

Sobre el nuevo concepto de economía social en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de economía social en España y sus posibles consecuencias tributarias

Dra. Dña. Sofía ARANA LANDÍN¹

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Miembro del Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social (GEZKI)
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea

Sumario: 1. Introducción. 2. La ES en el ámbito de la UE. 3. Concepto de Economía Social en la Ley española y a lo largo de su trayectoria parlamentaria. 4. Acciones a nivel europeo de cuestionamiento de las medidas públicas adoptadas en favor de la ES: el problema de las ayudas de Estado. 4.1. Estado de la cuestión y la importancia del requisito de la «selectividad de la medida». 5. Conclusiones. 6. Bibliografía.

RESUMEN

El complejo concepto de Economía Social dado por la Ley 5/2011 de 29 de marzo, viene a definir y delimitar en el ámbito de nuestro territorio qué se entiende por la misma, queriendo dejar atrás la indefinición e inseguridad jurídica que ha caracterizado este ámbito. En este sentido, y teniendo en cuenta que se trata, además, de algo novedoso en el entorno de la UE, y que busca su fomento, habrá de ser valorado positivamente.

Si bien es cierto que el momento en que se debe desarrollar e implementar las disposiciones de la nueva Ley es, cuando menos, delicado, también lo es que la situación actual en cuanto al empleo obliga a tener en cuenta a un sector que, a pesar del momento, sigue generando puestos de trabajo. Es por ello, por lo que entendemos de interés pasar a estudiar el concepto de Economía Social y observar si más allá de un mero desiderátum puede llegar a constituir una base sólida para las distintas formas que lo integran. En este sentido, resulta francamente muy indicativo con respecto a la situación de la Economía Social el documento conocido como «from words to action» (de las palabras a la acción), ya que a pesar de todas las alabanzas a la ES que podemos encontrar a través de los distin-

¹ Este trabajo se inscribe en el proyecto de investigación: «La Economía Social: aspectos tributarios», IT 304-10, financiado por el Departamento de Educación, Universidades e Investigación del Gobierno Vasco. Miembro de la UFI 11/05.

tos documentos referentes a la misma, a la hora de la verdad, hace falta no un mero reconocimiento, que ya lo tiene, sino acciones que puedan erigirse en fomento, como entiendo que lo constituye esta Ley de Economía Social.

Puesta en relación la misma con uno de los principales problemas que sufre la ES en nuestro país, cual es el del cuestionamiento de su régimen como una ayuda de Estado, podemos comprobar cómo pudiera ser de utilidad esta nueva ley marco.

Palabras clave:

Economía social, ayudas de Estado.

ABSTRACT

The complex concept of Social Economy given by the 5/2011 Act from March 29th, brings certainty to this sector. The Spanish Act 5/2011 from March 29th is unique in the European Union, having as its main goals the definition and promotion of this sector. In this sense, it needs to be regarded as a step forward.

Even though the time being can be considered to be as «delicate», because it is obviously not the best of times to undertake reforms that involve a possible raise in budget, it is also true that we have to bear in mind that the Social Economy in Spain keeps on creating jobs. That is the reason why we think that it can be interesting to study the new concept of Social Economy in order to ascertain whether it constitutes another wishful thinking or whether it can become a solid base in which to rely. In this sense, the situation SE has been suffering from goes from praise to praise in different European documents but it is about time to reconsider it and take another step, going from words to action, as the so called famous document stated. In this sense, the new Spanish Act on Social Economy can become, hopefully, a frame law on which to base real Social Economy policies.

If we put in relation this new concept of SE given by the new Act with one of the main problems Spanish SE entities are suffering from, the questioning of their tax regime as a possible State aid, this new Act can be useful in that sense.

Key words:

Social economy, State aids.

ECONLIT:

K-340, H320, H230, D630, P-130

1. Introducción

Una de las virtudes que ha tenido la nueva Ley 5/2011 de Economía Social española es la de entrar a dar una definición, compleja, pero completa de la Economía Social. Ello en sí ya resulta ser un paso adelante ya que hasta la aprobación de la Ley, no existía un consenso doctrinal unánime en la

materia y existían diferentes definiciones, llegando, en ocasiones, a entenderse como equivalentes expresiones que no lo eran, como «sector no lucrativo», «tercer sector» y «economía social».

Así, en nuestra normativa encontrábamos la regulación de entidades sin ánimo de lucro, con un objeto más restringido que el de la Economía Social, ya que dentro de la primera expresión estaban básicamente las asociaciones y fundaciones además de aquellas otras en que el elemento mutualista resultaba fundamental, mientras que resultaba más difícil entender englobadas dentro de este concepto otro tipo de entidades que sí lo están, como veremos, en la amplísima definición ofrecida por parte de la nueva Ley de Economía Social.

Con el tiempo y a través de la Ley de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de Dependencia, Ley 39/2006, de 14 de diciembre, generaliza la expresión «Tercer Sector». Sin embargo, esta expresión resulta ser más restrictiva que la anterior, ya que dentro de este Tercer Sector se engloban las organizaciones de carácter privado surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades que responden a criterios de solidaridad, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales. De esta manera, entidades como las cooperativas, con carácter general, siendo el pilar de la Economía Social, quedarían excluidas de esta expresión de «Tercer Sector».

Es en este contexto en el que se fragua la definición de la Economía Social, que viene a aportarnos la Ley 5/2011 de 29 de marzo. A pesar de que quedan algunas cuestiones, como las competenciales o las procedimentales abiertas al futuro, sin concreción alguna en el presente incluso con una importante mención a la posible restricción presupuestaria, podemos adivinar que los diferentes obstáculos se podrán ir salvando teniendo en cuenta que nos encontramos, cabe recordar, ante una ley marco y como tal deberá ser considerada.

2. La ES en el ámbito de la UE

Con la Economía Social el ciudadano puede tener la sensación de que se trata de algo, (tal vez, dado el generalizado desconocimiento entorno a la misma, no se sepa muy bien qué), que se encuentra fuertemente protegido e incluso incentivado en el seno de la Unión Europea. Y es que aunque en este ámbito no existe realmente un reconocimiento explícito de la Economía Social en ninguno de los tratados constitutivos de la Comunidad Económica Europea, ni en la Constitución² para Europa, sin embargo, las ins-

² En la Constitución Europea se incluye el concepto de Economía Social de mercado, inspirado en la noción alemana de Soziale Marktwirtschaft, que está en la base del desarrollo del Es-

tituciones europeas se vienen continuamente pronunciando en torno a la Economía Social y a sus formas jurídicas más representativas y además, en muchas ocasiones, se trata de reconocimientos explícitos a la labor de las formas jurídicas que la integran³.

Sin embargo, precisamente derivada de esa sensación generalizada de que se trata de un elemento a proteger, lamentablemente, se entiende que el tratamiento jurídico que se hace de algunas de sus formas jurídicas más representativas puede ser cuestionado bajo la óptica del Derecho de la Competencia, por entender que el hecho de tener un régimen especial o digno de protección, puede, en algunos casos, llegar a suponer una competencia desleal para el resto de entidades.

En 1980 encontramos ya una declaración del Comité Nacional de liaison des activités coopératives, mutualles et associatives en el documento titulado «Charte de l' Economie Sociale». En el mismo se ve a la Economía Social como: «un conjunto de entidades no pertenecientes al sector público que, con funcionamiento y gestión democráticos e igualdad de derechos y deberes de los socios, practican un régimen especial de propiedad y distribución de las ganancias, empleando los excedentes del ejercicio para el crecimiento de la entidad y la mejora de los servicios a los socios y a la sociedad».

