fijadas en el Reglamento de minimis o de exención aplicable o en un régimen de ayuda aprobado por la Comisión”.

Pues bien, como es de sobra conocido, según establece el Reglamento (CE) nº 1998/2006, de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado de ayudas de *minimis* (DO de 28 de diciembre de 2006. L/379, 5 y siguientes), las ayudas que no superen los 200.000 euros no tienen la consideración de ayudas de Estado, porque se considera que su escasa cuantía impide que puedan llegar a constituir un obstáculo al juego de la libre competencia, que es el principio en el que se basa la prohibición de tales ayudas.

Es cierto que en el ámbito fiscal es muy difícil precisar *a priori* si un determinado beneficio supera o no el límite a que hemos hecho referencia, puesto que no se conoce el montante de lo que deja de ingresar el Tesoro Público, al menos hasta después de que finalice el ejercicio económico que se tome en consideración. Solo en los Presupuestos generales de Estado, y por mandato del artículo 134, 2 de nuestra Constitución, se hace un cálculo global del coste de los beneficios fiscales, pero con ello no se adelanta nada en el campo en el que ahora nos movemos. No obstante, existen indicios suficientes como para poder afirmar, con bastantes probabilidades de acierto, que el beneficio aplicable a ciertas Cooperativas en el IBI que grava los bienes rústicos, no supera ni de lejos la regla de *minimis*. Para empezar, el IBI que recae sobre los bienes de naturaleza rústica o, por utilizar la terminología legal vigente, los que no tienen condición de edificables, es puramente simbólica en España por dos razones: *una*, porque la base imponible a efectos del Impuesto, que es el valor catastral, es ínfimo en la inmensa mayoría de los casos si se compara con el valor de mercado; y, *otra*, porque los tipos de gravamen son muy bajos (oscilan entre el 0,3 y el 0,9 por ciento).

Es evidente que no podemos hacer ahora un análisis detallado de lo que acabamos de afirmar, y además no disponemos de los datos necesarios para ello, pero algunos ejemplos pueden demostrar, aunque sea de modo indirecto, que difícilmente (por no decir imposible) la bonificación del 95% del IBI de los inmuebles rústicos puede llegar a ser considerada ayuda de Estado:

1) Según la información publicada por el Catastro la presión fiscal por el IBI (que incluye también el que recae sobre bienes urbanos, cuyos tipos de gravamen superan el algo más del 20 por ciento el aplicable a los rústicos), esto es la relación entre la recaudación del tributo y el PIB, osciló en 2009 entre el 0,65% en Galicia y el 1,16% en Andalucía.

2) El municipio de Valdepeñas, con una extensión superficial de 183 kilómetros cuadrados, es uno de los mayores productores de vino de España, por lo que no es descabellado suponer que sus terrenos rústicos tienen un valor apreciable. Pues, bien, en el Presupuesto de ingresos del año 2010, la cantidad prevista de recaudación por el IBI de terrenos rústicos es de 210.000 euros, lo que supone una cifra ligeramente superior a la de *minimis*. Parece que podemos dar por sentado, con esta cantidad, que ninguna Cooperativa del municipio en cuestión recibe, por la vía de la bonificación del IBI, una cantidad superior a los 200.000 euros, salvo que tomemos en cuenta el tributo correspondiente a varias generaciones de cooperativistas.

3) En la provincia de Valladolid, que es una de las mayores productoras de cereales de España, una finca rústica de 141,7 Ha satisfizo en 2004 una cuota de 3.666 euros (equivalente a 25,87 euros por Ha); otra de 136,46 Ha tuvo en 2005 un IBI de 3.466 euros (equivalente a 25,40 euros por Ha); y, en fin, una tercera, de 101,89 Ha, pagó en 2009 un tributo de 2.959 euros (equivalente a 29,04 euros por Ha). A la vista de estos datos parece también difícil, por no decir imposible, que la exención de una Cooperativa agrícola situada en Valladolid supere la cifra de *minimis*.