Esta idea de Economía Social se ha ido plasmando en diferentes documentos posteriores de las instituciones europeas, con un mayor o menor seguimiento de la definición inicial de la que cabe destacar sobre todo la claridad con la que se establece que no estamos ante el sector público, es decir, que se trata de entidades privadas y que se va a basar en unos principios como la democracia, igualdad o el interés común.

Así, volviendo a las definiciones de Economía Social que ofrecen las instituciones europeas cabe destacar que la Comisión de las Comunidades Europeas dio una escueta definición de la Economía Social el 18 de diciembre de 1989 definiéndola como: «Empresas cuya actividad productiva se basa en unas técnicas de organización específicas: solidaridad, participación y autonomía».

En un primer momento, llama la atención lo escueto y sintético de la definición hasta el punto de que ni siquiera se menciona específicamente el carácter democrático de estas entidades o su pertenencia únicamente al sec-

tado del Bienestar alemán y que propone establecer un equilibrio entre las reglas del mercado y la protección social de los individuos en tanto que trabajadores y ciudadanos, pero no es un concepto exactamente coincidente con la denominada Economía Social.

³ Destacan numerosos informes y resoluciones del Parlamento Europeo así como Dictámenes del CESE. Entre los informes del Parlamento Europeo destacan especialmente dos: el Informe sobre un modelo social europeo para el futuro (2005/2248 (INI)) y el Informe sobre Economía Social. (2008/2250 (INI)) de 26 de enero de 2009, denominado «Informe Toia».

tor privado. Sin embargo, hay que recalcar que se trata de una lista abierta y en realidad, ese carácter democrático impregna los otros principios expresamente mencionados. Ya no se delimita específicamente la ES con respecto al sector público, pero se siguen basando en las reglas de funcionamiento especiales y sigue siendo una definición desde un punto de vista subjetivo.

A pesar del tiempo pasado y de la importante evolución de la ES en esta época, en la definición podemos encontrar sus rasgos definitorios e identificarlos como coincidentes con otras más actuales.

Por una parte, se señala, a modo de ejemplo, una lista abierta de técnicas de organización específicas como la solidaridad, la participación y la autonomía. Estas técnicas de organización son en realidad la base de la definición de la ES, su hecho diferencial radica en que su funcionamiento no se basa en la remuneración del capital sino en unos principios democráticos donde prima la persona: «Son entidades de personas que desarrollan una actividad con el objetivo prioritario de satisfacer necesidades de personas, antes que de retribuir a inversores capitalistas»⁴.

Se menciona la solidaridad. Se sigue el principio de autoayuda. Por una parte, esta solidaridad puede entenderse hacia el interior, este principio opera dentro de la entidad en muy diferentes formas: por ejemplo, mediante el principio de autoayuda para la satisfacción de necesidades comunes o mediante la eventual distribución de beneficios o excedentes entre los socios usuarios, ya que no es en proporción al capital o a las cotizaciones aportadas por los mismos, sino de acuerdo con la actividad que estos realizan con la entidad. Por otro lado, hay que señalar que esta solidaridad opera también hacia el exterior, en el sentido de que son empresas solidarias con la sociedad, por su aportación al interés general.

En cuanto a la participación, se trata de una participación democrática, donde en el proceso de toma de decisiones se aplica el principio de «una persona, un voto», independientemente del capital o cotizaciones aportadas por los socios.

Por último, en la lista abierta de ejemplos se menciona la autonomía que habrá de entenderse como autonomía de decisión, lo que quiere decir que tienen plena capacidad para elegir y cesar a sus órganos de gobierno, para controlar y organizar todas sus actividades, que gozan de libertad de adhesión.

Otra delimitación conceptual de la ES importante se encuentra recogida en la Carta de Principios de la Economía Social promovida por la Conferen-

⁴ Expresión del informe de BAREA y MONZÓN, «La Economía Social en la Unión Europea» de 2005.

cia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CEP-CMAF)⁵, y contiene los principios siguientes:

- Primacía de la persona y del objeto social sobre el capital. En cierto sentido, la ES se configura como una alternativa válida a la empresa tradicional. En la ES lo realmente relevante son las relaciones entre los socios y no el capital aportado por cada uno. Así, en una empresa tradicional se separan trabajo y capital, primando este último, en la ES trabajo y capital van unidos, primando el primero.
- Adhesión voluntaria y abierta
- Control democrático por sus miembros (excepto para las fundaciones, que no tienen socios)
- Conjunción de los intereses de los miembros usuarios y del interés general
- Defensa y aplicación de los principios de solidaridad y responsabilidad
- Autonomía de gestión e independencia respecto de los poderes públicos
- Destino de la mayoría de los excedentes a la consecución de objetivos a favor del desarrollo sostenible, del interés de los servicios a los miembros y del interés general.

La Economía Social comienza a tener una mayor trascendencia a partir de 1989 gracias a un par de iniciativas que adoptó la Comisión: la creación de un nuevo servicio en la Dirección General XXIII dedicado específicamente a la Economía Social y la publicación de una Comunicación de la Comisión al Consejo bajo el título de «Las empresas de la Economía Social y la realización del mercado europeo sin fronteras». Así, en el Parlamento Europeo funciona desde 1990 el grupo de «Economía Social». A partir de aquí existen diferentes propuestas en relación a antes de economía social, y no todas ellas cuajan⁶.

Por su parte, el Consejo Económico y Social Europeo en su Informe de 2008 la define⁷ como: «Conjunto de empresas privadas organizadas formal-

⁵ «Déclaration finale commune des organisations européennes de l'Économie Sociale», CEP-CMAF, 20 junio 2002.

⁶ En 1992 el Comité Económico y Social Europeo presentó tres Propuestas de Reglamento de Estatutos de la Asociación Europea, de la Cooperativa Europea y de la Mutualidad Europea. Pero la única que llega a buen puerto es la relativa al Reglamento por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (Reglamento CE 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003) y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio por la que se completa el Estatuto de la SCE en lo que respecta a la implicación de los trabajadores. Recientemente la Comisión ha concluido un estudio de viabilidad sobre el Estatuto de Fundación Europea.

⁷ Esta definición se ha elaborado siguiendo los criterios establecidos por el Manual de la Comisión Europea para la elaboración de cuentas satélite de las empresas de la Economía Social y por Barea 1990 y 1991.

mente, con autonomía de decisión y libertad de adhesión, creadas para satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando, y en las que la eventual distribución entre los socios de beneficios o excedentes, así como la toma de decisiones, no están ligados directamente con el capital o cotizaciones aportadas por cada socio, correspondiendo un voto a cada uno de ellos.

También agrupa a aquellas entidades privadas organizadas formalmente con autonomía de decisión y libertad de adhesión que producen servicios de no mercado a favor de las familias, cuyos excedentes, si los hubiera, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que las crean, controlan o financian.»

Como se puede observar se sigue tratando de una definición desde un punto de vista subjetivo con afán omnicompreensivo que engloba a los dos grandes subsectores de la Economía Social: a) el subsector de mercado o típicamente empresarial y b) el subsector de productores no de mercado. Lo que une a los dos subsectores son sus características comunes:

Se trata de entidades privadas, es decir, la definición quiere englobar tanto a las empresas como a aquellas que no lo son y se trata de la primera definición en este ámbito que engloba a las entidades privadas organizadas formalmente. Se quieren diferenciar nítidamente de las que pertenecen al sector público o quedan controladas por él.

A pesar de que no pertenezcan a un sector determinado sí que tienen una organización jurídica determinada y por tanto, gozan de personalidad jurídica propia; Gozan de autonomía de decisión, lo que quiere decir que tienen plena capacidad para elegir y cesar a sus órganos de gobierno, para controlar y organizar todas sus actividades;

Gozan de libertad de adhesión, o sea, que no son de afiliación obligatoria; La eventual distribución de beneficios o excedentes entre los socios usuarios, si se produce, no es en proporción al capital o a las cotizaciones aportadas por los mismos, sino de acuerdo con la actividad que estos realizan con la entidad;

Ejercen una actividad económica en sí misma considerada siendo entidades de personas y no de capitales.

Por tanto, la Economía Social está constituida por diversas formas jurídicas que no quedan especificadas en las diferentes definiciones, con una denominación u otra en las diversas legislaciones⁸. Además, existe el inconveniente de que las Empresas de Economía Social no pertenecen a un sector

⁸ Según GARCÍA LASO, A. en «Las entidades de economía social: aspectos económicos», en *Lecciones sobre trabajo autónomo y Economía social*, Valencia, 2009, p.193 entiende el concepto de Economía Social como referido exclusivamente a las cooperativas y sociedades laborales.

específico de actividad, ya que la utilidad social no se basa en el tipo de actividad económica desarrollada, sino que proviene de los valores democráticos y participativos que se encuentran en el seno de la misma. Así, la raíz de la Economía Social no se encuentra en una forma jurídica determinada, ni en un sector de producción determinado, sino que va a ser el criterio democrático y participativo utilizado en diferentes formas jurídicas de diferentes sectores el que se va a erigir en requisito *sine qua non* para que una empresa pueda ser considerada como de Economía Social. Se puede observar que se sigue realizando la definición de ES desde una perspectiva subjetiva.

Verdaderamente, dependiendo del punto de vista que se tome y del sector en que opere, se podrán observar unas u otras características como consustanciales a la Economía Social. Así, por ejemplo, en cuanto a la satisfacción de necesidades de los socios POLO SANCHEZ⁹ señala que las distintas realidades que se integran en el concepto de Economía Social persiguen, entre otras finalidades, la de extraer al sujeto de su situación actual o futura de carencia de ingresos. Efectivamente, puede ser una satisfacción muy importante de necesidades y es cierto que la Economía Social dispone de una mayor capacidad de adaptación a situaciones críticas y la posibilidad de que se creen entidades de Economía Social como autoempleo es hoy una realidad más frecuente que nunca, especialmente en nuestro país, teniendo en cuenta la exención que existe en el IRPF con respecto al cobro de la prestación de desempleo en un único pago por incorporación a cooperativas o a sociedades laborales.

Sin embargo, independientemente de las circunstancias actuales se puede afirmar que las distintas formas jurídicas que integran la Economía Social han tenido a lo largo del tiempo y mantienen en común tres características esenciales¹⁰:

- a) *Solidaridad*: son entes que se crean para satisfacer las necesidades de sus socios, siguiendo fielmente el principio de autoayuda, es decir, son entes en los que se suele dar la doble condición de socio y usuario de la actividad.

El objetivo central de estas empresas es satisfacer y resolver las necesidades de sus socios. De hecho la Resolución de la XV Conferencia Internacional de Estadísticos del Trabajo de la OIT de octubre de 1982 incluye a los trabajadores de las ES como trabajadores por

⁹ Vid. POLO SÁNCHEZ, M.C., «La protección social del trabajador en empresas de Economía Social», en *Lecciones...*, op.cit., pp. 319 y 320.

¹⁰ Vid. MONZÓN, J.L., CALVO ORTEGA, R., CHAVES AVILA, R., FAJARDO GARCIA, I.G. y VALDES DAL RE, F., *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, 2009.

cuenta propia y la ICSE de 1993 también los considera trabajadores por cuenta propia y les resulta de aplicación a los socios trabajadores el Estatuto del Trabajador Autónomo.

Sin duda alguna, una de las formas más comunes de entidades de Economía Social la constituyen las cooperativas y las mutuas, ya que tanto en unas como en otras se da este principio de autoayuda. El objetivo principal de estas empresas es desarrollar una actividad, cooperativizada o mutualista, que permita resolver las necesidades de sus socios, pero esta satisfacción de necesidades no va a quedar ahí, sino que revierte en una satisfacción de necesidades de la comunidad. Así, las entidades de Economía Social siguen los principios de solidaridad y responsabilidad. La observancia de estos principios es una consecuencia del funcionamiento democrático de estas entidades. Solidaridad y responsabilidad son dos manifestaciones de este interés general. Este hecho habrá de ser tenido en cuenta en su justa medida a la hora de enjuiciar su régimen fiscal.

- b) Las empresas típicas de la Economía Social son productores de mercado, lo que significa que son empresas cuya producción se destina principalmente a la venta en el mercado a precios económicamente significativos.
- c) Pueden distribuir beneficios o excedentes entre los socios usuarios, pero no en proporción al capital o a las cotizaciones aportadas por los mismos, sino de acuerdo con la actividad que éstos realizan con la entidad. Es lo que se denomina el criterio democrático: Las decisiones se toman democráticamente entre los socios, sin que la propiedad del capital social determine el control de los procesos de toma de decisiones.

En las Directrices para las políticas de empleo de los Estados miembros para el año 2000¹¹ hay que destacar la directriz 12: «Promover medidas para aprovechar plenamente las posibilidades que ofrece la creación de puestos de trabajo en el ámbito local y en la Economía social, especialmente en las nuevas actividades ligadas a las necesidades aún no satisfechas por el mercado, estudiando, con objeto de reducirlos, los obstáculos que las frenen...»

En 2006 el Parlamento Europeo ha invitado a la Comisión a «reconocer el pilar de la Economía Social y a dedicar una comunicación a esta clave de bóveda del modelo social europeo»¹².

Por su parte, el Comité Económico y Social Europeo (CESE) ha publicado numerosos informes y dictámenes sobre la contribución de las empre-

¹¹ Aprobadas por el Consejo de la Unión Europea el 13 de marzo de 2000.

¹² Rapport sur un modèle social européen pour l'avenir (2005/2248 (INI)).

sas de la Economía Social en el logro de diversos objetivos de políticas públicas.

En la conocida conferencia de Toledo sobre ES, de acuerdo con la importancia y reconocimiento que las Instituciones Europeas hacen de la Economía Social, se ha propuesto que la Estrategia UE 2020 incluya expresamente a las empresas de Economía Social entre los actores que contribuirán a desarrollar en Europa una base industrial y de conocimiento fuerte así como a situar a la UE en una posición que desemboque en un desarrollo sostenible general.

Igualmente se decide en dicha Conferencia que con el fin de explotar al máximo el potencial del espíritu empresarial y de las diversas formas empresariales existentes en Europa, se demanda que las Directrices para el Empleo reconozcan a las empresas de Economía Social como fuente importante de creación de empleo puesto que: «o dependen menos del ciclo empresarial y proporcionan a menudo servicios que requieren un uso intensivo de mano de obra y son socialmente útiles o son un instrumento fundamental en la integración laboral de los grupos desfavorecidos (p.ej. las personas con discapacidad), cuya integración en el mercado de trabajo es imprescindible para alcanzar los objetivos de empleo de la Estrategia UE2020».

En cuanto al papel que juega la ES en la inclusión social se establece que la misma se debe promover también mediante la generación de empleo digno, inclusivo y de calidad, que atienda a las necesidades particulares de las personas con discapacidad y las personas vulnerables: «Se solicita que dentro de la iniciativa relativa a crear una Plataforma Europea contra la pobreza, se incluya expresamente a las empresas de Economía Social como actores generadores de oportunidades de empleo para las comunidades más desasistidas.»