4.- Consideraciones finales

A pesar de lo que deja traslucir la última Decisión de la Comisión Europea, en nuestra opinión el régimen fiscal especial aplicables de las Cooperativas, que tiene un alcance mucho más modesto del que cabría esperar *prima facie*, no entra en colisión con los principios comunitarios, antes bien, se encuentra legitimado precisamente por ellos, ni conculca prohibición alguna. Esta opinión se fundamenta, sobre todo, en cinco consideraciones:

a) El régimen fiscal especial ya no es tan favorable para las Cooperativas de cómo lo fue en 1990, sobre todo porque la tributación de las sociedades en España se ha aligerado hasta equipararse casi al de las Cooperativas. Más aun, en algunos extremos sería más beneficioso para ellas que se les aplicara el régimen general, sobre todo el de las empresas de reducida dimensión dentro de cuyos parámetros se encuentran la inmensa mayoría de ellas.

b) Las Cooperativas tienen unos límites en su actuación, sobre todo a la hora de decidir el destino de sus beneficios, que justifican los hipotéticos beneficios de que disfrutaron.

c) Las Cooperativas persiguen unos objetivos de política económica y social, fomento del empleo, desarrollo sostenible, apoyo a las actividades agrarias, acceso a los bienes de consumo necesario,

como la vivienda, apoyo a las PYMES, búsqueda de igualdad de las mujeres, etc., que justifican sobradamente la adopción de medidas fiscales específicas.

d) Buena parte de los beneficios fiscales de las Cooperativas ya existía en el momento en que España ingresó en la UE.

e) Es prácticamente imposible que algunos de los beneficios fiscales de las Cooperativas superen el límite de *minimis* establecido por la propia UE.

La bibliografía sobre las cooperativas y sobre las ayudas de Estado es ingente, incluso teniendo solo cuenta la literatura en español. La lista que incorporamos a continuación no recoge sino los trabajos que hemos consultado para elaborar estas páginas.

Bibliografía

- AA.VV. (2008): *Le droit des aides d'Etat dans la CE*, Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea, Alphen aan den Rijn, 2008.
- AA.VV. (2010): Monográfico de GEZKI sobre Fiscalidad de Cooperativas, en prensa, San Sebastián.
- ALGUACIL MARÍ, P. (2005): "Entidades de economía social y ayudas de Estado". En Calvo Ortega (Dir.), *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson – Civitas, Madrid.
- ALGUACIL MARÍ, P. (2007): "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.
- ALGUACIL MARÍ, P. y ROMERO, A. (2010): "La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España ante denuncias por ayudas de estado", XIII Jornadas de Investigadores en Economía Social del CIRIEC, Zaragoza, 20-22 de octubre.
- ARANA LANDIN, S. (2009): *New demands for cooperatives under a tax law perspectiva*, Actas del 2º Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social del CIRIEC, Östersund, Suecia.
- ARANA LANDIN, S. (2010): "Fiscalidad de cooperativas: los Servicios de Interés General ¿un soplo de aire fresco en el régimen de ayudas de Estado?", XIII Jornadas de Investigadores en Economía Social del CIRIEC, Zaragoza, 21-22 de octubre.

- ARANA LANDIN, S. y RODRIGO RUIZ, M. A. (2010): "Justificación de las políticas públicas de fomento del cooperativismo ante una crisis económica globalizada". En *La autonomía y la autogestión en las cooperativas*, Montevideo.
- CALVO ORTEGA, R. (2005): "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica". En Calvo Ortega (Dir.), *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson – Civitas, Madrid.
- DE LUIS ESTEBAN, J. M. (2005): "Reflexiones sobre el futuro fiscal de las cooperativas". En Calvo Ortega (Dir.), *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson – Civitas, Madrid.
- GARCÍA CALVENTE, Y. y GARIJO, M. R. (2005): "Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español". En Calvo Ortega (Dir.), *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson – Civitas, Madrid.
- MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Normativa comunitaria en ayudas de estado versus competencia fiscal perjudicial*, Cuadernos de Integración Europea, nº 4, marzo.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanc, 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.
- MONZÓN, J. L., CALVO ORTEGA, R., CHAVES ÁVILA, R., FAJARDO GARCÍA, I. G. y VALDÉS DALRE, F. (2009): *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, Ministerio de Trabajo e Inmigración.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2006): "Tendencias actuales de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria", *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 132.
- 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 extraordinario.
- RODRIGO RUIZ, M. A. (2010): "Fiscalidad de cooperativas: líneas de reforma", XIII Jornadas de Investigadores en Economía Social del CIRIEC, Zaragoza, 20-22 oct.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2005): "Fiscalidad de las cooperativas: una vuelta de tuerca", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 695.
- SOLER ROCH, M. T. (2006): "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 14.

- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1996): "Fiscalidad de las cooperativas en el Impuesto sobre sociedades". En *Los regímenes especiales del Impuesto sobre sociedades*, Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2001): *La reforma del Impuesto sobre sociedades y las cajas rurales*, Conferencia inédita, Valladolid.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2008): "El régimen tributario de las cooperativas en España: aspectos generales", *Revista Vasca de Economía Social*, nº 4.