Pero sí que cabe destacar el reiterado reconocimiento que se realiza a la labor realizada por este sector y una clara voluntad de apoyo al mismo.

3. Concepto de Economía Social en la Ley española y a lo largo de su trayectoria parlamentaria

Cabe destacar que la Ley de Economía Social sufrió diversas modificaciones con respecto a lo que eran su Borrador, anteproyecto y proyecto.

El artículo segundo sufrió alguna modificación con respecto al proyecto y anteproyecto¹³ y trata del concepto y denominación de la Economía So-

¹³ «La actividad económica y empresarial, privada, que llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos posteriormente en el artículo cuarto, asocian a per-

cial. Así, se otorga la denominación de Economía Social «al conjunto de actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos». De este modo, en las líneas que siguen vamos a ver, desde un punto de vista evolutivo, la definición de ES, realizando varias consideraciones previas:

En primer lugar, se opera un gran cambio con esta definición, pasándose de una definición subjetiva a una definición objetiva, lo cual resulta de una relevancia fundamental, como hemos visto en el epígrafe anterior, y puede colaborar a solucionar problemas en materia de posibles casos de ayudas de Estado. Este hecho resulta innovador con respecto a las distintas definiciones existentes de ES en instancias internacionales y, verdaderamente, hay que valorarlo muy positivamente. Y es que nuestro proyecto consideraba ES la actividad económica y empresarial, privada, que llevan a cabo aquellas entidades que cumplen con una serie de principios, persiguiendo bien el interés general, económico o social, o ambos. Esta forma de objetivizar la definición supone un gran paso adelante.

Cabe recordar que la definición que ofrecía el profesor CALVO ORTEGA¹⁴ hace ya unos años ya objetivizaba la definición al definir la ES como «una actividad de interés general realizada por sujetos empresariales privados a los que la ley limita sus facultades dominicales». En esta definición objetiva ya se delimitaban las tres características esenciales: la naturaleza privada de los entes, aunque el profesor entendía que eran entes empresariales y se va a dar una variación al respecto en la definición que recogía el proyecto de ley, el interés general y la limitación de las facultades dominicales.

En segundo lugar, resulta relevante el término elegido de «entidad». A pesar de que hemos visto que en instancias comunitarias se hablaba claramente de empresas nuestra Ley, a diferencia de éstas, opta por el término más amplio de entidad. Ello puede tener diferentes lecturas.

La primera es que si bien es cierto que en muchas ocasiones, se suele sustituir el término empresa por el de entidad, dándolos por equivalentes, la actual redacción puede derivar de una antigua problemática que, en nuestro país, ha dejado un sello importante¹⁵. Hoy en día, por lo general, las distin-

sonas físicas o jurídicas, que persiguen el interés colectivo de sus miembros y/o el interés general, económico o social.»

¹⁴ CALVO ORTEGA, R., «Entidades de una Economía Social: razones de una fiscalidad específica», *op.cit.*, p. 33.

¹⁵ El Pleno del TC en 72/1983, de 29 de julio resolviendo un recurso de inconstitucionalidad considera que la legislación cooperativa queda extramuros de la legislación mercantil y por

tas definiciones que tenemos en nuestro entorno sí que definen la Economía Social como empresas¹⁶. Sin embargo, aunque algunos autores como AVILA DE LA TORRE¹⁷ afirmen que existe un cierto consenso¹⁸ en este punto¹⁹, también existen todavía voces discordantes. Así, históricamente en España, hasta la Ley de 19 de diciembre de 1974, las cooperativas como forma más importante de la Economía Social quedaban desterradas de las entidades mercantiles²⁰, con todas las consecuencias que ello ha generado²¹. Es a partir de dicha Ley cuando se aclara su conceptualización como empresas, lo cual implica que gozan de personalidad jurídica propia a la vez que también resuelve el hecho de que no forman parte del sector público. El artículo segundo de la Ley, al igual que lo hacían el anteproyecto y el artículo tercero del borrador, se quedaba con la actividad que ejercían «entidades», volviendo a los orígenes pero aclarando que no forman parte del sector público.

La segunda, explicación que compartimos, sería que se haya utilizado la terminología del Informe para una Ley de ES realizado por MONZON, CALVO y CHAVES donde la expresión «empresa» se utiliza, preferentemente, para designar a aquellas organizaciones microeconómicas cuya principal fuente de recursos proviene del mercado: la mayoría de cooperativas, mutuas, mutualidades y otras empresas similares como las sociedades laborales

tanto, no puede quedar incluida como tal dentro del ámbito de aplicación del art. 149.1.6ª CE: «las CCAA con competencia exclusiva en la materia tienen toda la capacidad para regular el régimen jurídico de las cooperativas, siendo subordinada la legislación estatal en lo que a este aspecto se refiere».

¹⁶ En este sentido, GARCÍA LASO, A., en «Las entidades de economía social: aspectos económicos», Lecciones..op.cit., p. 193 señala: «Al limitar el concepto de Economía Social del que partimos a cooperativas y sociedades laborales entendemos que si bien comparte con esa definición amplia de Tercer Sector algunas afinidades (su carácter voluntario o el objetivo de la solidaridad), sin embargo, cooperativas y sociedades laborales son empresas y como tales actúan en el mercado, de modo que tienen como objetivos la eficiencia y la viabilidad económica además claro está del beneficio.»

¹⁷ «A pesar de que hoy nadie duda de la caracterización mercantil del tipo no podemos olvidar, sin embargo, que no siempre ha sido así ya que su encuadre jurídico ha constituido una de las cuestiones más complicadas con las que tradicionalmente se ha enfrentado este tipo de sociedad..»

¹⁸ ARROYO DOMÍNGUEZ, Legislación sobre cooperativas, Madrid, 2000.

¹⁹ Vid. AVILA DE LA TORRE, A., «Las sociedades cooperativas: aspectos societarios», en Lecciones.., op.cit., p. 207.

²⁰ Por ejemplo, la Exposición de Motivos del Código de Comercio señalaba lo siguiente: «como no es el afán de lucro el que impulsa el movimiento cooperativo, no pueden reputarse mercantiles estas sociedades, mientras no resulte claramente de sus estatutos o del ejercicio habitual de algunos actos de comercio que merecen aquella denominación».

²¹ Probablemente la consecuencia más clara sea el hecho de que al no haber un pronunciamiento constitucional expreso sobre la atribución competencial de las cooperativas queda en manos de las Comunidades Autónomas. De este modo, la sociedad cooperativa queda regulada extramuros de la legislación mercantil.

y las empresas sociales. Sin embargo, se evita dicha denominación para referirse a otras organizaciones de la Economía Social cuyos recursos monetarios provienen principalmente de fuera del mercado: donaciones, cuotas de socios, rentas de la propiedad o subvenciones como ocurre en la mayoría de las asociaciones y fundaciones. De este modo, al formar parte de la ES tal y como se establece en el artículo quinto, también este otro tipo de entidades, resulta más adecuada la expresión entidad, ya que engloba también a estos otros tipos de organizaciones que no son estrictamente empresas.

En tercer lugar, resulta también importante y novedosa la referencia a la posibilidad de que asocien a personas físicas o jurídicas, ya que normalmente no se han incluido las asociaciones de estas últimas dentro del concepto de ES y sí es cierto que cada vez existen más asociaciones de personas jurídicas con diferentes formas jurídicas que pueden constituir ES. Piénsese por ejemplo en las Uniones o Confederaciones de cooperativas.

En cuarto lugar, se puede afirmar que esta falta de pertenencia al sector público constituye otra delimitación previa que ya se daba con respecto a la definición del Comité Nacional de «Liason des activites coopératives, mutualles et associatives» en el documento titulado «Charte de l' Economie Sociale» de 1980: no se trata de entidades públicas, sino privadas. Esta exclusión tan clara de las entidades públicas las delimita claramente, y no siempre ha sido así, ya que ha habido múltiples opiniones al respecto y doctrinalmente se ha llegado a considerar que podían formar parte del mismo. Tal y como señaló CALVO ORTEGA²²: «si las actividades de economía social requieren para su calificación como tales que sean ejercidas por privados ello no supone que tales actividades no sean realizadas también por las Administraciones. Lo son y deben serlo en el caso hipotético de que alguna de ellas no lo fuese ya. Simplemente, que en el convencionalismo admitido y cada vez más extendido cuando estas actividades son ejercidas por privados se denominan de economía social. En otras palabras, estamos ante una yuxtaposición; ésta, no obstante, es un aspecto positivo en cuanto que hace más evidente que se trata de la realización de actividades de interés general».

Si bien es cierto que las entidades públicas en muchas ocasiones van a ejercer funciones que también se ejercen a través de la ES, es decir, que en ocasiones el objeto será coincidente, también lo es que el sujeto es diferente, ya que cuando las Administraciones Públicas ejercen esas mismas actividades no se puede hablar de ES por razón de sujeto y no quedarán dentro del marco del Derecho de la Economía Social, sino del Derecho Administrativo.

²² CALVO ORTEGA, R., op.cit., p. 37.

Ahora bien, en nuestra opinión dentro de las entidades privadas se pueden efectuar dos interpretaciones diferentes:

La primera, de acuerdo con ALFONSO SANCHEZ²³ «se trata de una lista extensa pero cerrada, que no permite su apertura hacia las entidades, cualquiera que sea su naturaleza, que tengan cabida dentro de la definición legal y que respeten —con compromiso estatutario— los principios orientadores de la Economía Social. No es suficiente para romper esta afirmación la pretendida «cláusula de salvaguardia» que recoge el precepto según el cual se admiten «aquellas empresas o entidades que realicen actividad económica, que se rijan por los principios de la Economía Social.» Según esta interpretación sólo las entidades explícitamente incluidas como tales en el concepto de ES formarán parte de la misma, quedando la puerta cerrada a otro tipo de entidades que pudieran querer beneficiarse de economías de opción jurídica o de las políticas públicas para este tipo de entidades.

La segunda, consiste en entender que no se cierra la puerta a aquellas entidades que por su forma jurídica han sido hasta la fecha consideradas como fuera del ámbito de la Economía Social. De este modo, otro tipo de empresas, dada la redacción de este artículo segundo, realizando esta segunda interpretación, pueden quedar englobadas dentro del concepto de Economía Social siempre y cuando ejerzan su actividad conforme a ciertos principios. En cierto sentido la interpretación consiste en dar la oportunidad a otro tipo de entidades de modificar su forma de actuación y adecuarla a los principios descritos en el artículo cuarto.

Si bien es cierto que será difícil para una empresa capitalista pura cumplir con los mencionados principios, es posible que una mayor concienciación con el desarrollo sostenible y la RSE pueden coadyuvar a que se logren estos objetivos en entidades que, hasta el momento, se consideraban ajenas a la Economía Social, pero que, no obstante, tenían unos ciertos principios informadores de sus actuaciones en consonancia con los aquí descritos. Y es que si la Economía social va a tener una fiscalidad especial, la misma tiene que quedar abierta a todos aquellos sujetos que cumplan con los requisitos necesarios para entender que se trata de ES y no quedar reservada para unas cuantas formas jurídicas. Este es un requisito básico de nuestro sistema, ya que los arts. 9, 14 y 31.1CE nos obligan a ello y el estado de la cuestión con respecto al derecho de la competencia hace que nos urja. Es por ello por lo que el hecho de que se objetivice y abra la definición puede resultar de una relevancia fundamental, ya que si se regula de la forma adecuada las medidas de fomento de la Economía Social en el marco de esta Ley, tal y como se expresa en el artículo primero que se va a hacer, se puede conseguir que las

²³ ALFONSO SÁNCHEZ, R., op.cit. pp-12 13.

medidas adoptadas en relación a la misma no puedan considerarse selectivas por razón de forma jurídica y, por tanto, no constituyan ayudas de Estado.

En quinto lugar, realizan actividades que persiguen el interés colectivo de sus miembros y/o el interés general, económico o social, es decir, se trata de actividades que son importantes para los miembros de esa entidad y/o la sociedad. Para poder conseguirlo se van a encontrar con una serie de límites a su libertad de constitución o actuación y dichos límites quedan constituidos por unos principios, recogidos por el artículo cuarto que se habrán de respetar.

Por otra parte, los principios que deben cumplir las entidades para que se entienda que su actividad económica o empresarial forma parte de la Economía Social son los regulados por parte del artículo cuarto, siendo estos principios orientadores los siguientes:

- Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que conlleva priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad, que en relación a sus aportaciones al capital social. Su característica básica es su carácter democrático, de manera que, en el proceso de toma de decisiones, se aplica el principio de «una persona, un voto». Así, su utilidad social no se basa en la realización de una actividad económica determinada, que pasa a tener un carácter instrumental al servicio de un fin no lucrativo, sino que proviene de su propia finalidad y de los valores democráticos y participativos de su gestión.
- Aplicación de los excedentes disponibles de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio realizado por las socias y socios y, en su caso, al fin social objeto de la entidad.
- Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades, la cohesión social, la inserción de grupos excluidos, la generación de empleo estable y de calidad y la sostenibilidad.
- Independencia respecto a los poderes políticos.

Los principios recogidos por este artículo están en sintonía con los recogidos por la Carta de Principios de la Economía Social promovida por la Conferencia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CEP-CMAF)²⁴, aunque quedan reducidos: Primacía de la persona y del objeto social sobre el capital. En la ES lo realmente rele-

²⁴ Déclaration finale commune des organisations européennes de l'Économie Sociale, CEP-CMAF, 20 junio 2002.

vante son las relaciones entre los socios y no el capital aportado por cada uno y trabajo y capital van unidos, primando el primero de una forma democrática y participativa. Destino de la mayoría de los excedentes a la consecución de objetivos a favor del desarrollo sostenible, del interés de los servicios a los miembros y del interés general. Por último, independencia respecto de los poderes públicos.

El artículo quinto del proyecto de Ley precisa las entidades que se entienden automáticamente integradas en el concepto del artículo segundo en dos grupos:

El primero queda constituido por aquellas entidades que forman parte de la Economía Social de una forma automática: las sociedades cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores y las sociedades agrarias de transformación.

El segundo queda constituido por aquellas entidades que realicen actividad económica y empresarial, cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios enumerados en el artículo siguiente, que podrán formar parte de la Economía Social, una vez hayan sido incluidas en el catálogo de entidades establecido en el artículo 6 de esta Ley.

En todo caso, las entidades de la Economía Social se regularán por sus normas sustantivas específicas. De este modo, nos encontramos con que existen dos vías para formar parte de la Economía Social:

1. La primera estará constituida por todas aquellas entidades privadas que cumplan con los principios enumerados en el artículo cuarto del anteproyecto, hecho que deberá ser adecuadamente valorado y controlado por un organismo regulador que entendemos que se designará en breve y que queda regulado por el artículo sexto cuando se hace referencia al Registro administrativo con funciones de calificación de la entidad de Economía Social. Lo importante de este punto es que la forma jurídica no actúa como obstáculo a priori ni como criterio automático de exclusión, sino que opera en un plano totalmente distinto al de su posible consideración como entidad incluida dentro de este concepto. A pesar de que, de momento, no serán muchas las entidades que puedan acceder por esta vía a su consideración como entidades de Economía Social, supone un gran paso adelante, ya que puede incentivar a las entidades no expresamente incluidas en el artículo cuarto a cumplir con unos principios que redundan en el interés general, la RSE y en definitiva, en un desarrollo sostenible.
2. La segunda está constituida por las entidades enumeradas en el artículo quinto, que precisa las entidades que han de entenderse integra-

das o partícipes de este concepto. Existen variaciones importantes con respecto a lo que se establecía en el borrador. En el mismo se establecía un listado abierto, ya que expresamente se decía que serán las descritas, entre otras. Así el artículo quinto considera entidades de la Economía Social, entre otras: las sociedades cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios formulados en el artículo anterior».

Se puede observar que por vía del que fue proyecto se han incluido tipos de entidades de forma explícita, pero que no coinciden plenamente con los establecidos en el anteproyecto, ni éstos con los establecidos explícitamente en el borrador. Así coinciden plenamente entre borrador y anteproyecto sólo las cooperativas, como no podía ser de otro modo, las mutualidades y las sociedades laborales. Así el proyecto de Ley añadió más tipos de entidades de Economía Social, que quedan plasmadas en la Ley.

Este hecho viene a avalar la hipótesis de que, a pesar del esfuerzo por incluir expresamente, a todas las posibles formas que adopta la ES, ello no va a permanecer inalterable, ni en el espacio ni en el tiempo y de ahí deriva la necesidad de dejar una cláusula abierta para otro tipo de entidades que en el futuro puedan pasar a formar parte de la misma.

El artículo quinto recoge igualmente a las fundaciones que habían sido restringidas a fundaciones privadas en versiones anteriores. Tiene su sentido ya que en ambos documentos existe el requisito previo de que se trate de entidades privadas, por lo que el volver a exigir este requisito con respecto a las fundaciones podría ser entendido como una duplicidad.

En cuanto a las asociaciones quedan expresamente recogidas por el anteproyecto sin ningún tipo de limitación, mientras que el borrador establecía que su organización y funcionamiento debían responder a los principios del artículo quinto, con lo cual quedaban no expresamente incluidas, sino que iban a pertenecer a la categoría de entidades que debían acreditarse. En el proyecto se pasó a explicitar que han de llevar a cabo actividad económica.

Se puede también considerar positivo el hecho de que los centros especiales de empleo, al igual que las empresas de inserción quedasen expresamente incluidas en el anteproyecto y proyecto, ya que antes no lo estaban como tales y sí la forma de empresas sociales.

Con respecto a las cofradías de pescadores, al igual que las sociedades agrarias de transformación, han pasado a formar parte de las entidades de

Economía Social por obra del proyecto, sin haber estado expresadas en el anteproyecto.

Con respecto a las entidades singulares que menciona la vía de inserción en la ES no va a ser automática, ya que habrá que comprobar que cumplen con los principios indicados.

Por último llama la atención que se hayan eliminado de este vía automática las mutuas que quedan eliminadas desde el proyecto, ya que sí que se hallaban expresamente recogidas en el borrador, desapareciendo en el anteproyecto y proyecto.

Como se puede apreciar, por vía del artículo cuarto existen una serie de entidades que automáticamente van a formar parte de la ES, ya que se entiende que por el mero hecho de estar constituidas con esa forma jurídica, van a cumplir con los criterios del artículo tercero. Además, se permite que cualquier otro tipo de entidad cuya organización y funcionamiento responda a esos principios pueda constituir ES, pero ya no automáticamente, sino que podrá ser evaluada al efecto. Además, dicha acreditación será continuamente actualizada dependiendo de si se siguen cumpliendo o no dichos principios a fin de evitar posibles fraudes.

Entendemos que ésta constituye la línea adecuada por los siguientes motivos:

Primero, porque está en sintonía con la Ley de Desarrollo Sostenible donde queda regulada la RSE en este mismo sentido, estableciendo la misma que las empresas podrán acreditarse como cumplidoras con los criterios de RSE. Queda por determinar exactamente qué efectos les va a suponer a las empresas una y otra acreditación, pero si se realiza adecuadamente, puede suponer un incentivo a las empresas para llevar una forma de desarrollo sostenible y, por tanto, contribuir al interés general.

Segundo, porque gracias a la forma objetiva de determinar lo que constituye la ES, a pesar de que haya entidades que van a formar parte de la misma de forma automática, también es cierto que no se excluye a ninguna forma jurídica a priori, permitiendo a toda entidad que entienda que cumple con los parámetros indicados su acreditación como ES y el acceso a las diferentes medidas de políticas públicas adoptadas en torno a la misma por esta vía. Sin embargo, lógicamente esta acreditación no puede ser «ab eternum» y por ello, se establecen los mecanismos de control del cumplimiento de los requisitos durante la vida de la entidad a fin de evitar la posibilidad de que nos encontremos con entidades ficticias de ES, que simplemente se han acreditado a fin de conseguir los posibles beneficios dedicados a este tipo de entidades. Ello queda en consonancia con las cautelas y recomendaciones existentes por parte de la Comisión, cuando en casos de ayudas de Estado entra a valorar la posibilidad de que entidades ficticiamente de ES disfruten

de beneficios fiscales reservados a la misma. Pues bien, de esta forma, mediante la acreditación y su posterior control se puede conseguir desechar esta posibilidad en las entidades acreditadas y ello puede contribuir a una mayor clarificación de la necesidad de las medidas de apoyo público que correspondan sin que deban ser automáticamente cuestionadas como posibles ayudas de Estado. De esta forma, queda la carga trasladada a otro ámbito, el acreditador y controlador, por lo que deberá existir un adecuado control y fiscalización de estos entes. Este punto se aborda en el artículo sexto al hacer referencia al catálogo de entidades de Economía Social, pero entiendo que supera el objetivo de este capítulo que no es otro que el de poner en relación el nuevo concepto de Economía Social con el tratamiento dado a la ES por parte de instancias europeas y, más concretamente, con el requisito de la selectividad en el tema de las ayudas de Estado.

4. Acciones a nivel europeo de cuestionamiento de las medidas públicas adoptadas en favor de la ES: el problema de las ayudas de Estado

Existen abundantes contradicciones en la jurisprudencia sobre ayudas de Estado en referencia al tema que nos ocupa, lo cual conlleva, cuando menos, una grave inseguridad jurídica para la Economía Social.

Dados los diferentes casos que se vienen sucediendo en esta última década en que el régimen de ayudas de Estado está siendo aplicado a las entidades de ES, pasamos a comprobar cuál es el estado de la cuestión en estos momentos y, a la vista del mismo, por qué la Ley marco de ES española puede ser importante en relación a este problema.

4.1. Estado de la cuestión y la importancia del requisito de la «selectividad de la medida»

A lo largo de esta última década²⁵, el régimen fiscal de ciertas entidades de Economía Social, como las cooperativas, se ha venido cuestionando

²⁵ Probablemente fue la profesora ALGUACIL MARÍ, M^a, P., la primera en señalar este problema en nuestro país en «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado», CIRIEC-Revista Española de Economía Social y Cooperativa, nº14, 2003, seguida de otras contribuciones como «Entidades de Economía Social y ayudas de Estado», en *Fiscalidad de las entidades de Economía Social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, obra dirigida por CALVO ORTEGA, R., Madrid, 2005.

desde la óptica del derecho comunitario, en particular, desde la perspectiva de las ayudas de estado. Junto al modelo español de fomento de la ES siguiendo el mandato constitucional del art.129.2, se ha cuestionado igualmente la legalidad de los regímenes establecidos en Italia, Francia y dentro del Espacio Económico Europeo en Noruega.

Comenzamos con España, donde el estado de la cuestión resulta, cuando menos, sorprendente. No sólo por la trayectoria llevada durante la última década (donde un asunto concerniente a dos medidas relativas a las cooperativas agrícolas, que todavía no está definitivamente resuelto ha pasado de no ser ayuda de Estado a serlo y además considerarse totalmente incompatible), sino porque si además lo ponemos en consonancia con el Derecho comparado podemos comprobar como las contradicciones resultan todavía más estridentes.

En el caso español, la Comisión en su Decisión de 11 de noviembre de 2002, sobre las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes (2003/293/CE), consideró que los beneficios fiscales de las Cooperativas españolas respondían a «la naturaleza o economía del sistema», dado que como consecuencia de las dotaciones obligatorias a fondos irrepartibles, y el tratamiento diferenciado de la doble imposición, el retorno soportaba una mayor carga fiscal que el dividendo de las sociedades de capital.

La situación cambió ante el Tribunal de Primera Instancia, quien en Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (asunto T-146/03) declaró las medidas constitutivas de ayudas de Estado contrarias al mercado común. Lo más curioso es que se basa en tributos de corte secundario como el ITPAJD, el IBI o el IAE y entiende que existe falta de motivación con respecto a los mismos. Sin embargo, la Comisión, dictó la célebre Decisión de 14 de diciembre de 2009²⁶, hoy todavía recurrida, por lo que la sentencia que acabe dictando el Tribunal General y, en su caso, el Tribunal de Justicia, si se recurre en casación, vendrá a determinar el rumbo del tratamiento fiscal hacia esta forma jurídica, probablemente la más representativa de la ES y, además puede suponer un precedente importante de cara a otras formas jurídicas que también forman parte de la ES, a no ser que se acometan reformas en el seno de la ES que frenen la posibilidad de aplicar el art. 107 TUE a la ES por no darse alguno de los requisitos necesarios, entre los cuales, el más importante, resulta ser el de la selectividad de la medida.

En Francia, donde ya en el año 2004 se presentó una queja por parte de la Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional, ante

²⁶ Un comentario sobre la misma se encuentra en el número 7 de esta misma revista, por esta autora.

la Comisión, en la que se entendía que el régimen fiscal de las cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas podía ser constitutivo de una ayuda de Estado.

En Noruega el 19 de diciembre de 2007, en la EFTA, se dictó una decisión cuestionando la legalidad de beneficios fiscales adoptados por Noruega en favor de las sociedades cooperativas agrarias, pesqueras y de consumidores. Los beneficios previstos se limitan a este tipo de sociedades cooperativas y no a las demás existentes, aplicando el equivalente a una reducción del tipo normal del Impuesto de Sociedades del 28% a 23,8%.

El Gobierno noruego no entendía que la medida constituía ayuda de Estado, ya que consideraba aplicable la doctrina de la Sentencia de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, constituyendo la medida un elemento compensatorio de la obligación de servicio público impuesto a las cooperativas. Además entendía que no se daba el criterio de selectividad (que veremos más adelante), porque los beneficios fiscales puestos en entredicho quedaban amparados por la lógica del sistema. No obstante, la Comisión europea rechazó la aplicación de la doctrina *Altmark*.. La *EFTA* el 23 de junio de 2009 siguió los razonamientos de la Comisión europea declarando los cuestionados beneficios como ayudas incompatibles.

En Italia, siguiendo a MERINO JARA y MANZANO SILVA²⁷, las medidas cuestionadas derivan del Decreto de 29 septiembre de 1973, de cuya aplicación se derivan los tres litigios que fundamentan la formulación de cuestiones prejudiciales. En ellos, la Corte suprema di Cassazione, sostiene que es preciso indagar acerca de la justificación y la proporcionalidad de las ventajas de que se trata, teniendo en cuenta no sólo la dimensión y la cuota de mercado de determinadas sociedades cooperativas, sino también las carencias del sistema de control previsto por el Derecho nacional.

De la Sentencia conocida como «*Paint Graphos*» hay que destacar los apartados 61 y 62, en los que el TJUE asegura que las características específicas propias de las sociedades cooperativas, y específicamente de las de producción y trabajo enjuiciadas, hacen que no pueda considerarse que se encuentren en principio en una «situación de hecho y de Derecho comparable a las de las sociedades comerciales, dado que las sociedades cooperativas actúan persiguiendo el interés económico de sus socios y mantienen con éstos una relación no meramente comercial, sino personal particular, en la que los socios están activamente implicados y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos».

²⁷ Vid. MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, E., «La fiscalidad de las cooperativas a la luz de la reciente jurisprudencia europea», *Nueva Fiscalidad*, nº 5, 2011, p. 2.

Así, es la mutualidad el elemento sobre el que se sustenta la resolución de esta cuestión prejudicial, muy probablemente porque, como hemos visto, constituye un objetivo de interés común para la UE²⁸.

En relación a lo visto en el primer apartado de este artículo el TJUE concluye que en su apartado 49 que: «la calificación de una medida fiscal nacional como «selectiva» supone, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. Precisamente a la luz de este régimen fiscal común o «normal» debe, en un segundo momento, apreciarse y determinarse el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate demostrando que dicha medida supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.» Por lo que la medida debe ser selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones y si encuentra justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema no cumplirá con dicho requisito.

Este punto constituye un requisito de especial importancia para el sector de la ES en relación a lo que podemos vislumbrar sobre el futuro de la misma gracias al concepto utilizado la Ley de ES, por lo que consideramos que resulta conveniente detenerse en el mismo.

Lógicamente el trato de favor o ventaja tendrá un término de referencia que serán los demás con carácter general, pero el término de referencia no es el de la Comunidad en su totalidad, sino simplemente el Estado Miembro en cuestión, o como se establece a partir de la denominada «sentencia Azores» y ratifica en el caso de las denominadas «vacaciones fiscales vascas» el ente infranacional con autonomía económica, institucional y procedimental. En definitiva, la medida habrá de ser selectiva en relación exclusivamente a su término de comparación. El hecho de que existan medidas más favorecedoras con carácter general en otros Estados Miembros no les supone

²⁸ El Abogado General estima lo siguiente en su apartado 78: «no considero que la exención prevista en el artículo 11, apartado 1, del DPR nº 601/1973 constituye una ventaja comprendida en el artículo 87 CE, apartado 1» porque «cuando las reglas generales relativas a la tributación de las personas jurídicas se aplican a las sociedades cooperativas, dichas reglas tienen por objeto regular los elementos pertinentes para la determinación de la base imponible y del cálculo del rendimiento imponible. Sin embargo, la tributación definitiva está sujeta a disposiciones excepcionales que se aplican bien a todas las cooperativas, bien a las cooperativas de determinados tipos o de determinados sectores. De este modo, el régimen general en su conjunto sólo es aplicable a una sociedad cooperativa cuando dicha sociedad no haya cumplido los criterios derivados de las disposiciones estrictas sobre su carácter mutualista, o en otras palabras, cuando no haya actuado de forma característica de las cooperativas».

un problema a la hora de enjuiciar la medida, es la selectividad de la medida la que puede llevar a enjuiciarla como una ayuda de Estado, dentro de un ente determinado. De este modo, es la desigualdad dentro de un ámbito determinado la que preocupa: pero tal vez conviene recordar que dar un tratamiento desigual a los desiguales no supone una vulneración del principio de igualdad.

Probablemente el criterio de la selectividad resulta el más difícil de concretar, pero ya existe jurisprudencia de la Unión Europea que establece unas pautas de jurisprudencia consolidada, que de seguirse y si se lleva la línea adecuada dentro del ámbito del Derecho de la Economía Social, pueden suponer un importante avance para el sector a este respecto.

El Abogado General Sr. Poiares en sus conclusiones presentadas en el asunto C- 237/04, de 12 de enero de 2006 realiza las siguientes consideraciones: «De la jurisprudencia se desprende que no debe considerarse necesariamente como una medida «selectiva» cualquier medida que conceda una ventaja particular a una categoría de empresas. Debe hacerse una distinción. Toda medida de trato específico de determinadas situaciones, que lleve a la concesión de una ventaja económica a los operadores que se hallen en dichas situaciones, debe apreciarse en el marco del régimen general en el que se integra. Si el Estado miembro interesado logra demostrar que dicha medida encuentra justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema legal en el que se inscribe, siempre que dicho sistema persiga una finalidad legítima, no podrá ser considerada medida selectiva en el sentido del Tratado. Sólo podrá calificarse la medida de selectiva cuando dicho trato específico no pueda justificarse por un sistema general o no derive de la aplicación coherente del sistema de que forma parte. En ese caso, en efecto, es legítimo presumir que la referida medida sólo tiene como justificación la concesión de un trato privilegiado a una determinada categoría de operadores.»

Así, resulta importante este requisito en el sentido de que para que se pueda apreciar que existe una ayuda de Estado no es suficiente el hecho de que se beneficie a una empresa o empresas, sino que lo verdaderamente trascendental debiera ser que se beneficie a «ciertas empresas», o por así decirlo, es necesario que la ayuda beneficie a unas empresas sí y a otras no, sin justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema legal en el que se inscribe si es que se persigue una finalidad legítima. En este sentido, se puede afirmar que se requiere que las medidas no tengan un carácter general, sino que han de beneficiar únicamente a determinadas empresas de un sector y no a otras empresas que se pueda considerar que quedan dentro de ese mismo sector y sin justificación legítima. Y es este punto el que puede resultar clave en un futuro no muy lejano, de realizarse las cosas adecuadamente dentro del

marco de la Ley de Economía Social ya que se establece un Derecho de la Economía Social, objetivo. El régimen queda abierto a todo tipo de entidades que estén dispuestas a formar parte del mismo, cumpliendo con los requisitos establecidos en la propia Ley y si se establecen dentro de este mismo Derecho de la Economía Social las medidas de apoyo al sector, no se podrá tachar las mismas de selectivas, ya que se tratará de medidas generales concebidas en apoyo de un sector perfectamente justificadas y no se cumpliría el criterio de la selectividad. Además dichas medidas ya no estarían dentro del ámbito del 107.1 TFUE, sino que serían medidas de carácter general adoptadas con el fin de materializar fines perseguidos por la propia Unión Europea, tal y como hemos visto en la enumeración del segundo apartado.

5. Conclusiones

La Ley de Economía Social constituye, sin duda alguna, un avance para este sector, tanto por su definición y posible promoción, como por la seguridad jurídica que ofrece a las entidades componentes de la misma.

Además, algunas de las medidas existentes para el máximo componente de la Economía Social, cual son las cooperativas, se encuentran cuestionadas por poder ser constitutivas de ayudas de Estado.

Uno de los requisitos «sine qua non» para que una medida de fomento pueda ser considerada como «ayuda de Estado» es el de que la medida en cuestión sea selectiva. Este requisito de selectividad constituye la base de cualquier resolución en materia de ayudas de Estado. Así, toda medida de trato específico de determinadas situaciones, que lleve a la concesión de una ventaja económica a los operadores que se hallen en dichas situaciones, debe apreciarse en el marco del régimen general en el que se integra. Si el Estado miembro interesado logra demostrar que dicha medida encuentra justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema legal en el que se inscribe, siempre que dicho sistema persiga una finalidad legítima, no podrá ser considerada medida selectiva en el sentido del Tratado. Sólo podrá calificarse la medida de selectiva cuando dicho trato específico no pueda justificarse por un sistema general o no derive de la aplicación coherente del sistema de que forma parte. En ese caso, en efecto, es legítimo presumir que la referida medida sólo tiene como justificación la concesión de un trato privilegiado a una determinada categoría de operadores.

La nueva ley marco puede suponer precisamente esto, una justificación por parte del sistema que promueve una Economía Social de la que todo tipo de entidades pueden llegar a formar parte, si es que así lo desean y cumplen con los criterios objetivos establecidos.

6. Bibliografía

- ALFONSO SANCHEZ, R., «Algunas consideraciones en torno a la propuesta de ley «marco» de Economía social», *REVESCO* nº102, segundo cuatrimestre 2010,
- ALGUACIL MARÍ, M^aP., «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº14, 2007.
- «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado», *CIRIEC-Revista Española de Economía Social y Cooperativa*, nº14, 2003.
- «Entidades de Economía Social y ayudas de Estado», en *Fiscalidad de las entidades de Economía Social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, obra dirigida por CALVO ORTEGA, R., Madrid, 2005.
- ALTINDAG, S., *La Concurrence fiscale dommageable: la coopération des États membres et des autorités communautaires*, París, 2009.
- Arana Landin , S., «El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español», *El emprendimiento colectivo y la cohesión social*, Granada 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 de 2010.
- ARANA LANDIN, S./ RODRIGO RUIZ, «Justificación de las políticas públicas de fomento del cooperativismo ante una crisis económica globalizada», *La autonomía y la autogestión en las cooperativas*, Montevideo, 2010.
- AA.VV., *Le droit des aides d'Etat dans la CE, Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Alphen aan den Rijn, 2008.
- CALVO ORTEGA, R., «Entidades de economía social: razones para una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Pamplona, 2005.
- GARCÍA LASO, A., en «Las entidades de economía social: aspectos económicos», *Lecciones de Economía Social*. Madrid, 2009.
- MARTÍN JÍMENEZ, A., «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito del artículo 87.1 TCE», en *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, mayo 2001.
- MERINO JARA, I., «Cooperativas y ayudas de Estado», *Forum fiscal de Gipuzkoa*, nº 12, 2010.
- «Cambio de criterio», *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, Nº 5, 2010.
- «Ayudas de estado y confianza legítima», *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, Nº19, 2009.
- «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas del Estado» *CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, Nº. 66, 2009.

- «El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?», *Revista vasca de economía social*, Nº. 6, 2010.
- MERINO JARA I., y MANZANO SILVA, E., «La fiscalidad de las cooperativas a la luz de la reciente jurisprudencia europea», *Noticias de la Unión Europea*, nº5, 2011.
- MONTERO SIMÓ, M., «El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº135, 2008.
- MONZON, J.L., CALVO ORTEGA, R., CHAVES AVILA, R., FAJARDO GARCIA, I.G. y VALDES DAL RE, F., Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social, 2009.
- SANCHEZ PACHÓN, L.A., «La Delimitación de las entidades y organización de la Economía Social en la próxima ley reguladora del sector», *CIRIEC-España Revista de Economía Social*, nº66, oct. 2009.